

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Carolina Favrin Keri

OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL: UMA ANÁLISE DO MÉTODO DO
PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO

São Paulo

2017

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Carolina Favrin Keri

OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL: UMA ANÁLISE DO MÉTODO DO
PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em **Direito Tributário**, sob a orientação do Prof. Dr. **Charles William McNaughton**.

São Paulo

2017

Banca Examinadora

Aos meus pais, Márcia e André, por se manterem inabaláveis diante das dificuldades, corajosos ao enfrentar o mundo, éticos e amáveis em absolutamente todas as situações e, sobretudo, por me darem a oportunidade educacional e a base moral necessária ao meu completo desenvolvimento.

Resumo

O presente estudo versa acerca da legislação brasileira de preços de transferência, sobretudo sobre método aplicável às importações, denominado Preço de Revenda menos Lucro (“PRL”).

Os preços de transferência podem ser considerados como um eficiente mecanismo antielisivo, tendo em vista que seu objetivo maior é evitar a remessa disfarçada de lucros em operações que ocorram entre empresas que compõem o mesmo grupo econômico, doravante denominadas coligadas. Desta forma, nada mais é do que uma apuração de correspondência entre os preços praticados na operação entre coligadas e os preços corriqueiramente praticados no mercado para os mesmos bens, serviços ou direitos.

O método acima citado foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro com a edição da Lei 9.430/1.996 e sofreu diversas alterações desde então, sempre visando afastar questionamentos reiterados sobre a sua aplicação e legalidade, uma vez que inovou dentro do panorama mundial de preços de transferência ao determinar a utilização de margens de lucro pré-estabelecidas, dificilmente mutáveis e que, em muitas vezes, distorcem a realidade da operação praticada pelo contribuinte.

É sobre as polêmicas envolvendo a metodologia que se debruça o presente estudo, visando analisá-las, bem como verificar as decisões proferidas em sede administrativa e judicial sobre o tema, bem como as perspectivas para o método PRL em um futuro próximo.

Palavras-chave: Preços de transferência – Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL – evolução – aplicação – jurisprudência.

Abstract

The present study regards the Brazilian legislation concerning the transfer pricing rules, majorly the import method denominated Resale Price minus Profit (“PRL”).

The transfer pricing concept is related to a tax avoidance mechanism, once the main objective is to avoid the profit remittance in operations that occur between companies related. It is possible to describe transfer pricing as the comparison of the actual prices in the operation and the market prices, denominated parameter prices on similar products, services or rights.

The method described above was introduced on Brazilian legislation with the Law 9,430/1,996 and had been suffering several alterations since it. Those alterations always aimed to move away the questions about the application and legality of the method since it had innovated on the global transfer pricing overview by determining established profit margins, which hardly can be changed and do not correspond to the operation performed by the taxpayer in most of the times,

This study regards the polemic aspects of PRL method on Brazilian transfer pricing, aiming to analyze it and verify the administrative and judicial decision about this theme as well, and always indicating the perspectives about it to the future.

Key Words: Transfer Pricing – Resale Price minus Profit Method – PRL – Evolution – Application – Administrative and Judicial Decisions.

Índice

1. Introdução.....	8
2. Os preços de transferência no Brasil.....	10
2.1. <i>Visão geral</i>	10
2.2. <i>Os métodos de importação</i>	11
2.3. <i>Os métodos de exportação</i>	12
2.4. <i>Os métodos aplicáveis às commodities</i>	14
2.5. <i>Os empréstimos</i>	16
3. O método do Preço de Revenda menos Lucro: a evolução histórica.....	18
3.1. <i>A regulamentação original</i>	18
3.2. <i>A Instrução Normativa nº 38/1.997</i>	18
3.3. <i>A Lei 9.959/2.000</i>	20
3.4. <i>A Instrução Normativa nº 32/2.001</i>	21
3.5. <i>A Instrução Normativa nº 243/2.002</i>	23
3.6. <i>As Medidas Provisórias nºs 472/2.009, 476/2.009 e 478/2.009</i>	25
3.7. <i>A Lei 12.715/2.012 e a Instrução Normativa 1.312/2.012</i>	27
4. As grandes questões atuais envolvendo o método do Preço de Revenda menos Lucro.....	32
4.1. <i>As margens de lucro pré-definidas: uma violação ao princípio “arm’s lenght”</i>	32
4.2. <i>A ilegalidade da IN 243/2.002</i>	34
4.2.1. <i>Análise da jurisprudência administrativa</i>	38
4.2.2. <i>Análise da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região</i>	45
4.3. <i>As dúvidas geradas pelo estabelecimento das margens de lucro por setor econômico, definidas pela Lei 12.715/2.012</i>	53
5. Conclusões.....	57
6. Referências Bibliográficas.....	59

1. Introdução

A legislação de preços de transferência no Brasil, inovação trazida pela Lei 9430/1.996, sofreu diversas alterações ao longo dos últimos anos, visando a solução e atualização de questões polêmicas advindas de sua própria aplicação.

Sem dúvidas, a regulamentação do tema no ordenamento jurídico pátrio em muito difere das diretrizes estabelecidas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), restando tão somente uma distante inspiração, utilizada para a confecção de um regulamento próprio ao Brasil.

Dentre as inovações trazidas pelo regramento brasileiro das regras de preços de transferência, destaca-se o Método do Preço de Revenda menos Lucro (“PRL”), utilizado na comprovação de operações que envolvam importação, sobretudo, de mercadorias, revendidas ou objeto de industrialização e posterior venda em mercado nacional.

Diversas são as polêmicas envolvendo o método PRL, uma vez que, indubitavelmente, trata-se do método mais utilizado para comprovação da regularidade dos preços praticados nas operações de importação de produtos, sejam produtos acabados, matérias-primas, partes ou componentes utilizados na produção de novas peças. Essa prevalência na utilização do método PRL em muito se deve à facilidade ao acesso dos documentos comprobatórios à demonstração dos dados utilizados para o cálculo, que poderão ser obtidos diretamente na unidade brasileira do ente importador e em sua própria contabilidade. De outro modo, observamos que os demais métodos disponíveis para operações semelhantes, como o método dos Preços Independentes Comparados (“PIC”) e o método do Custo de Produção mais Lucro (“CPL”) são inteiramente dependentes da disponibilização de dados e documentação de empresa coligada presente no exterior, o que, em muito, dificulta a sua aplicação.

Dessa forma, diante da relevância do método PRL para a atualidade dos preços de transferência no Brasil, temos que seu estudo e compreensão se fazem absolutamente relevantes tanto academicamente, quando aos profissionais que atuam na área tributária. Por esse motivo, nesse estudo, busquei apresentar o desenvolvimento do referido método desde a sua instituição no sistema legal brasileiro, abordando as maiores polêmicas e questões

discutidas e, também, sob discussão, em âmbito administrativo e judicial nos tribunais brasileiros.

Ademais, foi realizada uma análise do panorama atual envolvendo o método PRL, de modo a demonstrar as dificuldades geradas em âmbito prático, bem com as questões que serão suscitadas em breve com a sua constante utilização.

2. Os preços de transferência no Brasil

2.1. Visão geral

Historicamente, a regulamentação dos preços de transferência teve início em um movimento internacional, fomentado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), que formulou as diretrizes para sua implementação, adotada em diversos países do mundo. As diretrizes estabelecidas pelo modelo OCDE baseiam-se no princípio denominado como *‘arm’s length’*, que, de modo resumido, pode ter ser significado entendido como o inferir nas operações entre empresas relacionadas, o mesmo tratamento que seja dado a operações envolvendo empresas independentes entre si, de modo a conferir estrita negociação em consonância com as regras estabelecidas pelo mercado¹.

Todavia, embora haja a prevalência mundial em adoção e internalização das regras emitidas pela OCDE para fins de regulamentar a sistemática dos preços de transferência, o legislador brasileiro optou por criar a suas próprias regras, mediante inspiração nas diretrizes da OCDE, sem, contudo, reconhecer explicitamente a incidência do princípio *‘arm’s length’* no regulamento brasileiro.

Assim, a matéria dos preços de transferência no Brasil foi introduzida por meio da Lei nº 9.430/1996 e, posteriormente, foi regulamentada pela Instrução Normativa nº 38/1997, exarada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Cumprе esclarecer que a disciplina de preços de transferência não se caracteriza como um tributo autônomo e sujeito à regra matriz de incidência tributária própria. Trata-se de um critério de dedutibilidade, incidente sobre o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – apuração pelo Lucro Real e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Acerca da caracterização dos preços de transferência brasileiros, dispõe Luis Eduardo Schoueri²:

¹ OCDE, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises. Paris: OCDE, 2010, item 1.6.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Dialética, 2013, pág. 11.

Por preço de transferência entende-se o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada. Tratando-se de preços que não se negociaram em um mercado livre e aberto, podem eles se desviar daqueles que seriam acerbados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis nas mesmas circunstâncias. Inserindo-se a disciplina de preços de transferência no âmbito da legislação do imposto de renda, encontra-se como imediato limite a própria existência de renda a ser tributada, já que, afinal, qualquer norma que restrinja a dedutibilidade de despesas, ou que exija o reconhecimento tributário de receitas não contabilizadas, gera suspeita de distorção de um resultado, afastando-se do conceito de renda.

Temos, portanto, que correspondem aos preços de transferência os mecanismos antielisivos, determinados pela legislação pátria, visando evitar a remessa disfarçada de lucros entre empresas relacionadas no exterior.

Tendo em vista a aplicação prática das regras de preços de transferência, o legislador brasileiro determinou métodos e suas aplicações, separando-os em métodos visando a comprovação das operações de importação (Método dos Preços Independentes Comparados – PIC, Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, Método do Custo de Produção mais Lucro – CPL), exportação (Método do Preço de Venda nas Exportações – PVEx, Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVA, Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVV, Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro – CAP) e empréstimos³. Nos próximos tópicos abordaremos em maiores detalhes os métodos brasileiros de comprovação de preços de transferência.

2.2. Os métodos de importação

No que tange as operações de importação, a Lei 9.430/96 assim estabeleceu as metodologias aplicáveis:

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 ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e

³ Lei nº 9.430/96. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm. Acesso em 20/05/2017.

venda empreendidas pela própria interessada ou por terceiros, em condições de pagamento semelhantes;

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:

[...]

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado⁴.

É possível vislumbrar, no artigo supratranscrito, que foram estabelecidos, inicialmente, três métodos aplicáveis às operações de importação, sendo Método PIC, Método CPL e Método PRL.

O método PIC, conforme já demonstrado, é denominado como Preços Independentes Comparados. Assim, temos que se caracteriza como uma média aritmética ponderada entre os preços de bens, serviços e direitos, podendo ser idênticos ou similares, em operações semelhantes. Visando minimizar as condições das operações praticadas, é possível realizar ajustes relacionados às condições do negócio, natureza e conteúdo dos produtos⁵.

O método CPL, por sua vez, possui denominação de Custo de Produção mais Lucro e consiste na apuração do custo médio de produção de bens, serviços e direitos, no país onde tiverem sido originalmente produzidos, acrescidos de impostos e de margem de lucro fixada em 20% (vinte por cento), aplicada ao cálculo antes da incidência dos impostos⁶.

Por fim, o método PRL, alvo do presente estudo, tem a denominação de Preço de Revenda menos Lucro, e será detalhadamente analisado em tópico próprio.

2.3. Os métodos de exportação

⁴ Cf. nota 3.

⁵ Cf. nota 2, pág. 98.

⁶ Cf. nota 2, pág. 99.

A Lei 9.340/96 também fixou os métodos aplicáveis às operações envolvendo a exportação de produtos, serviços e direitos às empresas vinculadas, situadas no exterior. Nesse sentido, dispõe o art. 19:

Art. 19. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

[...]

§ 3º Verificado que o preço de venda nas exportações é inferior ao limite de que trata este artigo, as receitas das vendas nas exportações serão determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos seguintes métodos:

I - Método do Preço de Venda nas Exportações - PVEx: definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes;

II - Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVA: definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado;

III - Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVV: definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo;

IV - Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP: definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições⁷.

Desse modo, são identificáveis quatro métodos aplicáveis à comprovação de preços de transferência relacionados às exportações de bens, serviços e direitos entre empresas relacionadas.

O método PVEx, correspondente ao preço de venda nas exportações, assemelhado ao método PIC nas importações, pode ser definido como a média aritmética ponderada do preço no mercado brasileiro nas operações de compra e venda envolvendo produtos, serviços ou

⁷ Cf. nota 3.

direitos. Da mesma forma que o método PIC, o método PVEx comporta ajustes dos valores comparáveis, decorrentes do conteúdo, natureza ou condições do negócio⁸.

Nas operações de exportação, também é possível vislumbrar a existência de dois métodos bastante semelhantes entre si, sendo o método PVA – Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído de Lucro -, e o método PVV – Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído de Lucro. Percebe-se, pois, que ambos os métodos correspondem à comparação do preço utilizado na importação com o preço praticado no mercado local de destino da operação, sendo possível utilizar-se de preços de atacado ou varejo. No caso da utilização do método PVA, a margem de lucro aplicável será correspondente a 15% (quinze por cento). Já no método PVV, a margem de lucro designada pelo legislador é de 30% (trinta por cento).

Ademais, também foi previsto o método CAP - correspondente à abreviação de Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro-, que prevê o acréscimo de uma margem de lucro correspondente a 15% (quinze por cento) sobre os custos de aquisição ou produção de bens ou serviços exportados.

2.4. Os métodos aplicáveis às commodities

Por meio da Lei 12.715/2012, foram introduzidos dois novos métodos de comprovação à sistemática dos preços de transferência brasileiros, sendo denominados como Método do Preço sob Cotação na Importação - PCI e Método do Preço sob Cotação na Exportação – PECEX.

Acerca do método PCI, assim determinou a Lei 9.340/96, após as alterações trazidas pela Lei 12.715/2012⁹:

Art. 18-A. O Método do Preço sob Cotação na Importação - PCI é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

⁸ Cf. nota 2, pág. 98.

⁹ Lei nº 12.715/2012. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm. Acesso em 20/05/2017.

§ 1º Os preços dos bens importados e declarados por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País serão comparados com os preços de cotação desses bens, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, ajustados para mais ou para menos do prêmio médio de mercado, na data da transação, nos casos de importação de:

I - pessoas físicas ou jurídicas vinculadas;

II - residentes ou domiciliadas em países ou dependências com tributação favorecida; ou

III - pessoas físicas ou jurídicas beneficiadas por regimes fiscais privilegiados.

De forma bastante similar, foi estabelecido o método PECEX para as operações de exportação¹⁰:

Art. 19-A. O Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

§ 1º Os preços dos bens exportados e declarados por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País serão comparados com os preços de cotação dos bens, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, ajustados para mais ou para menos do prêmio médio de mercado, na data da transação, nos casos de exportação para:

I - pessoas físicas ou jurídicas vinculadas;

II - residentes ou domiciliadas em países ou dependências com tributação favorecida; ou

III - pessoas físicas ou jurídicas beneficiadas por regimes fiscais privilegiados.

É possível destacar que tanto o método PCI, quanto o método PECEX possuem aplicabilidade obrigatória às operações envolvendo *commodities*, de modo que, nessa situação específica, não caberá ao contribuinte optar pelo método mais favorável. Nesse sentido, a doutrina já se posicionou:

[...]

Para que os métodos de apuração do preço de transferência PCI e Pecex sejam obrigatórios, a Lei determina uma condição necessária, nos termos do art. 114 do Código Tributário Nacional, qual seja: as *commodities* devem sujeitar-se à cotação em bolsas de mercadorias e futuros reconhecidas internacionalmente.

[...]

Nesse sentido, entendemos que as pessoas jurídicas devem aplicar o método PCI ou Pecex obrigatoriamente às mercadorias que sejam especificamente definidas nos contratos padrões das bolsas internacionalmente reconhecidas. A Lei não estendeu a aplicação desses métodos às mercadorias similares, ainda que classificadas no mesmo NCM¹¹.

¹⁰ Cf. nota 9.

¹¹ NEDER, Marcos Vinicius; JUNQUEIRA, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira. Análise dos Critérios para Aplicação dos Métodos de Preços de Transferência PCI e Pecex nas operações com *commodities*. Tributos e Preços de Transferência – 4º Volume. São Paulo: Dialética, 2013, pág. 250 – 262.

Assim, em se tratando de mercadorias classificadas como *commodity* nas bolsas internacionalmente conhecidas, aplicar-se-ão os métodos específicos introduzidos pela Lei 12.715/2012, quais sejam, o método PCI e o método Pecex.

2.5. Os empréstimos

As regras brasileiras de preços de transferência também regulamentam a dedutibilidade dos juros praticados em contratos de empréstimos existentes em empresas que sejam parte de um mesmo grupo econômico.

Resumidamente, temos que a Lei 12.766/2012¹² promoveu alterações na Lei 9.340/96, atualizando a matéria de juros:

Art. 22. Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base em taxa determinada conforme este artigo acrescida de margem percentual a título de spread, a ser definida por ato do Ministro de Estado da Fazenda com base na média de mercado, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

§ 1º No caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo o disposto neste artigo.

§ 2º Para efeito do limite a que se refere este artigo, os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda objeto do contrato e convertida em reais pela taxa de câmbio, divulgada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros.

§ 3º O valor dos encargos que exceder o limite referido no *caput* e a diferença de receita apurada na forma do parágrafo anterior serão adicionados à base de cálculo do imposto de renda devido pela empresa no Brasil, inclusive ao lucro presumido ou arbitrado.

§ 5º O Ministro de Estado da Fazenda poderá reduzir o percentual de spread, bem como restabelecê-lo até o valor fixado no *caput*.

§ 6º A taxa de que trata o *caput* será a taxa:

I - de mercado dos títulos soberanos da República Federativa do Brasil emitidos no mercado externo em dólares dos Estados Unidos da América, na hipótese de operações em dólares dos Estados Unidos da América com taxa prefixada;

II - de mercado dos títulos soberanos da República Federativa do Brasil emitidos no mercado externo em reais, na hipótese de operações em reais no exterior com taxa prefixada;

III - London Interbank Offered Rate - LIBOR pelo prazo de 6 (seis) meses, nos demais casos

¹² Lei nº 12.766/2012. Disponível http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2012/lei/l12766.htm. Acesso em 20/05/2017.

Depreende-se da legislação acima transcrita que, com as alterações trazidas pela Lei 12.766/2012, na matéria de empréstimos, a dispensa de comprovação dos juros em contratos registrados junto ao Banco Central, para fins de preços de transferência, deixou de existir, tornando-se obrigatória a adoção do método de acordo com a moeda na qual o contrato de empréstimo foi firmado, podendo ser a taxa do mercado de títulos soberanos da República Federativa do Brasil emitidos no mercado externo em dólares, a taxa do mercado dos títulos soberanos da República Federativa do Brasil emitidos no mercado externo em reais ou a Libor no prazo de seis meses, sempre adicionados ao *spread*¹³ de 2,5% (dois e meio por cento) no caso da fonte do empréstimo ser brasileira e de 3,5% (três e meio por cento) no caso da fonte do empréstimo estar localizada no exterior.

¹³ Portaria nº 427, de 30 de julho de 2013. <http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2013/portaria-no.-427-de-30-de-julho-de-2013>. Acesso em 20/05/2017.

3. O método do Preço de Revenda menos Lucro: a evolução histórica

3.1. A regulamentação original

A primeira regulamentação da matéria de preços de transferência no Brasil se deu por meio da Lei nº 9.340/1.996, que previu, em seu art. 18, o método do PRL da seguinte forma¹⁴:

- 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;

Assim, temos que num primeiro momento que apenas foi prevista a possibilidade de aplicação do método PRL para operações que versassem exclusivamente acerca da revenda de bens e de direitos, prevendo, inclusive, uma única margem de lucro – correspondente a 20% (vinte por cento), incidente sobre o preço de revenda, ou seja, antes das deduções permitidas dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre a venda e das comissões e corretagens pagas.

Todavia, conforme se depreende da leitura do dispositivo supra, não houve pelo legislador nenhuma vedação quanto à possibilidade de aplicar o método quando, após a importação do produto, houvesse agregação de valor localmente.

Contrariamente a esse entendimento, versou a Instrução Normativa nº 38/1.997, emanada pela Secretaria da Receita Federal para regulamentar a matéria, objeto do próximo tópico da presente análise.

3.2. A Instrução Normativa nº 38/1.997

A Instrução Normativa nº 38, publicada em 05 de maio de 1.997, caracterizou-se como a primeira regulamentação administrativa exarada para a matéria de preços de transferência.

¹⁴ Lei nº 9.340/1.996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm Acesso em 12/06/2017.

No tocante ao método PRL, temos que houve uma inovação ao tratar da matéria, uma vez que em seu art. 4º, §1º, pretendeu-se proibir a aplicação do método para operações que envolvessem produção local, vejamos¹⁵:

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, pela 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.

Nesse sentido, dispõe Luis Eduardo Schoueri¹⁶:

Poder-se-ia argumentar que a restrição viria do texto original da própria lei, já que esta, referindo-se ao preço de revenda, pressupõe uma operação comercial, pela qual o contribuinte vende aquilo que comprou da empresa associada. Tampouco se defende, aqui, outro entendimento: o PRL exige uma operação de venda e esse é o objetivo do método. Também é certo que se deve vender algo que adquiriu. O que não disse o legislador – nem a prática internacional – é que o bem revendido não pode, antes da revenda, sofrer qualquer modificação.

A inovação trazida pela Instrução Normativa ao regulamentar a Lei 9.430/1.996 foi matéria de questionamentos, sobretudo em âmbito administrativo. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ao analisar a questão apontada pelos contribuintes, decidiu majoritariamente, pela ilegalidade da Instrução Normativa nº 38/1.997, conforme a amostragem das decisões abaixo transcritas:

IRPJ. Preços de transferência. PRL. IN SRF nº 38/97. O § 1º do art. 4º da IN 38/97 desbordou dos limites legais da norma regulamentada (art. 18 da Lei nº 9.430/96), ao vedar a aplicação do método PRL aos insumos importados, em verdadeira afronta ao princípio da legalidade¹⁷.

¹⁵ Instrução Normativa nº 38/1.997. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13658&visao=anotado>. Acesso em 12/06/2017.

¹⁶ Cf. Nota 2, pág. 210.

¹⁷ CARF, Processo nº 16327.000924/2003-14, Relator: Alberto Pinto Souza Junior, Data da Sessão: 19/07/2012.

E ainda:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Exercício: 1998, 1999
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - O art. 18 da Lei nº 9.430/96 não veda a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL na avaliação de eventuais ajustes a título de “Preços de Transferência” relativamente aos custos de bens importados de empresas ligadas estabelecidas no exterior. A vedação constante do § 1º do art. 4º da então vigente Instrução Normativa SRF nº 38/97 não tinha base legal¹⁸.

Assim, tendo em vista as polêmicas geradas pela interpretação concedida pela Instrução Normativa nº 38/1.997 à Lei nº 9.430/1.996, principalmente quanto ao alcance do método PRL nas operações de revenda envolvendo produção, entendeu por bem o legislador em alterar a legislação, de modo que, no início do ano 2.000 sobreveio a Lei nº 9.959/2.000 para regulamentar a matéria.

3.3. A Lei 9.959/2.000

Com o advento da Lei nº 9.959/2.000, originada na Medida Provisória nº 1.924/1.999, o método PRL foi novamente alvo de alterações em sua sistemática. Destaca-se, principalmente, a previsão expressa da aplicação do referido método em operações nas quais, ocorrendo a importação, há produção local antes da revenda do bem, o que pôs fim à polêmica suscitada pela Instrução Normativa nº 38/1.997. Veja-se a redação¹⁹:

Art. 2º A alínea "d" do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"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."

Assim, previu a legislação acima transcrita a aplicação de uma nova margem de lucro, de 60% (sessenta por cento) para bens que fossem objeto de produção no Brasil, mantendo,

¹⁸ CARF, Processo nº 16327.004319/2002-31, Relator: Marcos Vinícius Neder de Lima, Data da Sessão: 17/04/2008

¹⁹ Lei nº 9.959/2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9959.htm. Acesso em 18/06/2017

todavia, a margem de 20% (vinte por cento) para bens que não sofressem nenhum tipo de produção nacional.

Ademais, pela redação adotada, verifica-se que o legislador adotou duas sistemáticas diferentes para o cálculo do método PRL. Para os bens objeto de produção local, cuja margem de lucro fora fixada em sessenta por cento (doravante denominado PRL 60), o legislador determinou uma forma de cálculo na qual a margem de lucro apenas seria aplicada no preço de revenda após a dedução de impostos, descontos incondicionados, comissões e corretagens e do valor agregado no país. Já para os produtos que seriam alvo de revenda direta, sujeitos, portanto, à margem de lucro de vinte por cento (PRL 20), a margem seria aplicável diretamente no preço de revenda, sem as deduções previstas para o PRL 60.

3.4. A Instrução Normativa nº 32/2.001

A primeira regulamentação emitida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para as alterações contidas na Lei nº 9.959/2.000 foi a Instrução Normativa nº 113/2.000, posteriormente revogada pela Instrução Normativa nº 32/2.001, que assim tratou do método PRL²⁰:

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.

²⁰ Instrução Normativa nº 23/2.001. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13539>. Acessado em: 18/06/2.017.

§ 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.

Assim, temos que a Instrução Normativa acima referida manteve-se fiel ao determinado na lei atinente ao tema, sem trazer esclarecimentos acerca das diferenças de cálculo instituídas, tampouco inovando de modo a ser possível suscitar sua ilegalidade.

3.5. A Instrução Normativa nº 243/2.002

A Instrução Normativa nº 243/2.002, exarada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, revogou o disposto na Instrução Normativa nº 32/2.001, sem contudo, que houvesse qualquer alteração na lei que então regulava a matéria de preços de transferência no ordenamento jurídico brasileiro.

Dentre as inovações trazidas por essa nova Instrução Normativa, percebe-se como o principal impacto, a nova interpretação dada ao método PRL.

Para fins de comparação, veja-se o que dispôs o art. 12, §§ 10 e 11, que tratavam do cálculo do PRL ²¹:

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.

[...]

§ 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

²¹ Instrução Normativa nº 243/2.002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15119>. Acesso em 18/06/2017.

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.

Vislumbra-se, pois, que foram introduzidas novas etapas para a obtenção do preço parâmetro no método PRL 60, sendo a proporcionalização do valor do bem importado no custo total do bem revendido, após a produção nacional e a aplicação do percentual obtido no preço de venda produzido. Somente após essas etapas seria aplicada a margem de lucro de sessenta por cento, sobre a participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido.

Para melhor demonstrar a diferença ocorrida entre os textos da Instrução Normativa nº 32/2.001 e da Instrução Normativa nº 243/2.002 no tocante ao cálculo do preço parâmetro para o método PRL 60, veja-se o quadro prático abaixo, elaborado pela autora do presente estudo²²:

	IN 32/2.001	IN 234/2.002
Valor de Venda	100,00	100,00
Impostos	20,00	20,00
Descontos Incondicionais	2,00	2,00
Comissões e Corretagens	1,00	1,00
Preço Líquido de Venda	77,00	77,00
Custo Importação	Não aplicável	40,00
Custo do Bem Produzido	Não aplicável	60,00
Percentual de Participação	Não aplicável	67%
Preço Líquido Proporcionalizado	Não aplicável	51,33
Margem de Lucro (60%)	46,20	30,80
Preço Parâmetro	30,80	20,53

Assim, observando-se o quadro acima, fica numericamente comprovada a inovação da metodologia de cálculo trazida pela Instrução Normativa nº 243/2.002, alvo de diversas

²² Elaborado por Carolina Favrin Keri com base nas Instruções Normativas nº 32/2.001 e 243/2.002. Os valores utilizados são meramente ilustrativos.

polêmicas em âmbito doutrinário e jurisprudencial, que serão analisadas nos próximos tópicos do presente estudo.

3.6. As Medidas Provisórias nºs 472/2.009, 476/2.009 e 478/2.009

Em meio ao cenário de grande polêmica estabelecido pelo advento da Instrução Normativa nº 243/2.002, que até os dias atuais é objeto de questionamentos nos tribunais, tanto administrativos como judiciais, houve uma atabalhoada tentativa do legislador em alterar, mais uma vez, a metodologia do PRL.

Uma série de medidas provisórias foram publicadas durante o ano de 2.009 sobre a matéria. A primeira delas, a Medida Provisória nº 472, dentre outros assuntos, dispôs o seguinte²³:

Art. 61. Ficam revogados:

I - a partir de 1º de abril de 2010:

[...]

II - o art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000.

Ora, ao revogar o art. 2º da Lei nº 9.959/2.000, o legislador não deixou clara a sua intenção, sendo amplamente debatida a questão da margem de lucro que seria aplicável ao método PRL. Nesse sentido, Schoueri²⁴:

Na época já se especulava que teria havido algum engano: a revogação daquele dispositivo somente faria sentido se outro tivesse sido introduzido; o mais provável era que o texto original da Medida Provisória contivesse o texto alternativo, mas que este tivesse sido retirado, no último momento, tendo permanecido, por engano, a revogação acima.

Engano ou não, o fato é que aquele dispositivo havia revogado o art. 2º da Lei 9.950/00. Este, por sua vez, era o que apresentava as margens de lucro a serem apresentadas no PRL. A consequência da revogação era a situação paradoxal em que já não haveria mais margem de lucro a ser deduzida do preço de revenda, na apuração do PRL. Noutras palavras, o método levaria ao absurdo de um cálculo de preço parâmetro que seria equivalente ao próprio preço de revenda. Ou seja, embora o PRL fosse 'Preço de Revenda menos Lucro', sua fórmula legal se limitaria ao preço de revenda, não havendo lucro a ser deduzido desse.

²³ Medida Provisória nº 472/2.009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Mpv/472.htm#art61ii. Acesso em 18/06/2.017.

²⁴ Cf. Nota 2, pág. 262.

Percebendo o equívoco cometido, o legislador, em menos de dez dias, publicou a Medida Provisória nº 476/2.009, cujo texto se lê abaixo²⁵:

Art. 6º Fica revogado o inciso II do art. 61 da Medida Provisória nº 472, de 15 de dezembro de 2009, voltando a vigor o art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000.

Assim, a polêmica anteriormente instaurada com a revogação das margens de lucros instituídas para o método PRL foi resolvida, restando sem efeitos o referido artigo da Medida Provisória nº 472/2.009.

Todavia, poucos dias após a publicação da Medida Provisória nº 476/2.009, foi editada, novamente, outra medida provisória versando sobre o assunto – a Medida Provisória nº 478/2.009 -, que também implicava em alterações na metodologia do PRL²⁶:

Art. 9º O art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

“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, observadas as condições previstas no presente dispositivo, por um dos seguintes métodos:

[...]

III - Método do Preço de Venda menos Lucro - PVL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda no País dos bens, direitos ou serviços importados e calculado 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 do percentual de trinta e cinco por cento 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”;

²⁵ Medida Provisória nº 476/2.009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Mpv/476.htm. Acesso em 18/06/2.017.

²⁶ Medida Provisória nº 478/2.009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Mpv/478.htm. Acesso em 18/06/2.017.

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”.

[...]

§ 10. Para efeito do disposto no inciso III, na hipótese de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos, o preço parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do método PVL, de acordo com suas respectivas destinações.”

Art. 10. A Lei nº 9.430, de 1996, passa a vigorar acrescida dos seguintes artigos:
 “Art. 19-A. O Ministro de Estado da Fazenda poderá fixar margens de lucro diferentes por setor ou ramo de atividade econômica para fins de apuração dos preços parâmetros relativos aos métodos de que tratam os arts. 18 e 19.”
 “Art. 19-B. A opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada na Declaração de Informação Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal.

Da leitura dos trechos acima transcritos, depreende-se que pretendeu o legislador criar um novo método para o controle dos preços de transferência. Sendo bem semelhante ao método PRL, sobretudo no que tange o cálculo, o Método do Preço de Venda menos Lucro – PVL previu uma margem de lucro de 35% (trinta e cinco por cento).

Apesar da grande movimentação legislativa, ocorrida em 2.009, nenhuma das medidas provisórias em comento foi convertida em lei pelo Congresso Nacional em prazo hábil, deixando de produzir efeitos em meados de 2.010.

3.7. A Lei 12.715/2.012 e a Instrução Normativa 1.312/2.012

Como última alteração legislativa relevante para fins de cálculo do método PRL, observamos as mudanças provocadas pela Lei nº 12.715/2.012, posteriormente regulamentada pela Instrução Normativa nº 1.312/2.012, que determinaram novas margens de lucro para aplicação do referido método, unificando a forma de cálculo de modo bastante semelhante ao adotado para o então vigente método PRL60.

Como principal inovação, observamos as margens de lucro, que passaram a ser estabelecidas de acordo com o setor econômico no qual a empresa está enquadrada. Veja-se:

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:

[...]

§ 12. As margens a que se refere a alínea *d* do inciso II do caput serão aplicadas de acordo com o setor da atividade econômica da pessoa jurídica brasileira sujeita aos controles de preços de transferência e incidirão, independentemente de submissão a processo produtivo ou não no Brasil, nos seguintes percentuais:

I - 40% (quarenta por cento), para os setores de:

- a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos;
- b) produtos do fumo;
- c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos;
- d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar;
- e) extração de petróleo e gás natural; e
- f) produtos derivados do petróleo;

II - 30% (trinta por cento) para os setores de:

- a) produtos químicos;
- b) vidros e de produtos do vidro;
- c) celulose, papel e produtos de papel; e
- d) metalurgia; e

III - 20% (vinte por cento) para os demais setores. ²⁷

Assim, observa-se que foi estabelecida uma margem geral de 20% (vinte por cento) como regra geral; 30% (trinta por cento) para as empresas enquadradas nos setores de produtos químicos, vidros e produtos do vidro, celulose, papel e produtos de papel, e metalurgia. A margem mais alta prevista é de 40% (quarenta por cento), aplicável para os setores de produtos farmoquímicos e farmacêuticos; produtos do fumo; equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos; máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar; extração de petróleo e gás natural; e produtos derivados do petróleo.

Ademais, a referida lei estabeleceu que, caso a empresa possa ser classificada em mais de um setor econômico acima mencionado, deverá ser observada a atividade fim do produto específico a ser analisado pelo método PRL, enquadrando-o na margem adequada, conforme determina o art. 18, II, §13º da Lei. 9.430/1.996²⁸.

²⁷ Lei nº 9.430/1.996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm . Acesso em 19/07/2.017.

²⁸ 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:

No tocante à metodologia de cálculo, conforme acima mencionado, estabeleceu-se um procedimento bastante semelhante ao adotado para fins de PRL60, presente na antiga regulamentação do tema.

Assim como nas alterações anteriores, o procedimento de cálculo foi detalhado por meio de regulamentação exarada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, culminando na publicação da Instrução Normativa nº 1.312/2.012, que dispôs:

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), calculado, a partir de 1º de janeiro de 2013, conforme a seguinte metodologia:

I - preço líquido de venda: - a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço vendido, diminuídos:

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

II - 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 pessoa jurídica;

III - participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: - a aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV - margem de lucro: - a aplicação dos percentuais previstos no § 10, 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 o inciso III; e

V - 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 o inciso III, e a “margem de lucro” calculada de acordo com o inciso IV;

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

§ 2º As médias aritméticas ponderadas dos preços serão calculados considerando-se os preços praticados durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda e da CSLL a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

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:

§ 13. Na hipótese em que a pessoa jurídica desenvolva atividades enquadradas em mais de um inciso do § 12, deverá ser adotada para fins de cálculo do PRL a margem correspondente ao setor da atividade para o qual o bem importado tenha sido destinado, observado o disposto no § 14.

§ 3º Não integram o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado:

I - o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:

a) não vinculadas; e

b) que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados;

II - os tributos incidentes na importação; e

III - os gastos com desembaraço aduaneiro.

§ 4º O custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido deve ser calculado considerando todos os encargos necessários a sua composição, inclusive o valor do frete, do seguro, dos tributos incidentes na importação e os gastos com desembaraço aduaneiro.

[...]

§ 9º Para efeito do disposto neste 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 constarem da respectiva nota fiscal;

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo poder público, incidentes sobre vendas, integrantes do preço, tais como Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Serviço (ISS), Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (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 objetos de análise.

§ 10. As margens a que se refere o inciso IV do caput serão aplicadas de acordo com o setor da atividade econômica da pessoa jurídica brasileira sujeita aos controles de preços de transferência e incidirão, independentemente de submissão a processo produtivo ou não no Brasil, nos seguintes percentuais:

I - 40% (quarenta por cento), para os setores de:

a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos;

b) produtos do fumo;

c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos;

d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar;

e) extração de petróleo e gás natural; e

f) produtos derivados do petróleo;

II - 30% (trinta por cento) para os setores de:

a) produtos químicos;

b) vidros e de produtos do vidro;

c) celulose, papel e produtos de papel; e

d) metalurgia; e

III - 20% (vinte por cento) para os demais setores.

§ 11. As margens de lucro previstas no § 10 devem ser utilizadas independentemente de o bem, o serviço ou o direito importado ter sido revendido ou aplicado à produção.

§ 12. Na hipótese em que a pessoa jurídica desenvolva atividades enquadradas em mais de um inciso do § 10, deverá ser adotada a margem correspondente ao setor da atividade para o qual o bem importado tenha sido destinado, observado o disposto no art. 13.

Dessa forma, conforme já esclarecia a Instrução Normativa nº 243/2.002, a metodologia do PRL continuou a aplicar a proporcionalização do custo da mercadoria importada no custo final, após a industrialização, incluindo, na mesma metodologia, os bens que apenas seriam revendidos.

Outra alteração importante trazida pela Lei nº 12.715/2.012 foi a exclusão do frete e do seguro, pagos pelo importador, do custo do produto importado, para fins de cálculo por meio do método PRL. Assim, seria possível diminuir o custo do bem importado, desde que as despesas de frete e de seguro tenham sido adimplidas perante empresas não vinculadas, nem residentes em países considerados como de regimes fiscais privilegiados ou de tributação favorecida.

Assim, observa-se que o método PRL passou a ter uma única forma de cálculo, tanto para bens objeto de revenda, quando para bens que foram submetidos a um processo produtivo anterior à sua comercialização. Na mesma toada, as margens de lucro também passaram a independer do destino do bem importado, sendo atribuídas, unicamente, por meio do setor econômico no qual a empresa importadora está classificada.

4. As grandes questões atuais envolvendo o método do Preço de Revenda menos Lucro

4.1. As margens de lucro pré-definidas: uma violação ao princípio ‘arm’s length’

Para analisar a distorção entre o princípio ‘arm’s length’ e as regras brasileiras de preços de transferência, faz-se necessário, primeiramente, entender o conteúdo do referido princípio, que rege internacionalmente as regras de preços de transferência estabelecidas pelo modelo OCDE.

O relatório de preços de transferência exarado pela OCDE (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*²⁹) discorre sobre a caracterização de tal princípio, podendo ser definido da seguinte forma:

O princípio *arm’s length* consiste, sinteticamente, em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único. Devendo-se tratá-los como entidades separadas (*separate entity approach*), a atenção volta-se à natureza dos negócios celebrados entre membros daquele grupo³⁰.

Assim, observa-se que o princípio pode ser entendido como uma necessária equiparação entre os preços praticados em operações com empresas vinculadas àqueles praticados entre empresas sem vinculação alguma. Marco Aurélio Greco e Sérgio André Rocha³¹ sintetizam:

O pilar fundamental das regras de preços de transferência é o princípio *arm’s length*, segundo o qual as transações entre partes relacionadas devem ser realizadas em condições de mercado. Como observa Ricardo Lobo Torres, “o princípio *arm’s length*, que vem se positivando em inúmeros países, é a espinha dorsal da sistemática dos preços de transferência. Com a globalização da economia e a intensificação das relações entre as empresas associadas nos diferentes países, tornou-se necessária a regulamentação dos preços e serviços e das mercadorias que podem vir a ser objeto de negócio entre as empresas vinculadas, a fim de evitar a indevida transferência de lucros. O princípio *arm’s length* sinaliza no sentido de que tais preços devem ser os de concorrência ou de mercado, sem superfaturamento ou

²⁹ Disponível em <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>. Acesso em 21/07/2017.

³⁰ Cf. Nota 2, pág. 37.

³¹ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Editora Dialética, 2012, pág. 375.

subfaturamento, isto é, iguais àqueles praticados por empresas independentes, ou, metaforicamente, por empresas situadas ‘à distância do braço’ (*arm’s length*).

De fato, os métodos estabelecidos pelo modelo OCDE para a comprovação dos preços de transferência sugerem que seja realizado um estudo mercadológico do produto sob análise, de modo a se apurar, fielmente, o valor sob o qual ocorre a sua comercialização. Sobretudo, temos que o método RPM (*Retail Price Method*) – considerado o método mais próximo ao PRL, devido à sua sistemática³² -, prevê um estudo transacional das operações, de modo a transparecer a realidade dos preços praticados entre as partes consideradas vinculadas e não vinculadas.

As regras brasileiras de preços de transferência, ao determinarem margens de lucro pré-fixadas às operações, distanciam-se, portanto, do padrão desejado pelo princípio ‘*arm’s length*’, que prevê uma equiparação dos preços praticados entre entidades vinculadas àqueles que seriam praticados entre empresas não pertencentes ao mesmo grupo econômico. Isso porque, uma determinação de margem de lucro estabelecida de forma genérica não possui o condão de refletir as condições efetivamente existentes nos mercados de diversos setores econômicos, tipos de produtos e de operações, sendo, desse modo, uma mera estimativa. Nesse sentido, dispõe Marcos Aurélio Pereira Valadão (nossa tradução)³³:

Em outras palavras, quer nos parecer que a tributação universal unitária não seria compatível com a metodologia brasileira. Isso porque o Brasil adota margens fixas (que se aproximam de um sistema de formulário), o que faz que a metodologia brasileira se caracterize como uma simplificação dos métodos tradicionais transacionais; e a tributação universal unitária se aproxima dos métodos de divisão do lucro transacional, o que não é aplicado pelo Brasil.

Percebe-se, portanto, que, no intuito de simplificar os métodos de preços de transferência estabelecidos pela OCDE, o legislador brasileiro afastou-se do principal

³² VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Transfer Pricing: Arm’s Length Principle versus Worldwide Unitary Taxation, Correlative and Secondary Adjustments, and Domestic Legislation under Brazilian Methodology: Revista de Direito Tributário Internacional Atual –1. Disponível em: <http://www.ibdt.org.br/RDTIA/01/transfer-pricing-arms-length-principle-versus-worldwide-unitary-taxation-correlative-and-secondary-adjustments-and-domestic-legislation-under-brazilian-methodology/>. Acesso em 24/07/2017.

³³ Cf. Nota 31. Texto Original: “In other words, it seems that worldwide unitary taxation would not be compatible with the Brazilian methodology in the general sense, because albeit Brazil applies fixed margins (which apparently is similar to a formulary approach), the Brazilian methodology is indeed a simplification of the traditional transaction methods, and the worldwide unitary taxation are more like a transactional profit split method. Brazil does not adopt transactional profit methods”.

princípio norteador, o ‘*arm’s length*’. Nesse sentido, manifesta-se Heleno Taveira Torres ao afirmar que “os métodos estabelecidos para calcular o preço parâmetro incluem uma margem de lucro pré-fixada, o que não é exatamente compatível com o princípio *arm’s length*” (nossa tradução)³⁴.

Assim, muito se discute acerca da adaptação dos métodos brasileiros aos originalmente estabelecidos pela OCDE. Vejam-se os esclarecimentos trazidos por Schoueri³⁵:

Parece ser consenso que em muitos aspectos, o legislador brasileiro adotou soluções que não refletem as orientações das *Guidelines* da OCDE. Destaquem-se, nesse sentido, as margens predeterminadas, adotadas para os métodos de revenda e de custo, no lugar das margens auferidas a partir de uma análise funcional.

[...]

O resultado é que, idealmente, a soma dos valores alocados a cada uma não ultrapasse o lucro global; no caso brasileiro, as fórmulas não levam em conta os resultados globais e tampouco investigam o quanto possa ter sobrado de lucro para as partes relacionadas, fixando-se, exclusivamente, no resultado da unidade brasileira.

Esta é, justamente, a principal crítica que se pode fazer à sistemática brasileira de preços de transferência: ao desconsiderar o que se passa com as empresas associadas, acaba por impor que se tributem, no País, lucros que serão igualmente oferecidos à tributação no exterior, gerando bitributação.

Ao que se indica, houve uma tentativa de simplificação nos cálculos, devido à falta de estrutura, no Brasil, para a fiscalização dos métodos internacionais. Deve-se esclarecer, todavia, que o Brasil não é signatário das diretrizes da OCDE para os preços de transferência, de modo que é legítima a alteração dos métodos, embora possa gerar conflitos e situações de bitributação com os países signatários.

4.2. A ilegalidade da IN 243/2.002

Talvez o ponto mais polêmico envolvendo o método PRL nas regras brasileiras de preços de transferência no Brasil, ainda hoje amplamente discutido nos tribunais, seja a

³⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions*. *Direito Tributário Internacional Aplicado* – vol. VI. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011, pág. 745. Texto original: [...] the methods established for calculating the ‘parameter price’ include a predetermined profit margin, which is not exactly compatible to ‘arm’s length principle’.

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *O Princípio Arm’s Length em um Panorama Internacional*. *Tributos e Preços de Transferência* – 4º Volume. São Paulo: Dialética, 2013, pág. 219 e 220.

inovação metodológica instaurada pela Instrução Normativa nº 243/2.002, que extrapolou os limites estabelecidos pela Lei nº 9.340/1.996, ao estabelecer uma nova metodologia, matematicamente mais onerosa ao contribuinte, para o então vigente método PRL60.

A inovação estabelecida pela Instrução Normativa nº 243/2.002 sobre o cálculo do método PRL60 englobou uma proporcionalização, que não havia sido prevista pela Lei nº 9.340/1.996, conforme demonstra a tabela abaixo:

Lei nº 9.430/1.996	Instrução Normativa nº 243/2.002
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: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000) 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; (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000) 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (nossos grifos)	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. [...] § 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. (nossos grifos)
--	--

Assim, percebe-se claramente a inovação da referida Instrução Normativa ao acrescentar nova etapa ao cálculo, não prevista na legislação atinente ao tema. Originalmente, a lei limitou-se a determinar que a margem de lucro de 60% (sessenta por cento) seria aplicada sobre o preço de venda após deduzidos os valores relativos a (i) descontos incondicionais; (ii) comissões e corretagens; e (iii) impostos e contribuições incidentes sobre as vendas.

Já a Instrução Normativa nº 243/2.002 estabeleceu que, no caso de bens sujeitos à produção, o PRL 60 deve ser apurado por meio do seguinte roteiro de cálculo (i) preço líquido de venda: preço de venda com dedução dos descontos incondicionais, comissões e corretagens e impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; (ii) percentual de participação dos bens: proporcionalização entre o valor do bem importado no custo total do produto acabado; (iii) participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: aplicação do percentual de participação dos bens sobre o preço líquido de venda; (iv) margem de lucro: a margem de 60 % (sessenta por cento) seria aplicada apenas sobre o resultado obtido como participação dos bens no preço líquido de venda, ou seja, após a proporcionalização; e (iv) preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido e a margem de lucro de sessenta por cento.

Desse modo, da própria leitura dos dispositivos acima citados, depreende-se a alteração da metodologia de cálculo ocorrida. Nesse sentido, discorre Diogo Marchant³⁶:

Conforme demonstrado acima, a sistemática do PRL 60 segundo a Lei nº 9.430 se pauta na técnica da dedução do valor agregado, ao passo que a IN nº 243 adota a técnica da proporcionalização.

Ademais, o Legislador, ao aplicar a técnica da dedução do valor agregado, estipulou uma margem maior (i.e., 60%), dado que a base de cálculo da margem seria reduzida pelo valor agregado no País.

Por outro lado, a técnica da proporcionalização tem como base a ficção de que a venda de um produto acabado seria equiparada a diversas vendas de todos os custos que compõe o produto vendido. Nessa técnica, revende-se o produto importado, os custos nacionais, a mão de obra etc., sem que haja dedução dos demais custos.

³⁶ MARCHANT, Diogo. Uma Visão Analítica do PRL 60 – A Delimitação dos Problemas da IN nº 243 e da Lei nº 9.430. Tributos e Preços de Transferência – 4º Volume. São Paulo: Dialética, 2013, pág. 47.

Nesse ponto, podemos constatar que o PRL 60 segundo a IN nº 243 introduziu a técnica da proporcionalização, no entanto, manteve a margem de lucro que o Legislador criou para a outra técnica – a da dedução do valor agregado.

Luis Eduardo Schoueri³⁷, outrossim, pugna pela ilegalidade da Instrução Normativa nº 243/2.002:

Ao se reconhecer no *arm's length* natureza principiológica, deve-se aceitar que outros princípios, além do *arm's length*, inspiram a Lei nº 9.430/1996. Pode a margem predeterminada ser um instrumento eficaz para a intervenção no domínio econômico, a ser examinada, desta vez, à luz da Ordem Econômica. Tome-se o caso das margens de lucros de 20% e 60%, aplicáveis ao método PRL até 2012. Admita-se, a título de argumentação, que a interpretação dada pela IN nº 243/2002 tivesse fundamentação legal (o que não nos parece acertado). Fosse isso correto, então se concluiria que a norma seria um incentivo à importação de produtos acabados, em detrimento da industrialização no País. Afinal, qualquer que fosse o grau de produção local, exigir-se-ia, sempre, um lucro de 60% do preço do produto final. Nesse sentido, a inconstitucionalidade seria patente, pois não condiz com a Ordem Econômica o desestímulo à produção no País.

A polêmica gerada pelas inovações trazidas pela Instrução Normativa nº 243/2.002 gerou uma enxurrada de autuações fiscais e um denso contencioso sobre o tema, ainda bastante controverso na jurisprudência brasileira, conforme será explorado nos próximos itens.

4.2.1. Análise da jurisprudência administrativa

Em âmbito administrativo, conforme mencionado, a discrepância entre a metodologia de cálculo estabelecida pela Lei nº 9.430/1996 e a Instrução Normativa nº 243/2.002 gerou um grande número de autuações pela Secretaria de Receita Federal do Brasil, levando a discussões administrativas que ainda persistem no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Em sede administrativa, embora não haja um posicionamento pacificado, verifica-se uma tendência dos conselheiros a considerar a referida Instrução Normativa como legal e, portanto, aplicável ao interpretar a Lei nº 9.430/1.996.

³⁷ Cf. Nota 35, pág. 225.

Contudo, observa-se que já foram proferidas decisões, sob a antiga configuração do CARF, que entenderam pela ilegalidade e consequente inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 243/2.002.

Nesse sentido, vejamos os acórdãos proferidos:

ASSUNTO: 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 cancelados³⁸. – grifos nossos

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

CONTROLE DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO.

MÉTODO PRL60. PREVISÃO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE.

A função da Instrução Normativa é interpretativa do dispositivo legal, Subordinando-se a ele, sendo-lhe vedado inovar para estabelecer obrigação tributária³⁹. – grifos nossos

Temos, nas decisões acima transcritas, o entendimento de que o conteúdo da Instrução Normativa nº 243/2.002 não se limitou a interpretar a legislação aplicável, criando novas obrigações, que seriam incompatíveis com a competência legislativa que lhe é atribuída. Isso por que, conforme ensina Bandeira de Mello⁴⁰, Instruções Normativas são: “regras gerais, abstratas e impessoais, de caráter prático, baixadas por Órgãos da Administração Pública aos agentes públicos ou encarregados de obras e serviços públicos, prescrevendo-lhes o modo pelo qual devem pôr em andamento seus cometimentos”.

³⁸ CARF, Processo nº 16643.000308/2010-18, Acórdão nº 1101-000.864, 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Relator: Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Julgamento em: 07/03/2013.

³⁹ CARF, Processo nº 16643.000288/2010-77, Acórdão nº 1301001.262, 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Relator: Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Julgamento em: 06/08/2013.

⁴⁰ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Princípios Gerais de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 381.

Ademais, Raquel Novas e Daniel Monteiro Peixoto⁴¹ compartilham do mesmo entendimento:

Trata-se de norma interna da Administração, que não possui força de lei, não tendo o condão e criar direitos ou restrições aos contribuintes. Ora, ao impor o princípio da legalidade, como elemento estrutural o sistema positivo brasileiro, a Constituição Federal dispôs em seu art. 5º, inciso II, que:

“Art. 5º (...)

II – Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

Em matéria tributária este princípio ganha especial eficácia, pelo o que dispõe o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Tal princípio é albergado, ainda, no art. 97 do Código Tributário Nacional.

Pela leitura da aludida prescrição constitucional, vê-se a preocupação do Poder Constituinte em atribuir somente à lei, em sentido estrito, a instituição do tributo ou o aumento deste em razão da alteração da base de cálculo ou alíquota.

A sistemática estabelecida pela IN nº 243 trouxe nova forma de cálculo para o PRL60 que, de forma geral e como regra, impõe ajustes ao lucro, por meio de adições à base de cálculo que se traduzem em aumento da carga tributária. Violou-se, portanto, o princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

A doutrina, ainda, se posiciona contrariamente à fórmula matemática proposta pela Instrução Normativa nº 243/2.002, apontando que esta seria também contrária ao interesse nacional de desenvolvimento da indústria:

Seguindo adiante na análise do tema, outra questão que merece destaque diz respeito ao fato de que a metodologia de cálculo introduzida pela IN SRF n. 243/2002 ainda desestimula a indústria nacional, comprometendo o desenvolvimento econômico.

[...]

De fato, conforme comentado acima, ao tratar do método PRL-60, a Lei n. 9.430/1996 considera que a margem de lucro de 60% será calculada sobre o preço de revenda, deduzindo do valor agregado ao bem produzido no país.

Em termos objetivos, isso nos permite concluir que, quanto maior o coeficiente de agregação de valor ao bem no país, menor será a margem de lucro exigida pelo legislador, para fins de aplicação das regras de preços de transferência, e menor será o ajuste a ser exigido.

Ao adotar tal critério, de exigir menos ajuste quanto maior for a agregação local de valor, a Lei n. 9.430/1996 acaba por incentivar a produção industrial nacional. Esse é claramente o efeito indutor contido no PRL-60.

Por outro lado, a IN SRF n. 243/2002 contraria esse objetivo ao não levar em consideração, na fórmula do PRL-60, a agregação de valor no país. Ao revés, a fórmula prevista nesse ato normativo pretende que o limite do preço-parâmetro seja estabelecido a partir da parcela do preço líquido de venda proporcional à participação dos insumos importados no custo total do bem vendido, determinando

⁴¹ NOVAS, Raquel; PEIXOTO, Daniel Monteiro. PRL 60%: Confronto entre a Lei nº 9.430/1996 e a Instrução Normativa nº 243/2002. Tributos e Preços de Transferência. São Paulo: Dialética, 2013, pág. 305.

que a margem de 60% seja aplicada sobre esse novo critério, sem levar com consideração o valor agregado pelo contribuinte.

Assim, pode-se dizer que, enquanto a fórmula de cálculo da Lei n. 9.430/1996 incentiva o contribuinte a produzir no país mais insumos a serem utilizados no processo produtivo, com inquestionável benefício à economia local, a IN SRF n. 243/2002 opera em sentido inverso, desestimulando a produção nacional⁴².

Ainda, favoravelmente à ilegalidade da referida Instrução Normativa, sob os mesmos argumentos, observam-se os Acórdãos nº 1202001.026⁴³ e 1202000.970⁴⁴, ambos proferidos pela 2ª Turma – 2ª Câmara.

Por outro lado, conforme já comentado, a maioria das decisões proferidas pelo CARF é contrária à tese de ilegalidade da referida Instrução Normativa. Assim, existe forte corrente interpretativa que entende que a Instrução Normativa nº 243/2.002 não inovou na fórmula prevista para o cálculo do método PRL, mantendo-se fiel aos propósitos da Lei nº 9.430/1.996. Nesse sentido, vejam-se as ementas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Exercício: 2006
Ementa:

⁴² BIANCO, João Francisco; FAJERSZTAJN, Bruno. Preços de Transferência – O Método PRL-60 – Ilegalidade Ilógica. Tributos e Preços de Transferência. São Paulo: Dialética, 2013, pág. 158/159.

⁴³ ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL60 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 243/2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60, 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, Processo nº 10283.721246/2008-17, Acórdão nº 1202001.026, 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Relator: Plínio Rodrigues Lima, Julgamento em: 11/09/2013)

⁴⁴ ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL60 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 PRL60%, 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, Processo nº 10283.720272/2008-10, Acórdão nº 1202000.970, 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Relator: Nereida de Miranda Finamore Horta, Julgamento em: 07/05/2013)

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243, DE 2002. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, ao expressar, com precisão matemática, os elementos a serem considerados na determinação do custo dos bens, serviços ou direitos, adquiridos do exterior de pessoa vinculada, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, segundo o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), atuou, com propriedade, nos exatos termos do disposto no art. 100 do Código Tributário Nacional. Irrelevante, *ex vi* do disposto no art. 118 do mesmo Código Tributário Nacional, os efeitos econômicos advindos da interpretação promovida pelo ato normativo combatido⁴⁵.

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido. Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando-se a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência⁴⁶.

Ademais, o mesmo posicionamento é adotado nos Acórdãos nº1402002.390⁴⁷ e 1202000.970⁴⁸, dentre inúmeros outros.

⁴⁵ CARF, Processo nº 16643.000266/2010-15, Acórdão nº 130100.967, 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Relator: Wilson Fernandes Guimarães, Julgamento em: 03/07/2012.

⁴⁶ CARF, Processo nº 16643.000069/2009-54, Acórdão nº 9101002.513, 1ª Turma Ordinária, Relator: Luís Flávio Neto, Julgamento em: 13/12/2016.

⁴⁷ ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

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

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

(CARF, Processo nº 16561.720135/2014-83, Acórdão nº 1402002.390, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Relator: Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Julgamento em: 14/02/2017)

⁴⁸ ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

CALCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL60 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 PRL60%, 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.

Temos, portanto, que o posicionamento mais recente externado pelo CARF têm se posicionado massivamente pela legalidade e aplicabilidade da Instrução Normativa nº 243/2.002, de modo a acatar as alegações fazendárias. Para melhor entendimento, apresentamos, sinteticamente, os argumentos utilizados na defesa da legalidade da referida Instrução Normativa:

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no entanto, defende a legalidade da IN SRF nº 243/2002, Nos processos junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf, afirma não se tratar de inovação à lei e sim uma interpretação mais adequada das disposições legais, baseada nos argumentos adiante resumidos:

- i) as regras de controle de transferência, em sendo antielisivas, não permitiriam margens variáveis pela agregação nacional;
- ii) a fórmula de cálculo do PRL 60 nos moldes da IN SRF nº 32/2001 (PLV – 60% (PLV – VA)) é distorciva, pois permite maiores limites em decorrência do quanto se agrega nacionalmente, dificultando o controle dos preços, inclusive em um mesmo segmento;
- iii) mesmo em uma interpretação literal da lei, poder-se-ia chegar em fórmula de cálculo distinta da usualmente utilizada pelos contribuintes, na qual o valor agregado seria um redutor em separado, não afetando a margem de lucro e que, na maioria dos casos, essa sistemática mais literal seria ainda mais penosa aos contribuintes, sendo a redação da IN SRF nº 243/2002 benéfica aos contribuintes; e
- iv) as novas disposições corrigiriam as distorções observadas nos cálculos realizados com base na IN SRF nº 32/2001⁴⁹.

Corroborando o supramencionado, transcrevemos, abaixo, trechos do artigo⁵⁰ escrito pelo Procurador da Fazenda Nacional, Moisés de Sousa Carvalho Pereira, sobre o tema:

[...]

na maioria dos casos julgados pelo CARF foi constatado que a interpretação meramente literal é insuficiente para a solução da controvérsia, notadamente em vista da complexidade inerente ao controle dos preços de transferência. Desse modo, a finalidade da norma (o controle efetivo dos preços praticados nas importações entre partes vinculadas) e a lógica do método PRL 60 (apurar o preço-parâmetro do bem importado aplicado na produção, considerado de forma isolada) foram aspectos determinantes nos julgamentos que reconheceram a legalidade da IN SRF nº 243/2002.

[...]

(CARF, Processo nº 10283.720272/2008-10, Acórdão nº 1202000.970, 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Relator: Nereida de Miranda Finamore Horta, Julgamento em: 07/05/2013)

⁴⁹ LONGO, José Henrique; MARSILLI JUNIOR, Osmar. Método de Preços Comparados e suas Variações. O PRL-60 e a IN SRF nº 243/2002 no Carf. Tributos e Preços de Transferência. São Paulo: Dialética, 2013, pág. 196.

⁵⁰ PEREIRA, Moisés de Sousa Carvalho. Análise das Críticas à Metodologia do PRL 60 Prevista na IN SRF nº 243/2002. Tributos e Preços de Transferência. São Paulo: Dialética, 2013, pág. 264/267/269..

Registre-se, por oportuno, que ao adotar a margem de lucro de 60% como parâmetro para a não ocorrência de ajustes, a metodologia da IN SRF nº 243/2002 limitou-se a seguir a Lei nº 9.430/1996. Em outras palavras, a circunstância do percentual de lucratividade ser elevado não implica a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002. Afinal, a margem de lucro de 60% foi fixada pelo próprio legislador e, em tese, poderia ser adaptada à situação individual da pessoa jurídica ou à realidade dos diversos setores econômicos, nos termos dos arts. 20 e 21 da Lei nº 9.430/1996.

Logo, para atingir o objetivo do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 e, assim, viabilizar o controle efetivo dos preços de transferência, a metodologia de cálculo do PRL 60 deve ser apta para apurar o preço parâmetro do bem importado, considerado isoladamente (i.e., sem a influência do valor agregado no País), repetindo a margem de lucro fixada na Lei nº 9.430/1996.

[...]

A IN SRF nº 243/2002 estabelece uma sistemática de cálculo proporcionalizado, com o escopo de isolar o bem importado aplicado na produção e, desse modo, permitir a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, sem a interferência do valor agregado no País. Concretiza-se, assim, a finalidade do art. 18 da Lei nº 9.430/1996: evitar a alocação de lucros no exterior mediante a manipulação dos preços de transferência.

Em síntese, a metodologia da IN SRF nº 243/2002 é construída a partir da interpretação do texto legal que se mostrava mais adequada ao objetivo do método PRL 60 (i.e., a interpretação fundamentada na premissa da técnica redacional inapropriada). Isso porque, para se apurar o preço parâmetro do bem importado aplicado na produção, é necessário expurgar o valor agregado no País, respeitando a margem de lucro prevista na Lei.

Percebe-se, pela análise dos argumentos apresentados pela PGFN e pelas decisões do CARF acima ementadas que a própria argumentação utilizada para defender a aplicabilidade da Instrução Normativa nº 243/2.002, podem ser utilizados para condená-la, uma vez que implicam, em última análise, na ilegalidade da regra administrativa. Tal fato já foi, inclusive reconhecido pelo poder executivo, conforme bem observado por José Henrique Longo e Osmar Marsilli Junior:

Em 2009, o reconhecimento de que as disposições da IN SRF nº 243/2002 não guardavam relação com o texto legal da Lei nº 9.430/1996 foi expressamente dito pelo próprio Executivo na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 478/2009 (que previa criar o método PVL com margem de 35%, mas que não foi convertida em lei):

“20. No tocante às regras de preços de transferência, a atual legislação em grande parte baseada em Instrução Normativa expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vem sofrendo crescentes questionamentos na esfera administrativa, razão pela qual se faz necessária a adoção de medidas voltadas a propiciar maior eficácia ao controle de preços de transferência, tendo em vista a importância da matéria para a proteção da base tributária brasileira.

20.1. Visando instituir, em dispositivo legal, essas medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa, propõe-se a alteração da redação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com o intuito de reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado, garantindo maior eficácia aos controles de preços de transferência.” (Destacamos)

Enfim, por todos esses fundamentos, a IN SRF nº 243/2002 é manifestamente contrária ao comando da Lei nº 9.430/1996, no tocante ao PRL 60, e portanto deve ser reconhecida a ilegalidade⁵¹.

É patente, portanto, que de qualquer prisma que se observe, a referida Instrução Normativa não merece prosperar, não sendo possível sua validação, apesar o atual entendimento que prevalece nos tribunais administrativos brasileiros.

4.2.2. Análise da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região

Tendo em vista que os tribunais superiores – Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal –, ainda não tiveram a oportunidade de se manifestarem sobre a matéria dos preços de transferência, sobretudo, acerca do método PRL, verifica-se que as poucas decisões proferidas sobre o tema emanaram do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3).

Portanto, apenas será possível debruçar sobre o tema, no prisma judicial, sob a ótica da jurisprudência emanada pelo TRF3.

Deve ser esclarecido, primeiramente, que a discussão travada em âmbito judicial se baseia nos mesmos argumentos utilizados na esfera administrativa, pugnando o contribuinte pela ilegalidade da Instrução Normativa nº 243/2.002. Em sua defesa, a Procuradoria da Fazenda Nacional tem argumentado no sentido que:

A Procuradoria da Fazenda tem sustentado que a forma de apuração do preço-parâmetro estipulado pela IN nº 243 estaria de acordo com uma das interpretações possíveis da Lei nº 9.430. Assim, não haveria ilegalidade em seu teor, pois apenas explicita a racionalidade inserta no texto legal.

Para chegar a esta conclusão, percorre, em síntese, o seguinte trajeto argumentativo:

- a) as regras sobre controle dos preços de transferência possuem como finalidade o combate à elisão fiscal internacional, impedindo a alocação artificial dos lucros entre as partes ligadas, protegendo a base de arrecadação tributária nacional;
- b) para dificultar a transferência artificial dos lucros das empresas brasileiras para pessoas vinculadas no exterior, a Lei nº 9.430 estabeleceu margens fixas de lucro bruto nas vendas;
- c) a fórmula normalmente utilizada pelos contribuintes para calcular o preço-parâmetro “PP = PLV – 60% (PLV – VAB)” é distorciva, pois faz com que a margem de lucro (e, conseqüentemente, o preço-parâmetro), seja influenciada pela flutuação do valor agregado, impossibilitando o devido controle dos preços de transferência, fundamentado na predefinição de margens de lucro bruto mínimas;
- d) como a fórmula aplicada pelo contribuinte possui distorções, a metodologia estabelecida pela IN nº 243 melhor se alinha ao espírito da lei, pois: (i) impede que a margem de lucro de 60%, a ser abatida do preço de venda, sofra oscilações em

⁵¹ Cf. Nota. 49, págs. 201/202.

função do valor agregado no País; (ii) é menos complacente no tocante aos ajustes a serem efetivados, implicando maior recolhimento de IR e CSLL, de modo a evitar a evasão fiscal;

e) mesmo uma leitura literal do art. 18 da Lei nº 9.430 (redação anterior à MPV nº 563) revela que a fórmula a ser adotada poderia ser outra, diferente da utilizada pelo contribuinte. Isto porque, ao observar a expressão “sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País” é possível interpretar que a obtenção do preço-parâmetro será obtido a partir da “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) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País”;

f) assim, utilizando-se de interpretação que prestigia o “correto emprego” da contratação da preposição “de” mais o artigo definido “o”, a fórmula para o cálculo do preço-parâmetro poderia ser a seguinte: “PLV – 60% (PLV) – VAB”. Esta fórmula representaria, inclusive, no mais dos casos, um ajuste ainda maior do que aquele proporcionado pela IN nº 243 sendo esta, na realidade, benéfica ao contribuinte.

Em uma das primeiras decisões proferidas sobre o tema, o TRF, em sede de apelação, acatou a tese fazendária, entendendo pela regularidade da Instrução Normativa nº 243/2.002, considerando-a, portanto, como legal. Veja-se, abaixo, a ementa da referida decisão:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEIS 9.430/1996 E 9.959/2000. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/2002. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL 60. PREÇO PARÂMETRO. VALOR AGREGADO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO E IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA. LEGALIDADE. AGRAVO RETIDO. FALTA DE REITERAÇÃO.

1. Não se conhece do agravo retido, não reiterado na forma do artigo 523, CPC.

2. A IN 243/2002 foi editada na vigência da Lei 9.959/2000, que alterou a redação da Lei 9.430/1996, para distinguir a hipótese de revenda do próprio direito ou bem, tratada no item 2, da hipótese de revenda de direito ou bem com valor agregado em razão de processo produtivo realizado no país, tratada no item 1, ambos da alínea d do inciso II do artigo 18 da lei.

3. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, no caso de direitos, bens ou serviços, oriundos do exterior e adquiridos de pessoa jurídica vinculada, passou, na vigência da Lei 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "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" (artigo 18, II, "d", 1).

4. A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, em cumprimento às obrigações assumidas pelo Brasil na Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF 32/2001.

5. Com efeito, o cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz, no atingimento da finalidade legal e convencional, quando se trate de importação de bens, direitos ou serviços finais para revenda interna, não, porém, no caso de importação de matérias-primas, insumos, bens, serviços ou direitos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.

6. Assim, a IN 243/2002, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro -, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país, não inovou nem violou o artigo 18, II, d, item 1, da Lei 9.430/1996 com a redação dada pela Lei 9.959/2000.

7. Contrariamente ao postulado na inicial, o que se verificou foi a necessária e adequada explicitação, pela instrução normativa impugnada, do conteúdo legal para permitir a sua aplicação, considerando que o conceito legal de valor agregado, conducente ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do produto.

8. O artigo 18, II, da Lei 9.430/1996, alterada pela Lei 9.959/2000, prevê que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros - PRL - 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa.

9. O preço de transferência, assim apurado e não de outra forma como pretendido neste feito, é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado concorrencial, ou seja os praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL.

10. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei 9.430/1996 alterada pela Lei 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação ao princípio da legalidade.

11. Precedentes⁵².

Todavia, o posicionamento externado na decisão acima ementada não foi mantido pelo tribunal ao longo dos anos, que alterou o entendimento, passando a acatar a tese de ilegalidade arguida pelo contribuinte. Nesse sentido:

MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DUPLA TRIBUTAÇÃO E EVASÃO. INOVAÇÃO TRAZIDA PELA IN Nº 243/2002 NÃO SE COADUNA COM OS DITAMES DA LEI Nº 9.430/1996. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA RESERVA LEGAL FORMAL. AGRAVO LEGAL DESPROVIDO.

1. O Preço de Transferência, em suma, é o valor definido para registrar as operações de venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível entre partes vinculadas, cujo controle é obtido mediante a comparação com preços praticados

⁵² TRF 3ª Região, Terceira Turma, Ams - Apelação Cível - 317675 - 0028594-62.2005.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal Nery Junior, julgado em 02/10/2014, e-DJF3 Judicial 1, Data:07/10/2014.

pelo mercado, por partes individuadas, em negócios semelhantes. Esse processo, do qual o Brasil adotou as regras, deriva das disposições da Convenção-Modelo Fiscal da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e pretende, dentre outros aspectos, consolidar a tributação igualitária das operações entre as empresas vinculadas, impedindo a manipulação de transações a fim de diminuir os encargos fiscais e, por consequência, preservando as operações similares praticadas pelas empresas independentes e a concorrência, inibindo a perda de receitas pelo Fisco. Encontra-se abrigado na Lei nº 9.430/1996 e denomina-se Arm's length principle (Princípio da Neutralidade ou do Preço sem Interferência ou, ainda, Princípio dos Preços Independentes Comparados). No caso de empresas vinculadas, objetiva coibir tanto a dupla tributação como a ocorrência de evasão fiscal, determinando-se uma margem de lucro sobre o valor do preço líquido de revenda da mercadoria ou insumo importado.

2. A sistemática prevista pela Lei nº 9.430/96, posteriormente modificada pela Lei nº 9.959/2000, e as INs/SRF nºs. 32/2001 e 243/2002, busca, em última análise, corrigir distorção em relação à margem de lucro, a qual, segundo o ordenamento jurídico modificado, resultaria da aplicação do percentual de 60% sobre os preços de venda do bem produzido. Com a modificação introduzida, passou-se a considerar, para a apuração do preço parâmetro, a participação dos bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção, tanto no preço de venda do produto, quanto no custo total do bem acabado, já com valor agregado no país, o qual, juntamente com a margem de lucro de 60%, são eliminados na apuração do preço parâmetro, segundo a metodologia prevista no art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, da mencionada IN/SRF nº 243/2002, a qual regulamentou a Lei nº 9.430/1996, com a redação veiculada pela Lei nº 9.959/2000.

3. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL passou, na vigência da Lei nº 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "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" (artigo 18, II, "d", 1). A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, em cumprimento às obrigações internacionais assumidas pelo Brasil na Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei nº 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF nº 32/2001.

4. Com efeito, o cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz no sentido de atingir a finalidade legal nos casos de importação para revenda interna, não, porém, no caso de importação de insumos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.

5. Assim, nesse aspecto, a IN nº 243/2002 não violou o artigo 18, II, "d", item 1, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país. O conceito legal de valor agregado, que conduz ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do bem. O art. 18, II, da supracitada legislação prevê que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros - PRL - 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação

proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa. O preço de transferência assim apurado é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado, praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes.

6. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei nº 9.430/1996 alterada pela Lei nº 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF nº 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação ao princípio da legalidade.

7. A Lei nº 9.430/1996 não prevê a hipótese de aplicação de preço de transferência quando o negócio jurídico se dá por meio de interposta pessoa, não caracterizada como vinculada. O conceito de pessoa interposta sequer consta na lei de regência. Verifica-se, no caso, que a IN/SRF nº 243/2002, embora pretenda evitar a evasão de divisas, foi além dos limites estabelecidos, ao disciplinar tema não definido pela lei sobre a qual se fundou, ao criar nova hipótese para atingir, por equiparação, sujeito não previsto expressamente na legislação. Sob outro aspecto, resta pacificado o entendimento de que o objetivo das instruções normativas, que possuem eminentemente caráter interpretativo, é de esclarecer a legislação e possibilitar sua execução no âmbito das repartições fiscais. Nesse contexto, em respeito aos princípios da legalidade e da reserva de lei formal, é necessário se garantir ao contribuinte a correta aplicação dos critérios estabelecidos na Lei que disciplina o assunto, em especial quanto aos sujeitos e as regras de cálculo do preço de transferência pelo método PRL, conforme disciplina o art. 23 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as inovações trazidas nesse sentido pela IN nº 243/2002. Tal preceito encontra-se no momento inserido na IN/RFB nº 1312/2012, art. 2º, §5º.

8. Desse modo, conforme restou demonstrado, a inovação trazida pela IN nº 243/2002 não se coaduna com os ditames da Lei nº 9.430/1996, não podendo surtir efeitos na esfera fática, sob pena de ofensa aos princípios da legalidade e da reserva legal formal, devendo, portanto, ser afastada.

9. Embora evidente o esforço da agravante, não foi apresentado nenhum argumento capaz de alterar os fundamentos da decisão agravada, a qual está de acordo com a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, devendo, portanto, ser mantida por seus próprios fundamentos. Na verdade, busca a parte externar seu inconformismo com a solução adotada, que lhe foi desfavorável, pretendendo vê-la alterada.

10. Agravo legal desprovido⁵³.

O posicionamento acima externado, que acatou a ilegalidade da Instrução Normativa nº 243/2.002, tem sido mantido pelas decisões mais recentes do TRF3, conforme é possível notar pelo teor dos acórdãos proferidos na Apelação Cível nº 312655⁵⁴. Em ambos os casos, a

⁵³ TRF 3ª Região, Terceira Turma, Ams - Apelação Cível - 321428 - 0029836-51.2008.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal Antonio Cedenho, julgado em 17/03/2016, e-DJF3 Judicial 1, Data:30/03/2016.

⁵⁴ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE DA AUTORIDADE COATORA INDEVIDAMENTE SUBSTITUÍDA, APÓS AS INFORMAÇÕES DA AUTORIDADE CORRETA. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO, NO CASO DOS AUTOS. MAJORAÇÃO DO IR E DA CSL POR FORÇA DA MODIFICAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA UTILIZADO

posição sustentada baseia-se no fato de que a referida Instrução Normativa teria inovado no ordenamento jurídico ao extrapolar os limites possíveis de interpretação para as normas previstas na Lei nº 9.430/1.996, função essa que lhe é vedada no ordenamento jurídico brasileiro.

Contudo, observa-se que, apesar de recentes, tal posicionamento não é pacífico no âmbito do TRF3. Concomitantemente, observamos que também que foram proferidas decisões que pugnam pela legalidade da referida Instrução Normativa, como o acórdão abaixo ementado:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEI 9.430/1996. IN/SRF 243/2002. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL 60. PREÇO PARÂMETRO. VALOR AGREGADO. CSL E IRPJ. VALIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

1. A IN 243/2002 foi editada na vigência da Lei 9.959/2000, que alterou a redação da Lei 9.430/1996, para distinguir a hipótese de revenda do próprio direito ou bem, tratada no item 2, da hipótese de revenda de direito ou bem com valor agregado em razão de processo produtivo realizado no país, tratada no item 1, ambos da alínea d do inciso II do artigo 18 da lei.

2. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, no caso de direitos, bens ou serviços, oriundos do exterior e adquiridos de pessoa jurídica vinculada, passou, na vigência da Lei 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "sobre o preço de revenda após deduzidos os valores

EM OPERAÇÕES COM PESSOAS VINCULADAS NO EXTERIOR, CONSOANTE REGULAMENTAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SRF 243/02. AFRONTA À PREVISÃO LEGAL RECONHECIDA.

[...]

- A IN/SRF nº 32/2001 e a IN 243/0 mantiveram em comum que o preço de transferência pelo método PRL da Lei nº 9430/96, com a redação da Lei 9.959/2000, é o resultado do preço de revenda menos descontos incondicionais, impostos, comissões e o percentual de sessenta por cento. Porém, são completamente distintas no que se refere à forma de obtenção da margem de lucro de sessenta por cento, que a primeira simplesmente determina que incida sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado no país, ao passo que a segunda obriga a apuração do percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, para então aplicá-lo sobre o preço líquido de venda e, assim, obter a participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido. Não se cuida de um mero detalhamento ou explicitação de conceitos, como alega o fisco, mas em clara modificação da sistemática legal e, mais grave, de modo a indevidamente majorar o tributo, em afronta aos artigos 5º, 150, inciso I, CF e 3º, 97, incisos II e III, §1º, e 114 do CTN, como bem ponderou o impetrante.

- A edição da Lei nº 12.715, em 17 de setembro de 2012, que deu nova redação ao artigo 18 da Lei 9430/96 e revogou a dada pela Lei 9.959, de 27/01/2000, expõe de modo cabal que a Instrução Normativa nº 243 havia desbordado desta última, porquanto o legislador encampou inteiramente - com praticamente texto idêntico - o que a regulamentação havia indevidamente antecipado.

- Não conhecido o agravo retido, acolhida a preliminar arguida nas contrarrazões, a fim de retificar a autoridade coatora para o Delegado da Receita Federal em Osasco, e, nos termos dos 515, § 3º, do CPC de 1973, correspondente ao artigo 1013, § 3º, inciso I, do CPC vigente, provido o apelo e concedida a ordem para que o impetrante não se sujeite à incidência da IN 243/02 e seja mantida a regulamentação da Lei nº 9430/96, com a redação da Lei 9.959/2000, por meio da IN/SRF nº 32/2001, até a edição da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012.

(TRF 3ª Região, Quarta Turma, AMS - Apelação Cível - 312655 - 0028202-25.2005.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal Andre Nabarrete, julgado em 01/06/2016, e-DJF3 Judicial 1 Data:13/06/2016)

referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção" (artigo 18, II, d, 1).

3. A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, aderindo aos parâmetros da Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF 32/2001. O legislador, independentemente de obrigação convencional, pode adotar, na disciplina interna das relações jurídicas, modelos ou parâmetros internacionalmente aceitos ou discutidos, sendo, para tal efeito, irrelevante a subscrição da convenção ou se os próprios países subscritores descumprem o avençado. Imperioso ressaltar que a liberdade de conformação do legislador, adstrita aos vetores maiores de Constituição e legislação complementar - sem que, a propósito, esteja presente qualquer violação ao ordenamento hierárquico interno -, não pode, portanto, ser invalidada, como se pretende, ao argumento de que o Brasil não aderiu à Convenção Modelo da OCDE.

4. O cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz, no atingimento da finalidade legal e convencional, quando se trate de importação de bens, direitos ou serviços finais para revenda interna, não, porém, no caso de importação de matérias-primas, insumos, bens, serviços ou direitos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.

5. A IN 243/2002, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro -, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país, não inovou nem violou o artigo 18, II, d, item 1, da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 9.959/2000.

6. Houve a necessária e adequada explicitação, pela instrução normativa impugnada, do conteúdo legal para permitir a sua aplicação, considerando que o conceito legal de valor agregado, conducente ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do produto.

7. O artigo 18, II, da Lei 9.430/1996, com redação da Lei 9.959/2000, previu que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros - PRL - 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa.

8. O preço de transferência, assim apurado e não de outra forma como pretendido, é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado concorrencial, ou seja, os praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL.

9. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei 9.430/1996 com alteração da Lei 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato

normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, sem que exista, tampouco, fundamento para cogitar-se de ofensa à anterioridade tributária.

10. Apelação desprovida⁵⁵.

Idêntico posicionamento foi adotado no julgamento da Apelação Cível nº 2154372⁵⁶, ambas proferidas recentemente e com bastante proximidade temporal, de modo que

⁵⁵ TRF 3ª Região, Terceira Turma, AC - Apelação Cível - 2154372 - 0004621-67.2013.4.03.6110, Rel. Desembargador Federal Carlos Muta, julgado em 17/06/2016, e-DJF3 Judicial 1 Data:24/06/2016.

⁵⁶ DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEI 9.430/1996. IN/SRF 243/2002. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL 60. PREÇO PARÂMETRO. VALOR AGREGADO. CSL E IRPJ. VALIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

1. A IN 243/2002 foi editada na vigência da Lei 9.959/2000, que alterou a redação da Lei 9.430/1996, para distinguir a hipótese de revenda do próprio direito ou bem, tratada no item 2, da hipótese de revenda de direito ou bem com valor agregado em razão de processo produtivo realizado no país, tratada no item 1, ambos da alínea d do inciso II do artigo 18 da lei.

2. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, no caso de direitos, bens ou serviços, oriundos do exterior e adquiridos de pessoa jurídica vinculada, passou, na vigência da Lei 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "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" (artigo 18, II, d, 1).

3. A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, aderindo aos parâmetros da Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF 32/2001. O legislador, independentemente de obrigação convencional, pode adotar, na disciplina interna das relações jurídicas, modelos ou parâmetros internacionalmente aceitos ou discutidos, sendo, para tal efeito, irrelevante a subscrição da convenção ou se os próprios países subscritores descumprem o avençado. Imperioso ressaltar que a liberdade de conformação do legislador, adstrita aos vetores maiores de Constituição e legislação complementar - sem que, a propósito, esteja presente qualquer violação ao ordenamento hierárquico interno -, não pode, portanto, ser invalidada, como se pretende, ao argumento de que o Brasil não aderiu à Convenção Modelo da OCDE.

4. O cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz, no atingimento da finalidade legal e convencional, quando se trate de importação de bens, direitos ou serviços finais para revenda interna, não, porém, no caso de importação de matérias-primas, insumos, bens, serviços ou direitos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.

5. A IN 243/2002, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro -, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país, não inovou nem violou o artigo 18, II, d, item 1, da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 9.959/2000.

6. Houve a necessária e adequada explicitação, pela instrução normativa impugnada, do conteúdo legal para permitir a sua aplicação, considerando que o conceito legal de valor agregado, conducente ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do produto.

7. O artigo 18, II, da Lei 9.430/1996, com redação da Lei 9.959/2000, previu que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros - PRL - 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de

entendemos que, diferentemente do âmbito administrativo, no qual o entendimento majoritário tem sido em declarar a legalidade da Instrução Normativa nº 243/2.002, na esfera judicial a questão tem se mantido bastante controvertida e possivelmente será objeto de análise do STJ, em breve.

4.3. As dúvidas geradas pelo estabelecimento das margens de lucro por setor econômico, definidas pela Lei 12.715/2.012

Diante da grande polêmica instaurada acerca da legalidade da Instrução Normativa nº 243/2.002, bem como da aplicação da metodologia prevista na Lei nº 9.340/1.996, entendeu o legislador por alterar novamente as normas brasileiras, sobretudo no que concerne o método PRL, que foi amplamente reformulado.

Primeiramente, merece destaque o fato de que a Lei nº 12.715/2.012 alterou a metodologia de cálculo aplicável, alinhando-se à sistemática da Instrução Normativa nº 243/2.002, de modo a revogar o formato de cálculo do método PRL então previsto na Lei nº 9.430/1.996. Assim passou a ser vigente a proporcionalização do cálculo.

Ademais, foram estabelecidas novas margens de lucro, ainda fixas, mas determinadas de acordo com o setor econômico da empresa contribuinte, sendo 20% (vinte por cento) a margem geral; 30% (trinta por cento) para produtos químicos, vidros e produtos de vidro,

produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa.

8. O preço de transferência, assim apurado e não de outra forma como pretendido, é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado concorrencial, ou seja, os praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL.

9. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei 9.430/1996 com alteração da Lei 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, sem que exista, tampouco, fundamento para cogitar-se de ofensa à anterioridade tributária.

10. Apelação desprovida.

(TRF 3ª Região, Terceira Turma, AC - Apelação Cível - 2154372 - 0004621-67.2013.4.03.6110, Rel. Desembargador Federal Carlos Muta, julgado em 17/06/2016, e-DJF3 Judicial 1 Data:24/06/2016)

celulose, papel e produtos de papel, metalurgia e; 40% (quarenta por cento) para produtos farmoquímicos e farmacêuticos, produtos do fumo, equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos, máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar, extração de petróleo e gás natural, produtos derivados do petróleo.

Observa-se, no caso, que o legislador extinguiu a diferenciação entre produtos destinados a revenda ou à produção como fator determinante para a obtenção da margem de lucro, passando o critério a ser o setor econômico da empresa.

Contudo, embora se tenha resolvido a questão da forma de cálculo aplicável, bem como da destinação de revenda ou de produção do bem importado, restou-se muitas dúvidas em como se daria a classificação da empresa, para fins de atribuição da margem de lucro adequada. Nesse sentido, vejamos as ponderações de Sérgio André Rocha⁵⁷:

O mesmo exercício pode ser feito com o setor de extração de petróleo e gás natural. Utilizando-se essa expressão como critério de pesquisa encontramos apenas as seguintes atividades:

Extração de Petróleo

- serviços relacionados a extração, realizados pelos operadores dos poços petróleo cru e gás natural (Código 0600-0/01);
- extração de petróleo e gás natural (Código 0600-0/01);
- atividades de apoio à extração de petróleo e gás natural (Código 0910-6/00);
- serviços relacionados com a extração, realizados por contrato (exceto a prospecção) petróleo e gás natural (Código 0910-6/00).

Extração de Gás Natural

- extração de gás natural (Código 0600-0/01);
- serviços relacionados com a extração, realizados pelos operadores dos poços de petróleo cru e gás natural (Código 0600-0/01);
- atividades de apoio à extração de petróleo e gás natural (Código 0910-6/00);
- serviços relacionados com a extração, realizados por contrato (exceto a prospecção) de petróleo e gás natural (Código 0910-6/00).

Percebe-se que algumas das atividades listadas não se referem à exploração de petróleo e gás natural em si, mas são instrumentais às mesmas.

Ora, qualquer um que tenha familiaridade com a indústria de petróleo e gás, sabe que os prestadores de serviços e afretadores de embarcações tem importância capital no desenvolvimento de suas atividades. Agora, será que tais atividades podem ser consideradas incluídas no dito “setor de exploração de petróleo e gás natural”? Entendemos que não e que tais empresas acabam caindo na regra geral de margem de lucro presumida de 20%.

[...]

Quer-nos parecer, portanto, que não há na legislação uma orientação clara a respeito do enquadramento das atividades desenvolvidas pelas empresas nas categorias previstas no parágrafo 12 do artigo 18 da Lei n. 9.430/1996. A Cnae e o próprio objeto social da empresa podem ser utilizados como referência, mas não solucionarão o problema em todos os casos.

⁵⁷ ROCHA, Sérgio André. Preços de Transferência e Tipologia Jurídica: as Novas Margens de Lucro Presumidas do PRL. Tributos e Preços de Transferência. São Paulo: Dialética, 2013, pág. 384/385.

Assim, muito se discute qual seria, efetivamente, o critério mais adequado para determinação da margem de lucro a ser aplicada, e a consequente alocação do contribuinte no setor econômico adequado. Questionada, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, em resposta a Soluções de Consulta elaboradas pelos contribuintes, externou o entendimento de que as margens deverão ser enquadradas em função do setor econômico da empresa. Veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA
MENOS LUCRO - PRL. MARGEM DE LUCRO APLICÁVEL. SETOR DE
ATIVIDADE ECONÔMICA.

A dedutibilidade dos custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos importados, por pessoa jurídica brasileira, de empresas ligadas, está sujeita ao controle de preços de transferência. Na utilização do método do Preço de Venda menos Lucro - PRL, as margens presumidas de lucro são aplicadas conforme o setor econômico no qual atua a pessoa jurídica. No caso de empresas que importem, para revender, produtos químicos classificados no capítulo 38 da Tabela de Incidência do Imposto sobre produtos industrializados - TIPI - a margem presumida de lucro é de 30% (trinta por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, inciso II, §§ 12, inciso II, alínea “a”, 13 e 14; Decreto nº 7.660, de 2011, e alterações posteriores⁵⁸.

E:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. BIOTECNOLOGIA. SETOR
ECONÔMICO DE PRODUTOS QUÍMICOS. PREÇO PARÂMETRO. MARGEM
DE LUCRO.

A margem de lucro a ser considerada no cálculo do preço parâmetro é definida em função do setor econômico da empresa. No caso de empresas atuantes do setor químico, a margem de lucro a ser considerada será de trinta por cento. Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 18, caput, II e § 12, II; Lei nº 12.715, de 2012, art. 48; e Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2012, arts. 12 e 40⁵⁹.

Tendo em vistas as soluções de consulta acima transcritas, verifica-se que a própria Secretaria de Receita Federal ainda não adotou um critério único para o enquadramento dos contribuintes nos setores econômicos para fins de margem de lucro do método PRL. A Solução de Consulta nº 63 – COSIT, utiliza-se da classificação dos produtos da consulente na tabela TIPI para entendê-la como indústria química, e, portanto, sujeita à margem de lucro de 30% (trinta por cento). Já a Solução de Consulta nº 73 – COSIT se baseia na descrição do

⁵⁸ Solução de Consulta nº 63 – Cosit. Publicado (a) no DOU de 31/08/2016, seção 1, pág. 386. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=76983>

⁵⁹ Solução de Consulta nº 73 – Cosit. Publicado (a) no DOU de 26/01/2017, seção 1, pág. 21. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79972>

objeto social da empresa, conforme prevê a Classificação Nacional de Atividade Econômica (“CNAE”), bem como o próprio contrato social da consulente.

É importante destacar que, caso a empresa sujeita ao cálculo de preços de transferência possa ser enquadrado em mais de um setor econômico, prevalecerá, para fins de PRL a margem de lucro correspondente a do setor de destino da mercadoria, em específico, conforme previsão do art. 18, II, §§ 13º e 14º, da Lei nº 9.430/1996⁶⁰.

Portanto, é possível afirmar que as alterações trazidas pela Lei nº 12.715/2.012, posteriormente regulamentada pela Instrução Normativa 1.312/2.012, solucionou uma série de questões polêmicas relativas ao PRL que persistiam desde a edição da Instrução Normativa nº 243/2.002, tendo, todavia, trazido novos questionamentos quanto à aplicação das regras do método PRL no cálculo dos preços de transferência no Brasil, de modo que a matéria se mantém como muito controvertida, gerando, ainda, diversas dúvidas para a aplicação.

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:

[...]

§ 13. Na hipótese em que a pessoa jurídica desenvolva atividades enquadradas em mais de um inciso do § 12, deverá ser adotada para fins de cálculo do PRL a margem correspondente ao setor da atividade para o qual o bem importado tenha sido destinado, observado o disposto no § 14.

§ 14. Na hipótese de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos no Brasil, o preço parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do método PRL, de acordo com suas respectivas destinações.

5. Conclusões

Conforme abordamos ao longo desse estudo, a legislação brasileira de preços de transferência, desde sua instituição no ordenamento jurídico brasileiro, vem sendo objeto de diversas polêmicas, sobretudo no que se refere ao método PRL.

A não adoção das diretrizes da OCDE pelo legislador brasileiro, que optou por criar suas próprias normas, inspirando-se nas referidas diretrizes, gerou um patente desvio em relação ao princípio *arm's length*, principalmente pelo fato de que foram estabelecidas margens de lucro prefixadas para o método, sendo, na origem, de 20% (vinte por cento) para produtos revendidos. Posteriormente, foi adotada margem de 20% (vinte por cento) para produtos revendidos e de 60% (sessenta por cento) para produtos que fossem submetidos a produção em território nacional. Finalmente, a legislação atualmente em vigência estabeleceu a distinção das margens de lucro de 20% (vinte por cento), 30% (trinta por cento) ou 40% (quarenta por cento), de acordo com o setor econômico no qual está situada a empresa.

Embora a evolução do método seja nítida, aproximando-se das regras internacionais de preços de transferência, percebe-se que ainda é necessário grande aperfeiçoamento das normas para que possamos, de fato, nos submeter ao princípio *arm's length* e, conseqüentemente, nos assemelharmos às regras adotadas pela maioria dos países.

Tal aproximação seria interessante, uma vez que evitaria a bitributação das operações de importações e exportações entre empresas relacionadas, de modo a beneficiar o comércio internacional.

No tocante às grandes questões internas, envolvendo o método PRL, percebe-se que a grande volatilidade das leis, medidas provisórias e instruções normativas publicadas dá ensejo a um grande contencioso, cuja discussão se dá, principalmente, no âmbito dos tribunais administrativos.

Ainda persiste uma grande discussão, cujo entendimento ainda não está pacificado nas esferas administrativas e judiciais, acerca da diferença na metodologia de cálculo estabelecida pela Lei nº 9.430/1.996 e a Instrução Normativa nº 243/2.002, na qual entendemos pela

ilegalidade da referida Instrução Normativa, uma vez que essa ultrapassou o caráter meramente interpretativo, inerente aos diplomas administrativos reguladores, criando uma nova sistemática de apuração, o que gerou, inclusive, maior incidência e maior débito tributário aos contribuintes, o que lhe é sabidamente vedado.

Todavia, quer parecer que a sistemática criada por meio da Instrução Normativa nº 243/2.002 agradou o legislador pátrio, que entendeu por adotar metodologia de cálculo bastante semelhante na próxima alteração legal, promovida pela Lei nº 12.715/2.012, atualmente vigente e que, embora seja mais onerosa ao contribuinte, atribuiu menores margens de lucro às empresas de determinados setores, inclusive para bens que sofressem produção nacional.

Por fim, no decorrer desse estudo, foi possível vislumbrar a constante evolução do tema dos preços de transferência, sobretudo de seu método mais popular, o PRL, na legislação e nas discussões sobre o tema, embora a regulamentação atual ainda esteja bastante distante do ideal.

6. Referências Bibliográficas

6.1. Legislação

BRASIL, Lei nº 9.430/96. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm. Acesso em 20/05/2017.

BRASIL, Lei nº 12.715/2012. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm. Acesso em 20/05/2017.

BRASIL, Lei nº 12.766 /2012. Disponível http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12766.htm. Acesso em 20/05/2017.

BRASIL, Portaria nº 427, de 30 de julho de 2013. <http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2013/portaria-no.-427-de-30-de-julho-de-2013>. Acesso em 20/05/2017.

BRASIL, Instrução Normativa nº 38/1.997. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13658&visao=anotado>.

BRASIL, Lei nº 9.959/2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9959.htm. Acesso em 18/06/2017

BRASIL, Instrução Normativa nº 23/2.001. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13539>.

BRASIL, Instrução Normativa nº 243/2.002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15119>.

BRASIL, Medida Provisória nº 472/2.009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Mpv/472.htm#art61ij.

BRASIL, Medida Provisória nº 476/2.009. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Mpv/476.htm.

BRASIL, Medida Provisória nº 478/2.009. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Mpv/478.htm.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta nº 63 – Cosit. Publicado (a) no DOU de 31/08/2016, seção 1, pág. 386.
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=76983>

BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta nº 73 – Cosit. Publicado (a) no DOU de 26/01/2017, seção 1, pág. 21.
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79972>

6.2. Jurisprudência

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Terceira Turma, AC - Apelação Cível - 2154372 - 0004621-67.2013.4.03.6110, Rel. Desembargador Federal Carlos Muta, julgado em 17/06/2016, e-DJF3 Judicial 1 Data:24/06/2016.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Terceira Turma, AC - Apelação Cível - 2154372 - 0004621-67.2013.4.03.6110, Rel. Desembargador Federal Carlos Muta, julgado em 17/06/2016, e-DJF3 Judicial 1 Data:24/06/2016.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Quarta Turma, AMS - Apelação Cível - 312655 - 0028202-25.2005.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal Andre Nabarrete, julgado em 01/06/2016, e-DJF3 Judicial 1 Data:13/06/2016.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Terceira Turma, Ams - Apelação Cível - 321428 - 0029836-51.2008.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal Antonio Cedenho, julgado em 17/03/2016, e-DJF3 Judicial 1, Data:30/03/2016.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Terceira Turma, Ams - Apelação Cível - 317675 - 0028594-62.2005.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal Nery Junior, julgado em 02/10/2014, e-DJF3 Judicial 1, Data:07/10/2014.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16327.000924/2003-14, Relator: Alberto Pinto Souza Junior, Data da Sessão: 19/07/2012.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16327.004319/2002-31, Relator: Marcos Vinícius Neder de Lima, Data da Sessão: 17/04/2008

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16643.000308/2010-18, Acórdão nº 1101-000.864, 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Relator: Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Julgamento em: 07/03/2013.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16643.000288/2010-77, Acórdão nº 1301001.262, 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Relator: Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Julgamento em: 06/08/2013.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10283.721246/2008-17, Acórdão nº 1202001.026, 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Relator: Plínio Rodrigues Lima, Julgamento em: 11/09/2013)

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10283.720272/2008-10, Acórdão nº 1202000.970, 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Relator: Nereida de Miranda Finamore Horta, Julgamento em: 07/05/2013.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16643.000266/2010-15, Acórdão nº 130100.967, 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Relator: Wilson Fernandes Guimarães, Julgamento em: 03/07/2012.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16643.000069/2009-54, Acórdão nº 9101002.513, 1ª Turma Ordinária, Relator: Luís Flávio Neto, Julgamento em: 13/12/2016.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16561.720135/2014-83, Acórdão nº 1402002.390, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Relator: Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Julgamento em: 14/02/2017.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10283.720272/2008-10, Acórdão nº 1202000.970, 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Relator: Nereida de Miranda Finamore Horta, Julgamento em: 07/05/2013.

6.3. *Doutrina*

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

BARRETO, Paulo Ayres. Preços de Transferência – Nova Sistemática de Controle. Revista de Direito Tributário – vol.119. São Paulo: Malheiros, 2013.

BENTO, Paulo Marcelo de Oliveira. As Regras Brasileiras de Preços de Transferência e o Princípio Arm's Length – Uma Análise Multidisciplinar. Revista de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2006.

BORGES, Alexandre Siciliano; CEZAROTTI, Guilherme. O Método PRL de Cálculo dos Preços de Transferência e a IN SRF nº 243/02. Revista Dialética de Direito Tributário – vol. 99. São Paulo: Dialética, 2003.

FERRAZ, Luis Felipe; ALMEIDA, Alexandre. A legislação de Preços de Transferência do Brasil seguiria o padrão “Arm's Length”? Revista de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010.

FOLLONI, André. O Novo-Velho Regime dos Preços de Transferência, a Questão dos Juros e outras Remessas. Revista Dialética de Direito Tributário – vol. 177. São Paulo: Dialética, 2010.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Editora Dialética, 2012.

GUIMARÃES, Ariane Costa. As Alterações na Legislação dos Preços de Transferência. Revista Dialética de Direito Tributário – vol. 212. São Paulo: Dialética, 2013.

HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática. São Paulo: IR Publicações LTDA., 2017.

MARCHANT, Diogo. Uma Visão Analítica do PRL 60 – A Delimitação dos Problemas da IN nº 243 e da Lei nº 9.430. Tributos e Preços de Transferência – 4º Volume. São Paulo: Dialética, 2013.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Princípios Gerais de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2007.

MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas. Margem de Lucro Aplicável para o Cálculo do Método do Preço de Revenda menos Lucro (“PRL”) de Fornecedores da Indústria Farmacêutica, Odontológica e de Saúde: 20%, 30% e 40%. Revista Tributária e de Finanças Públicas – vol. 124. São Paulo: Editora RT, 2015.

NOVAS, Raquel; PEIXOTO, Daniel Monteiro. PRL 60%: Confronto entre a Lei nº 9.430/1996 e a Instrução Normativa nº 243/2002. Tributos e Preços de Transferência. São Paulo: Dialética, 2013.

NEDER, Marcos Vinicius; JUNQUEIRA, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira. Análise dos Critérios para Aplicação dos Métodos de Preços de Transferência PCI e Pecex nas operações com commodities. Tributos e Preços de Transferência – 4º Volume. São Paulo: Dialética, 2013.

NEDER, Marcos Vinicius. A Aplicação do Método PRL (20) de Preços de Transferência nas Importações Promovidas pela Indústria de Medicamentos. Direito Tributário Internacional Aplicado – vol. V. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008.

OCDE, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises. Paris: OCDE, 2010.

PRADO NETO, Luciano de Almeida; ROCHA, Felipe Barboza. Alterações na Legislação Brasileira de Preços de Transferência: a Revogação do Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), o Novo Método do Preço de Venda menos Lucro (PVL) e Outras Inovações. Revista Dialética de Direito Tributário – vol. 176. São Paulo: Dialética, 2010.

ROTHMANN, Gerd Willi. Preços de Transferência – Método do Preço de Revenda menos Lucro: Base CIF (+II) ou FOB. A Margem de Lucro (20% ou 60%) em Processos de Embalagem e Beneficiamento. Revista Dialética de Direito Tributário – vol. 165. São Paulo: Dialética, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Dialética, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Princípio Arm's Length em um Panorama Internacional. Tributos e Preços de Transferência – 4º Volume. São Paulo: Dialética, 2013.

TORRES, Heleno Taveira. Os Métodos de Preços de Transferência da Lei 12.745/2012 e os Limites da Utilização de Presunções Legais. Revista de Direito Tributário – vol. 121. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

TÔRRES, Heleno Taveira. Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas. São Paulo: RT, 1997.

TORRES, Heleno Taveira. Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions. Direito Tributário Internacional Aplicado – vol. VI. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2011.

UCKMAR, Victor; CORASANITI, Guiseppe; DI VIMERCATI, Paolo de' Capitani; OLIVA, Caterina Corrado; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética, 2012.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Transfer Pricing: Arm's Length Principle versus Worldwide Unitary Taxation, Correlative and Secondary Adjustments, and Domestic Legislation under Brazilian Methodology: Revista de Direito Tributário Internacional Atual –

1. Disponível em: <http://www.ibdt.org.br/RDTIA/01/transfer-pricing-arms-length-principle-versus-worldwide-unitary-taxation-correlative-and-secondary-adjustments-and-domestic-legislation-under-brazilian-methodology/>. Acesso em 24/07/2017.

ZAHA, Enio; BARROS, Maurício. Preços de Transferência – Inaplicabilidade das Margens PRL nos Exercícios de 2009 e 2010 – Efeitos das Medidas Provisórias 472/09, 476/09 e 478/09 – Problemas de Vigência e Eficácia. Revista Dialética de Direito Tributário – vol. 183. São Paulo: Dialética, 2010.