

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP2007.61.00.034048-
7/SP

RELATOR : Juiz Federal Convocado ROBERTO JEUKEN
 APELANTE : DELPHI DIESEL SYSTEMS DO BRASIL LTDA
 ADVOGADO : PAULO ROGERIO SEHN e outro
 APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
 ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
 OWADA

VOTO

Cuida-se de apelo da impetrante contra sentença que denegou a segurança ajuizada para garantir o cumprimento do art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96 sem os excessos ilegais impostos pelo art. 12, § 11, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, na metodologia de cálculo do preço parâmetro para fins de ajuste do preço de transferência.

Primeiramente, cumpre transcrever os seguintes dispositivos da Lei nº 9.430/96, com a redação da época dos fatos:

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

...

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;

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; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000) (grifamos)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

...

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

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

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

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

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

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

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

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

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

Apuração dos Preços Médios

Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:

I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;

II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§ 2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo. (grifamos)

§ 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

De sua vez a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, que dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens serviços ou direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente e domiciliada no exterior, consideradas vinculadas, estabelece, no que pertine ao caso, o que segue:

Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Colho das informações prestadas pelo titular da DEINF, uma das autoridades impetradas (fls. 158/163):

"Essa sistemática de cálculo criada pela regulamentação administrativa supracitada dispunha em seu art. 12, parágrafo 11, inciso II, da IN SRF 32/01, sobre a margem de 60% textualmente:

§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como 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 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 - 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."

É fundamental para o deslinde da questão perceber que a forma de cálculo pretendida pela impetrante, baseada na margem de lucro de 60% sobre o valor do preço líquido de venda do produto fabricado, foi estabelecida administrativamente pela SRF e é procedimento distinto do que foi determinado no texto da lei, ou seja, margem de 60% do preço líquido de revenda da mercadoria ou insumo importado.

Posteriormente esta **divergência** entre o art. 18 da Lei nº 9.430/96 e o art. 12 da IN SRF 32/01 foi devidamente superada com a promulgação da IN SRF 243/02, a qual apresentou a seguinte redação em seu art. 12:

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Trata-se de uma sistemática de cálculo dos preços e margens fundamentada no valor de revenda dos bens importados, conforme o exigido pela lei. Com o advento do art. 12 da IN 243/02, a regulamentação administrativa da SRF deixou de ir além do disposto na lei, como cabe a uma boa norma secundária.

Enfim, trata-se de um retorno da regulamentação administrativa do PRL aos termos de sua matriz legal. Os cálculos apresentados pelo contribuinte apenas demonstram a gravidade do entendimento anterior equivocadamente adotado no artigo 12 da IN SRF 32.

Também não é exato o pensamento da impetrante segundo o qual a IN 243/02 descarta ao Princípio da Legalidade quando do cálculo do IRPJ e da CSSL, pois se trata do correto cumprimento da legislação em vigor e não de majoração tributária.

Finalmente, quanto à questão da suposta não observância do princípio at arms length pela nossa legislação interna, temos que os pontos em que a legislação brasileira diverge do Modelo de Convenção da OCDE não são de monta a caracterizar uma inobservância do princípio dos preços independentes comparados. Aliás, pelo exame individualizado de cada um dos métodos de determinação do preço parâmetro adotados pela legislação brasileira pode-se identificar o princípio dos preços independentes comparados em todos eles. A margem de lucro preestabelecida existente em alguns dos métodos adotados no Brasil (PRL20%, PRL60%, CPL, PVA, PVV e CAP) não prevalece nunca sobre as margens at arms length praticadas no mercado por força do disposto no parágrafo 2º do artigo 21 da lei 9430/96. Existe sempre a prevalência da margem de mercado sobre as margens preestabelecidas, desde que o contribuinte as comprove nos termos da lei.

Tanto o artigo 9º do Modelo de Convenção quanto a Lei 9430/96 só permitem a realização de ajustes de preço de transferência quando exista um nexo de causalidade entre um preço de favor para a empresa vinculada imputável a relação de vinculação."

Observa-se, em resumo, desta exposição, que o objetivo da instrução normativa foi o de corrigir distorção da anterior, na medida em que a legislação de regência determina seja expungido do preço do custo a ser invertido na apuração do lucro real (IRPJ) e de dedução da base mensável da CSSL, o valor agregado no País (Lei nº 9.430/96: art. 18, inc II, alínea "d", item 1).

Daí o porque da divergência, de vez que a normativa anterior continha apenas dois incisos no seu art.12 § 11 (preço líquido de venda, calculado a partir da média aritmética dos preços de venda ... e margem de lucro a resultar da aplicação de 60% sobre sobre a média aritmética dos preços de venda, diminuídos ... e do valor agregado ao bem no País) ao passo em que a atual normativa deixou de lançar referência a apuração de preço líquido de venda para adotar o preço parâmetro dos bens, inserindo mais três incisos (percentual de participação dos bens ... no custo total do bem produzido; participação dos bens ... no preço de venda do bem produzido; e preço parâmetro como sendo a diferença entre o valor da "participação do bem ... no preço de venda do bem produzido - inciso III - e a margem de lucro de sessenta por cento - inciso IV).

Segundo se pode depreender do relato da mencionada autoridade impetrada a fórmula anterior não era suscetível de expungir do valor final do custo a ser abatido, parcela de preço do produto final, que então não se destacava do resultado propiciando dedução acima daquela permitida pelo legislador.

Ou seja, na fabricação do produto final, pode ocorrer a utilização itens importados e de bens nacionais, cada qual com seu custo próprio. O preço final deste produto, contudo, não é composto apenas pela soma dos custos individuais daqueles insumos, sendo incorporada a parcela atinente ao lucro empresarial, considerados os demais custos incorridos na linha de produção, mão de obra, tributos, etc.

É linguagem mezinha dos meios econômicos que a exportação de matéria prima deve ser preterida em favor dos produtos finais com ela elaborados (suco de laranja ao invés da própria fruta, por exemplo), dado que aí *agrega-se* valor no produto.

Isto ocorre de um modo geral na economia. Atingido o produto final (ou mesmo um semi-elaborado), *agrega-se* valor ao mesmo. Pois bem, o produto final composto pelos itens importados, tem parcela de valor *agregado*, cujos efeitos o legislador mandou expungir no caso de operações envolvendo empresas vinculadas.

E parcela deste valor agregado, segundo a autoridade impetrada, não era excluída do custo final a ser deduzido na CSSL e no lucro real (IRPJ) pelo balizamento da INSRF 32.

Daí porque com a atual INSRF 243 buscou-se um aperfeiçoamento incluindo na metodologia do cálculo, etapas destinadas a refletir com maior fidelidade, o resultado final daquele custo a ser abatido, o que se alcança mediante a apuração percentual do item importado na composição inicial do custo do produto acabado (inciso II), o qual, aplicado ao preço líquido de venda (inciso I - já existente na instrução anterior), permite chegar a sua participação percentual no preço final do produto (inciso III). Em passo seguinte apura-se a margem de lucro (inciso IV) mediante aplicação do percentual de 60% sobre a participação do bem ... importado no preço de venda do bem produzido - calculado nos termos do inciso III a ser utilizado na apuração do preço parâmetro, a resultar da diferença entre o apurado nos incisos III e IV.

Verifica-se ainda dos art's. 32 a 34 da IN-SRF-243, disposições voltadas a dar operacionalidade aos comandos emergentes do art. 21 § 2º da Lei nº 9430/96, que também já estavam contemplados na Portaria MF-95 de 30.04.1997, arcabouço este que atentou para a necessidade de observância e cumprimento do Modelo de Convenção da OCDE, em seu art. 9º, de sorte a compatibilizar-se com o princípio *at arms lenght*.

Acerca deste princípio e da adoção do método Preço de Revenda menos Lucro (PRL) pelo legislador, no tocante a dedução de custos na apuração do lucro real (IRPJ) e da base dimensível da CSSL, cumpre destacar que a providência é contemporânea a adoção do chamado Método de Equivalência Patrimonial, pela Medida Provisória nº 2.158-36 (art's 21 e. 74), já consagrado no tocante a apuração do lucro societário, desde a vigência da Lei 6.404/76, ao qual passou então a ser conferido efeitos tributários, também na órbita destas exigências (IRPJ e CSSL).

Tivemos o ensejo de relatar tal inovação legislativa no voto proferido por ocasião do julgamento da AMS 291.885 (Proc. 2005.61.00.003525-6) em 11.12.2008 por esta Turma, consignando então que a exposição de motivos da medida provisória citada, esclarecia que tais alterações legislativas tiveram o escopo de por termo a práticas de planejamento tributário adotadas com vistas a evitar ou postergar a incidência do imposto de renda no País, mediante operações artificiais ou desnecessárias. Concomitante a referida providência, seguiu-se também a LC. 104/2001, introdutora de disposições nos art's. 43 a 45 do Código Tributário Nacional.

Este universo de considerações interliga-se com as inovações controvertidas nestes autos, na medida em que a exposição de motivos do projeto que veio a transformar-se na Lei nº 9.430/96, consignava já em 1996 que as normas contidas nos art's. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas, possibilitando o mecanismo ora em exame o controle dos denominados 'preços de transferência' de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência de recursos para o Exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior, conforme averba a inicial no terceiro parágrafo de fls. 05 destes autos.

Bem por isso, não se poderia dar prevalência aos argumentos tangidos em prol dos malefícios que a IN-SRF 243 estaria substanciando em desfavor da indústria nacional, na medida em que as atividades de transformação estariam a receber tratamento desfavorável em relação aos importadores que se limitam a revenda dos itens importados sem qualquer agregação de valor.

De fato, como visto o foco do legislador foi o de exatamente coibir abusos na chamada transferência de preços (para o exterior) entre empresas nacionais ditas vinculadas as fornecedoras do exterior (não raras vezes, ostentando a mesma denominação social), donde restar conciliada as alterações do referido normativo, vez que orientadas a busca efetiva do custo a ser deduzido na base dimensível da CSSL, mediante neutralização dos efeitos que a *mais valia* destes produtos finais, refletida na parcela composta pelos insumos importados e que até então não se desagregavam do resultado final a ser deduzido, o que certamente contribuiu para aperfeiçoar o mecanismo fiscal imposto pelo legislador com a edição da Lei nº 9.430/96.

Prosseguindo por esta senda, cabe rememorar o que se verificou na órbita do IPI onde o estudo mais acurado dos métodos de abatimento existentes, sobretudo no continente europeu, propiciaram uma verdadeira abertura de horizontes a culminar na estabilização do princípio constitucional da incumulatividade em seu verdadeiro patamar, pois se tratava do mais obsoleto dos métodos praticados naquele continente. De sorte que o estudo acerca da matéria inerente a transferência de preços, objeto de ingente literatura internacional e que, por evidente, consta no rol dos estudos das ciências contábeis e ou econômicas de nossas universidades trará contributo para o enfrentamento destas questões.

Breve consulta ao sítio da Google, na rede mundial de computadores, permitem o acesso a trabalhos desta natureza, citando-se o Manual dos Preços de Transferência no Brasil, editado em comemoração aos dez anos de vigência da Lei nº 9.430/96, pela editora MP, sob a coordenação de Alexandre Siciliano Borges e outros dois e mais dezoito articulistas; trabalho intitulado Entendendo a Utilização do PRL no cálculo do Preço de Transferência na Importação, de autoria de Luciana Gavazzi Barragan e Evelin Rodrigues Pereira, consignando-se no item 4 desta abordagem uma comparação entre a Similaridade, que foi o método escolhido pelo legislador brasileiro (o que podemos confirmar no âmbito do art. 28 dos normativos em vigor) e o Princípio da Neutralidade, também conhecido como Princípio do Preço sem Interferência, pois toma como base a comparabilidade entre as transações e não a similaridade dos bens, utilizado pela legislação brasileira, aplicado pelos americanos desde 1929, quando o assunto começou a ser versado naqueles quadrantes; e por fim a abordagem Preços de Transferência: Comentários à Lei nº 9.430/96, de autoria de Vicento Rosseto, onde o autor consigna que aquela abordagem, nas plagas americanas, tinha por escopo provável uma resposta às práticas empresariais que tivessem por objetivo a redução da renda tributável.

Lembra ainda o articulista da disseminação destas práticas em outros países industrializados, levando governos europeus a adotarem medidas semelhantes. Entretanto o assunto somente despertou o interesse das autoridades

fiscais no início da década (de 90, acreditamos, pois a publicação ocorreu no caderno de estudos da FIPECAFI de janeiro/abril/1998, o que está consentâneo com a positividade das normas respectivas na Lei nº 9.430, que é de 1996), em decorrência da aceleração do processo de globalização da economia, em particular com a formação dos blocos econômicos MCE, NAFTA, Mercosul e o término da Rodada Uruguaia de negociações no âmbito do GATT, registrando que a providência legislativa objetivava o futuro ingresso brasileiro na OECD, como evidência a exposição de motivos da Lei nº 9.430/96.

É importante registrar que o autor consigna uma certa flexibilidade quanto a observância do Princípio *Arm's Length*, inclusive porque a legislação passou a oferecer a possibilidade de celebração de Acordos de Preços Pré-estabelecidos, evoluindo também para a alternativa dos denominados *Profit Methods*, contemplados pela OECD. Aqui o autor, certamente, reportava-se ao âmbito da previsão contida no citado art. 21 § 2º da citada Lei nº 9.430/96, objeto também da Portaria MF-95/97 e art's. 32 e seguintes da IN-SRF 243. Somando-se esta flexibilidade para acordos, à utilização do método da similaridade, em oposição ao da neutralidade, não fica difícil concluir que, a exemplo do IPI, os efeitos registrados pelos contribuintes levariam mesmo a contestações como a adotada no bojo desta ação.

Contudo, não se avista, ao menos com a carga plena necessária a comprovação do direito líquido e certo, por meio de documentos evidenciadores da ilegalidade proclamada, cometimentos de abusos na singela edição do normativo combatido pela impetrante, certo que as planilhas por ela carregadas não ostentam esta condição, inclusive ante a unilateralidade de que se revestem a demandar prova pericial inconcebível nesta seara mandamental.

Ademais a norma, ante seu caráter de generalidade, teria de prejudicar a todos e não somente a este ou aquele contribuinte, pois a ciência humana ainda não conseguiu o divino dom de impor mandamentos que contemplem a todos os interessados na matéria por eles, disciplinadas.

E em conclusão, não se olvida que a presença de disposição assegurando a possibilidade de revisão de critérios na norma legal e na referida instrução normativa, a par daquele versado na citada portaria ministerial, conforma a inovação normativa aos comandos da norma legal que lhe dá sustentáculo, especialmente na órbita do art. 21 § 2º, sem descuidar da observância do Modelo de Convenção da OCDE, e por extensão dos demais tratados internacionais firmados pelo Brasil. Ainda cabe registrar que parte destas disposições normativas migraram para o corpo da própria norma legal, consoante modificações promovidas no bojo da Medida Provisória nº 478, de 2009:

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: (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

...

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: (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

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; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

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; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

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"; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

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"; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

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". (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

§ 1º As médias aritméticas ponderadas dos preços de que tratam os incisos I e III e o custo médio ponderado de produção de que trata o inciso II serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

*§ 2º O cálculo do preço parâmetro, conceituado na forma da alínea "e" do inciso III, pelo método a que se refere o inciso I, ambos do **caput**, quando efetuado pelo contribuinte, deverá atender, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

I - estar embasado por operações de compra e venda praticadas, exclusivamente, por compradores e vendedores não vinculados; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

II - que as operações utilizadas para fins de cálculo representem, ao menos, dez por cento do valor das operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência, empreendidas pelo contribuinte, no período de apuração, quanto ao tipo de bem, direito ou serviço importado, na hipótese em que os dados utilizados para fins de cálculo digam respeito às suas próprias operações. (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

§ 3º Para efeito do disposto no inciso III, somente serão considerados, para fins de cálculo do preço parâmetro, os preços de venda obtidos pela pessoa jurídica importadora do bem, direito ou serviço, exclusivamente, em operações com não vinculadas, empreendidas no período de apuração. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, pelo contribuinte, precedentemente ao início do procedimento fiscal, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no § 5º. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores aos de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade, para fins de determinação do lucro real, fica limitada ao montante deste último. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

*§ 6º Integram o custo de aquisição, para efeito de cálculo do preço médio ponderado a que se refere o inciso III do **caput**, o valor do transporte e do seguro até o estabelecimento do contribuinte, cujo ônus tenha sido do importador, e os impostos não recuperáveis incidentes nessas operações e demais gastos com o desembarço aduaneiro. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)*

§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado em conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de **royalties** e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente. (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

§ 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. (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

Não se registra, ademais, violação ao princípio da legalidade.

De fato, é dever dos Ministros de Estado expedir instruções para fiel execução das leis, decretos e regulamentos, consoante art. 87, inc II da lei maior, certo que a faculdade em questão foi delegada a Secretaria da Receita Federal, consoante Decreto nº 3.782/2001, art. 7º e inciso III, o qual foi sucedido por outros até o atual de nº 7.050, de 23.12.2009, aprovando a Estrutura Regimental do Ministério da Fazenda, destacando-se no que toca ao ponto em análise o seu art. 14 e inciso III, que assim dispuseram:

"Art. 14. A Secretaria da Receita Federal do Brasil compete:
(Omissis)

III - interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução;" (grifamos)

Também seria oportuna a referência a Portaria nº 01 da SRF, de 02.01;2001, baixada pelo então Secretário da Receita Federal, onde afetada competência a referida autoridade para editar atos de natureza tributária e aduaneira, nelas compreendidas as instruções normativas, destinadas a operacionalizar e complementar a legislação em foco.

Daí porque a previsão contida no art. 12 e § 11 da IN-SRF 243/2002, é reverente ao princípio da legalidade.

Não custa lembrar ainda que a estrita reserva legal é matéria reservada a criação e aumento de tributos, sem embargo do elastecimento desta última garantia (CF: art's: 150, inc I e 153 § 1º) e no caso em desate não se cuida de aumentar tributos e sim de dispor acerca de deduções permitidas na apuração do lucro real (IRPJ) e da base dimensionável da CSSL, as quais seriam de duvidosa natureza tributária, pendendo a solidificação pretoriana rumo ao caráter financeiro destes abatimentos, no mais das vezes qualificados como um *benefício fiscal*, e assim, insuscetível de gerar direitos adquiridos, salvo quando concedidos a prazo certo, hipótese na qual não se quadra o contexto dos autos e sujeitar-se a mudanças empreendidas na órbita da infralegalidade.

ANTE O EXPOSTO, nego provimento ao apelo da impetrante para manter a r. sentença, nos termos supra citados.

É o voto.

ROBERTO JEUKEN
Juiz Federal Convocado

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): ROBERTO MODESTO JEUKEN:122

Nº de Série do Certificado: 4435B8A9

Data e Hora: 25/5/2010 01:36:01

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP

2007.61.00.034048-
7/SP

RELATOR : Juiz Federal Convocado ROBERTO JEUKEN
APELANTE : DELPHI DIESEL SYSTEMS DO BRASIL LTDA
ADVOGADO : PAULO ROGERIO SEHN e outro
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

RELATÓRIO

Trata-se de apelo da impetrante em ação mandamental ajuizada para garantir o cumprimento do art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96 sem os excessos ilegais impostos pelo art. 12, § 11, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 na metodologia de cálculo do preço parâmetro para fins de ajuste do preço de transferência e, ainda, determinar a imediata suspensão da exigibilidade do suposto crédito tributário de IRPJ e CSSL resultante da diferença do cálculo dos preços parâmetro dos bens importados pela impetrante de empresas vinculadas estrangeiras e aplicados na produção local de bens através do método Preço de Revenda menos Lucro de 60% previsto no citado artigo de lei e aquele contido no regulamento.

A r. sentença denegou a segurança, por entender que a Instrução Normativa questionada não ofende o princípio da legalidade, já que apenas regulamentou o art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu o art. 2º,

da Lei nº 9.959/2000, o qual implementou uma sistemática que aplicou a margem de lucro sobre o valor de venda proporcional ao valor do bem importado. Ou seja, separou o preço de venda do bem importado; aplicando a margem de venda sobre esse segundo preço.

Embargos de declaração pela impetrante, os quais foram rejeitados.

Apelou a impetrante, batendo-se pela reforma da sentença, repisando os argumentos dantes tangenciados.

Os autos subiram a esta Corte com contrarrazões, opinando o Ministério Público Federal, pelo não provimento do apelo.

Dispensada a revisão, na forma regimental.

É o relatório.

ROBERTO JEUKEN
Juiz Federal Convocado

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): ROBERTO MODESTO JEUKEN:122
Nº de Série do Certificado: 4435B8A9
Data e Hora: 25/5/2010 01:36:55

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP

2007.61.00.034048-
7/SP

RELATOR : Desembargador Federal CARLOS MUTA
APELANTE : DELPHI DIESEL SYSTEMS DO BRASIL LTDA
ADVOGADO : PAULO ROGERIO SEHN e outro
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

VOTO-VISTA

Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda. impetrou mandado de segurança, com pedido liminar, contra ato do Delegado da Receita Federal da Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (Deain), objetivando, em síntese, suspensão de exigibilidade de suposto crédito tributário atinente a IRPJ e CSLL, decorrente da diferença de cálculo dos preços parâmetro dos produtos importados de empresas vinculadas estrangeiras, aplicados na produção local de bens, através do método previsto no art. 18 da Lei nº 9.430/96 e aquele contido no art. 12, parágrafo 11, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 243/2002, em relação aos anos-calendário de 2002 e subsequentes.

Processado o "mandamus", com indeferimento da liminar perseguida, sobreveio sentença denegatória da ordem, ensejando a oferta, pela demandante, de embargos declaratórios - rejeitados pelo magistrado singular - e de apelação, na qual, em síntese, aduziu que:

a) a apelante vale-se do método do "Preço de Revenda menos Lucro - PRL" para efeito de cálculo dos preços parâmetro dos insumos que importa de empresas vinculadas estrangeiras para industrialização local, com fulcro no permissivo do art. 18, "caput" e § 4º da Lei nº 9.430/1996, e por ser o único aplicável às operações que desenvolve;

b) pelo método citado, o PRL é definido a partir da média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, deduzindo-se descontos incondicionais concedidos, além de impostos, contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas e da margem de lucro presumido de 60%, na hipótese de bens aplicados, diretamente, à importação, e de 20%, calculado sobre o preço de revendas em outras hipóteses;

c) em 11/11/2002, a Secretaria da Receita Federal editou a IN nº 243 e inovou a ordem positiva, introduzindo a interpretação de que o preço líquido de revenda não mais é o preço do produto final vendido, mas sim o preço de revenda das partes e peças que são agregadas ao produto final;

d) a IN nº 243/2002 erigiu o conceito de que o preço de venda a ser considerado é o preço de revenda dos produtos importados, que, no entanto, não são revendidos, mas apenas incluídos no produto final a ser alienado;

e) os comandos trazidos pela IN nº 243/2002 não consistem em mera alteração da fórmula matemática para cálculo do preço parâmetro, resultando, sim, em majoração do IRPJ e da CSLL, a ser arcada pela recorrente;

f) ocorrente, na espécie, violação aos princípios da legalidade, isonomia e vedação à dupla tributação.

Neste Tribunal, após distribuição ao eminente Desembargador Federal Carlos Muta, o feito foi submetido a julgamento na sessão de 18/3/2010, ocasião em que o MM. Juiz Federal Convocado Roberto Jeuken, funcionando como Relator, negou provimento ao apelo, aos fundamentos que seguem, sinteticamente, arrolados:

a) o objetivo da Instrução Normativa nº 243 foi o de buscar aperfeiçoamento na metodologia do cálculo, corrigindo distorção da normatividade anterior, que não atingia o desiderato da legislação de regência consistente em expurgar do preço de custo o valor agregado no País;

b) não se antevêem abusos decorrentes da singela edição do regramento atacado pela vindicante, sendo certo que as planilhas anexadas aos autos são unilaterais, de maneira a reclamarem prova pericial, inconcebível na via mandamental;

c) constitui dever dos Ministros de Estado a expedição de instruções para fiel execução de leis, decretos e regulamentos, faculdade delegada, no caso, à Secretaria da Receita Federal, razão pela qual não se divisaa a propalada ofensa ao princípio da legalidade;

d) o princípio da estrita reserva legal respeita, propriamente, à criação e aumento de tributos, o que não é o caso dos autos, em que se excogita de deduções permitidas na apuração do lucro real, qualificadas como benefícios fiscais, não gerando direitos adquiridos;

e) a adoção do critério do Preço de Revenda menos Lucro visa coibir abusos na transferência de preços ao exterior entre empresas vinculadas, sendo consentâneo ao chamado Método de Equivalência Patrimonial, carreado pela Medida Provisória nº 2.158-36.

Na oportunidade, pedi vista dos autos, por se tratar de matéria tributária de considerável complexidade, ainda não enfrentada pelo Colegiado. Agora, trago meu voto.

Tratando-se de transações internacionais entabuladas entre pessoas jurídicas vinculadas ("v.g.", matriz, filial, sucursal, coligada, controladora etc.), a tributação se dá através do conceito denominado "preço de transferência", expressão monetária fixada às operações de venda, compra e transferência de bens, produtos e serviços. Esse conceito - preço de transferência - conquanto de há muito conhecido no Direito Comparado, como forma de evitar comportamentos artificiosos em negociações internacionais, envolvendo entidades de um mesmo grupo (ilustrativamente, prática de evasão de divisas), ganhou importância e notoriedade com o incremento do processo de globalização na economia, e foi introduzido, em nossa ordem positiva, somente com a Lei nº 9.430/1996, que estatuiu métodos distintos para o respectivo cálculo.

No que diz com o presente feito, importa a metodologia denominada Preço de Revenda menos Lucro - PRL, empregada pela impetrante, como aduz em sua inicial. Cuida-se, por definição, da média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, subtraídos os seguintes itens: descontos incondicionais concedidos; impostos e contribuições aplicáveis às vendas; comissões e corretagens pagas; e, a final, margens de lucro, apuradas consoante parâmetros adrede estabelecidos.

Confirmam-se, por relevantes, os dizeres do art. 18 da Lei n. 9.430/1996:

"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- (...)
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; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

III - (...)

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§ 2º (...)

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

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

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

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

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

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

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

Em complemento à disposição legal, teve lugar a expedição da Portaria MF nº 95/1997 e das Instruções Normativas nºs. 38/1997; 32/2001 e 243/2002, da Secretaria da Receita Federal. Desse último ato normativo, único a interessar à presente apreciação, extraíram-se os seguintes excertos:

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ao contrário do sustentado pelo eminente Relator, entendo, à luz das transcrições procedidas, que, ao abordar o Método de Preço de Revenda Menos Lucro - PRL, a Instrução Normativa nº 243/2002 desbordou de sua função precípua, tal seja, regulamentar o comando contido no art. 18 da Lei n. 9.430/1996, de sorte a propiciar seu fiel cumprimento.

De fato, a Lei n. 9.430/1996 estabelece que o método PRL consiste na média aritmética dos preços de revenda dos bens, ao passo que a Instrução Normativa se refere à média aritmética ponderada.

Ademais, citada Instrução Normativa consagra, no § 11 do art. 12, metodologia para o cálculo do preço parâmetro, a qual não é versada na Lei nº 9.430/1996.

Nesse diapasão, atente-se que, a teor da lei, a aplicação do coeficiente de 60% dá-se sobre a média dos preços de venda do bem produzido, enquanto, à vista da instrução normativa, aludida alíquota recai sobre a participação do bem importado no preço de revenda da mercadoria fabricada. Bem é de se ver que tal alteração guarda potencialidade à majoração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, em especial naquelas situações em que resta agregado maior valor ao produto no Brasil.

É dizer: anteriormente, o PRL era definido após a dedução da margem de lucro, cujo cálculo considerava o valor da venda do produto no mercado interno, ao contrário do que, hodiernamente, sucede, em que se leva em conta o contributo da mercadoria estrangeira no custo total do bem.

Não descaramos, como sustenta o eminente Relator, que a Secretaria da Receita Federal tem por função a expedição de instruções normativas. Nesse afazer, contudo, deve centrar-se à disciplina, à interpretação do texto legal em cuja esteira foi o ato editado, na medida exata para permitir a estrita observância. Não se concebe que nesse mister a SRF termine por legislar, e assim criar novas obrigações ao contribuinte, metamorfoseando expresso comando contido na legislação de regência. Tanto mais no caso sob exame, em que a própria lei cuidou em fornecer todos os critérios necessários à operacionalização do método PRL, não carecendo a aplicabilidade de regulamentação alguma.

Tal o cenário, ao reverso do que sustenta o insigne Relator, é verdadeiramente plausível a ocorrência, "in casu", de ofensa ao princípio da reserva da lei formal, dado que, como já sinalizado, a modificação empreendida trará repercussão na apuração quer do imposto de renda, quer da contribuição social sobre o lucro, ao descartar os valores que restaram agregados no Brasil, em contraposição ao que se vislumbrava do texto legal.

Saliente-se, por oportuno, que esta metodologia de cálculo do preço parâmetro prevista na Instrução Normativa n. 243/2002 em muito se assemelha à nova redação dada ao art. 18 da Lei n. 9.430/1996 pela Medida Provisória n. 478/2009, especificamente no que tange ao Método do Preço de Venda menos Lucro - PVL, "in verbis":

"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:

(...) Omissis

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: (Redação dada pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

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; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

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; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

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'; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

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'; (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)

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'. (Incluído pela Medida Provisória nº 478, de 2009)"

A propósito, o referido ato presidencial teve seu prazo de vigência encerrado em 1º de junho p.p., consoante Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 18, publicado em 15/6/2010.

Mas continua eloqüente e significativa a abordagem, por medida provisória, do assunto em questão, sendo claro indicativo de que o tema muito além está do singelo poder regulamentar das instruções normativas.

Tem-se, assim, que o Método do Preço de Revenda menos Lucro previsto na Instrução Normativa n. 243/2002 difere daquele contido no art. 18 da Lei n. 9.430/1996. Trata-se de conclusão alcançável por simples cotejo de normas, inexistindo, à respectiva constatação, necessidade de produção de prova incompatível à via mandamental.

Não de hoje, a jurisprudência vem proclamando a ilegalidade de instruções normativas, quando extrapolado o poder meramente regulamentar que lhes é imanente. Para colorir o pensamento, tragam-se os seguintes julgados:

"TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. NATUREZA TRIBUTÁVEL DAS VERBAS. PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. ANISTIA. DECRETO-LEI 2.303/86. INEXISTÊNCIA DE PRAZO LEGAL. INSTRUÇÃO NORMATIVA 139/86. ILEGALIDADE.

(...)

2. Instrução normativa é ato administrativo realizado nos limites do Poder Regulamentar conferido à Administração

Pública. Como tal, não possui força normativa para instituir, restringir ou extinguir direitos. Deve atender ao princípio da legalidade estatuído no art. 37, caput, da Constituição Federal.

3. A doutrina e a jurisprudência possuem entendimento firme no sentido de que não cabe aos atos normativos infralegais estabelecerem restrição ao exercício de direitos conferidos por lei. Nesse sentido, REsp 665880/RS; Relator Min. Luiz Fux, DJ 13/03/2006, p. 199.

4. O Decreto-Lei 2.303/86 possui força normativa de lei ordinária. Ao conceder o benefício fiscal, não estabeleceu qualquer restrição com relação ao prazo da entrega da declaração do contribuinte. A Instrução Normativa 139/86, ao limitar no tempo o exercício do direito concedido pelo referido Decreto-Lei, extrapolou seu papel regulamentar, ofendendo o princípio da legalidade.

5. Apelação a que se dá parcial provimento.

(TRF-1ª Região, AC nº 199801000584888, OITAVA TURMA, Relator JUIZ FEDERAL MARK YSHIDA BRANDAO, v. u., j. 30/3/2007 DJ 27/4/2007, p. 162).

"MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. CTN, ART. 43, CAPUT E § 2º INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 213/2002, ART. 7º, § 1º. ILEGALIDADE. PRECEDENTES. APELO A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

(...)

II. Ao regulamentar o art. 74 da MP 2158, a Instrução Normativa nº 213/2002 desbordou de sua função ancilar à lei ao exigir que o resultado positivo de investimento em empresa controlada ou coligada avaliado pelo método da equivalência patrimonial seja considerado para a determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

(...)

VI. Apelação provida.

(TRF-3ª Região, AMS nº 285481, QUARTA TURMA, Relatora Desemb. Federal SALETTE NASCIMENTO, j. 11/12/2008, DJF3 28/7/2009, p. 405).

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. FINSOCIAL. COMPENSAÇÃO. CTN, ART. 170. LEI 8383, ART. 66, RESTRIÇÕES IMPOSTAS PELA IN Nº 67/92. ILEGALIDADE.

1 - A divergência no julgamento embargado disse respeito à legalidade ou não das disposições contidas na Instrução Normativa nº 67/92 da Secretaria da Receita Federal, especificamente em seus artigos 4º e 5º.

2 - A IN nº 67/92 realmente desbordou de sua função ancilar, ou seja, de mera regulamentação do art. 66 da Lei 8383/91, de forma a permitir seu adequado cumprimento. Foi além, estabelecendo exigências de cunho nitidamente restritivo, seja no que tange aos tributos passíveis de compensação, seja quanto à data a ser considerada para a realização desse procedimento, sem que tais restrições encontrassem amparo no Diploma Legal acima referido. Extrapolou, dessarte, seu âmbito de atuação, incidindo, com isso, em inarredável ilegalidade.

3 - A questão posta a desate, a bem da verdade, já não encontra disceptação, visto que a jurisprudência, de forma praticamente uníssona, reconhece a invalidade da IN nº 67/92 (cf precedentes REO 2000.03.99.032343-0, Rel Des. Fed. Therezinha Cazerta e MS 95.03.062803-2, Rel. Des. Fed. Américo Lacombe).

4 - Embargos infringentes conhecidos mas desprovidos, para manter o v. acórdão, tal como prolatado, negando provimento à remessa oficial, de forma a reconhecer o direito de o contribuinte realizar a compensação dos valores indevidamente a título de FINSOCIAL, com contribuições de mesma natureza, sem observância das restrições contidas nos artigos 4º e 5º da IN nº 67/92. Resta mantido, ainda, o decreto de sucumbência recíproca".

(TRF3, EIREO nº 249355, SEGUNDA SEÇÃO, Relator Desemb. Federal LAZARANO NETO, j. 18/09/2007, DJU 19/10/2007, p. 478).

Dessarte, deve-se garantir à demandante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme ditames do art. 18 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela Instrução Normativa nº 243/2002, da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos anos-calendário de 2002 e subseqüentes, até a incorporação da proponente, noticiada a fs. 282/313.

Ante o exposto, pelo meu voto, dou provimento ao apelo da parte autora, discrepando do voto proferido pelo eminente Relator.

Descabida condenação em honorários advocatícios, por se tratar de mandado de segurança, a teor da Súmula 512 do E. STF e Súmula 105 do C. STJ.

Custas e demais cominações, "ex lege".

É como voto.

MARCIO MORAES
Desembargador Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): MARCIO JOSE DE MORAES:08

Nº de Série do Certificado: 4436253D

Data e Hora: 25/8/2010 19:05:01

D.E.

Publicado em 14/9/2010

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP2007.61.00.034048-
7/SP

RELATOR : Desembargador Federal CARLOS MUTA
APELANTE : DELPHI DIESEL SYSTEMS DO BRASIL LTDA
ADVOGADO : PAULO ROGERIO SEHN e outro
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA

EMENTA

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTAÇÃO EM TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS VINCULADAS. METODOLOGIA DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. IN Nº 243/2002. ILEGALIDADE. RECURSO PROVIDO.

- Tratando-se de transações internacionais entre pessoas jurídicas vinculadas, a tributação dá-se através do conceito "preço de transferência", sob a metodologia, no caso da impetrante, do "Preço de Revenda menos Lucro" (art. 18 da Lei nº 9.430/1996).

- À guisa de complementar a disposição legal regente do assunto, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, incluindo a de nº 243/2002, que extrapolou o poder regulamentar que lhe é imanente, daí se avistando ofensa ao princípio da reserva da lei formal.

- Necessidade de se garantir à impetrante a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme art. 18 da Lei nº 9.430/1996, afastadas as alterações trazidas pela IN nº 243/2002.

-Recurso provido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por maioria, dar provimento à apelação, nos termos do voto do Desembargador Federal Márcio Moraes e da certidão de julgamento, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 19 de agosto de 2010.

MARCIO MORAES
Desembargador Federal

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): MARCIO JOSE DE MORAES:08

Nº de Série do Certificado: 4436253D

Data e Hora: 25/8/2010 19:05:17
