



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16643.720053/2013-48  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.701 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2018  
**Matéria** PREÇO DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** SCHEAFFLER BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

CUSTO. SEGURO E FRETE SUPORTADOS PELO IMPORTADOR. INCLUSÃO.

Na vigência da IN 243/2002 não há dúvidas quanto à inclusão no custo, para fins de dedutibilidade, do valor de seguro e frete suportados pelo importador (FOB).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL). FÓRMULA PARA O CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. ATO NORMATIVO.

A Lei nº 9.430, de 1996, deixou a formulação do cálculo pormenorizado do preço parâmetro para a norma complementar, desde que respeitados o princípio do *arm's leigth*, ou que haja suporte em outro princípio constitucional.

INSTRUÇÃO NORMATIVA 243, DE 2002. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. LEGALIDADE.

É legal a formulação de cálculo do preço parâmetro no método PRL 60 veiculada na Instrução Normativa 243, de 2002, uma vez que respeita ao princípio do *arm's leigth*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, em rejeitar a prejudicial de mérito suscitada de ofício pelo relator, concernente ao não conhecimento da alegação de ilegalidade de Instrução Normativa da RFB pelo CARF, vencidos os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho (relator) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado) e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do

relator, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flavio Machado Vilhena Dias. Designado para redigir o voto vencedor quanto à prejudicial de mérito rejeitada, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias solicitaram a apresentação de declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Rogério Aparecido Gil, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado), Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Gustavo Guimarães da Fonseca, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias.

## Relatório

*sub judice:* Adoto o relatório apresentado no acórdão recorrido, por bem descrever o caso

*Em nome da interessada foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL, no valor total de R\$ 14.637.368,13, com juros de mora calculados até setembro de 2013. Os tributos exigidos correspondem aos valores abaixo discriminados, sobre os quais ainda incidem multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora:*

### **Auto de Infração Valor (R\$)**

IRPJ 4.938.863,20

CSLL 1.777.990,75

*Na “Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)” constante do Auto de Infração de IRPJ, a fiscal autuante relatou o seguinte:*

**001 – ADIÇÕES – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS – BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR – PESSOA VINCULADA**

*Valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro real, detalhadamente descritos no Termo de Constatação anexo e parte integrante deste Auto de Infração.*

[...]

*ENQUADRAMENTO LEGAL**Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008**art. 3º da Lei nº 9.249/95**Arts. 241, 242, 247 e 249, inciso I, do RIR/99**Art. 18 da Lei nº 9.430/96 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 9.559/00**Art. 241 caput e inciso II, do RIR/99 (Decreto 3000/99, com as alterações da Lei nº 9440/00, art. 2º e 12)**Art. 18 e 23, da Lei nº 9.430/96**Arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 12, 38, 40 e 41 da Instrução Normativa SRF 243/20.**O lançamento de CSLL é reflexo do realizado para o IRPJ. Do Termo de Constatação Fiscal TCF, parte integrante dos autos de infração, fls. 6.627/6.633, a auditora fiscal, em resumo, assim se pronunciou:*

*A empresa comercializa/industrializa peças e importa de suas vinculadas no exterior bens para revenda/industrialização, operações estas sujeitas à aplicação da metodologia do Preço de Transferência. [...]*

*[...]*

*Apenas os produtos ajustados pelo método PRL apresentaram cálculos divergentes dos elaborados por esta fiscalização.*

*[...]*

*No cálculo do Preço Praticado do método PRL, a empresa utilizou o valor FOB + Imposto de Importação, sem considerar os valores relativos a Frete e Seguro.*

*Esse procedimento adotado pela fiscalizada contraria o que expressamente determina o artigo 4º, § 4º, da IN SRF n. 234 [sic], de 11 de novembro de 2002, que transcrevemos a seguir:*

*[...]*

*AJUSTE TOTAL APURADO BASE DE CÁLCULO*

*Em resumo, conforme tabela abaixo, somados todos os ajustes apurados, tem-se um total de R\$ 20.662.380,63.*

IMPORTAÇÃO	PRL 60%	17.032.404,38
	PRL 20% e 60%	281.431,75
	PRL 20%	3.348.544,50
AJUSTE TOTAL APURADO		20.662.380,63
Demais AJUSTE NA DIPJ – Importações *		960.927,86
<b>Total a ajustar</b>		<b>19.755.452,77</b>

*Em DIPJ, a empresa declarou ajuste no valor de R\$ 2.297.780,67. Nos cálculos dos ajustes efetuados por esta fiscalização já foi considerado parte deste ajuste, conforme Anexos 5, 6 e 7, no valor de R\$ 1.390.852,81. Desta forma, os demais ajustes não considerados somam R\$ 960.927,86 [sic].*

**O valor de R\$ 19.755.452,77 será adicionado ao Lucro Líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.**

*Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação, na qual, consoante os argumentos ali aduzidos, ao final assim pediu:*

#### VII. CONCLUSÃO E PEDIDO

*124 Diante de todo o exposto, pode-se concluir que:*

*(i) a presente Impugnação é tempestiva e, portanto, deve ser integralmente apreciada;*

*(ii) a IN 243/02, fundamento principal da autuação, é ilegal, uma vez que contém disposições não previstas na Lei 9.430/96, que provocam aumento substancial e indevido no valor dos ajustes tributáveis e, portanto, na base de cálculo do IRPJ e da CSL*

*(iii) além disso, a metodologia de cálculo prevista na IN 243/02 é redundante, resultando em ajustes à base de cálculo do IRPJ e da CSL mesmo quando aplicados os valores de preço parâmetro apurados segundo sua própria metodologia;*

*(iv) por força do artigo 97 do CTN, somente a lei pode fixar a alíquota e a base de cálculo do tributo, ou majorar sua cobrança. Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso;*

*(v) a IN 243/02, enquanto norma regulamentar secundária, jamais poderia alterar o critério legal de apuração do PRL, agregando novos componentes às disposições da Lei 9.430/96, de modo a tornar mais onerosos os ajustes tributáveis de preços de transferência;*

*(vi) mesmo tivessem maior lógica econômica, ainda assim seriam ilegais as inovações feitas pela IN 243/02 na metodologia de cálculo do PRL;*

*(vii) a impossibilidade de instrução normativa inovar com relação ao disposto na lei já foi objeto de farta jurisprudência do Conselho de Contribuintes, inclusive em matéria de preços de transferência;*

*(viii) a falta de fundamento legal da IN 243/02 é tão flagrante que o próprio Ministério da Fazenda reconheceu, na Exposição de Motivos da MP 478/09, a necessidade de "instituir, em dispositivo legal, [...] medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa". A edição da recente MP 563/12 apenas reforça essa argumentação;*

*(ix) somente se sujeitam a ajustes de preços de transferência os custos que podem ser eventualmente manipulados por partes relacionadas, sendo que o "preço praticado" a ser utilizado para comparação com o "preço parâmetro" deve ser o preço FOB, e não o CIF, utilizado pela D. Fiscalização;*

*(x) em observância ao princípio da verdade material, devem ser admitidas todas os elementos trazidos pela Requerente para demonstrar a regularidade de suas transações comerciais, inclusive documentação que suporte a aplicação subsidiária dos métodos PIC e CPL para os itens autuados com base no PRL;*

*(xi) na forma em que aplicada, a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total confronto com o artigo 150, inciso IV da CF/88, na medida em que além de não ter havido fraude ou sonegação, acompanhadas de dolo ou má-fé, o valor exigido a título de multa punitiva é extremamente elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser reduzida; e*

*(xii) mesmo que se considerasse válida a exigência fiscal em debate, o que se admite a título meramente argumentativo, deveria ao menos ser cancelados os juros à taxa Selic (sobre o principal e sobre a multa), posto que inconstitucional.*

*125. Ante o exposto, a Requerente pleiteia o acolhimento integral da presente Impugnação e o cancelamento da exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração em tela, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo.*

*126. A Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea "a" do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.*

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ de Juiz de Fora decidiu pela improcedência da Impugnação e pela manutenção do crédito tributário, nos seguintes termos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2008*

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.*

*Constatada a infração à legislação tributária, cabe à autoridade fiscal efetuar o lançamento de ofício em conformidade com as determinações expressas em normas legais e administrativas, não sendo passível na esfera administrativa a discussão de eventuais imperfeições porventura contidas nessas normas.*

*JUROS DE MORA A TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE O PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO.*

*Tratando-se de lançamento de ofício, os juros de mora incidem tanto sobre o principal quanto sobre a multa de ofício, ambos a partir do vencimento. Nos termos da legislação em vigor, tais juros são calculados com base na taxa Selic acumulada.*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.*

*A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa que lhe cabe, mas não uma imposição à fiscalização ou aos órgãos julgadores.*

*APRESENTAÇÃO DE PROVAS APÓS A IMPUGNAÇÃO.*

*A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que comprovada uma das hipóteses legais para tanto, o que, no caso vertente, não ocorreu.*

*CSLL. DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.*

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

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada, a Empresa apresentou Recurso Voluntário alegando, resumidamente, o seguinte:

- (i) o Recurso Voluntário em referência preenche todos os requisitos de admissibilidade previstos na legislação em vigor, sendo apresentado tempestivamente;
- (ii) a Autoridade Julgadora não poderia deixar de analisar a ilegalidade da IN 243/02, pois os órgãos judicantes da Administração fazendária possuem atribuição suficiente para deixar de aplicar uma instrução normativa ilegal ao caso concreto;
- (iii) os cálculos de preços de transferência realizados pela Recorrente no ano-

calendário de 2008 estão em conformidade com o disposto no artigo 18, II, da Lei 9.430/96;

**(iv)** a IN 243/02, fundamento principal da autuação, é ilegal, uma vez que contém disposições não previstas na Lei 9.430/96, que provocam aumento substancial e indevido no valor dos ajustes tributáveis e, portanto, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

**(v)** por força do artigo 97 do CTN, somente a lei pode fixar a alíquota e a base de cálculo do tributo, ou majorar sua cobrança. Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso;

**(vi)** a IN 243/02, enquanto norma regulamentar secundária, jamais poderia alterar o critério legal de apuração do PRL, agregando novos componentes às disposições da Lei 9.430/96, de modo a tornar mais onerosos os ajustes tributáveis de preços de transferência;

**(vii)** a impossibilidade de instrução normativa inovar com relação ao disposto na lei já foi objeto de farta jurisprudência do CARF, inclusive em matéria de preços de transferência;

**(viii)** a ilegalidade da IN 243/02 é tão flagrante que o próprio Ministério da Fazenda reconheceu a necessidade de lei para tanto, ao editar a MP 478/09, e a MP 563/12, convertida na Lei 12.715/12;

**(ix)** a determinação do preço médio de aquisição pela D. Fiscalização leva em conta custos incorridos pela Recorrente no Brasil;

**(x)** além disso, o custo médio de aquisição apurado pela D. Fiscalização foi o custo CIF, que inclui despesas com frete e seguro, ou seja, custos incorridos com terceiro não vinculado e que, portanto, não deveriam estar compreendidas no ajuste de preço de transferência; e

**(xi)** em observância ao princípio da verdade real, devem ser admitidas todas os elementos trazidos pela Recorrente para demonstrar a regularidade de suas

transações comerciais, inclusive documentação que suporte a aplicação subsidiária dos métodos PIC e CPL para os itens autuados com base no PRL;

145. Ainda que, por absurdo, se admitisse a validade do crédito tributário principal, as exigências de multa de ofício e juros pela Taxa SELIC deverão também ser canceladas, bem como as exigências de juros SELIC sobre a multa.

146. Por tudo isso, a Recorrente pleiteia o acolhimento integral do presente Recurso, com o objetivo de cancelar a exigência de IRPJ e CSLL consubstanciada no Auto de Infração em referência, com o conseqüente arquivamento do Processo Administrativo. Protesta-se, por fim, pela juntada de eventuais documentos adicionais, em homenagem ao princípio da verdade real que norteia os processos administrativos.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Estamos a julgar um lançamento que decorreu da constatação, pela fiscalização, de que o preço praticado na importação pela Recorrente, na determinação do preço parâmetro, seria "o valor FOB + Imposto de Importação, sem considerar os valores relativos a Frete e Seguro" o que, na ótica fiscal, contraria o expressamente determinado pelo artigo 4º, § 4º, da Instrução Normativa (IN) SRF nº 243, de 2002.

Assim, a partir da memória de cálculos apresentada pela Empresa, teria feito os cálculos nos moldes descritos pela referida IN (243/2002), que, segundo a Recorrente ultrapassou os limites legais ao impor cálculo não descrito na Lei.

Dois são, portanto, os principais embates acerca do lançamento em julgamento: (i) o preço a ser considerado para fins de aplicação do método PRL 60, se o *Cost, Insurance and Freight* (CIF) ou o *Free on Board* (FOB); e (ii) se a aplicação da fórmula da Instrução Normativa nº 243, 2002 estaria ou não de acordo com os ditames da Lei nº 9.430/96 com a redação vigente à época.

Segundo a Recorrente, estes foram os dois pontos de destaque que teriam determinado o lançamento e entendo que só com a superação desses temas poderemos abordar as situações adjacentes.

**VALOR CIF OU FOB**

A Recorrente assim se manifesta sobre o assunto:

108. No entanto, o artigo 18, da Lei 9430/96, trata das normas gerais de aplicação das regras de preços de transferência na importação de bens, serviços ou direitos, aplicáveis a todos os métodos, como segue:

“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: (...)”

**§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação. (...)**”

109. O texto transcrito esclarece que, dentre os diversos “custos” possivelmente envolvidos na aplicação das regras de preços de transferência, que envolve operações com pessoas vinculadas, o custo dedutível é o eleito pela legislação.

110. Os parágrafos 4º e 5º do artigo 4º da IN 243/02 estabelecem tratamentos distintos para a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos não recuperáveis na aplicação dos métodos PIC, CPL e PRL, como segue:

“§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

§ 5º Nos preços apurados com base nos métodos dos arts. 8º e 13, os valores referidos no § 4º poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação.”

111. Nesse sentido, D. Fiscalização entendeu que o “preço praticado” sujeito a ajuste seria o preço CIF de importação, independentemente de os valores relativos a fretes e seguros internacionais terem sido pagos a terceiros não

vinculados e serem custos e despesas fora do alcance da legislação brasileira de preços de transferência.

112. O referido dispositivo legal determina que os valores relativos a fretes e seguro internacional serão dedutíveis, em sua integralidade, sempre que suportados pelo importador nacional e pagos a terceiro não-vinculado, motivo pelo qual o “preço praticado” a ser utilizado para fins de comparação com o “preço parâmetro” não pode ser outro senão o preço FOB utilizado pela Recorrente.

Sustenta que os valores de frete e seguro somente seriam importantes para o preço parâmetro quando pagos, também, à empresa vinculada. Cita a decisão da 1ª Turma da CSRF no processo nº 16327.000966/2002-74, que, por maioria, afastou o frete e seguro quando da aplicação do método PRL 60.

Entendo que a fiscalização aplicou corretamente a legislação. Não há como interpretar a norma como pretende a Recorrente. Quando do Julgamento do processo acima apontado, a CSRF considerou o artigo 4º, § 4º da IN SRF nº 38/97, cujo texto facultava a inclusão do frete e do seguro para apuração do preço parâmetro, embora em desconformidade com o texto legal, *verbis*:

*Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.*

(...)

*§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.*

Assim, decidiu a Turma que, nos termos da Instrução Normativa nº 38/97, a inclusão dos valores de frete e seguro seria uma faculdade do contribuinte, embora contrariando o texto legal.

O fato *sub judice* ocorreu no ano de 2008, sob a incidência da IN 243/2002, cujo § 4º do artigo 4º assim foi editado:

*Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.*

(...)

*§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12,*

*serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação. (grifei)*

E o artigo 12 acima citado referia-se ao método 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 (grifei)*

(...)

A Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, tinha o seguinte teor:

*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:*

(...)

*§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.*

Desta forma, o que poderia gerar dúvida interpretativa (vigência da IN SRF nº 38/97) foi extirpado com a edição da IN 243/2002, que deixou claro, sem margem para dúvidas, que o valor do frete e do seguro, quando suportados pelo importador, integram o custo, assim como os impostos incidentes na importação.

Entendo que, caso houvesse a condicionante, seria feita referência expressa à procedência do seguro ou do frete, como o faz a regra modificada da MP 563/12, convertida na Lei nº 12.715, de 2012, que alterou o texto do §6º e não fez uma nova interpretação da norma anterior, como pretende a Recorrente.

A citação da exposição de motivos da MP 563/12, convertida na Lei nº 12.715, de 2012, portanto, é irrelevante ao caso, pois que foi operada alteração de texto do parágrafo aplicado com vigência a partir de 2012.

Nessa esteira, com todo o respeito às opiniões contrárias, vejo os esforços de cunho lógico para sustentar a exclusão dos custos de frete e seguro do cálculo, na época, como esforços para uma decisão *contra legem*, o que seria inadmissível até na via judicial, salvo inconstitucionalidade, quiçá na via administrativa.

Sou pela correção da inclusão do frete e seguro no custo operada pela fiscalização.

O segundo argumento da Recorrente trata da desconformidade da fórmula de cálculo apresentada pela IN SRF nº 243, de 2002, com a lei que lhe dá suporte. Segundo expõe a Empresa, o cálculo descrito nos incisos I a V do § 11 do artigo 12 da referida IN "aumenta substancialmente a base de cálculo dos tributos, o cálculo de 60% sobre a venda líquida proporcional e sem a inclusão do valor agregado. Assim, ..., seria necessário efetuar um cálculo proporcional sobre o preço líquido de venda, para somente depois determinar o valor da margem de lucro e o preço parâmetro aplicável".

Sobre a segunda divergência fundamental, qual seja, a ilegalidade da IN SRF nº 243 de 2002, tenho considerações de cunho preliminar que passo a expor, ao tempo em que já considero a argumentação da Recorrente ao afirmar que a Delegacia de Julgamento é competente para julgar a ilegalidade de ato normativo, tanto quanto o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Os argumentos da Empresa nesse sentido são: (i) as normas de hierarquia superior podem ser aplicadas diretamente, quando verificada uma antinomia ou incompatibilidade com normas de hierarquia inferior; (ii) ao deixar de lado argumentos baseados em leis ordinárias haveria restrição ao direito de defesa dos contribuintes e a suas garantias constitucionais; (iii) o próprio acórdão recorrido considera que o CARF não está adstrito à aplicação das normas regulamentares, o que é confirmado por ementas colacionadas; (iv) reproduz voto que destaca o caráter secundário das normas complementares (artigo 100 do CTN), citando vários juristas, com destaque para o fato de que estas normas não vinculam o judiciário.

O que o acórdão recorrido reconhece é que o artigo 7º da Portaria MF nº 341, de 2011, que disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das DRJ não se aplica aos Conselheiros do CARF.

Estou longe de discutir a limitação da norma complementar aos ditames da lei, do tratado e das convenções internacionais ou do decreto que complementa (artigo 100 do CTN), e tenho claro que a instrução normativa não pode criar obrigações aos contribuintes que não estejam em consonância com a lei, pois não seria merecedor de assento neste colegiado caso desconhecesse este limite. A questão que invoco, no entanto, é a competência para determinar esta contradição norma legal/norma complementar, e não há forma de fundamentar este ponto de vista se não revendo algumas normas e conceitos.

O Decreto nº 9003, de 2017, trata da Estrutura Regimental do Ministério da Fazenda, estabelecendo sua área de competência da seguinte forma:

*Art. 1º O Ministério da Fazenda, órgão da administração pública federal direta, tem como área de competência os seguintes assuntos:*

*(...)*

*II - política, administração, fiscalização e arrecadação tributária e aduaneira;*

*(...)*

Dentre os órgãos da estrutura do Ministério da Fazenda estão a Secretaria da Receita Federal do Brasil, classificado como órgão específico singular, e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, classificado como órgão colegiado.

As competências desses órgãos são definidas pelo referido Decreto da seguinte forma:

*Art. 25. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete:*

(...)

*III - interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, e editar os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução;*

(...)

*Art. 60. Ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado julgante, paritário, cabe julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância e recursos especiais sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme estabelecido na Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009, e nos art. 25, caput, inciso II, e art. 37, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.*

*Parágrafo único. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais terá a seguinte composição:*

*I - cinquenta por cento de seus membros serão representantes da Fazenda Nacional, indicados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e*

*II - cinquenta por cento de seus membros serão representantes dos contribuintes, indicados pelas confederações representativas de categorias econômicas de nível nacional e pelas centrais sindicais.*

A Portaria do Ministro da Fazenda nº 9, de 2017, aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que assim descreve suas competências, em consonância com o Decreto nº 9003, de 2017:

*Art. 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda, tem por finalidade:*

(...)

*III - interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, e editar os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução;*

A Portaria do Ministro da Fazenda nº 343, de 2015, aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), atribuindo a ele a finalidade de julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

O que pretendo demonstrar até aqui é que na administração pública federal, o único órgão competente para editar atos normativos visando à execução da legislação tributária

é a Secretaria da Receita Federal do Brasil e estas normas complementares são editadas em nome da União e não em nome próprio, uma vez que a edição da norma expõe a interpretação que a administração pública faz da norma primária.

O próximo passo é determinar a quem cabe anular, reformar ou mesmo revogar este ato normativo, em obediência ao princípio da autotutela e quais os efeitos desse ato. Entendo que cabe ao próprio órgão ou ao órgão ao qual se subordina, no caso, ao Ministro da Fazenda, ou mesmo, aos órgãos aos quais este último se subordina, como a Presidência da República. Não ao órgão de julgamento administrativo de segunda instância, caso em que nem assim poderia ser chamado, haja vista que só podemos considerar segunda instância quando há simetria no julgamento, em especial no que diz respeito às normas que são consideradas para fins de julgamento.

É sabido que aos julgadores da DRJ não é dado descumprir os preceitos emanados dos atos normativos editados pela RFB. Nos casos em que o fundamento da defesa administrativa é a ilegalidade do ato normativo, esta alegação é afastada pela simples citação desta obrigação a qual estão subordinados. Assim, quando o CARF analisa os fundamentos desta argumentação está atuando em primeira instância, não em segunda.

Outro aspecto a ser considerado é que, no exercício da autotutela, a administração retira o ato normativo do mundo ou corrige os aspectos determinantes de sua ilegalidade. Os efeitos podem ser *ex nunc ou ex tunc*, mas serão sempre *erga omnis*. Os efeitos de uma decisão "supostamente administrativa" do CARF em determinado processo administrativo que afasta a aplicação de ato normativo por ilegalidade é *inter partes* e em nada altera a eficácia do ato normativo declarado ilegal.

Assim, é gerada uma desconformidade entre o órgão competente para editar atos normativos e o competente para o julgamento administrativo, que, a meu ver, afasta o entendimento da administração para o caso, expressado pelo exercício da competência da RFB, para aplicar o próprio entendimento, arvorando-se à condição de administração sem competência para tanto.

Esse conflito de entendimentos, não resolvido, gera situações esdrúxulas como a concomitância do lançamento da multa de ofício e da multa por falta de recolhimento de estimativa, que a RFB considera correto e o CARF exonera o crédito tributário. Assim, por anos a fio, a RFB continua orientada no sentido de efetuar o lançamento e o CARF em derrubá-lo, sem que a questão seja analisada pelo Poder Judiciário e resolvida definitivamente.

A mim fica claro que esta não é uma decisão administrativa, pois para sê-lo teria, obrigatoriamente, que seguir a interpretação que a administração dá à norma primária e, repito, a interpretação da administração pública federal na execução da lei tributária é da competência única da RFB.

Note-se, quando é editada uma instrução normativa ela vincula a administração e os contribuintes. E isso é plenamente normal, haja vista os princípios da autoexecutoriedade, da imperatividade e da presunção de legitimidade, na lição de Hely Lopes Meirelles, que deixo de aprofundar pois são de nós todos princípios conhecidos.

Caso o contribuinte considere ilegítima a instrução normativa não lhe cabe agir de forma contrária aos seus ditames para depois obter o aval de um órgão julgador administrativo, mas que não aplica o entendimento da administração expressado pelo órgão competente. Este contribuinte deve buscar o aval de um órgão que não esteja vinculado ao ato administrativo, que é o Juiz e as instâncias do Poder Judiciário.

E não se diga que um dos objetivos do CARF é evitar um enfrentamento judicial. A quantidade de processos que versam sobre ilegalidade de ato normativo não é tão significativa que subtraia do Conselho este nobre sentido teleológico. Além disso, com o advento dos julgamentos pelas sistemáticas de recursos repetitivos e repercussão geral não haveria uma sobrecarga do sistema, a ponto de prejudicar a aplicação da justiça.

Outra assimetria provocada pelo que considero usurpação de competência no julgamento administrativo é causada quando enfrentada a unicidade de jurisdição, consubstanciada na inafastabilidade da jurisdição prevista no artigo 5º da Constituição quando impõe que nenhuma lesão ou ameaça a direito será excluída da apreciação do Poder Judiciário.

A assimetria é que, com o julgamento administrativo que afasta a aplicação de ato normativo por ilegalidade, a União nada mais pode fazer para reaver o crédito tributário que considerava correto. A União não pode recorrer ao Poder Judiciário. A lógica é que o julgamento administrativo emite o entendimento da administração, então descaberia uma discussão judicial de algo que a própria administração entende como ilegal. Mas não é assim. O órgão que emite o entendimento da administração é a RFB, não o CARF; então como este julgamento pode ser considerado administrativo? A assimetria é que, caso a parte perca e o ato normativo seja considerado legal, terá ainda o Poder Judiciário para defender sua tese.

Neste viés, entendo que o julgamento administrativo é o que apresenta a interpretação legal da administração, estampada nos atos normativos que integram a legislação tributária e que vinculam os servidores, não apenas os ocupantes de cargos na RFB, mas todos os servidores federais, e os administrados, atos esses da competência exclusiva da RFB.

O entendimento desses atos normativos prevalece até que sejam anulados, pelo Poder Judiciário ou no exercício regular da autotutela, ou que a suposta ilegalidade seja corrigida, com efeito administrativo *erga omnis*, mas isso não pode ser feito em sede de julgamento administrativo, sob pena de o CARF usurpar a competência da RFB em dizer qual a interpretação da norma primária é a adotada pela administração apenas no caso concreto.

A questão é similar ao julgamento com base em inconstitucionalidade de lei, utilizada no passado em decisões do CARF, a meu juízo, em desrespeito ao princípio da presunção de constitucionalidade das leis e atos da administração pública, que tem como pano de fundo o princípio da separação dos poderes, como explica Luis Roberto Barroso (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 164):

*... a presunção de constitucionalidade das leis encerra, naturalmente, uma presunção iuris tantum, que pode ser infirmada pela declaração em sentido contrário do órgão jurisdicional competente...*

E aqui esbarramos novamente na questão da competência: o *órgão jurisdicional competente* para dizer da constitucionalidade ou não da norma jurídica está no Poder Judiciário e suas instâncias, seja no controle difuso ou no concentrado, e não nos órgãos de julgamento administrativo.

Entendo a proibição expressa, constante do Decreto nº 70.235, de 1972 em seu artigo 26-A, introduzido pelo artigo 25 da Lei nº 11.941, de 2009, de julgamento pelos Conselheiros do CARF com base em inconstitucionalidade de norma jurídica, como

exaurimento do tema, haja vista que a competência para esta jurisdição sempre foi do Poder Judiciário como veicula a Constituição Federal.

Para os casos em que haja a avaliação pelo CARF de que a "legislação tributária" deve sofrer modificações, o artigo 20 do Regimento descreve a seguinte competência do Presidente do Órgão:

*Art. 20. Além de outras atribuições previstas neste Regimento Interno, ao*

*Presidente do CARF incumbe, ainda:*

(...)

*VII - propor ao Ministro de Estado da Fazenda:*

(...)

c) modificação na legislação tributária;

Resumindo a compreensão que tenho do assunto, são os seguintes os pontos relevantes que considere para posicionar-me contrariamente ao julgamento, pelo CARF, com fundamento em ilegalidade de ato normativo editado pela RFB:

I) no âmbito da administração pública federal, a competência para expedir atos normativos que interpretam a norma visando à sua execução é da RFB;

II) ao expedir esses atos administrativos normativos a RFB está apresentando a interpretação da administração pública federal sobre determinada lei, tratado ou convenção internacional ou decreto;

III) esses atos normativos integram a legislação tributária referida no artigo 96 do CTN;

IV) o julgamento administrativo deve espelhar a interpretação que a administração pública federal dá a determinada lei, tratado ou convenção internacional ou decreto, ou seja, ambas as instâncias (DRJ e CARF) devem obediência à legislação tributária descrita no artigo 96 do CTN (Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as **normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. grifei);

V) a competência do CARF é para o julgamento administrativo de segunda instância (Recurso de Ofício, Voluntário e Especial);

VI) o julgamento administrativo deve ser fundamentado na interpretação da administração pública sobre determinada lei, tratado ou convenção internacional ou decreto e não na interpretação do CARF;

VII) a fundamentação de decisão pelo CARF, com base em ilegalidade de ato normativo expedido pelo órgão competente, equivale à usurpação de competência, uma vez que o CARF não é competente para anular ou revisar o ato administrativo de outro órgão (autotutela), tampouco por dizer da interpretação normativa em nome da administração;

VIII) a revisão ou anulação de ato administrativo normativo no exercício da autotutela é da competência do órgão que a expediu, no caso da RFB, ou dos órgãos superiores

em linha de subordinação (Ministério da Fazenda, Presidência da República ou por delegação expressa);

IX) fora da hipótese do exercício da autotutela somente o Poder Judiciário pode determinar a ilegalidade de ato administrativo normativo.

O entendimento que acabo de apresentar afasta a necessidade de julgamento da alegação do Recorrente fundada na ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, que, na sua ótica, teria extrapolado os ditames do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

No entanto, na hipótese deste colegiado ter entendimento contrário, é inegável a obrigação de analisar o cerne do problema, motivo pelo qual passo a traçar as considerações a respeito.

Antes porém quero contradizer a Recorrente quanto à transcrição de excerto de voto atribuída ao I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, julgador experiente e Presidente desta Turma Ordinária, que certamente exerce influência pelo primor de seus julgados.

Assim escreveu a Recorrente no item 101 de seu recurso voluntário:

*101. Nesse sentido, confira-se o trecho do voto do I. Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado:*

*Em resumo, em minha visão, efetivamente a IN SRF 32/01 traz uma interpretação possível da Lei (conforme a Fórmula 1). Essa interpretação suprime, do texto da Lei, apenas uma letra “d”. Uma outra interpretação possível da Lei seria subtrair, do preço e da apuração da margem de 60%, o valor agregado no país, pelo seu valor justo econômico (Fórmula 3). A IN SRF 243/02 (Fórmula 2), contudo, a pretexto de tentar aplicar essa segunda interpretação, foi além e acabou incorrendo em duas ilegalidades básicas.*

*Primeiramente, a IN SRF 243/02 presumiu que o valor agregado no país é proporcional ao custo agregado no Brasil (Fórmula 4), sem base econômica, fática ou legal. Em segundo lugar, a IN SRF 243/02, ao assim fazer, exigiu, implicitamente, como condição para que não haja ajuste de preço de transferência, que o valor agregado no Brasil seja definido no mínimo como custo mais 150% (Tabela 1 e 2 e Fórmula 5). Essa condição necessária para o equilíbrio do preço de transferência também não consta da Lei e, em verdade, quando a Lei tratou do método de custo mais lucro exigiu a margem de 20% e não 150%.*

*Em minha opinião, a IN SRF 243/02 é portanto ilegal e deve ser afastada.*

O texto reproduzido integra o voto vencido, da lavra da I Conselheira Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira. O Conselheiro Tadeu Matosinho foi designado redator do voto vencedor, apenas quanto a divergência relativa ao item 3 do voto vencido, que tratava do método a ser aplicado à importação à granel seguida de embalagem para comercialização.

No caso específico, a relatora considerou que a embalagem da mercadoria importada a granel não caracterizaria industrialização, não agregando valor ao produto, pelo que este seria caracterizado como importação para revenda e aplicado o método PRL 20%. No entanto, a maioria da Turma entendeu que haveria industrialização e seria agregado valor ao produto, pelo que entendeu correta a utilização do método PRL 60%.

É de se destacar, contudo, que, tanto o Presidente da Turma à época, Conselheiro Marcos Rodrigues de Mello, quanto o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado foram votos vencidos na Turma, haja vista que votaram no sentido negar provimento ao Recurso Voluntário, como bem demonstra o abaixo transcrito:

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os membros da 3ª câmara/2ª turma ordinária da primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos dos votos dos relatores, vencida a relatora no que se refere ao item 3 de seu voto e Marcos Rodrigues de Mello e Luiz Tadeu Matosinho Machado que negavam provimento ao recurso. Designado Luiz Tadeu Matosinho Machado para redigir o voto vencedor.(grifei)*

Longe dizer de possível má fé do Patrono da causa, haja vista tratar-se de Escritório Advocático conhecido e de ilibada conduta, mas há que se salientar do extremo cuidado necessário e inafastável quando se trata de imputar ideias e palavras a alguém, especialmente quando este carrega o pesado fardo de decidir processos da importância dos que se apresentam a este Conselho.

Feitas essas considerações passo a enfrentar o tema.

É de destacar que o assunto já foi amplamente discutido neste Conselho, sendo majoritárias as decisões que reconhecem a legalidade da IN 243/2002, tendo sido, a matéria, alvo de algumas decisões na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Assim, sem muito inovar quanto ao tema, socorro-me dessas decisões para apresentar os fundamentos sobre os quais baseio minha decisão.

O I. Conselheiro André Mendes de Moura, ao redigir o voto vencedor no acórdão nº 9101003.094, da 1ª Turma da CSRF, apresenta um resumo histórico e faz interessantes considerações sobre a previsão legal do preço de transferência e os limites de sua interpretação:

*A normatização dos preços de transferência no Brasil insere-se no contexto do fenômeno da globalização, em que a competição se desenvolve em escala global, e por consequência as empresas vem empreendendo esforços no sentido de reduzir a tributação das operações internacionais. Nesse contexto, vem sendo desenvolvidos mecanismos de planejamento, nem sempre adequados, dentre os quais o conhecido como transfer pricing, no qual são realizadas operações de compra e venda entre empresas vinculadas com sítio em países diferentes, no qual as*

*fiscalizações tributárias tem verificado, em determinadas ocasiões, a utilização de preços artificiais, de modo a deslocar a tributação para países com carga tributária menor.*

*Para monitorar tal sistemática, controles tem sido desenvolvidos pelos países, no sentido de comparar as operações transnacionais entre empresas e suas vinculadas, com operações no qual as mesmas empresas transacionam com outras sem qualquer espécie de vínculo. Verifica-se, assim, se o preço praticado nas operações entre a empresa e suas vinculadas tem similitude com o preço de mercado negociado entre empresas independentes, adotando-se o princípio do arm's length.*

*Não por acaso, a OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) editou convenção-modelo sobre os preços de transferência, no sentido de que, uma vez não observado o preço arm's length nas transações entre empresas vinculadas em diferentes países, tem o Fisco a prerrogativa de tributar o lucro que teria sido obtido pela empresa em condições regulares de negociação, a preço de mercado.*

*O assunto também foi tratado pela Organização das Nações Unidas, no Conselho Econômico e Social, resultando na elaboração do UN Practical Manual for Developing Countries 1.*

*No Brasil, a matéria referente aos preços de transferência foi introduzida pelo legislador por meio dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, dispondo sobre operações relativas à importação e exportação de bens, serviços e direitos.*

*Certamente que o legislador brasileiro, ao positivar a matéria, levou em consideração a realidade e as particularidades do país, mas não se pode deixar de verificar a adoção das diretrizes das organizações internacionais, principalmente sob a égide do princípio do arm's length.*

*E, delimitando a discussão do presente voto às operações de importação, tratadas no caso concreto, observa-se que foram adotados pelo legislador brasileiro os métodos PIC (Preços Independentes Comparados), PRL (Preço de Revenda Menos Lucro) e CPL (Custo de Produção mais Lucro), inspirados, respectivamente, nos métodos internacionais Comparable Uncontrolled Price (CUP), Resale Price Method e o Cost Plus Method.*

*(...)*

*Foram empreendidas grandes discussões em torno dos limites que a administração tributária teria que obedecer para encontrar um modelo matemático compatível com as diretrizes estabelecidas pela lei.*

*E de fato, em razão da complexidade da matéria, foram editados vários atos administrativos, buscando encontrar*

*um modelo adequado para a devida apuração do preço parâmetro.*

*Debates intensos se sucederam analisando se os atos administrativos, editados com base no art. 100, inciso I do CTN 2, extrapolaram os limites da lei.*

*Assunto tratado pela jurisprudência e doutrina, peço vênia para transcrever as valiosas lições de Luís Eduardo Schoueri 3 :*

*3.11 Em certas circunstâncias, a regulamentação dos preços de transferência pode, sim, exigir a edição de ato administrativo para que se torne viável sua aplicação.*

*(...)*

***3.12.2 Com efeito, a mera leitura dos dispositivos que tratam dos preços de transferência na Lei nº 9.430/96 revela que sua disciplina foi bastante enxuta. O legislador limitou-se a definir os métodos aplicáveis e as consequências de os preços praticados superarem os limites legais.***

*(...)*

*3.12.2.2 Obviamente, se a Instrução Normativa extrapolar a lei, será esta, e nunca aquela, que prevalecerá. Mas como saber se a Instrução Normativa ultrapassou a lei?*

***3.12.3 Surge, aqui, a importância do princípio do arm's length. Como já ficou esclarecido, é este princípio o bastião de constitucionalidade da Lei nº 9.430/96 4 Os ajustes impostos por esta lei se consideram constitucionais porque concretizam aquele princípio.***

*3.12.4 Nesse passo, surge a seguinte regra: a regulamentação da Lei nº 9.430/96 estará conforma a própria lei se estiver concretizando o princípio arm's length..*

*3.12.5 Quando, por outro lado, a regulamentação da Lei nº 9.430/96 emprestar-lhe interpretação que se afaste do referido princípio, então há que se investigar a existência de outro princípio que justifique tal construção normativa. O desvio poderá indicar a concretização de outro valor constitucional, igualmente prestigiado pelo Ordenamento. Tal será o caso, por exemplo, quando a norma, desviando-se do princípio arm's length, tiver sua justificativa em sua função indutora, ao buscar fomentar o desenvolvimento da economia nacional.*

*3.12.6 Não se encontrando a norma assim construída apoiada nem no princípio arm's length nem em outro*

*fundamento constitucional, então tal interpretação será repudiada, denunciando-se a ilegalidade da Instrução Normativa. Exemplos de tal afastamento não faltam. (grifo da transcrição original)*

*Não obstante o autor, no decorrer de sua obra, entender pela ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, entendendo que a premissa colocada, no sentido de se verificar se o ato normativo concretizou o princípio do *arm's length*, mostra-se como uma referência a ser prestigiada.*

*A redação do artigo em debate foi construída de maneira a amparar diferentes modelos matemáticos, desde que estejam em consonância com o princípio *arm's length*.*

*E é precisamente o que se verifica no decorrer das instruções normativas editadas visando regulamentar o previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. De fato, optou o legislador, ao positivar a matéria, dispor sobre diretriz a ser seguida pelo método, e não adentrar na fórmula matemática, que, por consequência, foi tarefa delegada para o ato administrativo complementar.*

Feita a leitura deste excerto do I. Conselheiro fica claro o motivo de sua reprodução: a clareza difícil de ser substituída. Assim, entendemos com facilidade que a lei não entrou no detalhe do cálculo, deixando a tarefa para a norma complementar (IN), cujo limite é a obediência ao princípio do *arm's length*, ou o suporte de outro princípio constitucional.

O preço parâmetro, portanto, deve representar o valor de uma operação em situação de plena concorrência, entre empresas independentes e em pé de igualdade.

A Recorrente aduz que o cálculo apresentado na IN 243/2002 exige, sem qualquer base legal, que o preço parâmetro "seja apurado conforme uma regra de proporcionalidade, ou seja, com base na participação do bem importado sobre o preço final comercializado".

Conforme entendemos até aqui, o que se deve aferir é se esta forma de cálculo respeita o princípio e traduz o preço que seria praticado em uma operação de plena concorrência, entre partes independentes e em pé de igualdade.

Todavia, o fato de terem sido editadas as Medidas Provisórias nº 478/2009 (prazo de vigência encerrado no dia 1º de junho de 2010) e 563/2012 (convertida na Lei nº 12.715/2012), não significa o reconhecimento de que o cálculo descrito no artigo 12 da IN 243/2001 era até então ilegal, como pretende a Recorrente.

Este entendimento equivaleria a transferir para a norma primária um eventual defeito de cálculo, cuja consequência, por simetria, conduziria à discussão da constitucionalidade da lei, em função do cálculo agredir princípios inarredáveis.

E aqui cabe um parêntese: a medida seria desnecessária para cessar a discussão administrativa, caso este Conselho observasse o entendimento da administração espelhado nas normas complementares, cuja legalidade teria que ser discutida pelo ente não vinculado ao ato administrativo, no caso, o Poder Judiciário.

Neste caso, respeitadas as opiniões contrárias, teríamos um verdadeiro julgamento administrativo, com aplicação das mesmas normas pelas instâncias julgadoras e teríamos economia, na medida em que a decisão definitiva viria mais célere, pulando-se a etapa de "transferência do cálculo para a lei".

Mas, voltando à análise do cálculo, necessária a definição do ponto de conflito entre o cálculo defendido pela Empresa e o cálculo previsto na instrução normativa e aplicado pelo Auditor Fiscal autuante. Este ponto é a proporcionalidade com que a IN 243/2002 trata do cálculo, ou seja "com base na participação do bem importado sobre o preço final comercializado".

O tema já foi objeto de amplos estudos e é nessa esteira que valho-me de trecho do voto proferido pelo I. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, em Recurso Especial, que, por sua vez, transcreve excertos do acórdão recorrido, da relatoria do I. Conselheiro Antônio Bezerra Neto, para esclarecer a referida proporcionalidade apresentada na já citada IN:

*Veja-se que a metodologia do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) universalmente utilizada, indica que se deve ter como base o preço de revenda do bem importado, para se calcular o preço parâmetro, pois é a margem de lucro (de operações entre partes não relacionadas) que é tida como parâmetro para servir de comparação, mas se houver outros custos ou riscos (que corresponde ao valor agregado) isto deve ser considerado devidamente e segregado. Portanto, quando o bem importado sofre agregação de valor transformando num outro produto, o valor agregado deve ser diminuído ou deduzido do valor de venda do produto para se encontrar o valor de venda individual do bem importado, sobre o qual se aplica uma margem de lucro para se encontrar o valor que se deseja comparar com o custo do bem importado, conforme estipula a metodologia da IN 243/02 que, porém, usa margens fixas ao invés de usar margens de lucro comparadas, como é caso do Manual da OCDE. Esta metodologia é corroborada no Manual de Preços de Transferência para Países em Desenvolvimento da ONU que, inclusive, traz especificamente a metodologia brasileira, com as margens fixas para o PRL.(...) Veja-se que se os outros custos não forem devidamente isolados no cálculo do preço parâmetro pode-se chegar a números absurdos (e esta segregação é feita por meio da proporcionalização do custo).*

(...)

*Ora, como vimos acima, valor agregado é aquilo que, mensurado economicamente, é adicionado a um bem existente (custo adicionado). O método de Preço de Revenda menos Lucro PRL deve ter como base o preço de revenda do bem importado pois é a margem de lucro que é tida como parâmetro para servir de comparação.*

*Se o bem importado teve valor agregado no país transformando-o num outro produto, tal valor deve ser diminuído ou deduzido do valor de venda do produto para se encontrar o valor de venda individual do bem importado, o que é feito pela proporcionalização de sua participação do custo do bem, sobre o qual se aplica uma margem de lucro (no caso*

*definida em lei ordinária) para se encontrar o valor que se deseja comparar com o custo do bem importado.*

(...)

*O acórdão recorrido faz uma brilhante e extensa análise da interpretação da Lei nº 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.959/00, se valendo de todos os tipos de interpretações tradicionais, conforme se vê a seguir.*

*"A princípio esclareça-se, por importante, que a Lei nº 9.430/96 em sua redação original somente previa para o cálculo da margem de lucro um percentual de 20% a ser aplicado sobre o preço de revenda dos bens ou direitos.*

*Uma interpretação apenas gramatical da referida norma apontava então para a impossibilidade de aplicação do referido método a situações que não fossem simples revenda de produtos importados sem a agregação de custos por meio de produção local. Nesse sentido, a Lei foi disciplinada pela IN SRF nº 38/97, que claramente vedava a utilização do PRL nessa situação específica, restando apenas como opção os métodos PIC (Preços Independentes Comparados) do CPL (Custo de Produção mais Lucro).*

*Tal fato foi questionado pelos Contribuintes e o então "Conselho de Contribuintes", atual CARF, produziu jurisprudência contra essa interpretação meramente gramatical. No caso a jurisprudência passou a afirmar a possibilidade aplicação do método PRL aos casos em que se agrega valor no país e não somente para os casos de simples revenda.*

*É nesse contexto e vindo dar guarida às pretensões dos contribuintes é que foi editada a Lei nº 9.959/00, que alterou o art.18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, cuja interpretação passou também a ser a base da presente controvérsia. No caso, criou-se também a margem de lucro de sessenta por cento, dessa feita para os casos em que sobre a importação se agrega valor no país para subsequente revenda, pois neste caso a margem é maior que a simples revenda. (...)*

(...)

*A interpretação gramatical é a primeira interpretação que se faz e é muito importante, pois apesar de não conseguir no mais das vezes definir univocamente uma determinada interpretação, ela serve sobretudo para eliminar inúmeras outras interpretações.*

(...)

*No plano gramatical e semântico, a favor da interpretação da IN 243/2002 temos que a expressão “diminuídos” concorda gramaticalmente em um primeiro momento com “sessenta por cento sobre o valor líquido de revenda” e a seguir com a expressão “... do valor agregado no país”.*

*Outro ponto a favor dessa interpretação gramatical, está no fato de que teria optado em manter a expressão “e do valor agregado” junto no mesmo item porque caso se criasse um terceiro item isso ficaria incompatível com a existência de apenas duas metodologias de cálculo e não três, afinal o item estava sendo utilizado para representar de forma autônoma cada uma das metodologias: PRL 60 e PRL 20.*

*De outra banda, em favor da interpretação conduzida pela Recorrente teríamos a ausência de uma vírgula antes da expressão “e do valor agregado” para ficar bem caracterizado a ausência dos parêntesis.*

*Ora, mas se o objetivo do legislador fosse este mesmo de diminuir o valor agregado da margem de lucro por meio de parêntesis:  $PP = PLV - 60\%(PLV - VA)$ , por óbvio que o seu esforço de bem representar essa situação mais específica deveria ser seguida de uma redação mais robusta que contemplasse essa peculiaridade. (...)*

*Como vimos anteriormente, valor agregado e margem de lucro não se confundem. O que buscamos é o preço de revenda do bem importado, para deste diminuir a margem de lucro.*

*O Relator do acórdão recorrido continua, ainda, com a análise pela interpretação lógica e sistemática comparando as lógicas tanto da IN SRF 32/01 quanto da IN SRF 243/02, como vemos a seguir:*

*"Nesse sentido, no nível sintático/gramatical, parece mais razoável que a norma esteja a prescrever no cálculo da margem bruta de lucro, que seja considerado 60% sobre o valor líquido de revenda, portanto, daquela parcela que foi importada e, posteriormente, revendida diminuídos depois do valor agregado no país."*

*E com razão, pela lógica dos Preços de Transferência, o **Método de Preço de Revenda menos Lucro-PRL** deve ter por base o preço de revenda do bem importado, o qual sofreu agregação de valor no país, para então, sobre este preço de revenda expurgado do valor agregado no país, aplicar-se a margem de preço de revenda legal de 60% para se encontrar o preço parâmetro do custo do bem importado.*

*O Acórdão Recorrido, analisando pela interpretação finalística, afirma que:*

*"A fórmula da IN 32/2001 ao deixar de subtrair o valor agregado como era de se esperar para atingir o isolamento do valor importado a ser comparado, e ir pelo caminho ilógico de adicionar 60% do valor agregado para apurar o preço parâmetro, faz com que a fórmula deixe de funcionar adequadamente, deixando de fazer os ajustes necessários nos casos de manipulação de preços importados entre partes relacionadas, objetivo maior do Preço de Transferência".*

*E essa distorção acontece, justamente porque a variável independente Preço Parâmetro (PP) a ser calculada aumenta diretamente proporcional a 60% do Valor agregado (VA). Ou seja, quanto maior o valor agregado no país maior se torna o PP e consequentemente menores vão ficando os ajustes até o ponto de não ter mais ajuste nenhum, independente de se fazer manipulação no Preço de importação. Um comportamento absurdo. Nunca esperado para essa fórmula.*

*Outrossim, os Preços Parâmetros calculados com base nessa metodologia distorcida não guarda a mínima correspondência com o valor do bem importado, o que é outro absurdo e precisaria ser explicado."*

*Corrigindo a distorção inicialmente implementada com a edição da IN 32/2001, a metodologia veiculada no § 11 do art. 12 da IN SRF nº 243/2002, não mais determinou a incidência da margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de venda do produto acabado, mas sobre a parcela desse valor que corresponde ao bem importado, i.e., a chamada "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância com o objetivo do método PRL 60 e a finalidade do controle dos preços de transferência.*

*(...) o acórdão recorrido foi exaustivo em demonstrar que:*

*"a ponderação não é o fator que faz aumentar os ajustes, ao contrário, é sempre mais favorável ao contribuinte" (vide Tabela III [do acórdão recorrido]). Outrossim, essa sistemática apenas incorpora uma "lei lógica" adequando melhor a fórmula para situações em que o que está sendo revendido é um produto em que se encontram incorporados vários insumos, no preço de venda do produto estão compreendidos os preços de venda dos vários insumos que o integram. A ponderação é*

*apenas uma “regra lógica” para fazer essa segregação dos diversos preços de vendas individuais a partir do peso valorativo do produto importado no custo total do produto.*

*(...)*

*Essa lógica foi inclusive construída a partir da jurisprudência do CARF, mais precisamente a partir do voto proferido pela ex-Conselheira Sandra Maria Faroni, relatora do Acórdão nº 10194.888, de 17 de março de 2005. No caso ela passa em revista as alterações produzidas no art.18 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 9.959/2000. É o famoso caso de Revenda de Pára-brisa com preço parâmetro de R\$ 32.000,00 para um produto que valeria R\$ 10,00. Essa é a distorção causada pela fórmula da IN 32/2001 sem a utilização da ponderação”.*

Como estamos tratando da importação de insumo, ou seja, apenas um dos componentes do produto final que será comercializado, é imperativo lógico que se faça a proporção da participação do insumo neste produto final, sob pena de subtrairmos a eficácia que se pretende com a aplicação do preço de transferência, alcançando um preço parâmetro distorcido da realidade, desrespeitando, no todo, o princípio *arm's leigth*.

Vistos os aspectos relevantes que resumem o entendimento predominante neste Conselho quanto à correção dos cálculos descritos na IN 243/2002, temos que eles obedecem ao princípio do *arm's leigth*, o que, conforme já dito alhures, empresta legalidade à norma complementar.

Nesse viés, não há que se falar em majoração se o preço parâmetro alcançado pelo método adotado pela IN 243/2002 é o que mais se aproxima - já que afirmar que seria idêntico seria atribuir perfeição a uma fórmula de cálculo que está longe disso - ao preço que seria praticado em uma situação de plena concorrência, entre partes independentes e em pé de igualdade.

O que se buscou foi o aperfeiçoamento do cálculo, não havendo inovação em relação à lei, sempre tendo presente que a norma primária deixou margem para norma complementar tratar detalhadamente dos cálculos, respeitados os princípios.

Ultrapassados os dois argumentos principais do recurso, passemos ao julgamento dos demais.

Subsidiariamente, a Recorrente pede a conversão do julgamento em diligência para que possa comprovar, por meio do Método de Preços Independentes Comparados - PIC e/ou Método de Custo de Produção mais Lucro - CPL, a adequação dos preços praticados na importação que realizou.

Fundamenta o pedido no sentido teleológico da aplicação preço de transferência, que é a verificação se houve deslocamento de resultados por meio das operações comerciais praticadas pela Recorrente, o que pode ser objeto de todos os meios de prova cabíveis, na busca pela verdade material. Assim, não se pode restringir o direito do contribuinte "com base em legislações genéricas que tratam do procedimento fiscal.

O pedido foi negado pelo acórdão recorrido, sob o argumento de que após o início da ação fiscal o contribuinte perde a espontaneidade para alterar opções por ele antes realizadas em declaração, com espeque no artigo 7º, § 1º do Decreto nº 70.235, de 1972 e na Solução de Consulta Interna - SCI nº 20/2009, cujo excerto transcreve.

Ainda aponta o citado acórdão, que a situação prevista no artigo 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, só é válida para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012.

O artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, vigente à época dos fatos é o seguinte:

*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:*

*I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;*

*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.*

*III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.*

*§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de*

*cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.*

*§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.*

*§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.*

*§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.*

*§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.*

*§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.*

*§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.*

*§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo.*

*§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.*

Considero relevante transcrevermos os artigos 20-A e 20-B, incluídos pela Medida Provisória nº 563, de 2012, convertida na Lei nº 12.715, de 2012, por serem normas de caráter procedimental, aplicáveis, portanto aos processos em andamento:

*Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.*

*§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica.*

*§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19,*

*quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput:*

*I - não apresentar os documentos que dêem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido;*

*II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou*

*III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal.*

*§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput.*

*Art. 20-B. A utilização do método de cálculo de preço parâmetro, de que tratam os arts. 18 e 19, deve ser consistente por bem, serviço ou direito, para todo o ano-calendário.*

Traduzindo a norma em ações do contribuinte, ao final do ano ele obtém as médias conforme o § 1º, aplica os métodos possíveis, observadas as restrições dos parágrafos do artigo 18, e opta pelo método que apresente o maior valor dedutível (§4º) nos limites do § 5º.

A dúvida que se apresenta é se, após esta opção, ele pode, ante o início de uma ação fiscal, mudar o método para outro possível. Entendo que a alteração da opção só pode ser feita enquanto o contribuinte estiver protegido pela espontaneidade.

E não se aplica ao caso *sub judice* o artigo 20-A, embora eu concorde que se trata de uma norma procedimental, pois a própria norma determina expressamente o momento em que ela passa a vigorar, quando inicia com a expressão "A partir do ano-calendário de 2012". Não se pode pretender maior clareza.

### **Multa Aplicada**

A contribuinte reclama que a multa aplicada, 75%, ultrapassa os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, em desrespeito ao artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, ainda mais quando não há fraude, sonegação, dolo ou má-fé.

A multa de ofício aplicada não foi qualificada ou agravada, sendo a multa prevista legalmente para o simples caso de lançamento de ofício. Assim, ante expressa previsão legal, nada há a fazer em sede de julgamento administrativo.

### **Juros sobre a Multa de Ofício**

Sobre a questão esta Turma já manifestou entendimento sobre a procedência da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Assim, reproduzo manifestação sobre o tema constante do processo 13896.721338/2013-36, da Relatoria da Conselheira Ester Marques Lins de Souza, que adoto como razão de decidir:

Como cedição, os **débitos** de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições nos prazos legais.

O artigo 142 do CTN, descreve, na verdade, o fato de que, no mesmo auto de infração, pode ocorrer o lançamento tributário, em que se exige o tributo devido pelo contribuinte, e a aplicação da penalidade pelo fato de este contribuinte ter deixado de recolher o tributo. Portanto reunidos em um único lançamento, e, devidamente discriminados, a cobrança do tributo e a aplicação da multa pela infração, resta constituído o **crédito tributário** que deve ser exigido com os acréscimos legais (juros de mora).

Portanto, efetuado o lançamento tributário, de ofício, ou seja, constituído o **crédito tributário** a sua substância é o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária aplicada pelo descumprimento da norma legal, no presente caso, a denominada multa de ofício de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Sobre os juros de mora, o próprio art. 161 do CTN menciona a incidência dos juros sobre o **crédito** não integralmente pago no vencimento, não podendo ser outro crédito senão àquele constituído nos termos do art.142 do CTN, ou seja, crédito tributário (objeto prestacional, representado em dinheiro) = tributo (não pago) + penalidade aplicada (não paga).

Dizer que a penalidade aplicada não integra o montante do crédito tributário não passa de um flagrante equívoco.

A exigência dos juros sequer depende de formalização, uma vez que serão devidos sempre que o principal (tributo ou penalidade) estiver sendo recolhido após o prazo de vencimento, mesmo que não quantificados (os juros) quando da formalização do crédito tributário por meio do lançamento.

Apesar disso, há quem argumente que, se do crédito a que se refere o caput do transcrito art. 161 do CTN constasse a multa de ofício, não haveria razão para mencionar nesse mesmo dispositivo “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Não é nenhuma novidade dizer que o CTN é recheado de repetições.

A verdade é que, não haveria necessidade de novamente constar no mencionado artigo 161 tal comando, porque a partir do lançamento surge o crédito, no entanto com o intuito de afastar os juros de mora outros argumentos poderiam advir no sentido de que tendo sido aplicada a penalidade não seria cabível a aplicação dos juros de mora porque a “penalidade” seria em substituição de outros encargos etc..

*Ora, a caracterização da mora dá-se de direito, e, não depende sequer que o sujeito passivo seja interpelado com o auto de infração. Não sendo o valor devido integralmente pago até o vencimento, o crédito deve ser acrescido de juros de mora.*

*Partilho do entendimento expresso no Parecer MF/SRF/Cosit/Coope/Senog nº 28, de 02 de abril de 1998, segundo o qual, considerando o disposto no art.161 do CTN, é possível concluir que mencionada norma legal autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa em caráter geral, nada impedindo que a lei específica disponha de forma diferente, determinando que os juros de mora devam incidir apenas sobre os tributos e as contribuições.*

*É certo que tivemos no passado dispositivos legais (art. 59 da Lei nº 8.383/91 e art.84 da Lei nº 8981/95) que deixaram dúvidas quanto a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.*

*A interpretação literal decorrente da mencionada legislação era no sentido de que pela redação das leis mencionadas os juros deveriam incidir apenas sobre os tributos e contribuições, não autorizando, pois, a exigência dos juros de mora sobre outros débitos sem a natureza jurídica de tributo.*

*No entanto, com a edição da Lei nº 9.430/96, é possível mudar de paradigma para concluir que, com apoio no artigo 61 e seu § 3º, restou explícito ser cabível a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a partir do vencimento da penalidade, cujos fatos geradores (descumprimento da norma legal) ocorrerem a partir de 01/01/1997, vejamos:*

***Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.***

*(...)*

***§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)***

*(Grifei)*

*Sobre o vencimento da multa de ofício lançada, depreende-se dos autos de infração que a multa de ofício tem prazo para pagamento, qual seja, trinta dias após a ciência do lançamento pelo sujeito passivo. Ora, se os juros moratórios a que se refere o § 3º do art. 61, da Lei nº 9.430/96, somente se aplicam sobre débitos com prazo de vencimento, infere-se que*

*incidem sobre a multa de ofício não paga no prazo de trinta dias após a ciência do lançamento pelo autuado.*

*O artigo 43 da lei nº 9.430/96 ao tratar do auto de infração sem tributo (crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente) prevê a incidência de juros de mora calculados à taxa Selic sobre o crédito tributário formalizado, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento, o que demonstra claramente a imbricação com o art.161 do CTN e com o artigo 61, § 3º da mesma Lei nº 9.430/96, desnecessário seria repetir que nos casos da multa de ofício de que trata o artigo 44 da mesma lei também deverão incidir os juros de mora.*

*Feitas as considerações acima e no contexto de uma interpretação sistemática, é forçoso concluir que ao teor do art.161 do CTN, bem como dos artigos 43, parágrafo único, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, por se tratar de **débitos** para com a União, incidem tanto sobre os tributos quanto sobre a multa de ofício, os juros de mora com base na taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do seu pagamento.*

*Sabendo-se que os juros de mora incidem a partir de vencimentos distintos em relação ao vencimento do tributo e ao vencimento da multa lançada de ofício (30 dias após a ciência do lançamento). Antes do lançamento não há falar em juros de mora sobre a multa de ofício.*

*Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou de notificação de lançamento, conforme fixado na Portaria MF nº 370 de 23-12-88, verbis:*

*I - Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou da notificação de lançamento e serão calculados, à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração, sobre o valor corrigido monetariamente.*

*II. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.*

*Nesse sentido traz-se à lume excerto do voto do Desembargador Dirceu de Almeida Soares quando do julgamento, pela 2ª. Turma do TRF4, da AC 2005.72.01.000031-1/SC, em 2006 (Leandro Paulsen, Direito Tributário, 9ª ed., Livraria do Advogado, pág. 1028), ipsi litteris:*

*“...tanto a multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. Tampouco há falar em*

*violação da estrita legalidade ...O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.”*

*Com efeito, é legítima a exigência de juros de mora tanto sobre os débitos lançados como da respectiva multa de ofício, não pagos no vencimento, calculados pela taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao dos respectivos vencimentos dos prazos até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento, conforme determinação legal expressa.*

*Para sedimentar as considerações feitas no presente voto, traz-se à colação o entendimento expresso nos seguintes Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscal desse Egrégio Conselho Administrativo:*

*ACÓRDÃO nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007:*

*JUROS DE MORA – MULTA DE OFÍCIO – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

*ACÓRDÃO nº 9101002.501-1ª Turma, julgado em 12/12/2016*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Exercício: 2002*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

Assim, considero correta a aplicação da taxa SELIC como juros de mora sobre a multa de ofício.

### **Realização e juntada de novas provas**

Assim se apresenta o acórdão combatido quanto a este tema:

*Por fim, quanto ao requerimento para juntada posterior de documentos, segundo os arts. 15 e 16, III, do Decreto n.º 70.235/72, o sujeito passivo deve aduzir na impugnação as razões e provas que possuir. Em relação à apresentação de prova documental posterior, esse procedimento é vedado pelo § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fiquem configuradas as hipóteses ali descritas, o que no caso*

*não ocorreu. Ademais, até a presente data a impugnante não aduziu qualquer prova adicional e os elementos contidos nos autos são suficientes para formar a convicção deste julgador.*

Em verdade, a apresentação de provas documentais após a apresentação da impugnação é condicionada pelo § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, abaixo transcrito:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Assim, o acórdão recorrido nada mais fez se não aplicar corretamente a legislação vigente.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento integralmente, nos termos do voto proferido.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filhos - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Designado

Em que pese o, como de praxe, bem fundamentado voto proferido pelo d. conselheiro relator, por ocasião do julgamento, a maioria do colegiado se posicionou de forma contrária ao seu entendimento, manifestado em sede preliminar, no sentido de não conhecer da alegação de ilegalidade de ato normativo expedido pela Secretaria da Receita Federal, mas precisamente a IN.SRF. nº 243/ 2008.

As conclusões abaixo, extraídas do voto vencido, sintetizam o posicionamento defendido pelo i. conselheiro relator, *verbis*:

Resumindo a compreensão que tenho do assunto, são os seguintes os pontos relevantes que considere para posicionar-me contrariamente ao julgamento, pelo CARF, com fundamento em ilegalidade de ato normativo editado pela RFB:

I) no âmbito da administração pública federal, a competência para expedir atos normativos que interpretam a norma visando à sua execução é da RFB;

II) ao expedir esses atos administrativos normativos a RFB está apresentando a interpretação da administração pública federal sobre determinada lei, tratado ou convenção internacional ou decreto;

III) esses atos normativos integram a legislação tributária referida no artigo 96 do CTN;

IV) o julgamento administrativo deve espelhar a interpretação que a administração pública federal dá a determinada lei, tratado ou convenção internacional ou decreto, ou seja, ambas as instâncias (DRJ e CARF) devem obediência à legislação tributária descrita no artigo 96 do CTN (Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as **normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. grifei);

V) a competência do CARF é para o julgamento administrativo de segunda instância (Recurso de Ofício, Voluntário e Especial);

VI) o julgamento administrativo deve ser fundamentado na interpretação da administração pública sobre determinada lei, tratado ou convenção internacional ou decreto e não na interpretação do CARF;

VII) a fundamentação de decisão pelo CARF, com base em ilegalidade de ato normativo expedido pelo órgão competente, equivale à usurpação de competência, uma vez que o CARF não é competente para anular ou revisar o ato administrativo de outro órgão (autotutela), tampouco por dizer da interpretação normativa em nome da administração;

VIII) a revisão ou anulação de ato administrativo normativo no exercício da autotutela é da competência do órgão que a expediu, no caso da RFB, ou dos órgãos superiores em linha de subordinação (Ministério da Fazenda, Presidência da República ou por delegação expressa);

IX) fora da hipótese do exercício da autotutela somente o Poder Judiciário pode determinar a ilegalidade de ato administrativo normativo.

O entendimento que acabo de apresentar afasta a necessidade de julgamento da alegação do Recorrente fundada na ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, que, na sua ótica, teria extrapolado os ditames do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Com a devida vênia do r. entendimento e, em que pesem bem lançados os argumentos, entendo que embora sejam distintas as competências atribuídas à Secretaria da Receita Federal e ao CARF, como bem assinalado no voto vencido, ambos os órgãos, integrantes da estrutura do Ministério da Fazenda, integram o que se convencionou chamar de Administração Tributária e, cada um ao seu modo, atuam no sentido de interpretar e aplicar a legislação tributária ao caso concreto.

Não se nega a competência e primazia da Receita Federal na edição de normas complementares às leis e decretos, com vistas à uniformização dos procedimentos dos contribuintes e do próprio Fisco com vistas à correta aplicação da legislação tributárias.

O controle da legalidade dos atos administrativos tendentes à exigir tributos ou solucionar conflitos entre o Fisco e os contribuintes, por meio do processo administrativo fiscal, inicia-se dentro da própria estrutura da RFB, por meio das Delegacias de Julgamento, cujos julgadores encontram-se expressamente vinculados, por meio de portaria específica<sup>1</sup>, a observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Ao CARF compete apreciar os recursos voluntários e de ofício de decisão de primeira instância e recursos especiais sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo que tal competência é regulamentada por meio do Regimento Interno aprovado por ato do Ministro da Fazenda, nos termos da Portaria MF. nº 343/2015.

Os membros dos colegiados do CARF, cuja composição é paritária entre os representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, estão expressamente limitados em sua atuação jurisdicional aos termos do caput do art. 62 do Ricarf, *verbis*:

*Art. 62. Fica 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.*

Como órgão autônomo da RFB, o CARF não se subordina a ela hierarquicamente, de modo que seus membros ao apreciar os recursos interpostos, não estão vinculados às interpretações emanadas daquele órgão, podendo afastar sua aplicação quando entenderem que estas conflitam ou exorbitam dos textos legais ou mesmo de decretos. Não podem, todavia, por expressa disposição regimental deixar de aplicar as leis, decretos, acordos e tratados, salvo nas hipóteses previstas nos §§ 1º e 2º em que sua aplicação e/ou validade já tenha sido afastada pelos órgãos jurisdicionais.

Também não tem o CARF o poder de regulamentar a aplicação da norma em caráter geral, da qual se incumbe a RFB. Pode sim, eventualmente, propor a adoção de súmulas que afastem a aplicação de determinado ato normativo, em caráter geral. Tais súmulas são de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, podendo seus efeitos serem estendidos a toda a administração tributária, por ato do Ministro da Fazenda, nos termos do art. 75 do Ricarf.

Desta feita, entendo que no controle do ato administrativo emanado da RFB, como norma individual e concreta, por meio de lançamento ou de despacho decisório, cuja aplicação é contestada pelo sujeito passivo, os membros do CARF tem o poder/dever não apenas de identificar a correta subsunção dos fatos à norma legal, como também a adequação da regulamentação infralegal ao texto da lei, afastando-a em primazia do texto legal, se for o caso.

Penso que longe de conflitar com o sistema, tal competência é essencial no aperfeiçoamento da aplicação da legislação tributária, posto que no âmbito do CARF desaguam todas as discussões acerca de sua interpretação e aplicação, propiciando em face das suas decisões reiteradas, não raro, a revisão das normas regulamentares emanadas da RFB e até mesmo a apresentação e aprovação de alterações nos textos legais.

*Nesse sentido, trago à colação a abalizada manifestação de Fabrício Da Soller, atual Procurador Geral da Fazenda Nacional, em análise do papel do CARF no controle dos atos administrativos e judiciais, em citação feita por Leandro Paulsen<sup>2</sup>, verbis:*

**"A autonomia do CARF em face dos demais órgãos da administração tributária merece ser realçada. De fato, tal autonomia principia com a própria composição do CARF, que é um órgão paritário, ou seja, possui representantes indicados pela Fazenda Nacional e pelos contribuintes, diferentemente do que ocorre com as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, que são compostas apenas por auditores-fiscais, ainda que estes tenham dedicação exclusiva ao ofício julgante.**

*[...] Além dessas características na forma de seleção dos conselheiros e a própria paridade de representação entre os representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, **merece destaque a absoluta ausência de previsão normativa de vinculação do CARF aos atos emanados do Ministério da Fazenda, inclusive aqueles do Senhor Ministro de Estado daquela Pasta. Pelo contrário, há uma omissão eloquente no art. 62 do Regimento Interno, que não menciona os atos do Ministro da Fazenda ou os pareceres da PGFN aprovados pelo Ministro da Fazenda estes últimos por força do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 1993, têm o condão de vincular todos os órgãos do Ministério mesmo tais atos não afetarão a independência do CARF no momento do julgamento de um recurso.** [...] Outras inovação que qualifica o CARF como um instrumento relevante para o controle dos atos administrativos é a possibilidade prevista no seu Regimento Interno de atribuição de efeitos vinculantes às Súmulas do CARF pelo Ministro de Estado da Fazenda. Com isso, a súmula vinculará não só o CARF, mas também a RFB e a PGFN. [...] Com as súmulas vinculantes do CARF, a RFB estará impedida de constituir um crédito tributário em desacordo com o entendimento sumulado, o que levará inevitavelmente a uma diminuição de conflitos administrativos ou judiciais." (destaque nosso)*

Por fim, observo que a jurisprudência do CARF é absolutamente consolidada no sentido de conhecer das alegações dos recursos que apontam a ilegalidade de atos normativos expedidos pela Receita Federal, sem embargo de, na esmagadora maioria dos casos, validar as normas complementares expedidos pelo Fisco.

Com base nesses fundamentos, voto no sentido de rejeitar a prejudicial de mérito suscitada de ofício pelo relator, concernente ao não conhecimento da alegação de ilegalidade de Instrução Normativa da RFB pelo CARF.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

Em que pese a bem fundamentada exposição do ilustre relator, peço vênia para divergir a respeito da possibilidade de a Instrução Normativa nº 243/02 ser aplicada em detrimento do que determinava a Lei nº 9.430/96 no ano-calendário de 2008, que é o ano objeto da autuação.

É que, em seu Recurso Voluntário, o Recorrente, Schaeffler Brasil Ltda., requereu a declaração de nulidade do lançamento, que constituiu crédito tributário de IRPJ e CSSL, decorrentes de ajustes de preços de transferência em importações junto a partes vinculadas, naquele ano calendário.

Em apertada síntese, um dos argumentos do Recorrente é que o artigo 12, parágrafo 11, da Instrução Normativa nº 243/02, que foi adotado pelo fisco como fórmula de cálculo para os preços de transferência, inovou e agravou a metodologia de cálculo fixada pela Lei nº 9.430/96, em flagrante ofensa ao princípio da legalidade.

De pronto, deve-se pontuar que a comprovação da alegada majoração da tributação, tendo em vista a fórmula de cálculo adotada pelo agente autuante, com base na malfadada Instrução Normativa, é matéria de mérito e, a princípio, aos olhos deste julgador, foi devidamente comprovada pelo contribuinte.

Além de o Recorrente ter trazido aos autos estudo de auditoria independente, em que são comparadas as duas fórmulas de cálculo (a preconizada pela Lei nº 9.430/96 e a fixada pela IN nº 243/02), a própria fundamentação da autuação combatida não deixa dúvidas no sentido de que a fiscalização entende como correto o cálculo do preço de transferência previsto na IN nº 243/02, em detrimento ao que dispõe a legislação, que havia sido adotada como fórmula de cálculo pelo contribuinte.

Assim, de forma preliminar, para a correta decisão do caso em apreço, é necessário buscar a resposta a dois questionamentos: (i) em um conflito de normas (Lei e Instrução Normativa), qual deve prevalecer? Se for a lei, (ii) o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF tem competência para afastar aplicação de uma norma infra-legal?

Pois bem. *A priori*, a resposta ao primeiro questionamento é simples e direta: no caso de conflito de normas, deve prevalecer o entendimento da norma hierarquicamente superior.

Neste sentido, ressalte-se que o jurista italiano Norberto Bobbio, que teve grande influência na formação do pensamento jurídico brasileiro, já pontificava em seu clássico “Teoria do Ordenamento Jurídico”, que os comandos de uma norma hierarquicamente superior sempre irão prevalecer sobre o que determina uma norma inferior. São essas as suas palavras, quando discorre sobre uma das regras para a solução de antinomias dentro de um ordenamento jurídico:

*O critério hierárquico, chamado também de lex superior, é aquele pelo qual, entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior: lex superior derogat inferiori. Não temos dificuldade em compreender a razão desse critério depois que vimos, no capítulo precedente, que as normas de um ordenamento são colocadas em ordem hierárquica. Uma das consequências da hierarquia normativa é justamente esta: as normas superiores podem revogar as inferiores, mas as inferiores não podem revogar as superiores. A inferioridade de uma norma em relação a outra consiste na menor força de seu poder normativo; essa menor força se manifesta justamente na*

*incapacidade de estabelecer uma regulamentação que esteja em oposição à regulamentação de uma norma hierarquicamente superior.* (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10ª edição, 1999. pág. 93) (destacou-se)

Portanto, pelo o que se depreende do trecho acima transcrito, a solução do caso em apreço é simples: o que foi disposto em Lei não pode ser revogado por uma Instrução Normativa que, a princípio, deveria apenas regulamentar aquela Lei e nunca inovar e agravar a obrigação tributária.

Contudo, a presente discussão se torna mais relevante, na medida em que, caso o entendimento da fiscalização prevaleça (de a IN poder agravar o que foi previamente estabelecido em lei), se estará diante de uma afronta direta ao princípio da legalidade, o que não se pode admitir.

Neste ponto, não se pode perder de vista que os princípios, como ensina Paulo Bonavides, são as “*normas-chaves de todo o sistema jurídico*”. Citando Augustín Gordilho, o constitucionalista ensina que:

*O princípio estabelece uma direção estimativa, em sentido axiológico, de valoração, de espírito (...). O princípio exige que tanto a lei como o ato administrativo lhe respeitem os limites e que além do mais tenham o seu mesmo conteúdo, sigam a mesma direção, realizem o seu mesmo espírito.* (BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. - 20ª ed., atual. São Paulo: Malheiros, 2006. Pág. 287.)

Já Roque Antonio Carrazza conceitua os princípios jurídicos nos seguintes termos:

*Segundo pensamos, princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso, mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam* (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 53/2006. São Paulo: Malheiros. 2007. Pág. 39).

Assim, os princípios podem ser considerados como normas, carregadas de valores, que tem uma posição privilegiada e influenciam na construção e aplicação das demais normas do sistema.

Por outro lado, pontue-se que os princípios, no atual sistema democrático de direito, são, antes de tudo, uma garantia dos cidadãos ante ao Estado e devem ser aplicados com imparcialidade na busca de uma justiça social. Justiça essa que, muitas vezes, não atenderá a todos os anseios da sociedade (inclusive dos entes tributantes), mas, todavia, deverá assegurar, principalmente, a efetivação dos direitos fundamentais do cidadão garantidos na Constituição Federal.

No que tange ao princípio da legalidade, deve-se ressaltar que, em ramos do direito em que o Estado pode atingir o patrimônio do cidadão (ou seja, em última análise a sua liberdade), como no caso do Direito Tributário, ele baliza e limita a atuação do ente tributante, uma vez que só autoriza a tributação nos exatos termos definidos pelo legislador.

E, como ensina Roque Antonio Carrazza, é do Poder Legislativo a competência exclusiva para editar normas jurídicas que fazem nascer deveres e obrigações. Em suas palavras:

*No Estado de Direito o Legislativo detém a exclusividade de editar normas jurídicas que fazem nascer, para todas as pessoas, deveres e obrigações, que lhe restringem ou condicionam a liberdade. Também o Poder Público limita seu agir com tais normas, subordinando-se, assim, à ordem jurídica e passando a revestir, a um tempo, a condição, de autor e de sujeito de direito (...) (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23ª ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 53/2006. São Paulo: Malheiros. 2007. Pág. 240)*

O ente, que recebeu autorização constitucional para atingir o patrimônio do cidadão, através da cobrança de tributos, só pode se pautar e agir nos termos expressamente previsto em lei, devidamente editada pelo Poder competente, qual seja: o Poder Legislativo. Qualquer atuação fora dos parâmetros previamente definidos pelo legislador não é admitida pelo ordenamento jurídico pátrio.

Portanto, como ensina Carrazza, é “claro que expedientes de ordem prática, justificativas ‘morais’ ou econômicas, ou mesmo a ‘tradição’, não podem se sobrepor a este princípio cardinal”. (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23ª ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 53/2006. São Paulo: Malheiros. 2007. Pág. 247).

No caso em análise, não poderia o ente tributante, através da Receita Federal do Brasil, extrapolar a sua competência ao editar Instrução Normativa que previa cálculos dos preços de transferência de forma diferente e mais gravosa do que o Poder Legislativo previu.

Fica mais clara essa violação direta ao Princípio da Legalidade quando se analisa a Lei nº 12.715/12, que alterou a Lei nº 9.430/96, para “adequar” a legislação ao que havia sido anteriormente previsto pela nº IN 243/02.

Ou seja, o próprio legislador alterou a Lei nº 9.430/96, para que esta, finalmente, prescrevesse a forma de cálculo do preço de transferência nos exatos termos anteriormente previsto, sem aparo legal, ressalte-se, pela IN nº 243/02.

A exposição de motivos da MP nº 563/2012 (que foi convertida na Lei nº 12.715/12), não deixa dúvidas de que a IN introduziu fórmula de cálculo para os preços de transferência que não estava prevista anteriormente na Lei nº 9.430/96. Veja-se a redação de parte das motivações do Poder Executivo ao editar a mencionada MP:

*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. (destacou-se)*

Ora, o próprio ente tributante, no caso a União Federal, entendendo que a legislação não previa a fórmula de cálculo dos preços de transferência adotada pela Receita Federal do Brasil, editou Medida Provisória para “legalizar” aquela cobrança. Contudo, este “ajuste” da legislação, não pode retroagir a fatos geradores que ocorreram antes da entrada em vigor da nova sistemática. Admitir esse absurdo é colocar em ruína todo o Estado Democrático de Direito.

Portanto, no que se refere à resposta ao primeiro questionamento feito acima, a única solução a que se pode chegar é que, em um conflito de normas, deve prevalecer a norma hierarquicamente superior. E esta resposta ganha mais peso quando se trata de conflito entre uma norma infra-legal e uma lei, devidamente, editada pelo Poder Legislativo. Pensar de forma diferente é afrontar o consagrado princípio da legalidade.

E, para que não haja dúvidas quanto a esta resposta, mais uma vez se vale dos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, que assim leciona:

*O Regulamento, dentro da “pirâmide jurídica”, está abaixo da lei. Logo, não a pode nem ad-rogar, nem modificar. Deve, sim, submeter-se às disposições legais, inspirando-se em suas diretivas, sem as contrariar. Se infringir ou extrapolar a lei, será nulo.*

(...)

*De todo o exposto ressaí que a lei e o regulamento não se confundem: àquela cabe a imposição de condutas (comissivas ou omissivas); a este, a disciplina dos pormenores. (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23ª ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 53/2006. São Paulo: Malheiros. 2007. Pág. 360 e 361)*

Respondido o primeiro ponto, deve-se buscar a resposta ao segundo questionamento: o CARF, órgão judicante ligado ao Ministério da Fazenda, deve, necessariamente, privilegiar a aplicação de uma Instrução Normativa, em detrimento do que preconiza a legislação ou pode afastar a aplicação de IN que contraria a Lei que pretendia regulamentar?

E a resposta já pode ser dada de partida: o CARF está submetido, como todos os órgãos da administração pública, ao princípio da legalidade, sendo-lhe vedado fechar os olhos a este comando constitucional, para aplicar IN nitidamente ilegal.

Não se pode olvidar, como mencionado acima, que a Constituição Federal de 1988 impõe como princípio básico do ordenamento o da legalidade, impedindo que obrigações (inclusive a tributária) sejam exigidas sem o respaldo de lei prévia. Essa assertiva, em especial

no Direito Tributário, pode ser confirmada pela leitura dos seguintes dispositivos do Texto Constitucional de 1988:

*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

(...)

*II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão **em virtude de lei**;*

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I - exigir ou aumentar tributo sem **lei** que o estabeleça; (destacou-se)*

Na legislação infra-constitucional, também há determinação expressa para que, em matéria tributária, o princípio da legalidade seja observado. Neste sentido, é a redação dos artigos 3º e 97 do Código Tributário Nacional:

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, **instituída em lei** e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

*Art. 97. **Somente a lei** pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

*IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (detacou-se)*

Por outro lado, à Administração Pública é imposto a restrita obediência ao princípio da legalidade, nos exatos termos definidos pelo artigo 37 da Constituição Federal de 1988. Trancreve-se:

*Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de **legalidade**,*

*impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...) (destacou-se)*

Como se não bastasse este comando do Texto Constitucional, a Lei nº 9.784/99, que “*regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal*”, é clara na determinação quanto estrita obediência ao princípio da legalidade. Veja-se:

*Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

*Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:*

*I - atuação conforme a lei e o Direito; (destacou-se)*

No caso em análise, o que se discute é uma antinomia de normas: conflito entre uma lei, que traz um regramento específico quanto ao cálculo dos preços de transferência e uma Instrução Normativa, que inova no ordenamento e agrava os cálculos daqueles preços, gerando uma carga tributária maior do que a anteriormente prevista pelo Poder Legislativo.

Assim, pergunta-se: poderia o julgador administrativo, em detrimento de todos os dispositivos constitucionais e legais, que impõe à Administração Pública o estrito cumprimento do princípio da legalidade, dar guarida a uma Instrução Normativa completamente descolada do que está previsto em lei? O fazendo desta forma, não se estaria descumprindo os comandos da Constituição Federal de 1988 e da legislação que rege o processo administrativo em âmbito federal?

Tem-se a convicção de que não pode o julgador do CARF fechar os olhos ao que foi determinado pelo Poder Legislativo e privilegiar uma norma produzida, de forma unilateral, pelo órgão que promove a arrecadação dos tributos em âmbito federal.

Prevalecer este entendimento, é como dar um “cheque em branco” ou a “senha do cartão” ao ente que tem competência para arrecadar, mas se que esquece dos limites que lhe foram impostos pela Constituição Federal.

Com toda venia e respeito ao Conselheiro relator, também não se pode aceitar o argumento de que, no âmbito da administração pública, só cabe ao próprio órgão ou ao órgão ao qual se subordina, o poder de anular, reformar ou mesmo revogar o ato normativo, in casu, a Instrução Normativa nº 243/02.

Entende-se, renovando a venia, que cabe a toda a administração cumprir o princípio da legalidade. Assim, estando diante de uma afronta a esse princípio, é dever dos julgadores do CARF afastar a aplicação de norma infra-legal que não traduz os comandos exarados pelo Poder Legislativo.

E aqui, importante fazer uma ressalva de que, ao se privilegiar o princípio da legalidade, aplicando-se uma lei, em detrimento de um ato que não tem consonância com a lei que ele regulamentou, não se está indo de encontro à súmula do CARF nº 02, que preceitua a

incompetência deste órgão julgante para se “pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Pelo contrário, ao se privilegiar o princípio da legalidade, em verdade, o julgador está dando efetividade a uma lei que, a princípio, foi desconsiderada pela administração tributária e, até o momento, não foi declarada como inconstitucional pelo Poder Judiciário.

Cumprido ressaltar, por fim, que, em caso bastante similar ao discutido no presente processo, a Câmara Superior deste órgão, afastou a aplicação do entendimento exarado pela Receita Federal do Brasil através de Instrução Normativa, que vedava forma de cálculo de preço de transferência, sem o devido respaldo legal. Veja-se a ementa do julgado proferido no final do ano de de 2016:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 1999*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL-20. REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 18 DA LEI Nº 9.430 DE 1996. BENS, SERVIÇOS OU DIREITOS APLICADOS À PRODUÇÃO. PREÇO DE REVENDA. RESTRIÇÃO INDEVIDA DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.*

*A previsão expressa da aplicação do PRL-60 a bens importados aplicados à produção passou a vigorar apenas com a redação da Lei nº 9.959, de 2000 que alterou o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. O § 1º do art. 4º da IN SRF nº 38, de 1997 transbordou da sua competência normativa proibir aplicação do PRL-20 para bens submetidos à transformação para posterior revenda, vez que entrou em conflito com a redação original do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. (Processo nº 16327.001372/2004-42 - Acórdão nº 9101-002.507 – Sessão de 12/12/2016) (destacou-se).*

Por todo exposto, tendo em vista que, como consignado no acórdão recorrido, “a fiscalização calculou o preço praticado do método PRL em conformidade com as disposições da IN SRF nº 243/2002” e, sendo comprovado que esta extrapolou os limites determinados na Lei nº 9.430/96, deve-se DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para que reste cancelado, por consequência, a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração combatido.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa.

Em que pese o brilhante voto do eminente relator, rogo vênias para divergir do seu entendimento. Vejamos os motivos:

Compulsando os autos, o presente lançamento decorre da constatação, pela fiscalização, de que o preço praticado na importação pela Recorrente, na determinação do

preço parâmetro, seria "o valor FOB + Imposto de Importação, sem considerar os valores relativos a Frete e Seguro" o que, na ótica fiscal, contraria o expressamente determinado pelo artigo 4º, § 4º, da Instrução Normativa (IN) SRF nº 243, de 2002.

Assim, a partir da memória de cálculos apresentada pela Empresa, teria refeito os cálculos nos moldes descritos pela referida IN (243/2002), que, segundo a Recorrente ultrapassou os limites legais ao impor cálculo não descrito na Lei.

Dois são, portanto, os principais embates acerca do lançamento em julgamento: (i) o preço a ser considerado para fins de aplicação do método PRL 60, se o *Cost, Insurance and Freight* (CIF) ou o *Free on Board* (FOB); e (ii) se a aplicação da fórmula da Instrução Normativa nº 243, 2002 estaria ou não de acordo com os ditames da Lei nº 9.430/96 com a redação vigente à época.

O conselheiro Luis Flávio Neto debruçou-se com bastante profundidade sobre a matéria aqui debatida, quando do julgamento do processo administrativo n. 16561.000053/2008-71, razão pela qual adoto como razões de decidir o seu voto, que abaixo transcrevo, *litteris*:

### **1. Premissas fundamentais para o julgamento do caso concreto.**

*O caso sob julgamento envolve a cobrança de IRPJ e CSL, pela glosa de custos ou despesas considerados indedutíveis pela fiscalização, com suposto fundamento na legislação de preços de transferência.*

*O art. 47 da Lei n. 4.506/64 estabelece, como regra geral, que serão dedutíveis as despesas operacionais pagas ou incorridas necessárias, assim compreendidas aquelas normais, usuais e necessárias às suas atividades geradoras do lucro que será tributado.*

*Além dessa regra geral de dedutibilidade, o legislador prescreveu ainda uma série de normas específicas que devem ser observadas para a apuração do IRPJ e da CSL, com destaque às regras de preços de transferência.*

*A legislação brasileira dos preços de transferência deve ser observada por pessoas jurídicas nacionais que realizem operações com pessoas jurídicas vinculadas residentes no exterior. Tais normas se voltam exclusivamente às operações realizadas com 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.*

*O legislador estabeleceu como premissa que as regras brasileiras de preços de transferência apenas serão aplicáveis quando estiver presente um **binômio essencial**: (i) vinculação entre as partes contratantes e; (ii) negócio jurídico internacional, com destaque, no presente caso, às importações.*

*As referidas 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. Nesse ponto, é relevante fazer referência à seguinte passagem do estudo de Luís Eduardo Schoueri, 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.”*

*É fundamental para a matéria em análise compreender que a legislação brasileira dos preços de transferência busca precisamente neutralizar a desigualdade nas operações entre partes vinculadas. 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 de 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 ou negociais mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua **capacidade contributiva tributada de forma equivalente**.*

*Dessa forma, embora a legislação de preços de transferência possam aparentar exceções à norma geral de dedutibilidade do art. 47 da Lei n. 4.506/64, representam a sua confirmação. As regras de preços de transferência procuram garantir que tal norma geral seja aplicada conforme os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Não obstante, seja sob uma perspectiva (exceção à regra geral) ou outra (confirmação à regra geral), a legislação dos preços de transferência, detalhada no tópico subsequente, está intimamente relacionada com a norma do art. 47 da Lei n. 4.506/64.*

## **2. Adoção do método menos gravoso: concretização do princípio da igualdade tributária.**

*Conforme tem sido destacado neste voto, por meio do controle dos preços de transferência, o legislador não procura tributar em um nível mais elevado as empresas brasileiras que realizem operações de importação ou exportação com partes relacionadas. Longe de tributar de forma excepcionalmente mais gravosa tal situação, tais normas apenas procuram garantir que todos os contribuintes sejam tributados de forma isonômica, conforme o princípio *arm's length*: independente de relações societárias ou negociais mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua capacidade contributiva tributada de forma equivalente. **Um dos pilares dessa diretriz da legislação brasileira dos métodos de preços de transferência consiste justamente na regra do método menos oneroso ao contribuinte.***

*O art. 18, § 4, da Lei n. 9.430/96, aplicável ao caso concreto, possui a seguinte redação:*

*§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, **será** considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.*

*Note-se que, ao utilizar o termo “será” (e não “poderá ser”, por exemplo), o legislador não prescreveu uma alternativa, mas uma norma mandatória que vincula a administração fiscal. O legislador determina que “**será** considerado dedutível o maior valor apurado”, evidenciando que a adoção, pela fiscalização, de método que em comparação com outro se mostre mais oneroso ao contribuinte, incorrerá em arbitrariedade e ilegalidade. Naturalmente, trata-se de norma de cumprimento espontâneo e natural pelo contribuinte.*

*A experiência demonstra, contudo, que ao menos três diferentes indagações podem surgir desse enunciado prescritivo:*

*- se, durante o procedimento de fiscalização, o contribuinte demonstrar à fiscalização qual método lhe seria mais favorável, o agente fiscal está vinculado à adoção deste, tornando viciada a atuação em termos diversos?*

*- se nenhuma demonstração vier a ser apresentada pelo contribuinte durante o procedimento fiscalizatório, o agente fiscal assume o ônus de averiguar quais dos métodos previstos em lei conduzem à menor autuação, incidindo vício formal sobre a AIIM que não explicitar essa aferição?*

*- se nenhuma demonstração vier a ser apresentada pelo contribuinte durante o procedimento fiscalizatório, mas a impugnação administrativa evidenciar a existência de método mais benéfico e diverso daquele utilizado na lavratura do AIIM, torna-se mandatório o cancelamento da autuação?*

*O presente caso exige a análise dessa segunda indagação para a construção da norma prescrita pelo art. 18, § 4, da Lei n. 9.430/96. Há uma sequencias de negativas: **não** foi demonstrado pelo contribuinte, durante o procedimento fiscalizatório, que o método PIC lhe seria mais favorável; **não** foi verificado pela fiscalização se o método PIC conduziria a autuação fiscal menos gravosa; **não** foi demonstrado pelo contribuinte, no âmbito do contencioso administrativo, que o método PIC resultaria em tributação menos gravosa em comparação com o método PRL utilizado para a lavratura do AIIM.*

*É preciso, nesse cenário, decidir se, como alega a PFN, a discricionariedade atribuída à fiscalização lhe desincumbiria de justificativas quanto à escolha do método mais benéfico ao contribuinte ou se, como alega o recorrente, à administração fiscal incumbiria o ônus de demonstrar a adoção do método mais benéfico ao contribuinte.*

*Como consequência da inexistência de discricionariedade, é igualmente necessário reconhecer o ônus primário atribuído à fiscalização: fundamentar o método adotado para a apuração dos preços de transferência, com a demonstração da adoção do método mais favorável ao contribuinte entre aqueles cuja adoção seria possível.*

*Os elementos presentes no caso sob julgamento evidenciam vício, que fulmina a autuação sob julgamento. Ocorre que agente fiscal assume o ônus de averiguar quais dos métodos previstos em lei conduzem à menor autuação, não lhe sendo assegurada discricionariedade para adotar aquele que lhe gere menor esforços, maior ônus fiscal ou quaisquer outros critérios subjetivos de escolha.*

*O subjetivismo em questão foi repellido pelo legislador, que prescreveu critério objetivo de escolha, cuja objetivação reside precisamente na demonstração da aferição empreendida em face de todos os métodos passíveis de aplicação: deve ser adotado o método de imponha menores ajustes e que, portanto, seja o menos gravoso ao contribuinte.*

*O legislador, portanto, **gravou como ilegítima a dúvida** quanto à existência de outros método previstos em lei para a apuração dos preços de transferência, concretizando*

*o princípio da igualdade e não agravando excessivamente a situação de partes relacionadas, e que sequer foram verificadas pela fiscalização. À escuridão da dúvida socorreu o legislador a luz dos testes vinculantes impostos à administração fiscal.*

*No acórdão n. 107-09.411, considerou-se no âmbito deste Tribunal administrativo que “jamais pode o fisco, mesmo no ausência de escolha do método por parte do contribuinte ou no desqualificação do método por ele utilizado, por incompatível ou por ausência e elementos probantes, lançar mão de método mais gravoso, existindo outro também passível de teste.”*

*Voto, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário do contribuinte quanto a este item.*

### **3. A ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 quanto à fórmula para o cálculo do preço parâmetro do método PLR-60.**

*Adotado o método PRL, faz-se necessário analisar a legalidade da adoção da fórmula veiculada pela IN SRF nº 243/2002, suscitada pelo contribuinte em seu recurso voluntário.*

#### **3.1. 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, crescer 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 voluntário 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 n° 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 voluntário 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:*

<b>FONTE PRIMÁRIA:</b> <i>Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000</i>	<b>FONTE SECUNDÁRIA:</b> <i>IN 32/2001</i>	<b>FONTE SECUNDÁRIA:</b> <i>IN 243/2002</i>
<p><i>II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>d) da margem de lucro de:</i></p> <p><i>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;</i></p>	<p><i>§ 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></p>	<p><i>§ 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></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>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.</i></p>

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

### **3.2. 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 tanto na IN 113/2000 quanto na IN 32/2001, (vide tópico "I", 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 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.*

*Tornou-se notório o “Estudo comparativo dos normativos da legislação brasileira para o cálculo do preço parâmetro de bem importado usado em produção”, 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”. O referido estudo abstrai a seguinte fórmula da IN 243/2002:*

*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 o 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:

	<i>Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01</i>	<i>Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)</i>
<i>Fórmula de cálculo do PRL-60</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <math>PP = PR - L</math></li> <li>• <math>L = 60\% (PR - VA)</math></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <math>PP = PR - L - VA</math></li> <li>• <math>L = 60\% * PR</math></li> </ul>
<i>Análítico da fórmula para o cálculo da “margem de lucro”</i>	<i>60% sobre o valor integral do preço líquido de venda diminuído do valor agregado no Brasil.</i>	<i>60% apenas da parcela do preço líquido de venda do produto proporcional à participação dos bens, serviços ou direitos importados.</i>
<i>Análítico da fórmula para o cálculo do “preço parâmetro”</i>	<i>Totalidade do valor líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.</i>	<i>Percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.</i>

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:

	<i>Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01</i>	<i>Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)</i>

<i>Fórmula de cálculo do PRL-60:</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <math>PP = PR - L</math></li> <li>• <math>L = 60\% (PR - VA)</math></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <math>PP = PR - L - VA</math></li> <li>• <math>L = 60\% * PR</math></li> </ul>
<i>Aplicação das fórmulas ao exemplo proposto:</i>	$L = 60\% (100,00 - 50,00)$ $PP = 100,00 - 30,00$	$L = 60\% * 100,00$ $PP = 100,00 - 60,00 - 50,00$
<b>RESULTADO</b>	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 Schoueri<sup>3</sup>, 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 Monguilod<sup>3</sup>, 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”.*

*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 voluntário: 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.*

### **3.3. 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 estabelecida pela Constituição Federal, com elevado número de espécies normativas, cada qual com uma função própria, vocacionadas à impressão juridicidade, eficiência, segurança jurídica, inteligibilidade, coesão, coerência e completude ao sistema jurídico.*

*Sob uma perspectiva formalística<sup>4</sup>, as referidas espécies normativas podem ser organizadas em **fontes primárias<sup>5</sup>** e **fontes secundárias<sup>6</sup>** 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 depreende 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.*

*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?*

**3.3.1. 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 exhaustivamente 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 conceitos<sup>2</sup>. 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 consequente normativo (obrigação tributária). A **indelegabilidade da competência tributária**, norma constitucional tão bem delineada na obra de Roque Antonio Carrazza<sup>3</sup>, 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.*

***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 a 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 RICARF<sup>4</sup> 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.*

### **3.3.1.1. 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 arquetetar uma nova forma de cálculo do PLR-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 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:*

*I. 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. 9.430/96, de modo a excluir a participação de parte do texto do item I 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:*

*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 se chegaria à fórmula da IN 243/2002, pois novas concessões ainda deveriam ser feitas para acomodar as inovações na fórmula indicada pela SRF.*

*Nesse seguir, 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 escorregada, 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 a um rearranjo do art. 18, II, da Lei n. 9430/96, com a reconstrução estrutural do texto legal e a adoção 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”. Contudo, 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.*

*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”<sup>10</sup>. No caso, 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. E apenas por essa disparidade em relação à lei já deve o ato infralegal em questão ser desconsiderado.*

*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 normativa. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri<sup>11</sup> 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’.”*

*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 desconsideração 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 desconsideradas.*

*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.*

**3.3.2. 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.**

*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 243/02 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.*

### **3.3.2.1. 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 inteligência 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)**

*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.*

**(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 PRL-60<sup>12</sup>. Cite-se, por exemplo, Gilberto de Castro Moreira Jr.<sup>13</sup>, 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.*

### **3.3.2.2. 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 PRL, 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. 12.715/2012 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 par o cálculo do PLR-60 não encontrava 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 2003, 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 expostas 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. Há 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 Schoueri<sup>14</sup>, que toca alguns dos elementos essenciais para a solução do recurso voluntário 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.*

#### **3.3.2.4. Incompatibilidades materiais e a falácia dos “fins” que justificariam os “meios”.**

*O julgamento do presente recurso voluntário 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.*

*Voto, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário do contribuinte quanto a este item.*

#### **4. A inclusão ou não das despesas de frete, seguro e tributos incidentes na importação no preço praticado**

*O segundo tema suscitado pela recorrente em seu recurso voluntário diz respeito à inclusão ou não das despesas de frete, seguro e tributos incidentes na importação no preço praticado*

##### **4.1. A legislação aplicável ao caso concreto.**

*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 ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL e, ainda, de quanto seria o referido ajuste.*

*O art. 18 da Lei n. 9.430/96 prevê regras aplicáveis em geral a todos os métodos de preços de transferência:*

*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:*

*(...)*

***§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.***

*O caput do dispositivo estabelece que dois fatores devem conjugar-se para a incidência das normas de preços de transferência:*

i. *operações realizadas com pessoas vinculadas;*

***e***

ii. *operações de importação.*

*Como apenas quando esses dois fatores estiverem simultaneamente presentes deverão ser aplicada as normas de controle e ajuste prescritas pela Lei n. 9.430/96, trata-se de um **binômio essencial** para a aplicação da legislação dos preços de transferência.*

*O conceito de “pessoa vinculada” foi estabelecido pelo art. 23 da Lei n. 9.430/96:*

*Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:*

*I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;*

*II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;*

*III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;*

*IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;*

*V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;*

*VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;*

*VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;*

*VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;*

*IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;*

*X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.*

*A Instrução Normativa SRF n. 38, de 30.04.97, estabeleceu a seguinte orientação em seu art. 4º, § 4º:*

*Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.*

*§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pelo própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.*

*§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 6º, o § 10 do art. 12 e o art. 13." (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 113, de 19 de dezembro de 2000)*

*§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.*

*§ 3º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado por um dos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.*

***§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.***

*Ocorre, no entanto, que a Instrução Normativa SRF n. 243, de 11.11.2002 (doravante "IN 243"), estabeleceu a seguinte orientação em seu art. 4º, § 4º:*

*Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.*

*§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 8º, a alínea "b" do inciso IV do art. 12 e o art. 13.*

*§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.*

*§ 3º A dedutibilidade dos encargos de depreciação, exaustão ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado por um dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, vedada a utilização do método de que trata o art. 12, se não houver revenda.*

**§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.**

§ 5º Nos preços apurados com base nos métodos dos arts. 8º e 13, os valores referidos no § 4º poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação.

**A aludida orientação da IN 243, em seu art. 4º, § 4º, corresponde justamente ao núcleo da discussão do recurso voluntário ora em julgamento.**

Prosseguindo com a revisão da legislação aplicável ao caso, note-se que a Medida Provisória n. 478, de 29.12.2009, atribuiu a seguinte redação ao referido § 6º:

*§ 6º Integram o custo de aquisição, para efeito de cálculo do preço médio ponderado a que se refere o inciso III do caput, o valor do transporte e do seguro até o estabelecimento do contribuinte, cujo ônus tenha sido do importador, e os impostos não recuperáveis incidentes nessas operações e demais gastos com o desembaraço aduaneiro.*

No entanto, a MP 478/2009 não foi convertida em Lei e, conforme o Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 18/2010, vigorou apenas até 01.06.2010.

Em 2012, finalmente, foram introduzidas alterações no dispositivo pela Lei n. 12.715:

*§ 6. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:*

*I - não vinculadas; e*

*II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados.*

*§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro.*

#### **4.2. A dedutibilidade do frete, seguro e tributos incidentes na importação.**

Com olhos exclusivamente à regra geral de dedutibilidade prevista art. 47 da Lei n. 4.506/64, o frete, o seguro e os tributos incidentes sobre a importação devem ser dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL, pois se tratam indubitavelmente de dispêndios necessários, normais e usuários à respectiva atividade operacional do contribuinte. Quanto aos tributos incidentes sobre a importação, deve-se destacar a regra do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, que prescreve expressamente a sua dedutibilidade.

*É preciso, contudo, verificar se o legislador de algum modo interferiu na dedutibilidade de tais dispêndios necessários, normais e usuais da pessoa jurídica.*

*O art. 18, § 6º, da Lei n. 9.430/96, estabelece norma expressa quanto à dedutibilidade dos custos do importador com frete, seguro e tributos incidentes na importação:*

*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:*

*(...)*

***§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.***

*O legislador prescreveu expressamente que frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação e suportados pelo importador brasileiro, ainda que os produtos importados tenham sido adquiridos de partes dependentes, devem ser consideradas custos dedutíveis pelo importador. **Significa dizer que os dispêndios com frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, pagos a pessoas não vinculadas, não integram o preço parâmetro para fins de preços de transferência, devendo ser considerados dedutíveis independentemente de ajustes.***

*De forma analítica, em situações como a do caso concreto, na qual há uma operação de importação realizada entre partes vinculadas (aquisição do produto importado) e um conjunto de deveres e obrigações decorrentes e periféricos relacionados a partes **não** vinculadas (frete, seguro e tributos), é possível identificar dois estágios distintos:*

- i. controle dos preços de transferência, com a aplicação sobre as operações controladas de um dos métodos previstos na legislação para a composição do preço parâmetro e, se for o caso, a realização de ajustes, com adição do montante excedente ao aludido preço parâmetro;*
- ii. efetiva dedução dos custos com a importação, que corresponderá ao preço dos produtos importados ajustado (ou não) conforme os métodos de preços de transferência, acrescido dos efetivos custos com frete, seguro e tributos incidentes na importação.*

*A não incidência da legislação de preços de transferência para a limitação das despesas dedutíveis a título de frete, seguro e tributos pode ser justificada, ainda, pelas razões expostas nos subtópicos seguintes.*

#### 4.2.1. O escopo de aplicação da legislação fiscal de preços de transferência.

*O binômio essencial* prescrito pelo art. 18, caput, da Lei n. 9.430/96, é determinante ao escopo das normas de preços de transferência, pois corresponde às condições essenciais para a sua incidência: tais normas alcançam operações realizadas por pessoas jurídicas brasileiras com **(i)** partes vinculadas **(ii)** residentes em outros países.

Conforme se verifica dos autos, o contribuinte contratou a aquisição de determinados bens, fornecidos por uma empresa vinculada residente no exterior. Não há dúvida, portanto, que a aquisição dos aludidos bens está sujeita ao controle da legislação dos preços de transferência.

O contrato de aquisição celebrado pelo contribuinte previa a sua responsabilidade pela contratação do frete e seguro necessários para a entrega dos produtos, bem como pelo recolhimento dos tributos incidentes na importação. Cumprindo com a sua obrigação contratual, **a Recorrente contratou de terceiros, sem nenhum vínculo evidenciado nestes autos, o frete e o seguro, bem como arcou com os impostos de importação.**

No caso dos autos, a autoridade fiscal compreendeu que o frete, o seguro e os impostos pagos deveriam submeter-se ao controle dos preços de transferência. **Coerentemente, insta verificar se tais situações encontram-se sob o escopo do binômio essencial prescrito pela Lei n. 9.430/96.**

Quanto ao **frete**, foi firmado contrato com **empresa estrangeira**, o que preenche um dos dois critérios de incidência da norma de preços de transferência. No entanto, a empresa contratada para a realização do frete internacional **não possui vínculo com o contribuinte**, o que inviabiliza o preenchimento do binômio essencial de incidência da Lei n. 9.430/96.

O **seguro**, por sua vez, foi contratado de **empresa nacional**, o que por si só já faz sucumbir o preenchimento do binômio essencial de incidência da Lei n. 9.430/96. Ainda que assim não fosse, a seguradora contratada **não possui vínculo com o contribuinte**, o que reforça ainda mais a sua **não aderência** à legislação de preços de transferência.

Por fim, os **tributos sobre a importação**, conforme é notório, são devidos à União e aos Estados, que obviamente **não são estrangeiros e nem são vinculados ao contribuinte.**

É o princípio da legalidade, em sua acepção mais explícita, que impede que se estenda a sanção normativa da Lei n. 9.430/96 ao frete, seguro e tributos incorridos pelo Recorrente, pois nenhuma dessas situações preenche o binômio que seria essencial, qual seja, **(i)** operação com partes vinculadas **(ii)** residentes em outros países.

Essa mesma conclusão vêm sendo explicitada pela doutrina<sup>15</sup>. Cite-se Gerd Willi Rothmann<sup>16</sup>, para quem os valores de frete e seguro “não entram no cálculo do preço de transferência, nas duas modalidades (CIF e FOB), nem o imposto de importação. Se os custos efetivos de frete e seguro forem suportados pelo importador/revendedor (FOB), os mesmos poderão ser integralmente deduzidos para os efeitos do imposto de renda, da mesma forma que o imposto de importação”. Conforme esse professor da Faculdade de Direito do Largo São Francisco (USP), in verbis:

*“Assim, as deduções do preço médio de venda, para se chegar ao preço líquido de venda, são, exclusivamente, as previstas em lei:*

- a) descontos incondicionais;*
- b) impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) comissões e corretagens pagas;*
- d) ‘margem de lucro’ (20% ou 60%).*

*Esta margem de revenda, impropriamente chamada de ‘margem de lucro’, compreende somente os **custos decorrentes da função do próprio revendedor**, tais como armazenamento, publicidade e, eventualmente, o ‘valor agregado’ em produção no País.*

*Daí podemos concluir:*

*a) Nem as despesas com frete, nem com seguro e, muito menos, o imposto de importação (que é receita da Administração Fiscal!) constam da lista taxativa das deduções para efeito de apuração do preço líquido de venda que, deduzida a ‘margem de lucro’, resulta no ‘preço-parâmetro’, ou seja, no preço hipotético de transferência.*

*b) As despesas com frete e seguro e o imposto de importação não constituem custos decorrentes das funções desempenhadas pelo revendedor, mas são custos da importação, que não entram na apuração da margem de revenda.*

*Como não entram no cálculo do hipotético ‘preço-parâmetro’, mas representam custos efetivos, os valores relativos a frete, seguro e ao imposto de importação, desde que seu ônus tenha sido do importador/revendedor (ou seja, na modalidade ‘FOB’), podem ser integralmente deduzidos para os efeitos de imposto de renda.*

*Na modalidade CIF, o valor de frete e seguro já está embutido no ‘preço parâmetro’, de modo que não pode ser considerado, novamente, como despesa dedutível.*

*Neste contexto, cabe apenas uma observação: se, na modalidade FOB, o transporte e o seguro são contratados com empresa coligada da matriz fornecedora da mercadoria, os respectivos valores pagos estão sujeitos à observância da legislação de preços de transferência.”*

*No caso dos autos, o frete, o seguro e os tributos pagos ou incorridos na importação realizada pelo contribuinte não preenchem, como se explicitou, os requisitos essenciais para que sejam tutelados regras de controle de preços de transferência.*

#### ***4.2.2. A incompatibilidade da inclusão de fretes, seguro e tributos no cálculo do preço parâmetro para fins de preços de transferência.***

*É conhecida a máxima jurídica de que os textos jurídicos não devem ser interpretados de tal forma que conduzam ao absurdo. Compreendo que ser ela aplicável ao caso ora sob julgamento.*

*O art. 18 inaugura a “Seção V” da Lei n. 9.430/96, que tem como Título “Preços de Transferência” e subtítulo “Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior”. O referido dispositivo tutela de forma geral todos os métodos para a apuração do preço-parâmetro, os quais, como já exposto, determinam se ajustes devem ou não ser realizados na base de cálculo do IRPJ e da CSL.*

*Por conseguinte, a conclusão alcançada no julgamento do presente caso – no se discute se frete, seguro e tributos devem ser incluídos na composição do preço-parâmetro do método PRL – devem ser igualmente coerente com os métodos PIC e CPL, igualmente tutelados pela regra geral do art. 18 da Lei n. 9.430/96.*

*A máxima de que os textos jurídicos não devem ser interpretados de tal forma que conduzam ao absurdo emerge quando se analisa os efeitos da inclusão de frete, seguro e tributos incidentes na importação na composição do preço parâmetro do método **CPL, que apura o preço-parâmetro a partir do custo do exportador, acrescido de uma margem de 20%.***

*Como se ressaltou acima (tópico “1”), o objetivo da legislação de preços de transferência é “converter” os valores expressos em “reais de grupo” para valores “reais de mercado”, de tal forma que haja uma efetiva comparação entre contribuintes com capacidade contributiva equivalente. Nesse seguir, a legislação prevê que, para a composição do preço-parâmetro pelo método CPL, deverá ser considerado o custo do exportador, acrescido da margem de 20%.*

*Em outras palavras, a margem de lucro bruta adotada no método CPL, limitada ao máximo de 20%, deveria incluir, além do lucro líquido e de todas as despesas do exportador que não estejam incluídas em seu custo, também o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação.*

***Permissa vênia, a incongruência dessa interpretação salta aos olhos diante do fato de que os tributos brasileiros incidentes na importação facilmente podem, sozinhos, ultrapassar a margem de lucro bruto de 20% estabelecida pelo método CPL.***

#### **4.3. O extravasamento das funções da IN 243/2002, em cotejo às fontes formais do Direito tributário**

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

*Sob uma perspectiva formalística<sup>12</sup>, as referidas espécies normativas podem ser organizadas em fontes primárias<sup>13</sup> e fontes secundárias<sup>14</sup> 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 preço parâmetro 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 depreende 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.*

*A aludida instrução normativa, contudo, extravasou as suas funções ao prever, em seu art. 4º, § 4º, a inclusão do frete, seguro e tributos atinentes à importação na composição do preço parâmetro do método PRL.*

*Permissa vênia, a instrução normativa não expressou uma possível interpretação que se pudesse abstrair do texto legal. E ainda que se pudesse argumentar alguma mensagem implícita do legislador descortinada pela IN 243/2002, é preciso ter claro que exceções ou limitações à regra geral de dedutibilidade – prescrita pelo art. 47 da Lei n. 4.506/64 e pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95 – devem ser expressas. E o que há, de forma expressa (Lei n. 9.430/96, art. 18, § 6º) é a dedutibilidade dos dispêndios do importador com frete, seguro e tributos incidentes na importação.*

*Dessa forma, não resta outra alternativa senão desconsiderar a recomendação veiculada pelo art. 4º, § 4º, da IN 243/2002.*

#### **4.4. A jurisprudência administrativa sobre a inclusão ou não das despesas de frete, seguro e tributos incidentes na importação no preço praticado**

*O entendimento ora exposto encontra respaldo em uma série de julgados administrativos deste Tribunal, como por exemplo:*

##### **Acórdão nº 108-09763, de 13/11/2008.**

*'Embora as despesas de fretes e seguros tenham sido incluídos nos documentos de importação, em se tratando de despesas necessárias, usuais e normais para o tipo de atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, cuja dedutibilidade está prevista na legislação, estas despesas devem ser neutras para a apuração do preço de transferência no Método PRL'*

##### **Acórdão nº 1102-00.302, de 01/09/2010.**

**IRPJ - CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) - FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO** - Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

##### **Acórdão nº 1102-00.302, de 16/05/2011**

*IRPJ – CSLL – PREÇO DE TRANSFERÊNCIAS – MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) – FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO – Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.*

*Note-se que os aludidos exemplos se alinham aos fundamentos do acórdão n. 9101-01.166, prolatado por esta CSRF em 12.09.2011:*

*NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. A autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, está vinculada à Instrução Normativa, bem como ao direito por ela conferido ao contribuinte.*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - PRL - INCLUSÃO DE CUSTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA APURAÇÃO DO CUSTO — A IN SRF n° 38/97, em seu artigo 4º, § 4º, estabelece que a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na composição do custo é uma faculdade do contribuinte importador. Pela vinculação da autoridade administrativa ao referido ato normativo, deve tal faculdade ser respeitada, sob pena de nulidade do lançamento.*

*No aludido julgado desta CSRF, embora tenha sido considerado o quanto disposto na IN SRF n° 38/97, a i. Conselheira Relatora Karem Jureidini Dias, inclusive por não ter havido alterações na Lei 9.430/96 sobre a matéria, explicitou coerentes fundamentos para a análise de casos abrangidos também pela IN 243/2002, in verbis:*

*“A despeito dos posicionamentos acima referidos, parece-me que o cerne da questão gira em torno de erro semântico na adoção dos termos "preço praticado" e "preço parâmetro". Parece-me, data maxima venia, que há equívoco na transposição da disposição acerca do preço praticado para parâmetro e vice-versa.*

*Ora, preço parâmetro é aquele apurado segundo um dos métodos estipulados por presunção legal. Em se tratando de presunção legal, ao menos a princípio (a depender de prova contundente em contrário), e por princípio, vale o quanto estipulado para cada um dos métodos. Já o preço praticado é aquele submetido à revisão por um dos métodos de apuração do preço de transferência. Logicamente, quanto maior o preço parâmetro menor o ajuste, porque menor a diferença entre o valor do preço parâmetro e do preço praticado no caso da importação.*

*Não há, portanto, que se falar em inclusão de frete e seguro no preço praticado a depender da inclusão no preço parâmetro, já que o preço parâmetro é presunção legal. Nessa toada, a despeito do moralmente irreparável entendimento que caminha no sentido de aproximar o método de apuração do preço parâmetro da realidade, fato é que a conclusão diverge do que determina o ordenamento jurídico.*

*(...)*

*Poder-se-ia entender que a lei não tratou da inclusão do montante pago à título de frete e seguro não efetuados com pessoa vinculada, seja em face da redação do caput do seu artigo 18, seja porque o método do*

Processo nº 16643.720053/2013-48  
Acórdão n.º **1302-002.701**

**S1-C3T2**  
Fl. 8.103

---

*prego de transferência só se aplica nas operações efetuadas com pessoa vinculada.”*

*Tanto sob a égide da IN 38/96 quanto da IN 243/2002, não restam dúvidas quanto ao acerto dos citados julgados, que reconheceram a legitimidade de o contribuinte não incluir, no cálculo do seu preço parâmetro, os valores que tenha suportado a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.*

Voto, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário do contribuinte quanto a este item.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa