



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16643.000331/2010-02
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.263 – 1ª Turma
Sessão de 03 de março de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LABORATÓRIOS PFIZER LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. LEGALIDADE DA IN SRF 243/2002.

A IN SRF n° 243/2002 conforma-se à disposição do artigo 18, da Lei n° 9.430/1996, com redação conferida pela Lei n° 9.959/2000, ao proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, e, no mérito, dar provimento ao recurso, determinando o retorno dos autos à Turma Ordinária para julgamento da alegação a respeito de juros SELIC sobre o principal e sobre a multa, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. O Conselheiro Luís Flávio Neto apresentará declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2004

Autenticado digitalmente em 18/04/2016 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 18/04/2016

6 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 26/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO,

Assinado digitalmente em 25/04/2016 por LUIS FLAVIO NETO

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(Assinado digitalmente)

CRISTIANE SILVA COSTA - Relatora.

EDITADO EM: 18/04/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rego, Luís Flávio Neto, Andre Mendes de Moura, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal de Araújo, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocada), Maria Teresa Martinez Lopes (Vice-Presidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ e CSLL relativas ao ano-calendário de 2006, constatando-se as seguintes infrações: (i) ausência de ajustes por força de regras de preços de transferência; (ii) compensação indevida de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL. Consta do Termo de Constatação Fiscal (fls. 516/531 – volume 3):

Após a análise dos dados fornecidos pelo Contribuinte, esta Fiscalização selecionou de acordo com o método PRL (PRL 20 e PRL 60), os itens passíveis de ajuste para fins de preços de transferência” (...)

Nos termos da legislação, foi utilizado o método PRL com margem de 20% para os itens objeto de revenda simples e o método PRL com margem de 60% para os itens aplicados à produção, com base nas próprias informações do Contribuinte. Nesse sentido, os itens empregados na produção constam da tabela "Insumo-Produto", entregue pela empresa e certificada digitalmente, cujo CD-ROM se encontra anexo ao presente processo. Nos casos em que os itens foram empregados na produção e também objeto de revenda ou, ainda, aplicados na produção de vários produtos distintos, esta fiscalização realizou a ponderação dos preços em função das respectivas quantidades.

Durante os trabalhos de finalização e readequação dos lucros e prejuízos acumulados, constatamos, a partir da base de dados da Receita Federal do Brasil, Sistema SAPLI, que o Contribuinte efetuou, no ano-calendário de 2006, compensações indevidas, a maior, em relação a prejuízos acumulados, no valor de R\$ 24.959.865,83 (Vinte e quatro milhões, novecentos e cinquenta e nove mil, oitocentos e sessenta e cinco reais e oitenta e três centavos), o que ensejou a lavratura de infração específica para tal ocorrência, cujas planilhas e documentos constam do presente processo.

No mesmo sentido, o Sistema SAPLI também apurou compensações indevidas da Base de cálculo negativa da CSLL, para o ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 14.297.980,89 (quatorze milhões, duzentos e noventa e

sete mil, novecentos e oitenta reais e oitenta e nove centavos), razão pela qual foi lavrado Auto de Infração específico, cujas planilhas e documentos também foram anexados ao presente processo.

Por determinação da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, os autos baixaram em diligência, que explicitou que:

Convém ressaltar que foram utilizados exatamente os mesmos dados e critérios de apuração da versão anterior, à exceção da planilha de Vendas, que foi substituída pela versão entregue pelo Contribuinte durante esta diligência, com as alterações nos valores unitários de PIS e COFINS.

Houve significativa redução no montante dos ajustes decorrentes das alterações nos preços-parâmetro e, ainda, do fato de que vários itens, com base nas novas margens, deixaram de ser ajustados em relação à versão anterior”

A Delegacia da Receita Federal em São Paulo acolheu parcialmente a impugnação administrativa apresentada (fls. 1.113/1.133), cancelando grande parte da autuação, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, rejeita-se a preliminar argüida pela impugnante.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇOPARÂMETRO. ILEGALIDADE/ INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRODUTOS IMPORTADOS A GRANEL. AGREGAÇÃO DE VALOR. VEDAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DO MÉTODO PRL20.

O método do PRL20 não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ERRO DE FATO. EXONERAÇÃO PARCIAL. Constatado erro de fato na apuração dos ajustes a título de preços de transferência, exonera-se parcialmente a exigência.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. DUPLICIDADE. EXONERAÇÃO TOTAL.

Constatado que a matéria tributável objeto do presente processo relativa à compensação indevida de resultados negativos já foi objeto de autuação em outro processo administrativo, exatamente no mesmo montante, exonera-se integralmente a exigência.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC. A aplicação da multa de ofício e o cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC têm

previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

CSLL. DECORRÊNCIA. O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deste Conselho negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário, em acórdão cuja ementa se transcreve a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007

RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÕES PROCEDENTES.

Não é digna de reparo a decisão que, amparada por diligência fiscal efetuada pela própria autoridade autuante, acolhe argumento da contribuinte acerca da ocorrência de erro de fato no fornecimento de dados utilizados na determinação da matéria tributável, e, por meio de controles internos, apura que parte das exigências formalizadas já são objeto de outro feito administrativo, caracterizando, assim, duplicidade de lançamento.

RECURSO VOLUNTÁRIO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ILEGALIDADE DA IN SRF 243/2002.

Restando reconhecida a ilegalidade das disposições da IN SRF 243/2002, especificamente no que se refere aos critérios por ela indicados para a quantificação do preço-parâmetro e os conseqüentes ajustes na aplicação do método PRL60 (sobretudo antes da publicação da Lei 12.715/2012), é de reconhecer, portanto, a completa invalidade do lançamento.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial em 11/11/2014, no qual sustenta divergência quanto à **ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002**, constando como paradigma os acórdãos: **(i) 1102-00610**, que expressa o entendimento que *“Descabe a arguição de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção.”*; **(ii) 1401-000848**, no qual constou que *“A normatização do denominado método “PRL60”, empreendida no art. 12 da IN SRF nº. 243/2002, se analisada sob o prisma de uma interpretação gramatical, lógica, finalística e sistemática se mostra em perfeita consonância com as normas veiculadas no art. 18 da Lei nº. 9.430/97, com a redação estatuída pelo art. 2º da Lei nº. 9.959/2000. ”*

O recurso especial foi admitido, por despacho às fls. 1.335/1.338.

A contribuinte recebeu em 03/06/2016 intimação em sua caixa postal quanto ao acórdão da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara e quanto ao recurso especial, acessando tal intimação na mesma data.

Em prosseguimento, a contribuinte apresentou contrarrazões em 18/06/2015 (fls. 1347/1.374) requerendo seja negado provimento ao recurso especial, sustentando a ilegalidade da IN SRF 243. Alega, ainda, que *“restam definitivamente canceladas quaisquer exigências fiscais consubstanciadas nesses autos com relação a outras matérias, como é o caso da utilização do método PRL 20 para bens sujeitos a condicionamento no Brasil”* (fls.

1352). E, por fim, requer seja cancelada a exigência de juros SELIC tanto sobre o tributo, quanto sobre a multa.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Em suas contrarrazões, a contribuinte sustenta que *“restam definitivamente canceladas quaisquer exigências fiscais consubstanciadas nesses autos com relação a outras matérias, como é o caso da utilização do método PRL 20 para bens sujeitos a acondicionamento no Brasil”* (fls. 1352).

O dispositivo do acórdão recorrido foi no seguinte sentido: *“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir da matéria tributária apurada o montante de R\$ 189.960,16, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator; por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto às demais matérias, vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier. Declarou-se impedido o Conselheiro Valmir Sandri. ”*

Com efeito, a 1ª Turma da 3ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho decidiu, à unanimidade, por negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator, conselheiro relator, Wilson Fernandes Guimarães:

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso necessário foi interposto em razão de a autoridade julgadora de primeiro grau ter exonerado a contribuinte de parte do crédito tributário constituído relativamente ao ajuste de preços de transferência originalmente apurado, e da totalidade do que decorreu das compensações indevidas de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL.

A exoneração relativa ao ajuste de preços de transferência tomou por base confirmação, por meio de diligência fiscal, da ocorrência de erro na prestação de informações pela contribuinte à autoridade fiscal, relativamente aos valores de PIS e COFINS incidentes sobre as vendas.

Refazendo o cálculo dos preços-parâmetro a partir das informações corrigidas, a autoridade fiscal responsável pela diligência fiscal (a mesma que promoveu os lançamentos tributários) apurou um ajuste de R\$ 5.426.007,44.

Diante de tal fato, a autoridade julgadora de primeira instância apurou um ajuste tributável adicional de R\$ 1.906.341,96, eis que deduziu do valor apurado por meio da diligência fiscal (R\$ 5.426.007,44) o montante declarado pela contribuinte (R\$ 3.519.665,48).

Relativamente a tal questão, não identifiquei reparo a ser feito na decisão a quo, vez que o crédito tributário encontra-se lastreado em verificações empreendidas pela própria autoridade autuante, por meio de diligência fiscal.

No que diz respeito às compensações de prejuízos fiscais e de bases negativas, o cancelamento das exigências decorreu da constatação de duplicidade de autuação, visto que no processo nº 16643.000032/2009-26 a matéria tributável compreendeu, da mesma forma do que no presente, a compensação indevida de prejuízos fiscais no ano-calendário de 2006 no montante de R\$ 24.959.865,83 e de bases negativas de CSLL no valor de R\$ 14.297.980,89.

Correto, pois, o decidido pela Turma Julgadora de primeira instância.

Assim, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

Além disso, por unanimidade, a Turma decidiu pela exclusão do montante de R\$ 189.960,16 da matéria tributável apurada. Sobre tal ponto destacam-se trechos do voto do conselheiro relator:

RECURSO VOLUNTÁRIO

INCLUSÃO DE PRODUTOS NÃO PRESENTES NA AUTUAÇÃO

Alega a Recorrente que, dos vinte e sete produtos apontados pela Fiscalização na diligência fiscal como tendo sido objeto de ajustes incorretos, dois deles não constavam da lista inicial de cento e oitenta e cinco produtos que constituiu o objeto do auto de infração (ITEM 1003720, GELFOAM, AJUSTE DE R\$ 189.810,94 e ITEM 240036, APLICADOR PARA CIDR OVINOS, AJUSTE DE R\$ 149,22). Destaca que as exigências relacionadas a esses dois produtos referem-se ao ano-calendário de 2006, de modo que, independentemente do prazo decadencial que se pretenda aplicar, tais débitos já se encontram decaídos.

Os produtos passíveis de ajuste apurados por meio do procedimento de diligência fiscal encontram-se discriminados no quadro de fls. 1.081. Ali, constata-se a inclusão dos produtos mencionados pela Recorrente em sua peça de defesa, quais sejam: código 1003720 e código 240036.

A autuação original, por sua vez, foi promovida com base no quadro de fls. 429/433, que integra o TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL.

Promovendo a comparação entre os referidos quadros, verifico que, de fato, os produtos de códigos 1003720 e 240036 não fizeram parte da autuação, isto é, não foi constituído crédito tributário relativo a ajustes de qualquer natureza.

Penso que os argumentos da Recorrente relativamente ao presente item devam ser acolhidos.

À evidência, a diligência fiscal requerida na instância *a quo* deveria limitar-se à revisão dos ajustes relacionados aos produtos (itens) que constaram da exigência inicial, revelando inovação a eventual inclusão, por meio do referido procedimento, de qualquer produto ou item que dela (da exigência inicial) não constavam.

Na linha do sustentado pela Recorrente, a eventual constatação de produto/item não incluído no lançamento original deveria obedecer as prescrições do parágrafo 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, abaixo reproduzido.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

[...]

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

Com o devido respeito, não vejo como acolher a argumentação do ilustre Representante da Fazenda Nacional no sentido de que o fato de a contribuinte ter sido intimada do resultado da diligência supre a ausência da constituição do crédito tributário ora questionada.

Nos exatos termos do disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, a exigência de crédito tributário deve ser formalizada em autos de infração ou notificações de lançamento os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Discordo, também, de que, no caso, estamos diante de mero vício de forma, o que possibilitaria a aplicação do disposto no inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional, vez que, inexistente lançamento anterior, não há de se falar em vício de qualquer natureza, mas, sim, de absoluta ausência de constituição de crédito tributário. Sou, pois, pela exclusão do montante de R\$ 189.960,16 da matéria tributável apurada.

Portanto, a 1ª Turma da 3ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho decidiu, **à unanimidade, por negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator, conselheiro relator, Wilson Fernandes Guimarães:**

Quanto a estes dois pontos julgados pelo acórdão recorrido, acolhidos à unanimidade, efetivamente não foi interposto recurso especial pela Procuradoria da Fazenda Nacional, a despeito da decisão ter sido favorável à contribuinte.

De toda forma, não conheço da matéria, eis que não devolvida a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, por não ter sido apresentado recurso especial.

A Recorrida pleiteia, ainda, que seja reconhecido que *"restam definitivamente canceladas quaisquer exigências fiscais consubstanciadas nesses autos com relação a outras matérias, como é o caso da utilização do método PRL 20 para bens sujeitos a acondicionamento no Brasil"*

A esse respeito, consta do recurso voluntário alegação da aplicação do PRL 20 quanto aos produtos importados a granel, quais sejam Aracytin 100 gramas (item 100404), Farnorubicina (item 102830) e Medrol (itens 106704 e 106747) (fls. 1.156/1.163). A questão havia sido apreciada pela Delegacia da Receita Federal em acórdão então recorrido.

Em que pese conste tal alegação no recurso voluntário, não constou no voto vencedor do acórdão qualquer menção a esta questão. O redator deste voto, Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier, teceu longas considerações a respeito do PRL 60, sem motivar as razões pelas quais teria entendido – sendo acompanhado pela maioria da Turma – que o PRL 20 seria aplicável aos produtos importados a granel.

Ressalto que, como mencionei anteriormente, o recurso voluntário foi acolhido à unanimidade para excluir da tributação o montante de R\$ 189.960,16, sendo acolhido por maioria de votos quanto ao restante do seu conteúdo, como consta de seu dispositivo.

No voto vencido – nesse ponto – a matéria foi abordada pelo conselheiro relator, da forma seguinte:

PRODUTOS IMPORTADOS A GRANEL

Alega a Recorrente que, no que tange aos quatro produtos importados em sua forma final, calculou seus ajustes pelo Método PRL 20, por entender não ter havido qualquer produção no Brasil que impusesse a necessidade de aplicação do Método PRL 60. Diz que a Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, excede dos limites de legalidade no que tange à definição de quais bens importados de partes vinculadas devem sujeitar-se ao método PRL 20 e quais devem sujeitar-se ao PRL 60.

A meu ver, descabe falar em ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, na situação em que ela estabelece a circunstância em que pode ser aceita a aplicação do PRL 20 (hipótese em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados). No caso, o ato normativo complementou, em absoluta conformidade com o art. 100 do Código Tributário Nacional, a disposição de lei, esclarecendo a amplitude dos termos “revenda” e “produção” por ela utilizados.

Assim, quando a referida Instrução Normativa estabelece que o método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento não pode ser aplicado quando há agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados (parágrafo 9º do art. 12), não inova em relação ao disposto na lei de suporte, apenas explicita, em perfeita

consonância com a teoria econômica e contábil, o significado das expressões “produção” e “revenda” utilizados por ela.

Com efeito, na “revenda” o que temos são encargos necessários à comercialização dos bens, serviços ou direitos, que não se agregam ao custo; na “produção”, diferentemente, os gastos são incorridos no processo interno de geração de bens por parte da empresa, sendo eles agregados ao custo.

No caso, não se trata, como parecer crer a Recorrente, de buscar na lei o conceito de “agregação de valor”, mas de investigar se nela existe tal elemento como indicador da diferença entre as atividades de PRODUÇÃO e REVENDA. Não me parece restar dúvida de que a Lei nº 9.430, de 1996, ao determinar a exclusão do valor agregado na determinação do preço-parâmetro com base no método PRL 60, deixa claro que, ressalvadas obviamente as margens de lucro fixadas, este é o elemento de diferenciação dos métodos, isto é, se existe AGREGAÇÃO DE VALOR AO CUSTO, estamos diante de PRODUÇÃO, se não existe referida agregação, mas, sim, encargos (despesas) de comercialização, trata-se de mera REVENDA.

Cabe destacar que, nos termos em que restou consignado pela Fiscalização, os itens considerados aplicados à produção foram levantados com base em informações prestadas pela própria contribuinte e constavam de tabela INSUMO-PRODUTO por ela entregue, não se tratando o processo, portanto, de simples acondicionamento e embalagem de produtos. Embora eu tenha integrado o Colegiado por ocasião do julgamento do processo nº 16327.001248/2005-68 (acórdão nº 105-17.210), momento em que se decidiu em sentido diverso do agora esposado, hoje, após densos debates acerca da matéria, tenho a firme convicção de que o marco divisório estampado na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, para fins de utilização do método PRL 60, qual seja, “agregação de valor”, como já dito, além de não contrariar a lei que lhe serviu de fundamento, encontra respaldo no que a teoria econômica e a contábil entende por “produção” e por “revenda”. (...)

Pelas razões expostas, sou pela manutenção das exigências relacionadas ao presente item.

A falta de motivação do voto redator do acórdão a respeito do julgamento de um dos pontos do recurso voluntário, para lhe dar provimento, poderia acarretar a nulidade do julgamento, a ser reconhecida de ofício por este Colegiado. No entanto, não há qualquer alegação da contribuinte – a quem aproveitaria tal nulidade – a esse respeito; como tampouco foi apresentado recurso pela Procuradoria da Fazenda Nacional sobre tal ponto.

Nesse panorama, entendo que não cabe a este Colegiado enfrentar tema que não lhe foi levado ao conhecimento pelas partes. Aliás, só enfrento tal questão em meu voto diante de expressa manifestação sobre tal matéria em contrarrazões da contribuinte.

Passo a enfrentar o mérito do recurso especial, devidamente conhecido pelo despacho de fls.

Esta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais recentemente decidiu pela legalidade da IN SRF 243, nos autos do processo nº 10283.720715/2008-72, conforme

acórdão nº 9101-002.175 de relatoria do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Adoto as razões de decidir daquele acórdão, para confirmar a legalidade desta Instrução Normativa, dando provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

Por tais razões, dou provimento ao recurso especial da Procuradoria, restabelecendo o Auto de Infração lavrado nestes autos.

Pondero que a impossibilidade de exigência de juros SELIC sobre o principal e sobre a multa foi tratada pela contribuinte em sua impugnação (fls. 562/604) e recurso voluntário (fls. 1.140/1.179).

A questão foi tratada, ainda, pelo voto vencido, de lavra do Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, como a seguir reproduzido:

MULTA DE OFÍCIO E JUROS SELIC

Para Recorrente, há excesso na exigência de multa de ofício de 75%, motivo pelo qual ela deve ser reduzida a um percentual razoável. Diz que, na forma aplicada, a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total confronto com o art. 150, inciso VI, da Constituição Federal. Argumenta a Recorrente que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que a referida taxa não foi criada por lei para fins tributários.

No que diz respeito à suposta violação a princípios constitucionais por parte da norma que serviu de suporte para a aplicação da penalidade, cabe observar que, nos termos da súmula CARF nº 2, abaixo reproduzida, este Colegiado não é competente para se pronunciar sobre tal matéria.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Na mesma linha, a questão da aplicação dos juros selic já se encontra pacificada no âmbito deste Colegiado, conforme súmula CARF nº 4 abaixo transcrita.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 18/04/2016 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 18/04/2016

6 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 26/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO,

Assinado digitalmente em 25/04/2016 por LUIS FLAVIO NETO

Impresso em 02/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sustenta a Recorrente que não é possível a cobrança de juros à taxa selic sobre a multa de ofício aplicada.

No que tange à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, em que pese a existência manifestações em sentido diverso, mantenho o entendimento de que a expressão “...débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” assinalada pelo artigo 61 da Lei nº 9.430/96, não dá respaldo para que, com base no parágrafo 3º do mesmo artigo, possa ser cobrado juros SELIC sobre a multa de ofício.

Diante de tais circunstâncias, inclino-me no sentido de acolher os argumentos trazidos pela ilustre Conselheira Sandra Maria Farone no acórdão nº 101-94.441, de 03 de dezembro de 2003. (...)

Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO E DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO** para excluir da matéria tributável apurada o montante de R\$ 189.960,16, e para determinar que na execução da presente decisão sejam cobrados juros de mora de 1% sobre a multa de ofício lançada.

Ocorre que, tendo sido o Conselheiro Relator vencido, preponderou no julgamento da Turma *a quo*, o entendimento expresso no voto do redator designado, ex-conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier, que não enfrentou a alegação de incidência da SELIC, seja sobre o principal, seja sobre a multa. Provavelmente, não foi enfrentada a matéria porque foi integralmente cancelada a exigência de tributos (débito principal) pela Turma, restando prejudicada a análise das demais matérias.

Diante disso, entendo que os autos devem retornar à Turma Ordinária, evitando-se a supressão de instância, para julgamento das alegações a respeito da incidência de juros SELIC sobre o principal e sobre a multa.

Pelas razões expostas, voto por dar provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, determinando o retorno dos autos à Turma Ordinária para julgamento da alegação a respeito de juros SELIC sobre o principal e sobre a multa.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto

Na reunião de março de 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante “CSRF”) analisou o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “PFN” ou “recorrente”), no processo n. 16643.000331/2010-02, em que é interessado **LABORATÓRIOS PFIZER LTDA** (doravante “PFIZER”, “recorrida” ou “contribuinte”). Em tal recurso, a recorrente requer a reforma do acórdão n. 1301-001.235 (doravante “acórdão *a quo*” ou “acórdão recorrido”), proferido pela r. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “Turma *a quo*”), em especial no que concerne à legalidade da fórmula estabelecida pela IN 243/2002 para o cálculo do Método do Preço de Revenda menos Lucro com a margem de lucro de 60% (doravante “PRL-60”), utilizado para o controle dos preços de transferência, sob a regência do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2007 RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÕES PROCEDENTES. Não é digna de reparo a decisão que, amparada por diligência fiscal efetuada pela própria autoridade autuante, acolhe argumento da contribuinte acerca da ocorrência de erro de fato no fornecimento de dados utilizados na determinação da matéria tributável, e, por meio de controles internos, apura que parte das exigências formalizadas já são objeto de outro feito administrativo, caracterizando, assim, duplicidade de lançamento. RECURSO VOLUNTÁRIO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ILEGALIDADE DA IN SRF 243/2002. Restando reconhecida a ilegalidade das disposições da IN SRF 243/2002, especificamente no que se refere aos critérios por ela indicados para a quantificação do preço-parâmetro e os conseqüentes ajustes na aplicação do método PRL60 (sobretudo antes da publicação da Lei 12.715/2012), é de reconhecer, portanto, a completa invalidade do lançamento.

No julgamento do recurso especial interposto, a CSRF, por maioria de votos, decidiu reformar a decisão da Turma *a quo*. Nesta declaração de voto, *permissa venia*, apresento os fundamentos que me fizeram votar por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial, de forma a manter o acórdão recorrido.

1. A evolução legislativa do método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL).

A legislação brasileira dos *preços de transferência* deve ser observada por pessoas jurídicas nacionais que realizem operações com pessoas jurídicas vinculadas residentes no exterior. Suas normas **encontram** fundamento especialmente nos princípios da *igualdade* e da *capacidade contributiva*, de forma a estabelecer, por meio de fórmulas pré-determinadas pelo legislador ordinário, um preço que seria praticado por *partes independentes* (“preço parâmetro” ou “preço *arm's length*”), de tal forma que operações realizadas entre *partes vinculadas* que destoem desse padrão, sejam tributadas como se houvessem praticado o *preço parâmetro*.

Assim, por exemplo, se em uma operação de importação entre partes vinculadas o importador brasileiro realizar o pagamento de \$25,00 por um bem cujo preço

parâmetro seja de \$10,00, a legislação dos preços transferência determinará um *ajuste* na base de cálculo do IRPJ e da CSL, de forma a se adicionar a parcela excedente (\$15,00) e, assim, acrescer a base tributável e conseqüentemente aumentar o montante dos tributos devidos. O *preço parâmetro*, nesse exemplo, corresponde ao limite da dedutibilidade do custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada.

Por meio do controle dos *preços de transferência*, o sistema jurídico **não procura majorar o percentual de tributos cobrados da sociedade**, mas simplesmente garantir, nas operações internacionais, tratamento tributário *isonômico*, de forma que, independente de relações societárias mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua **capacidade contributiva tributada de forma equivalente**.

A matriz legal da legislação brasileira dos preços de transferência é a Lei n. 9.430/96, com as sucessivas alterações que lhe foram realizadas. Nela estão contemplados os diferentes *métodos* de controle dos preços de transferência, que consistem em fórmulas e regras para a determinação se deve ou não ser realizado *ajustes* na base de cálculo do IRPJ e da CSL e, ainda, de quanto seria o referido ajuste.

Entre os referidos métodos, interessa ao recurso especial em julgamento o **Preço de Revenda menos Lucro (PRL)**.

Em sua redação original, o art. 18. II, da Lei n. 9.430/96, previa apenas a margem de lucro de 20% para o cálculo do preço parâmetro conforme o método PRL (doravante “**PRL-20**”):

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;**

Em 1999, por meio da Medida Provisória nº 2.013-4, convertida na **Lei n. 9.959/2000**, foi introduzida **alteração** na alínea “d” desse dispositivo, que passou a dispor quanto à possibilidade da adoção da margem de lucro de 60% para o cálculo do método PRL dos preços de transferência (**PRL-60**), com especial destaque à parte em negrito:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

- 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;**
- 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

Na sequência, foi editada pela Secretaria da Receita Federal (doravante “SRF”) a IN 113/2000, que dispunha “sobre as hipóteses de utilização do Método do Preço de Revenda menos Lucro”. Em 2001, foi editada a IN 32, que incorporou os enunciados da IN 113/2000 ao indicar a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do PRL 60, com especial destaque à parte em negrito:

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- I - dos descontos incondicionais concedidos;
- II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- III - das comissões e corretagens pagas;
- IV - de margem de lucro de:

- a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens;
- b) sessenta por cento, na hipótese de bens importados aplicados na produção.

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do parágrafo anterior, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal,

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, Pis/Pasep e Cofins;

III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação de pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere o inciso IV, alínea "a" do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que não haja agregação de valor no País ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:

I - preço líquido de venda, a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.

Em 2002, embora não tenha sido realizada nenhuma reforma por meio de Lei, a IN 243 tornou público que a SRF conduziria uma ampla mudança na metodologia de cálculo do PRL-60, com o abandono das fórmulas anteriormente adotadas na IN 113/2000 e na IN 32/2001. **Esse é o cerne do recurso especial em análise.** Os enunciados da IN 243/2002 relativos à matéria seguem transcritos, com destaque à parte em negrito:

MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL)

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea "a" do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos **bens, serviços ou direitos importados.**

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o

inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado de acordo com o inciso III;

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.

Em 2012, por sua vez, por meio da Medida Provisória nº 563, convertida na Lei n. **12.715/2012**, foram introduzidas amplas alterações na Lei n. 9.430/96, contemplando todo o inciso II desse dispositivo e tornando-o mais apto a fundar a fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo do PRL-60.

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:

a) preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa;

c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a;

d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c; e

1. (revogado);

2. (revogado);

e) preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea c; e a "margem de lucro", calculada de acordo com a alínea d; e

(...)

É evidente a distinção dos textos adotados, **de um lado**, pela IN 243/2002, e **de outro lado**, pela IN 32/2001 e especialmente pela Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000. O quadro a seguir compara os dispositivos mais dessas três fontes do Direito mais relevantes à solução do presente caso concreto:

| FONTE PRIMÁRIA: Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000 | FONTE SECUNDÁRIA: IN 32/2001 | FONTE SECUNDÁRIA: IN 243/2002 |
|--|---|---|
| <p>II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:</p> <p>(...)</p> <p>d) da margem de lucro de:</p> <p>1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;</p> | <p>§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:</p> | <p>§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:</p> <p>(...)</p> <p>V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.</p> |

As diferenças textuais em questão são relevantes para a solução do recurso especial em análise, conforme tópicos abaixo.

2. As fórmulas adotadas em cada etapa dessa evolução legislativa para o cálculo do PRL-60.

O inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96, conforme a sua redação mantida entre 2000 e 2012 por força da Lei n. 9.959/2000, prescrevia de forma imediata a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do *preço parâmetro*, para fins de possíveis ajustes no cálculo do IRPJ e da CSL:

$$PP = PR - L$$

$$L = 60\% (PR - VA)$$

Em que:

- PP → preço parâmetro, preço *arm's lenght*.
 PR → preço de revenda líquido.
 VA → valor agregado na produção nacional
 L → lucro

Considerando o conhecido *valor líquido da operação de revenda* (PR) e a *margem de lucro* (L), apurada conforme a fórmula legal, determina-se o *preço parâmetro* (PP),

que será o valor limite para que o correspondente bem, serviço ou direito importado de parte vinculada seja dedutível da base de cálculo do IRPJ ou da CSL.

Note-se que cada um desses fatores possui uma função determinante na fórmula prescrita no art. 18. II, da Lei n. 9.430/96, o que evidencia a decisão consciente do legislador ordinário ao enunciar a Lei n. 9.959/2000, sendo relevante destacar que:

- quanto maior o *valor agregado no Brasil* (“VA”), menor será “L” (*lucro*). Como o *lucro* deverá ser subtraído do *preço de revenda* (“PR”) para a composição *preço parâmetro* (“PP”), quanto menor “L”, maior será “PP”. E, quanto maior “L” e, portanto, o lucro tributável, menor será o “PP”.
- para a composição de “L”, o percentual de 60%, adotado pelo legislador ordinário para o cálculo do PLR, deveria ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual tenha sido agregado o insumo importado e sujeito ao controle dos preços de transferência.

Nesse seguir, quanto maior for o *preço parâmetro* (“PP”), mais liberdade terá o contribuinte para negociar com a empresa fornecedora (relacionada) sem o controle da administração tributária dos preços de transferência. Quanto maior for “PP”, menor serão as chances do contribuinte necessitar realizar ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL para adicionar parcelas dos custos de bens, serviços e direitos que, por ultrapassar o *preço parâmetro*, passam a ser indedutíveis.

Essa fórmula foi acatada pela administração fiscal na IN 113/2000 e na IN 32/2001, (vide tópico “1”, acima) e encontrou justificativas por diferentes perspectivas, a saber:

- **Equilíbrio.** A adoção de uma margem de lucro de elevada, de 60%, seria balanceada pela subtração do valor agregado no Brasil dessa base;
- **Indução positiva.** O legislador ordinário teria aliado o controle de preços de transferência com medidas indutoras de comportamento e de incentivo à produção nacional, de forma que: quanto maior for a agregação de valor no Brasil, maior será o preço-parâmetro e, conseqüentemente, menor será o ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL.

A referida fórmula estabelecida pela da Lei n. 9.959/2000 foi submetida a **críticas, em especial por não considerar a proporção do insumo importado de parte vinculada aplicada ao bem produzido no Brasil.** Como se evidenciou no tópico “1”, acima, o legislador ordinário apenas realizou uma **reforma legal** para incorporar essa “melhoria” em **2012**, com a edição da Lei n. 12.715.

Por sua vez, **em 2002, a IN 243** indicou a necessidade da adoção de uma **outra fórmula** para o cálculo do PRL-60, **diferente** daquela que até então se compreendia a correta decorrência da Lei n. 9.959/2000. Analiticamente, o “Estudo comparativo dos normativos da legislação brasileira para o cálculo do preço parâmetro de bem importado usado em produção” (**fls. 1227 e seg. do e-processo**), elaborado por VLADIMIR BELITSKY, “Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel, Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da Universidade de São Paulo, USP”, abstrai a seguinte fórmula da IN 243/2002:

$$PP = \frac{VDBI * 100\% * PR - L60\% * \left\{ \frac{VDBI * 100\% * PR}{VDBI + VA} \right\}}{VDBI + VA}$$

Em que:

VDBI → valor declarado do bem importado
 PP → preço parâmetro, preço *arm's lenght*.
 PR → preço de revenda líquido.
 VA → valor agregado na produção nacional
 L → lucro

Como se pode observar, a fórmula indicada pela IN 243/2002 alterou fatores na fórmula abstraída dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e pela IN 32/2001. Supõe-se que a intenção da SRF seria possibilitar a verificação da proporcionalidade do insumo importado agregado à produção nacional, pois isso não teria sido contemplado pelo legislador.

A partir da publicação da IN 243/2002, sem que nenhuma alteração legal tenha sido realizada, a PFN também passou a sustentar que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitaria a construção de uma segunda fórmula, diversa daquela que até então seria de aceitação geral:

$$PP = PR - L - VA$$

$$L = 60\% PR$$

A fórmula da IN 243/2002, conforme alegado, expressaria com maior clareza e, ainda, imprimiria melhorias a essa segunda fórmula que supostamente seria possível abstrair do texto do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Conforme a fórmula que se abstrai imediatamente da Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000, na linha do que indicava a IN n. 32/2001, o percentual de 60% deve ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual o insumo importado tenha sido agregado. Já a “segunda fórmula”, que supostamente fundamentaria a IN 243/2002, estabeleceria que a margem de lucro de 60% deveria incidir apenas sobre a parte do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem, serviço ou direito importados: o percentual legal em questão seria aplicável tão somente sobre a parcela do preço líquido de venda proporcional ao custo do bem importado.

Conforme citado estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, *in verbis*:

“Constatação 4. O cálculo de PP segundo a fórmula da IN 243 pode ser visto como um procedimento de duas etapas consecutivas, sendo que:

- (i) a primeira etapa baseia-se, plena e exclusivamente, no princípio da proporcionalidade em participação ao lucro; e**
(ii) a segunda baseia-se, plena e exclusivamente, no postulado de que a margem de lucro em cima de bem importado é de 60%”.

O quadro a seguir procura sistematizar algumas características das normas, a fim de evidenciar a diferença entre elas:

| | Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01 | Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002) |
|--|---|---|
| Fórmula de cálculo do PRL-60 | ✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\% (PR - VA)$ | ✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$ |
| Analítico da fórmula para o cálculo da “margem de lucro” | 60% sobre o valor integral do preço líquido de venda diminuído do valor agregado no Brasil. | 60% apenas da parcela do preço líquido de venda do produto proporcional à participação dos bens, serviços ou direitos importados. |
| Analítico da fórmula para o cálculo do “preço parâmetro” | Totalidade do valor líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%. | Percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%. |

Um **exemplo** poderá tornar mais clara a distinção entre essas duas fórmulas. Para tanto, considere-se que um determinado produto, produzido no Brasil a partir de insumos nacionais e outros importados de partes vinculadas, seja vendido por R\$ 100,00 (ou seja, **PR = 100,00**) e que o valor agregado no Brasil seja de R\$ 50,00 (ou seja, **VA = 50,00**). Aplicando-se as duas fórmulas, chegaremos a resultados muito distintos:

| | Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01 | Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002) |
|---|--|--|
| Fórmula de cálculo do PRL-60: | ✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\% (PR - VA)$ | ✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$ |
| Aplicação das fórmulas ao exemplo proposto: | $L = 60\% (100,00 - 50,00)$ $PP = 100,00 - 30,00$ | $L = 60\% * 100,00$ $PP = 100,00 - 60,00 - 50,00$ |
| RESULTADO | 70,00 | - 10,00 |

A função de tais fórmulas é determinar se deverá ser realizado ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL. Se o custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada for superior aos valores em questão, a parcela excedente deverá ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSL, pois não seria considerada dedutível. O exemplo demonstra que as referidas fórmulas conduzem a preços parâmetro muito distintos, de forma as operações

consideradas *arm's length*, conforme a primeira fórmula, seriam aquelas praticadas até o limite de “R\$ 70,00”, enquanto que, para a segunda fórmula, possivelmente todas as importações estariam sujeitas a ajustes, pois o valor resultante como “PP” seria negativo, qual seja, “- R\$ 10,00”, como se o importador pudesse, em condições de mercado, deixar de pagar pelos bens, serviços ou direitos e, ainda, receber troco.

A doutrina há tempos denuncia essa divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, como se observa da análise de LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹, em obra de referência sobre o tema dos preços de transferência:

“7.8.2.2. A diferença pode ser explicada pelos seguintes motivos:

Cálculo da ‘margem de lucro’: a divergência dos resultados da Lei n. 9.959/00 e da IN n. 243/02 decorre, em parte, porque a Lei, ao prescrever a fórmula de cálculo da ‘margem de lucro’, determina que o percentual de 60% incida sobre o valor *integral* do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país. Já a Instrução Normativa, para o cálculo da mesma ‘margem de lucro’, determina que o percentual de 60% seja calculado apenas sobre a *parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados*, atingindo um resultado invariavelmente menor. Atua assim a IN n. 243/02 de forma inovadora e em flagrante excesso à Lei.

Cálculo do ‘preço-parâmetro’: a expressão ‘preço-parâmetro’ é utilizada na legislação dos preços de transferência para denominar o preço obtido através do cálculo de um dos métodos prescritos e com o qual se deverá comparar o preço efetivamente praticado entre as partes relacionadas, na transação denominada ‘controlada’. O ‘preço-parâmetro’ é obtido de forma diversa na Lei n. 9.959/00 e na IN n. 243/02. Enquanto na Lei o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a Instrução Normativa pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda, o que claramente acaba por restringir o resultado almejado pelo legislador.”

Do mesmo modo, as evidentes distinções em relação a essas fórmulas foram bem sintetizadas por LUCIANA ROSANOVA GALHARDO e ANA CAROLINA MONGUILOD², *in verbis*:

“(i) enquanto a Lei n. 9.959/00 estabelece o cálculo da margem de lucro de 60% sobre o valor do preço líquido de venda, diminuindo-se o valor agregado, a IN 243/02 determinou a incidência da margem de 60% sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem importado; e (ii) enquanto a Lei determina que o preço-parâmetro corresponde à diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de 60%, a IN 243/02 estabeleceu que corresponde à diferença entre o valor da participação do bem importado no preço de venda do bem produzido e a margem de lucro de 60%. Assim, o preço parâmetro calculado sob a sistemática da IN 243/02 será menor, resultando em maior risco de ajustes nos lucros tributáveis da empresa brasileira, tendo em vista o provável excesso de preço pago no exterior”.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no Direito tributário brasileiro. São Paulo : Dialética, 2006, p. 169.

² GALHARDO, Luciana Rosanova; MONGUILOD, Ana Carolina. A ilegalidade do mecanismo de aplicação do método PRL sob a IN 243/02, *in* Manual dos Preços de Transferência – celebração dos 10 anos de vigência da lei.

Restando evidenciado que a IN 243/02 veicula fórmula diversa, supostamente vocacionada a “melhor” tratar do problema da proporcionalidade do insumo utilizado na produção do produto nacional, surge a questão crucial do presente recurso especial: a referida Instrução Normativa possui legitimidade para tanto e agiu nos lindes de sua competência regulamentar? É o que será analisado no tópico seguinte do deste voto.

3. As fontes formais do Direito tributário e o extravasamento das funções da IN 243/2002.

O tema das fontes é fundamental ao Direito tributário pátrio. Nosso ordenamento apresenta peculiar complexidade, com elevado número de espécies normativas, cada qual com uma *função própria*, vocacionadas à impressão de juridicidade, eficiência, segurança jurídica, inteligibilidade, coesão, coerência e completude ao sistema jurídico.

Sob uma perspectiva formalística³, as referidas espécies normativas podem ser organizadas em *fontes primárias*⁴ e *fontes secundárias*⁵ do Direito tributário.

A Lei n. 9.430/96 é *fonte primária* do Direito tributário. Em face do princípio da reserva legal, o legislador ordinário possui competência privativa para estabelecer o método de cálculo do preço parâmetro para possíveis ajustes à base de cálculo do IRPJ e da CSL, adotando como diretriz fundamental a *tributação da renda conforme o acréscimo patrimonial*. Como a fórmula de cálculo do PRL-60 irá influenciar na composição da base de cálculo desses tributos, com potencial de redução dos custos dedutíveis na apuração do acréscimo patrimonial tributável, trata-se de matéria sob a *competência privativa do legislador ordinário*. É o que se desprende da Constituição Federal, art. 150, I, e do Código Tributário Nacional, art. 97.

A IN 243/2002, por sua vez, é *fonte secundária* do Direito Tributário, cuja função subalterna é de aclarar ou atribuir maior operacionalidade à norma prescrita pela Lei n. 9.430/96, que é a *fonte primária*.

Note-se que **nenhuma das partes discorda da função limitada e secundária das Instruções Normativas**: essa é uma questão de direito incontroversa nesse processo administrativo.

A questão que realmente desafia antagônicas posições neste processo administrativo é saber se a IN 243/02 extravasou os limites da Lei n. 9.430/96, descumprindo a sua função e restando despida de validade.

De um lado, a administração fiscal atualmente argumenta que do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, seria possível abstrair ao mesmo tempo duas diferentes fórmulas, ainda que estas possam conduzir a resultados muito diferentes: a primeira fórmula seria aquela admitida pela IN 32/2001 e, a segunda, que supostamente daria fundamento à IN 243/2002. De outro lado, o contribuinte argumenta que apenas a fórmula indicada pela IN 32/2001 seria compatível com o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.

³ As fontes do Direito tributário podem também ser observada por uma perspectiva material, a qual não contribui imediatamente para o tema em análise.

⁴ Em especial: Constituição Federal, Lei Complementar, Lei Ordinária, Medida Provisória, Tratados Internacionais, Decreto legislativo, Decreto (casos especiais), Convênio, Resolução.

⁵ Em especial: Decreto regulamentar, Instruções Normativas, Portarias, Normas complementares.

Assim, **nenhuma das partes discorda** que as normas prescritas pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações da Lei n. 9.959/2000, **comportam a fórmula indicada pela IN 32/2001** para o cálculo do preço parâmetro apurado pelo método PRL-60. A discordância se dá apenas em relação à fórmula prevista pela IN 243/2002, que é diferente.

A discordância em questão exige o enfrentamento das seguintes questões:

- *O legislador ordinário poderia outorgar à administração fiscal a escolha de uma entre diversas fórmulas para o cumprimento do método PRL-60 de controle de preços de transferência?*
- *Se a resposta à questão precedente for positiva, o legislador ordinário efetivamente conferiu à administração fiscal tal outorga na vigência da Lei n. 9.430/96 com as alterações que lhe foram introduzidas com a Lei n. 9.959/2000?*
- *Se a resposta à questão precedente for positiva, a IN 243/2001 teria ou não adotado uma das possíveis fórmulas matemáticas comportadas pelos enunciados prescritivos do 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00?*

3.1. A (im)possibilidade da outorga de discricionariedade à administração para o preenchimento de regras legais e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.

O princípio da legalidade em matéria tributária não requer que todos e quaisquer elementos necessários à operacionalização de uma norma tributária estejam expressa e exaustivamente previstos em lei ordinária. A adoção de cláusulas gerais ou conceitos indeterminados não representa uma ofensa *a priori* a esse princípio, pois não se pode exigir do legislador ordinário o fechamento da totalidade dos conceitos⁶. Também não se pode afastar, *a priori*, a possibilidade de o legislador ordinário outorgar à administração fiscal dispor sobre elementos que favoreçam a aplicação da norma tributária, com procedimentos que lhe tornem mais operacionais, palatáveis e socialmente mais eficazes.

No entanto, não pode o Poder Legislativo delegar ao Poder Executivo a competência para a seleção dos elementos componentes da hipótese de incidência ou do conseqüente normativo (obrigação tributária). A **indelegabilidade da competência tributária**, norma constitucional tão bem delineada na obra de ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁷, impede que o legislador ordinário transfira à administração fiscal a eleição dos critérios componentes da base de cálculo do tributo ou de outros elementos atinentes à ocorrência do fato gerador do tributo, à sua quantificação ou à identificação do sujeito passivo.

⁶ Nesse sentido, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo : Saraiva, 2012, p. 290 e seg.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional. São Paulo : Ed. Malheiros, 2003, p. 425. “As competências tributárias são indelegáveis. Cada pessoa política recebeu da Constituição a sua, mas não a pode renunciar, nem delegar a terceiros. É livre, até, para deixá-la de exercita-la; não lhe é dado, porém, permitir, mesmo que por meio de lei, que terceira pessoa a encampe.”

Como a fórmula de cálculo do PRL-60 irá tutelar o controle dos preços de transferência e influenciar na composição do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSL, apenas a lei ordinária é competente para prescrever os seus termos. Aceita essa premissa, qualquer divergência de uma instrução normativa em relação à lei deverá ser resolvida com a vitória da lei, pois o legislador ordinário possui a competência privativa e indelegável de decidir sobre o matéria. Logo, diante de uma divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, esta última deveria ser aplicada sem questionamentos.

Uma observação é necessária por *dever de ofício*: ainda que a assertiva do parágrafo anterior possa ser incontestada, caso o legislador ordinário descumpra o seu dever e delegue a sua competência à administração fiscal para a eleição dos elementos da base de cálculo do IRPJ e da CSL, em tese, os julgadores do CARF, por força regimental, poderiam vir a ser constrangidos ao acatamento dessa lei ordinária e ao cumprimento da norma infralegal, editada diretamente pelo fisco. Ocorre que o RICARF⁸ reserva ao Poder Judiciário reconhecer inconstitucionalidades.

Ao aceitar-se tal situação *em tese*, torna-se imediatamente relevante ao julgador administrativo a análise do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, para verificar **se, no caso concreto, há em seus enunciados a decisão clara do legislador ordinário de outorgar à administração fiscal a escolha da fórmula inerente ao método PRL-60.**

No entanto, **não há outorga expressa do legislador ordinário** no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, para que a administração fiscal compusesse uma fórmula que “melhor” se prestasse ao controle dos preços de transferência. Pelo contrário, a referida fórmula foi expressamente prescrita pelo legislador ordinário no aludido dispositivo. Conforme evidenciado no tópico “2”, acima, **o legislador ordinário conscientemente elegeu a função de cada um dos fatores componente da fórmula para o cálculo do PRL-60, não deixando espaço de discricionariedade para a administração fiscal.**

As normas da Lei n. 9.430/96 que prescrevem a fórmula para o cálculo do PRL-60 **são autoaplicáveis**, não tendo a sua eficácia condicionada a instruções normativas ou outros atos infralegais. Por consequência, a administração fiscal tem o dever observar a fórmula compreendida imediatamente da Lei n. 9.430/96 para o cálculo do PRL-60.

3.1.1. A tese da pluralidade semântica da Lei 9.430/96 e do papel integrativo da IN 243/2002.

Se não houve outorga expressa do legislador ordinário à SRF, o intérprete persistente poderia cogitar da adoção, pelo legislador ordinário, de termos dotados de indeterminação semântica que implicitamente conferiria à administração fiscal a prerrogativa de arquitetar uma nova forma de cálculo do PRL-60.

Naturalmente tal expediente poderia ser questionado mesmo no âmbito do CARF, pois coerentes argumentos poderiam colocar em dúvida uma delegação implícita de tal nível. Ainda assim, não me furto de expor essa investigação, pois o seu resultado corrobora com a conclusão do presente voto: **os enunciados prescritivos da Lei n. 9.430/96 seriam**

⁸ RICARF, art. 62: “Ficará vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”

6 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 26/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO,

Assinado digitalmente em 25/04/2016 por LUIS FLAVIO NETO

eivados de dubiedade suficiente para comportar pluralidade de fórmulas matemáticas capazes de conduzir a resultados muito diferentes o método PRL-60?

Um único elemento de dúvida parece surgir dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n. 9.959/2000. Ocorre que o legislador ordinário acresceu ao artigo “o” a preposição “de”, no seguinte trecho abaixo sublinhado:

“d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;”

Ao que tudo indica, tal fator não altera a conclusão de que a fórmula que decorre imediatamente do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações da Lei n. 9.959/2000, é aquela indicada pela IN 32/01. **Trata-se de mero erro de grafia do legislador, que não enseja pluralidade de sentidos quanto aos enunciados em questão.**

No entanto, a administração fiscal passou a suscitar que a preposição “de” teria o mérito de assegurar que a parcela do valor agregado fosse deduzida do próprio preço de venda e não da base de cálculo da margem de lucro. O passo seguinte a essa assunção seria a reestruturação do enunciado prescritivo, para “melhorá-lo” e torná-lo compatível com a fórmula adotada pela IN 243/2002.

Note-se que o acatamento desse argumento, para a legitimação da IN 243/2001, demanda que o intérprete reordene a forma como as alíneas foram dispostas pelo legislador ordinário no art. 18, II, da Lei n. 9430/96, de modo a excluir a participação de parte do texto do item 1 da alínea “d” e, assim, “criar” uma nova alínea “e”, inexistente no texto aprovado pelo Congresso Nacional. Ou seja, para que a fórmula proposta pela IN 243/2001 pudesse ser suportada pela Lei n. 9.430/96 vigente à época dos fatos, o seu art. 18, II, deveria ser visualizado como se possuísse a seguinte redação:

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL:

definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores ~~e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;~~

(...)

e) do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

A referida tese não esconde a sua **complexidade**. Concluída essa reestruturação do texto da art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, ainda não chegaria à fórmula da IN 243/2002, pois novas concessões ainda deveriam ser feitas para acomodar as inovações na fórmula indicada pela SRF.

A IN 243/2002 não assumiria apenas a função que originalmente lhe seria rotineira, de imprimir maior operacionalidade, tornar palatável a sua compreensão aos agentes fiscais. Essa instrução normativa teria função mais sofisticada, de *traduzir* uma linguagem do legislador ordinário que a todos se apresenta como inteligível, de forma a expressar, de forma escorreita, a verdadeira mensagem que, embora de difícil compreensão para a sociedade em geral, não teria passado despercebida aos olhos da SRF. Tal como um oráculo, a IN 243/2002, então, conduz um *rearranjo* do art. 18, II, da Lei n. 9430/96, com a reconstrução estrutural do texto legal, uma série de novos fatores nas fórmulas “traduzidas” pela IN 243/2002.

Em uma espiada muito brusca, o referido exercício pode aparentar tratar-se de “*interpretação*” ou mesmo assumir o propósito de “*integração*”. Em teoria, no caso, o expediente da *integração*, tutelado pelo art. 108 do CTN, “pressupõe uma lacuna a ser preenchida, i.e., a falta de decisão do legislador acerca de determinada situação”⁹. Com isso, uma análise mais acurada evidencia que a IN 243/02 **NÃO** leva a cabo qualquer expediente de *integração*, mas realmente inova em matéria inserida no âmbito de competência privativa do legislador ordinário.

Não há verdadeira lacuna no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000. O legislador ordinário efetivamente manifestou decisão consciente quanto à fórmula a ser adotada para o cálculo do PRL-60. A IN 243/02, em verdade, veicula uma *segunda fórmula*, capaz de alcançar resultados diversos da primeira e, com isso, desvia-se do plano normativo.

Note-se que um mero fator textual (acréscimo da preposição “de” ao objeto “o”), não é suficiente para se cogitar que esteja presente uma atribuição do legislador à SRF para que arquitetasse uma fórmula “melhor” ou de qualquer outra forma “diversa” daquela que se pode construir imediatamente do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000.

É relevante repetir que a referida construção argumentativa, que supostamente daria suporte à IN 243/2002, conduz a uma fórmula muito distinta, com resultados extremamente dispares.

Merece destaque o seguinte trecho, do acima referido estudo elaborado por VLADIMIR BELITSKY, *in verbis*:

“3. Quesito. A Procuradoria da Fazenda Nacional argumenta que a fórmula da Lei 9.430 é plurívoca e sugere que a IN 243 apenas decorre de uma das interpretações possíveis da Lei 9.430. Do ponto de vista da matemática, é possível afirmar que a IN 243 apenas interpreta a Lei 9.430? É possível deduzir a fórmula da IN 243 dos comandos contidos na Lei 9.430?”

Conforme já afirmamos na Constatação 3, não é verdade que a IN 243 é uma interpretação possível da Lei 9.430. Em sua defesa, a Fazenda Nacional emprega a fórmula em situações hipotéticas e dessas situações extrai conclusões genéricas. Essas conclusões são incorretas do ponto de vista matemático.”

Na doutrina nacional, uma série de autores se opõe a essa (re)construção. Nesse sentido, LUÍS EDUARDO SCHOUBERT¹⁰ leciona, *in verbis*:

“7.8.3.5.1. De imediato, deve-se notar que tal entendimento contrariaria a própria literalidade do método. Afinal, o legislador da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/00, não acrescentou um quarto método àqueles aceitos para a apuração dos preços de transferência. Ou seja: o artigo 18 da referida Lei continuou contemplando, em seus três incisos, apenas três métodos. Nesse sentido, o que se teve foi, apenas, um desdobramento de um mesmo método: o método denominado, pelo próprio legislador, ‘Preço de Revenda menos Lucro’. Assim, pressupõe-se, pela literalidade do método, que se apure o preço-parâmetro pela fórmula ‘preço de revenda (líquido de tributos, descontos e comissões) menos margem de lucro’. Tivesse o legislador a intenção de modificar a fórmula, para passar a ser fórmula ‘preço de revenda (líquido de tributos, descontos e comissões) menos margem de lucro menos valor agregado’, então no mínimo deveria ele, por coerência, deixar de chamar o método de ‘Preço de Revenda menos Lucro’.”

Assim, ainda que se considere possível abstrair mais do que uma fórmula do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, as seguintes constatações são suficientes para a descon sideração da fórmula indicada pela IN 243/2002:

- não há decisão expressa ou mesmo implícita do legislador ordinário para que a SRF procurasse arquitetar uma fórmula “melhor” do aquela que se compreende imediatamente do texto legal;
- a interpretação sustentada, que daria suporte à IN 243/2002, parte de uma construção argumentativa complexa, que por si só coloca em dúvida a sua correção;
- os limites da IN 243/2002 estão adstritos à regulamentação administrativa da aplicação do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, para torná-lo mais operacional, possibilitar uma mais palatável inteligência pelos agentes fiscais, esclarecer à sociedade interpretações específicas e, assim, dotar a norma legal de maior eficácia social. Qualquer previsão presente na IN 243/2002 que conduza ao incremento de ônus tributário, que não decorra da precedente decisão do legislador ordinário, devem ser descon sideradas.

No subtópico seguinte, será analisada sob uma série de perspectivas a (in)compatibilidade da fórmula indicada pela IN 243/2002 com a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

3.2. A (in)compatibilidade da fórmula indicada pela IN 243/2002 com a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/2000.

¹⁰ SCHOUBERT, Luís Eduardo. Preços de transferência no Direito tributário brasileiro. São Paulo : Dialética, 2006, p. 169. digitalmente em 18/04/2016 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 18/04/2016

6 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado digitalmente em 26/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO,

Assinado digitalmente em 25/04/2016 por LUIS FLAVIO NETO

A fórmula indicada pela IN 243/2002, para o cálculo do método PRL-60, é considerada por alguns como uma “melhoria” ao texto veiculado pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96: supostamente, ter-se-ia uma fórmula “melhor” para regular a aplicação da legislação de preços de transferência. Tais “melhorias”, no caso, converteriam os “preços de revenda menos lucro” (“PRL”) em “PRLVA” (*preço de revenda menos lucro menos valor agregado*).

Ainda que se considere, por hipótese, que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, comporta mais do que uma fórmula matemática, seria preciso verificar se a IN 243/2002 teria adotado alguma destas (como sustenta a PFN) ou se teria extravasado os limites a que estaria adstrita (como sustenta o contribuinte).

Os subtópicos seguintes apresentam fundamentos que conduzem à conclusão de que a fórmula indicada pela IN 243/96 para o cálculo dos preços de transferência é **incompatível** com a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/2000.

3.2.1. Incompatibilidades formais e a ofensa ao princípio da legalidade aferida por critérios objetivos.

Não vem ao caso, nesse subtópico, saber se o *comparativo de superioridade* que adjetiva a fórmula indicada pela IN 243/02 seria “melhor” ou “pior”. Interessa, aqui, constatar que ambos os *adjetivos comparativos* pressupõem que a fórmula indicada pela IN 243/02 seja de algum modo ou grau **diferente** daquela estabelecida no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000.

É por si só relevante ou mesmo decisivo ao julgador aferir que a fórmula indicada pela IN 243/2002 é “**diferente**” daquela veiculada no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Ocorre que a Instrução Normativa deveria assumir tão somente a função de tornar mais operacional a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitar uma mais palatável intelecção pelos agentes fiscais e dotar a norma legal de maior eficácia social. Diante do monopólio reservado ao legislador ordinário para a decisão quanto à fórmula que deve ser adotada para o método PRL-60, os pontos de distinção da IN 243/02 em relação à Lei 9.430/96 têm a validade fulminada de plano, reclamando desconsideração pelos aplicadores do Direito.

Como se pôde observar no tópico “1”, acima, a Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000, **NÃO** autoriza uma série de elementos constantes na IN 243/2001, em especial:

- a exclusão do valor agregado no Brasil no cálculo do preço parâmetro. Conforme decisão do legislador ordinário, o valor agregado no País deveria ser subtraído do preço líquido de venda apenas para o cálculo da margem de lucro;
- atribuir-se relevância ao percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e participação dos bens importados no preço

de venda do produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Não obstante, por meio da IN 243/2002, a SRF não só tomou a decisão de eleger como fator determinante o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido na composição da fórmula de cálculo do PRL-60, como também estipulou qual seria esse percentual de participação.

Merece destaque o seguinte trecho, do já referido estudo elaborado por VLADIMIR BELITSKY, *in verbis*:

“Constatação 3. A IN não pode seguir como uma direta interpretação da Lei 9.430/96; é inevitável o acréscimo de alguns postulados, pressupostos ou comandos à lei para que desta possa ser derivada a IN 243.

Do ponto de vista da lógica matemática, esta constatação é a consequência da combinação de dois fatos já provados acima: de um lado, sabemos (cf. Constatação 2) que a fórmula da IN 243 é diferente da da Lei 9.430/96; de outro lado, sabemos (cf. Constatação 1 e sua demonstração) que cada fórmula é expressão algébrica, única e fiel, do respectivo normativo. Logo, nenhum dos normativos pode ser derivado do outro”.

Como o tema em análise envolve *fórmulas matemáticas*, é contundente o parecer do referido Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel e Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da USP. Se os matemáticos derivam uma determinada fórmula do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, mas uma outra fórmula da IN 243/2002, bem como afirmam que, sob o ponto de vista matemático, “nenhum dos normativos pode ser derivado do outro”, há **evidência eloquente** de que a Instrução Normativa divergiu da Lei, extravasando o seu âmbito de competência e infringindo a reserva legal.

A IN 243/2001, como *fonte secundária*, teria a *função* de apenas atribuir maior operacionalidade, clareza e, assim, executar com fidelidade a *fonte primária*, que é a Lei 9.430/96. No entanto, a IN 243/2002 claramente nega eficácia à decisão do legislador ordinário, que supostamente não teria sido técnico o suficiente e dado ensejo a desequilíbrios.

Correta ou não, cabe ao Poder Legislativo o monopólio da decisão sobre como será o controle dos preços de transferência no Direito tributário brasileiro. Antes de 1996, precisamente por decisão do legislador ordinário, sequer havia, no Brasil, qualquer controle sobre os preços de transferência. A ele, legislador ordinário, cabe tratar privativamente sobre a tema em discussão.

Dessa forma, por obstaculizar que os agentes fiscais executem adequadamente a decisão do legislador ordinário, veiculada pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000, a IN 243/2001 merece imediata repulsa.

Como julgador administrativo, não afastar a aplicação da IN 243/2001 redundaria igualmente em negar eficácia à decisão enunciada pelo único agente competente para prescrever a fórmula de cálculo do PRL-60, que é o legislador ordinário. Recuso-me a isso.

Não se trata de saber qual das fórmulas é “melhor”: trata-se de respeitar o monopólio da decisão detido pelo legislador ordinário. Esse entendimento encontra

fundamento na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como se observa desse trecho do conhecido voto do Min. ALIOMAR BALEEIRO, no RE 69784, *in verbis*:

“A justiça é uma idéia-força, no sentido de FOUILLÉ, mas varia no tempo e no espaço, senão de indivíduo. Fixa-o o legislador e o juiz há de aceitá-la como um autômato. Inúmeros Acórdãos do Supremo Tribunal Federal, declaram que lhe não é lícito corrigir a justiça intrínseca na lei, substituindo-se as escolhas do legislador.”

A IN 243/2002 realmente violou o princípio da legalidade. Ao adotar fórmula diversa daquela prevista pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e extravasar a sua função secundária e meramente regulamentar, a IN 243/2002 majorou tributos com o cerceamento da dedutibilidade do custo de bens, direitos e serviços importados de partes relacionadas e aplicados à produção em território brasileiro.

Como a função precípua da CSRF é uniformizar entendimentos divergentes adotados pelas Turmas Ordinárias do CARF, insta observar que há uma série de decisões deste Tribunal que também concluíram ser ilegal a fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo do método PLR-60, como se observa das seguintes ementas:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004
Ementa: AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO DA MATÉRIA. A propositura de ação judicial, com o mesmo objeto do processo administrativo, implica na desistência de discutir essa matéria na esfera administrativa. Aplicação da Súmula CARF nº 1. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE. Considera-se definitiva, na esfera administrativa, matéria não expressamente contestada. CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL-60 PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE. A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos. A IN SRF nº 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL-60%, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo.

(CARF, Acórdão 1202-000.835, sessão de 07.08.2012)

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006
PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES. As normas postas pelo executivo para operacionalizar ou interpretar lei devem estar dentro do que a lei propõe e ser com ela compatível. FÓRMULAS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI Nº 9.430. IN SRF Nº32. IN SRF Nº243. A IN SRF nº 32, de 2001, propõe fórmula idêntica a posta pela lei no 9.430, de 1996. A IN SRF nº 243, de 2002, desborda da lei, pois utiliza fórmula diferente da prevista na lei, inclusive mencionando variáveis não cogitadas pela lei. LANÇAMENTO. IN SRF Nº 243. Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF nº 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados.

(CARF, Acórdão 1101-000.864, sessão de 07.03.2013)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006 PESSOAS JURÍDICAS. EXTINÇÃO. RESULTADOS NEGATIVOS ACUMULADOS. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%. Os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 autorizam a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores, desde que o lucro líquido do período, ajustado pelas adições e exclusões previstas nas legislações daqueles tributos, não seja reduzido em mais de 30%. O limite à compensação aplica-se, inclusive, ao período em que ocorrer a extinção da pessoa jurídica, haja vista a inexistência de norma, ainda que implícita, que o excepcione. Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2006 SUCESSÃO. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO. Deve-se afastar a multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, mas lançada somente após ocorrida a sucessão, quando o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

(CARF, Acórdão 1201-000.803, sessão de 07.05.2013)

Nesse mesma linha, a própria decisão recorrida restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2007 RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÕES PROCEDENTES. Não é digna de reparo a decisão que, amparada por diligência fiscal efetuada pela própria autoridade autuante, acolhe argumento da contribuinte acerca da ocorrência de erro de fato no fornecimento de dados utilizados na determinação da matéria tributável, e, por meio de controles internos, apura que parte das exigências formalizadas já são objeto de outro feito administrativo, caracterizando, assim, duplicidade de lançamento. RECURSO VOLUNTÁRIO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ILEGALIDADE DA IN SRF 243/2002. Restando reconhecida a ilegalidade das disposições da IN SRF 243/2002, especificamente no que se refere aos critérios por ela indicados para a quantificação do preço-parâmetro e os consequentes ajustes na aplicação do método PRL60 (sobretudo antes da publicação da Lei 12.715/2012), é de reconhecer, portanto, a completa invalidade do lançamento.

(CARF, Acórdão 1301-001.235, sessão de 13.06.2013)

Nesse mesmo sentido, há substancial consenso doutrinário quanto ao extravasamento da IN 243/2001 na regulamentação do PLR-60. Cite-se, por exemplo, LUCIANA ROSANOVA GALHARDO e ANA CAROLINA MONGUILOD¹¹, que suscitam, *in verbis*:

“As disposições trazidas pela IN 243/02 têm implicações significativas, provocando um aumento substancial no valor dos ajustes tributáveis (...). Uma alteração na sistemática de cálculo do PRL implica mudança na determinação da base de cálculo do tributo e, conseqüentemente, do próprio montante tributável. A nosso ver, uma alteração de tal natureza só poderia ser implementada por lei, e não por meio de instrução normativa, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade. As instruções normativas são normas secundárias cuja única função é esclarecer as disposições contidas em lei, não podendo nunca inová-las ou contrariá-las. A IN 243/02 não poderia

¹¹ GALHARDO, Luciana Rosanova; MONGUILOD, Ana Carolina. A ilegalidade do mecanismo de aplicação do método PRL sob a IN 243/02, in Manual dos Preços de Transferência – celebração dos 10 anos de vigência da lei.

validamente alterar o critério legal de apuração do PRL ou contrariar as disposições da Lei n. 9.959/00, mas assim o fez”

No mesmo seguir, assim se posiciona GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JR.¹², *in verbis*:

“Se compararmos as fórmulas acima, é possível verificar que a Instrução Normativa SRF 243/2002 reduziu consideravelmente o preço parâmetro que configura o limite de dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL, o que aumenta a base de cálculo das exações, sem qualquer fundamentação legal, ocasionando uma total incongruência com as disposições contidas na Lei n. 9.430/1996”.

Por todos esses fundamentos já expostos, parece certo que a fórmula de cálculo do PRL-60 indicada pela IN 243/2002 deve ser desconsiderada.

3.2.2. Incompatibilidades formais e o princípio da anterioridade em matéria tributária.

Com o reforma de **2012**, empreendida pela Lei n. 12.715 (dez anos após a edição da IN 243/2002), o legislador ordinário finalmente adotou enunciados que claramente prescrevem a adoção de uma fórmula diversa daquela adotada com a Lei n. 9.959/2000, mais apta a lidar com a proporção do insumo importado aplicado na produção nacional.

Desse modo, somente após 10 anos da publicação da IN 243/**2002** é possível identificar maior respaldo à fórmula então indicada pela SRF.

Conforme dispõe a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, alterações legislativas:

- Como regra, devem respeitar o **princípio da irretroatividade** sempre que houver agravamento de ônus fiscal (CF, art. 150, III, “a”);
- Como regra, devem respeitar o **princípio da anterioridade** sempre que houver agravamento de ônus fiscal (CF, art. 150, III, “b”);
- Excepcionalmente, podem ter eficácia retroativa “quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados” ou, ainda, quando forem benéficas ao contribuinte (CTN, art. 106).

A Lei n. **12.715/2012** inaugurou uma nova sistemática de cálculo do método PLR, com a **decisão consciente do legislador de inovar o regime até então vigente** e com o **assumido potencial de aumento da carga tributária**. Diante desse cenário, a fórmula para o cálculo do PRL que se obtém da norma enunciada pelo legislador ordinário na Lei n.

¹² MOREIRA JR., Gilberto de Castro. Método do preço de revenda menos lucro no caso de agregação de valor no país. Confronto entre a Lei n. 9.430/1996 e a Instrução Normativa n. 243/2002, *in* Tributos e Preços de Transferência, 4.º Volume, São Paulo, Dialética, 2009, p. 105.

12.715/2012 deverá se submeter a dois corolários básicos do ***princípio da segurança jurídica: os princípios da anterioridade e da irretroatividade.***

O art. 78, da Lei n. 12.715/2012, expressamente resguardou a vigência da novel fórmula de cálculo do PLR para o dia 01.01.2013, fazendo referência específica à alteração que introduzira por meio seu art. 48 ao art. 18 da Lei n. 9.430/1996. É o que se observa textualmente na Lei n. 12.715/2012:

Art. 48. Os arts. 12, 18, 19 e 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a vigorar com a seguinte redação:
(...)

Art. 78. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:
(...)

§ 1. Os arts. 48 e 50 entram em vigor em 1 de janeiro de 2013.

Caso a Lei n. 12.715/2012 apenas confirmasse a norma introduzida pela Lei n. 9.959/2000, ratificando os método PLR-60 até então vigente sem qualquer incrementar a obrigação tributária, então não seria necessário observar o *princípio da anterioridade*. Além disso, referida norma **poderia ser considerada interpretativa, com efeitos retroativos.**

Mas não é o caso: por tratar-se de **decisão consciente do legislador ordinário em alterar a metodologia do PLR com potencial de aumentar o ônus tributário imposto à sociedade**, a referida **deve respeitar a anterioridade e não pode ser aplicada retroatividade.**

A exposição de motivos da MP n. 563/2012, que foi convertida na aludida Lei n. 12.715/12, demonstra com nitidez a decisão do legislador em alterar a norma até então vigente para o cálculo do PLR e adotar *vacatio legis* em respeito ao ***princípio da anterioridade***, de aplicação obrigatória na **hipótese de majoração do ônus de IRPJ e CSL:**

“56. A medida proposta também visa a aperfeiçoar a legislação aplicável ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no tocante a negócios transnacionais entre pessoas ligadas, visando a reduzir litígios tributários e a contemplar hipóteses e mecanismos não previstos quando da edição da norma, atualizando-a para o ambiente jurídico e de negócios atual. Destarte, a legislação relativa aos controles de preços de transferência aplicáveis a operações de importação, exportação ou de mútuo, empreendidas entre entidades vinculadas, ou entre entidades brasileiras e residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou ainda, que gozem de regimes fiscais privilegiados, restará atualizada e aperfeiçoada com as alterações propostas.
(...)

61. Como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência.
(...)

63. Como algumas das alterações introduzidas pelos arts. 38 e 40 da Medida Provisória podem implicar em aumento do tributo, em atenção ao princípio da anterioridade, foi estabelecido que a produção de efeitos ocorreria em 2013. O art. 42 do Projeto Medida Provisória possibilita que a pessoa jurídica opte pela **aplicação das disposições contidas nos arts. 38 e 40 na apuração das regras de**

preços de transferência relativas ao ano-calendário de 2012. A opção implicará na obrigatoriedade de observância de todas as alterações introduzidas pelos arts. 38 e 40.”

Assim, se a Lei n. 12.715/2012 apresenta alguma eficácia interpretativa, seria a de esclarecer que a fórmula adotada pela IN 243/2002 não encontravam fundamento de validade na vigência do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000, devendo ser mantida a incontroversa fórmula indicada pela IN 32/2001.

No caso concreto sob julgamento, o período de apuração relevante é **2007**, não sendo de forma alguma aplicáveis as normas da Lei n. 12.715/2012, o que atentaria contra o *princípio da irretroatividade da lei tributária*.

Para o período relevante, é preciso reconhecer que a IN 243/2002 extravasou os limites a que estaria adstrita. É necessário aplicar diretamente a norma prescrita pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000, tal como interpretada pela IN 32/2001, que restou incontroversa.

3.2.3. Incompatibilidades materiais e a ofensa ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Embora evidências matemáticas e demais constatações expostos nos subtópicos anteriores sejam suficientes para o afastamento da fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo do PRL-60, há ainda outras evidências jurídicas que justificam a desconsideração do ato infralegal. Tais evidências defluem de seu conteúdo, representando *incompatibilidades materiais* da IN 243/02 em face da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000.

A administração fiscal deve agir nos estritos limites normativos atinentes à matéria dos preços de transferência, respeitando os princípios e regras consagrados pelo legislador ordinário. E há, no caso da legislação dos preços de transferência, princípios e regras que não podem ser ignorados, especialmente pertinente à *igualdade tributária* e à *capacidade contributiva*.

Nesse ponto, é importante fazer referência à seguinte passagem do estudo de LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹³, que bem sintetiza alguns dos elementos essenciais para a solução do recurso especial em análise, *in verbis*

“1.3.9. É, pois, sob pena de caracterizar o arbítrio, que o legislador se vê obrigado a eleger princípios e, uma vez escolhidos, aplicá-los conscientemente.
1.3.10. Especialmente em matéria tributária, surge como princípio parâmetro, escolhido pelo próprio constituinte, a capacidade contributiva. Nesse sentido, deve a tributação partir de uma comparação das capacidades econômicas dos potenciais contribuintes, exigindo-se tributo igual de contribuinte em equivalente situação. Por óbvio, tal princípio somente se concretiza quando é possível compararem-se os contribuintes.

1.3.11. No caso de transações entre pessoas vinculadas, entretanto, as realidades econômicas comparadas são diversas, frustrando-se qualquer comparação.

1.3.12. A diversidade acima apontada resulta da circunstância de as transações entre partes vinculadas não terem passado pelo mercado, como o fizeram as empresas independentes.

1.3.13. Assim, pode-se dizer que enquanto a moeda constante nas contas das empresas com transações controladas está expressa em unidades 'reais de grupo', empresas independentes têm seus resultados expressos em 'reais de mercado'.

1.3.14. Nesta perspectiva, o papel da legislação de preços de transferência é apenas 'converter' valores expressos em 'reais de grupo' para 'reais de mercado', possibilitando, daí, uma efetiva comparação entre contribuintes com igual capacidade econômica.

1.3.15. Nesse sentido, verifica-se que a legislação de preços de transferência não distorce resultados da empresa. Apenas 'converte' para uma mesma unidade de referência ('reais de mercado') a mesma realidade expressa noutra unidade.

1.3.16. Nesse contexto, as disposições de controle de preços de transferência da Lei n. 9.430/96 somente se justificam caso corroborem essa conversão acima referida, o que se dá mediante a aplicação do princípio *arm's length*, que será verificado mais profundamente nos capítulos posteriores. Vale dizer, caso a aplicação da lei ou de sua regulamentação em um caso concreto extrapole os limites dessa conversão, isso deverá ser considerado uma desobediência ao princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva e, portanto, a aplicação nesse caso deverá ser corrigida ou até mesmo desconsiderada."

(negrito acrescido ao original)

É fundamental para a matéria em análise, então, compreender que a legislação brasileira dos preços de transferência busca precisamente neutralizar a desigualdade nas operações entre partes vinculadas. Nos casos em que o método PLR-60 seriam aplicáveis, a aludida norma se voltaria exclusivamente às operações de importação realizadas por empresas vinculadas e que, por meio de ajuste de preços de venda de bens, serviços ou direitos, apresentassem a potencialidade de transferir resultados ao exterior sem a correspondente tributação.

Se era esse o objetivo do legislador ordinário, é de difícil aceitação que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 teria prescrito critérios de eliminação de desigualdades tão voláteis e indeterminados que possibilitassem à administração fiscal exigir ajustes a partir preços parâmetros compreendidos em um intervalo de "- R\$10,00" a "R\$ 70,00".

Ocorre que o princípio da igualdade vivificado pelo padrão *arm's length*, pressupõe a eleição consciente, pelo legislador ordinário, de critérios de distinção aptos a tratar semelhantes de forma equivalente, com os ajustes que se façam necessários na base de cálculo do IRPJ e CSL para a corrigir diferenciações injustificadas. **A tese de que, dos enunciados do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, seria possível abstrair duas fórmulas capazes de conduzir a preços parâmetros tão dispares ("-10,00" ou "70,00", por exemplo), conflita por si só com o princípio da igualdade, pois torna insustentável a sua concretização.**

Na verdade, o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, efetivamente elegeu expressamente os critérios de distinção que, conforme a sua decisão, seriam aptos para vivificar o princípio da igualdade e da capacidade contributiva. A "segunda fórmula" indicada pela IN 243/2002, então, enfraquece arbitrariamente o *princípio da igualdade*, pois nega eficácia jurídica aos critérios de distinção eleitos pelo legislador ordinário (art. 18, II, da Lei n.

9.430/96), a quem compete o monopólio da decisão quanto à fórmula que deve ser adotada para o método PLR-60.

Nesse seguir, ao advogar que a Lei n. 9.430/96 teria concedido tamanha discricionariedade à administração, a PFN pode estar suscitando a ocorrência de delegação de competência tributária, o que é vedado pela Constituição Federal (art. 150) e pelo CTN (art. 97). Se a lei tivesse permitido a adoção de fórmulas que tão dispares, possivelmente a constitucionalidade de tal lei poderia inclusive vir a ser questionada perante o Poder Judiciário.

3.2.4. Incompatibilidades materiais e a falácia dos “fins” que justificariam os “meios”.

O julgamento do presente recurso especial pode dar ensejo a um deslize no processo de concretização do Estado de Direito: relativizar o princípio da legalidade (*meio*), para que o Brasil conte com uma norma de preço de transferência supostamente “melhor” e vocacionada a aferir adequadamente os preços de mercado, inclusive com a consideração proporcional dos insumos importados de partes vinculadas (*fins*).

Como já se constatou acima, esse argumento de que “os fins justificam os meios” esbarra no princípio da estrita legalidade em matéria tributária. No entanto, tendo em vista a importância do tema, não se pode deixar de investigar se os referidos “fins” apregoados para a legitimação da IN 243/2002 realmente teriam potencial de concretização.

Sob a perspectiva matemática, o estudo desenvolvido pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, acima citado, apresentou as seguintes conclusões:

“2. Quesito. A Fazenda Nacional alega que a fórmula da IN 243 corrige defeitos da Lei 9.430. Essa afirmação é correta do ponto de vista da matemática?”

Não. Essa manobra é parecida com os argumentos desvendados no quesito anterior, mas ela precisa ser tratada separadamente pois a derivação de sua conclusão é mais complexa. Na essência do método, mostra-se que a fórmula da Lei 9.430 apresenta falhas as quais são corrigidas na fórmula da IN 243. A inadequação deste método como argumento em prol da eficácia da IN 243 está na omissão do fato de que a fórmula definida por esse normativo possui falhas semelhantes às da fórmula da Lei 9.430.”

Também merece destaque o seguinte trecho, colhido da citada “Constatação 5” do mesmo estudo, *in verbis*:

- “(i) a fórmula da IN 243 resulta no valor de PP menor que o valor declarado do bem importado se e somente se a margem de lucro em cima de todos os insumos em conjunto for de 60%;
- (ii) a fórmula da IN 243 resulta no valor de PP igual ao valor declarado do bem importado se e somente se a margem de lucro em cima de todos os insumos em conjunto for menor que 60%;
- (iii) a fórmula da IN 243 resulta no valor de PP maior que o valor declarado do bem importado se e somente se a margem de lucro em cima de todos os insumos em conjunto for maior que 60%.”

Note-se, ainda, a conclusão do mesmo matemático em relação a esse outro quesito que lhe foi apresentado, *in verbis*:

“1. Quesito. A Fazenda Nacional alega que a aplicação da IN 243 pode ser benéfica aos contribuintes. Essa afirmação tem sustentação matemática?”

A alegação da Fazenda Nacional de que ‘... a metodologia prevista na IN SRF n. 243/2002 pode ser considerada benéfica ao importador’ (...) está errada pois sabemos, conforme provado em minha Constatação 5, que a fórmula da IN 243 acarreta ajuste tributário e, conseqüentemente, tributação, toda vez que a lucratividade da produção for inferior a 60%. (...)”

Conclui o matemático que “a fórmula da IN 243 falha em apurar o valor justo do Preço Parâmetro a partir de valores de produtos corretamente declarados pelo contribuinte quando a margem de lucro efetiva sobre o PLV for menor que 60%”.

A evidência matemática, então, aclara que a fórmula indicada pela IN 243/2002 **não soluciona problemas presentes na fórmula legal**, imediatamente construída a partir do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000. Além disso, como evidenciou o matemático, a fórmula da IN 243/2002 tem o potencial de **agravar o ônus fiscal sobre o contribuinte**.

Assim, se a IN 243/02 apresenta outros vícios, inclusive formais, que justificam a sua desconsideração para a apuração do PRL-60, também é possível observar vícios materiais que a tornam imprópria para o controle dos preços de transferência.

4. Conclusões

Por todo o exposto, há evidências mais do que suficientes para se afirmar que a fórmula indicada pela IN 243/2002 descumpra com o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000. Se há uma “segunda fórmula” alternativa àquela da IN 32/2001, que se adeque à moldura prescrita pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, não se trata da fórmula indicada pela IN 243/2002.

Voto, assim, para que seja NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial do PFN quanto à matéria analisada nesta declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Conselheiro Luís Flávio Neto.