



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

**RECURSO ESPECIAL Nº 1787614 - SP (2018/0336670-9)**

**RELATOR** : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**  
**RECORRENTE** : HUBBELL DO BRASIL, INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE EQUIPAMENTOS ELETRICOS LTDA  
**OUTRO NOME** : BURNDY DO BRASIL INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE CONECTORES LTDA  
**ADVOGADOS** : FABIO ROSAS - SP131524  
ANDREZA APARECIDA STREITENBERGER - SP314765  
CRISTINA CÉZAR BASTIANELLO - SP132233  
GUILHERME DE ALMEIDA COSTA - SP299892  
TATIANA DEL GIUDICE CAPPA CHIARADIA - SP220781  
VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
CHRISTIANE ALVES ALVARENGA - SP274437  
JERRY LEVERS DE ABREU - SP183106  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
ANA FLAVIA NEVES LAMBIASI - SP391224  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL

### **EMENTA**

TRIBUTÁRIO. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IRPJ. CSLL. ART. 18 DA LEI N. 9.430/1996. MÉTODO PRL. INTERPRETAÇÃO. IN SRF N. 243/2002. LEGALIDADE.

I - Trata-se, na origem, de mandado de segurança impetrado com a finalidade de ver assegurado o direito à apuração dos preços de transferência pelo método PRL segundo os critérios estabelecidos pelo art. 18 da Lei n. 9.430/1996, afastando-se aqueles constantes na Instrução Normativa SRF n. 243/2002.

II - Inicialmente, afasto a alegada violação ao art. 535, II, do CPC/1973, tendo em vista que os embargos de declaração opostos contra o acórdão de origem, ao apontar supostas omissões, serviram como mera demonstração de inconformismo da recorrente, na tentativa de ver reapreciados os argumentos já expostos e analisados, com o intuito de obter efeito infringente. Desse modo, inexistente a violação ao mencionado dispositivo em razão da rejeição dos embargos de declaração.

III - O objetivo principal da metodologia dos preços de

transferência é assegurar ao Estado que os fatos geradores de obrigações tributárias não escapem do seu poder tributante por força da alocação de lucros promovida por contribuintes dotados de projeções empresariais internacionais. Trata-se de um instrumento de combate à erosão das bases tributáveis decorrente da transferência de valores para outras jurisdições, sobre a qual a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE vem se dedicando por meio do Plano de Ação sobre BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Em termos práticos, a sistemática está baseada na comparação entre uma operação em condições normais de mercado e a operação entre partes vinculadas, determinando-se o valor envolvido na operação a partir do que usualmente acontece em situações desprovidas de vinculação (preço parâmetro). É dizer, os Estados adotam tal sistemática para que se descubra ou se confirme o real preço do bem importado, evitando assim a indevida exportação de lucros.

IV - No Brasil, a metodologia dos preços de transferência foi instituída pela Lei n. 9.430/1996, norma que compreende o conceito de partes relacionadas e elenca os métodos estabelecidos, dentre eles o PRL, objeto de discussão no presente caso. Sob a redação da Lei n. 9.430/1996 vigente à época da propositura do mandado de segurança, o PRL foi um método de margens predeterminadas mediante a imposição de um coeficiente presumido de lucro, com o qual o contribuinte concordava ao optar pela aplicação em suas operações com partes relacionadas.

V - A interpretação adotada pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa SRF n. 243/2002, referendada pelo Tribunal de origem, não viola o art. 18 da Lei n. 9.430/1996, tampouco os demais dispositivos legais indicados. Trata-se de interpretação lógica, com base na *ratio legis*, ou seja, na finalidade da norma instituída. A função de uma instrução normativa não é a mera repetição do texto da lei, mas a sua regulamentação, esclarecendo a sua função prática.

VI - A Instrução Normativa SRF n. 243/2002 teve por finalidade apenas consubstanciar a correta interpretação que se deve fazer no que diz respeito à metodologia prevista pelo art. 18 da Lei n. 9.430/1996, em observância ao art. 100, I, do CTN, sem que houvesse indevida majoração do tributo. A forma de cálculo prevista em lei e pormenorizada pelo art. 12 da Instrução Normativa SRF n. 243/2002 atende à finalidade consagrada pela sistemática do preço de transferência, sendo a interpretação defendida pela recorrente verdadeira causa de desrespeito aos arts. 43 e 97 do CTN, ao pretender a redução de sua carga tributária mediante a dedução indevida de valores.

VII - O advento da Lei n. 12.715/2012 com o intuito de incluir as previsões da Instrução Normativa SRF n. 243/2002 ao texto da Lei n. 9.430/1996 não deveria ser encarado como reconhecimento pelo Fisco de que a norma infralegal extrapolou a previsão legal. Não obstante o correto posicionamento da Receita Federal do Brasil, tal como exposto no presente

voto, é no mínimo adequada a alteração da norma para estancar as inúmeras batalhas na seara administrativa e judicial, como medida de redução de danos fiscais e de custos com o contencioso tributário.

VIII - Recurso especial improvido.

### **ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, acompanhando o Sr. Ministro Francisco Falcão, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques (voto-vista) e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 02 de outubro de 2023.

Ministro FRANCISCO FALCÃO  
Relator



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1787614 - SP (2018/0336670-9)

**RELATOR** : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**  
**RECORRENTE** : HUBBELL DO BRASIL, INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE EQUIPAMENTOS ELETRICOS LTDA  
**OUTRO NOME** : BURNDY DO BRASIL INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE CONECTORES LTDA  
**ADVOGADOS** : FABIO ROSAS - SP131524  
ANDREZA APARECIDA STREITENBERGER - SP314765  
CRISTINA CÉZAR BASTIANELLO - SP132233  
GUILHERME DE ALMEIDA COSTA - SP299892  
TATIANA DEL GIUDICE CAPPACHIARADIA - SP220781  
VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
CHRISTIANE ALVES ALVARENGA - SP274437  
JERRY LEVERS DE ABREU - SP183106  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
ANA FLAVIA NEVES LAMBIASI - SP391224  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IRPJ. CSLL. ART. 18 DA LEI N. 9.430/1996. MÉTODO PRL. INTERPRETAÇÃO. IN SRF N. 243/2002. LEGALIDADE.

I - Trata-se, na origem, de mandado de segurança impetrado com a finalidade de ver assegurado o direito à apuração dos preços de transferência pelo método PRL segundo os critérios estabelecidos pelo art. 18 da Lei n. 9.430/1996, afastando-se aqueles constantes na Instrução Normativa SRF n. 243/2002.

II - Inicialmente, afasto a alegada violação ao art. 535, II, do CPC/1973, tendo em vista que os embargos de declaração opostos contra o acórdão de origem, ao apontar supostas omissões, serviram como mera demonstração de inconformismo da recorrente, na tentativa de ver reapreciados os argumentos já expostos e analisados, com o intuito de obter efeito infringente. Desse modo, inexistente a violação ao mencionado dispositivo em razão da rejeição dos embargos de declaração.

III - O objetivo principal da metodologia dos preços de

transferência é assegurar ao Estado que os fatos geradores de obrigações tributárias não escapem do seu poder tributante por força da alocação de lucros promovida por contribuintes dotados de projeções empresariais internacionais. Trata-se de um instrumento de combate à erosão das bases tributáveis decorrente da transferência de valores para outras jurisdições, sobre a qual a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE vem se dedicando por meio do Plano de Ação sobre BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Em termos práticos, a sistemática está baseada na comparação entre uma operação em condições normais de mercado e a operação entre partes vinculadas, determinando-se o valor envolvido na operação a partir do que usualmente acontece em situações desprovidas de vinculação (preço parâmetro). É dizer, os Estados adotam tal sistemática para que se descubra ou se confirme o real preço do bem importado, evitando assim a indevida exportação de lucros.

IV - No Brasil, a metodologia dos preços de transferência foi instituída pela Lei n. 9.430/1996, norma que compreende o conceito de partes relacionadas e elenca os métodos estabelecidos, dentre eles o PRL, objeto de discussão no presente caso. Sob a redação da Lei n. 9.430/1996 vigente à época da propositura do mandado de segurança, o PRL foi um método de margens predeterminadas mediante a imposição de um coeficiente presumido de lucro, com o qual o contribuinte concordava ao optar pela aplicação em suas operações com partes relacionadas.

V - A interpretação adotada pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa SRF n. 243/2002, referendada pelo Tribunal de origem, não viola o art. 18 da Lei n. 9.430/1996, tampouco os demais dispositivos legais indicados. Trata-se de interpretação lógica, com base na *ratio legis*, ou seja, na finalidade da norma instituída. A função de uma instrução normativa não é a mera repetição do texto da lei, mas a sua regulamentação, esclarecendo a sua função prática.

VI - A Instrução Normativa SRF n. 243/2002 teve por finalidade apenas consubstanciar a correta interpretação que se deve fazer no que diz respeito à metodologia prevista pelo art. 18 da Lei n. 9.430/1996, em observância ao art. 100, I, do CTN, sem que houvesse indevida majoração do tributo. A forma de cálculo prevista em lei e pormenorizada pelo art. 12 da Instrução Normativa SRF n. 243/2002 atende à finalidade consagrada pela sistemática do preço de transferência, sendo a interpretação defendida pela recorrente verdadeira causa de desrespeito aos arts. 43 e 97 do CTN, ao pretender a redução de sua carga tributária mediante a dedução indevida de valores.

VII - O advento da Lei n. 12.715/2012 com o intuito de incluir as previsões da Instrução Normativa SRF n. 243/2002 ao texto da Lei n. 9.430/1996 não deveria ser encarado como reconhecimento pelo Fisco de que a norma infralegal extrapolou a previsão legal. Não obstante o correto posicionamento da Receita Federal do Brasil, tal como exposto no presente

voto, é no mínimo adequada a alteração da norma para estancar as inúmeras batalhas na seara administrativa e judicial, como medida de redução de danos fiscais e de custos com o contencioso tributário.

VIII - Recurso especial improvido.

## RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de mandado de segurança impetrado com a finalidade de ver assegurado o direito à apuração dos preços de transferência pelo método PRL segundo os critérios estabelecidos pelo art. 18 da Lei n. 9.430/1996, afastando-se aqueles constantes na Instrução Normativa SRF n. 243/2002.

Em síntese, relata a recorrente que, no ano-calendário de 2008, importou insumos de sociedades vinculadas com sede no exterior, razão pela qual obrigatoriamente teve que se sujeitar à apuração dos preços de transferência segundo o método do preço de revenda menos lucro (PRL), previsto no art. 18, II, da Lei n. 9.430/1996.

Defende a recorrente que a Instrução Normativa SRF n. 243/2002, a pretexto de regulamentar a Lei n. 9.430/1996, usurpou a competência meramente regulamentadora ao inovar no ordenamento jurídico, prescrevendo um regime de apuração dos preços de transferência pelo método PRL distinto do previsto em lei, influenciando de forma direta a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O juízo de primeira instância julgou parcialmente procedente o pedido para reconhecer expressamente o direito à apuração dos preços de transferência pelo método PRL segundo os critérios estabelecidos pelo art. 18 da Lei n. 9.430/1996, afastando-se a Instrução Normativa SRF n. 243/2002, até que sobrevenha modificação do dispositivo legal retro mencionado.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região deu provimento ao recurso de apelação da Fazenda Nacional e à remessa oficial, para reformar parcialmente a sentença,

indeferir o pedido formulado nos autos e denegar a ordem, por meio de acórdão assim ementado:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODODE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. LEI Nº9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVASRF243/02. APLICABILIDADE.

1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro- PRL, estabelecido na Lei n.º9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF n.º 243/02.

2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa n. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.

3. Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que levarem conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL.

4. Apelação da União provida e da remessa oficial. Sentença parcialmente reformada. Ordem denegada.

Os embargos de declaração opostos pela recorrente foram rejeitados (fls. 411-417).

Em seu recurso especial, interposto com fundamento no art. 105, III, *a*, CF, a recorrente alega, preliminarmente, violação ao art. 535, II, do CPC/1973. No mérito, defende que houve violação dos arts. 43, 97, IV, 100, I, do CTN, bem como do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.

É o relatório.

## VOTO

Inicialmente, afasto a alegada violação ao art. 535, II, do CPC/1973, tendo em vista que os embargos de declaração opostos contra o acórdão de origem, ao apontar supostas omissões, serviram como mera demonstração de inconformismo da recorrente, na tentativa de ver reapreciados os argumentos já expostos e analisados, com o intuito de obter efeito infringente. Desse modo, inexistente a violação ao mencionado dispositivo em razão da rejeição dos embargos de declaração.

Passo agora à análise de mérito.

O sistema de controle de preço de transferência, atrelado ao princípio *arm's lenght*, é adotado mundialmente como instrumento de intervenção nas operações comerciais internacionais praticadas por empresas e pessoas vinculadas com a finalidade de assegurar que os valores atribuídos aos produtos e serviços sejam válidos e legítimos. Isso porque os preços de transferência são comumente utilizados com o propósito de promover a alocação de lucros entre pessoas relacionadas, mediante o superfaturamento das importações e do subfaturamento das exportações, transferindo-os aos países onde as cargas tributárias são mais favoráveis.

O objetivo principal da metodologia dos preços de transferência é assegurar ao Estado que os fatos geradores de obrigações tributárias não escapem do seu poder tributante por força da alocação de lucros promovida por contribuintes dotados de projeções empresariais internacionais. Trata-se de um instrumento de combate à erosão das bases tributáveis decorrente da transferência de valores para outras jurisdições, sobre a qual a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE vem se dedicando por meio do Plano de Ação sobre BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Em termos práticos, a sistemática está baseada na comparação entre uma operação em condições normais de mercado e a operação entre partes vinculadas, determinando-se o valor envolvido na operação a partir do que usualmente acontece em situações desprovidas de vinculação (preço parâmetro). É dizer, os Estados adotam tal sistemática para que se descubra ou se confirme o real preço do bem importado, evitando assim a indevida exportação de lucros.

No Brasil, a metodologia dos preços de transferência foi instituída pela Lei n. 9.430/1996, norma que compreende o conceito de partes relacionadas e elenca os métodos estabelecidos, dentre eles o PRL, objeto de discussão no presente caso. Sob a redação da Lei n. 9.430/1996 vigente à época da propositura do mandado de segurança, o



PRL foi um método de margens predeterminadas mediante a imposição de um coeficiente presumido de lucro, com o qual o contribuinte concordava ao optar pela aplicação em suas operações com partes relacionadas.

De início, o método PRL foi estabelecido para controle das operações envolvendo revendedores de produtos importados, nas situações em que o importador comprava o produto e revendia. Entretanto, com o advento da Lei n. 9.959/2000, as operações de importações de bens utilizados como insumo na produção local também foram abrangidas pelo método PRL, sendo essa a situação narrada pela recorrente.

A Lei n. 9.430/1996, à época dos fatos, previa em seu art. 18, o seguinte:

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

I- (...) *Omissis*

**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)**

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

§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 *Omissis*

§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.

**(Destaque do Relator)**

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF 243/2002, determinava:

**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;**

**II - 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 § 5, 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 conto:

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.

**(Destaque do Relator)**

Defende a recorrente que a Instrução Normativa SRF n. 243/2002 inovou o ordenamento jurídico ao distorcer as disposições originais do art. 18 da Lei n. 9.430/1996, referentes à determinação do preço de transferência para fins de dedutibilidade na apuração do lucro real e do líquido. Como consequência, a incidência do IRPJ e da CSLL ocorreria sobre uma base de cálculo majorada sem que houvesse previsão legal para tanto, em desrespeito aos arts. 43, 97, IV, 100, I, do CTN, bem como do próprio art. 18 da Lei n. 9.430/1996.

O ponto de inconformismo da recorrente consta resumidamente no seguinte parágrafo de seu recurso especial:

De acordo com a Lei no 9.430/96, o limite do preço toma por base o preço líquido de venda integralmente, enquanto que a IN/SRF no 243/02 define como limite apenas um percentual de tal preço líquido, restringindo o resultado almejado pelo legislador, tendo em vista que se passa a comparar não mais o preço praticado com um preço limite, mas sim parte desse mediante as seguintes determinações: (i) a margem de lucro seria de 60% (sessenta por cento) da parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados; e (ii) o preço parâmetro seria o percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de sessenta por cento.

Em suma, o que defende a recorrente é que o cálculo do preço parâmetro do insumo importado mediante a aplicação da margem de lucro seja feito com base na totalidade do preço líquido de venda do produto acabado, resultando num valor maior para dedução a título de custo. Por outro lado, a Instrução Normativa SRF n. 243/2002 determina que a margem de lucro seja aplicada sobre parcela do valor correspondente ao

bem importado, ou seja, sobre a parte correspondente à participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido.

Não obstante os argumentos da recorrente, entendo que a interpretação adotada pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa SRF n. 243/2002, referendada pelo Tribunal de origem, não viola o art. 18 da Lei n. 9.430/1996, tampouco os demais dispositivos legais indicados. Trata-se de interpretação lógica, com base na *ratio legis*, ou seja, na finalidade da norma instituída. Na verdade, se há que se falar em distorções no presente caso é porque a recorrente distorce a lógica econômica envolvendo a sistemática de controle de preços de transferência, ao desconsiderar a parcela de participação do bem importado no produto final.

Neste ponto, considero importante ressaltar que a celeuma ora em apreço não pode ser solucionada mediante a mera comparação da redação do art. 18 da Lei n. 9.430/1996 e do art. 12 da Instrução Normativa SRF n. 243/2002, com o intuito de verificar no que o texto da norma infralegal extrapola o dispositivo legal. A função de uma instrução normativa não é a mera repetição do texto da lei, mas a sua regulamentação, esclarecendo a sua função prática. Sobre o assunto, ensina o Desembargador Federal José Carlos Francisco:

No entanto, sabemos que a função regulamentar deve ser fiel primeiro à ordem constitucional, de modo que a omissão do legislador não exclui o ônus de o Executivo cumprir as suas funções institucionais, suprindo integralmente a lacuna da lei no caso de normas de eficácia plena e especialmente em razão dos preceitos constitucionais de eficácia contida, para tanto se orientando de todos os princípios, fundamentos e objetivos do Estado Democrático de Direito em sua busca pela justiça social. Quando a lacuna for no ato legislativo, a solução deverá ser a mesma, pois sendo ele dotado de eficácia jurídica, é evidente que o regulamento deve obediência ao espírito das leis e não à sua "letra" pura e simples, na medida em que a redação normativa deve ser sempre contextualizada mediante métodos de hermenêutica (como a obra de conjunto), e não meramente "lida" daí que a aplicação da lei omissa pode exigir integração mediante norma regulamentar, como modo de essa ser fiel à norma que complementa.

(Função Regulamentar e Regulamentos, 1ª. Edição: 2.009. Ed. Forense).

Como visto, o que se pretende por meio da sistemática de preço de transferência é a identificação do preço do bem, serviço ou direito negociado entre partes

relacionadas. Dessa forma, deve-se levar em conta que o método PRL foi instituído para apurar o preço parâmetro, tomando-se como base o preço do produto final vendido para identificar o preço do produto importado. Para tanto, a correta interpretação do art. 18 da Lei n. 9.430/1996 nos direciona a: i) constatar o valor líquido de revenda, descontadas as despesas elencadas pela norma; ii) considerar, desse valor líquido de revenda, a parcela correspondente à participação do produto final e; iii) descontar a margem de lucro para alcançar o preço do insumo.

Acaso prevaleça o entendimento defendido pela recorrente para que o cálculo tome por base o valor líquido de revenda do bem revendido, afastando-se a proporcionalidade do insumo importado na composição do produto final, chegaríamos a um resultado de preço parâmetro destoante da realidade. A situação é ainda mais grave ao considerarmos que o bem produzido no Brasil não necessariamente tem apenas um item importado em sua composição, de maneira que se o cálculo de preço parâmetro desses itens for realizado sobre o valor total de revenda ao invés do valor proporcional no bem produzido, seriam igualmente produzidos resultados destoantes da realidade, os quais poderiam todos ser deduzidos do lucro líquido, reduzindo de forma indevida e substancial as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Resta evidente que a interpretação dada pela contribuinte é incoerente com a sistemática dos preços de transferência, cujo objetivo é evitar a remessa de lucros ao exterior que seriam tributados no país de sua origem. Isso porque sua interpretação provoca efeito contrário à finalidade da norma, subvertendo a sistemática de controle de preços de transferência ao permitir o aumento dos valores dedutíveis do IRPJ e da CSLL e, por consequência, a exportação de lucros ao exterior.

Apenas como tentativa de ilustrar a referida incoerência, merece ser rememorado o exemplo trazido pela própria recorrente em sua exordial, no qual, por meio

de um quadro sinótico, estabeleceu uma comparação entre o valor do excedente indedutível obtido pela aplicação do método defendido pelo contribuinte com o decorrente da interpretação da norma de acordo com a Instrução Normativa SRF n. 243/2002:

<b>Lei 9.430/1996</b>	<b>IN/SRF 243/2002</b>
77,35 (Preço líquido de venda)	77,35 (Preço líquido de venda)
- 10,00 (valor agregado no país)	- 10,00 (valor agregado no país)
<u>67,35</u>	<u>67,35</u>
40 (custo produto importado)	40 (custo produto importado)
50 (custo total do produto final)	50 (custo total do produto final)
60% x 67,35 = 40,41 (margem de lucro)	40/50 x 77,35 = 61,88 (percentual de participação do produto importado no custo total do produto final)
77,35 (preço líquido de venda)	60% x 61,88 = 37,13 (margem de lucro)
- 40,41 (margem de lucro)	61,88 - 37,13 = 24,75 (preço parâmetro)
<u>36,94 (preço parâmetro)</u>	40 (custo do produto importado)
40 (custo produto importado)	- 24,75 (preço parâmetro)
- 36,94 (preço parâmetro)	<u>15,24 (excedente indedutível)</u>
<b>3,06 (excedente indedutível)</b>	

Conforme se percebe da análise de ambas as metodologias de cálculo propostas, o preço parâmetro sempre será utilizado como fator de subtração em relação ao custo do produto importado, operação aritmética que resultará no valor do excedente indedutível. A diferença entre as duas metodologias consiste, em resumo, da consideração, ou não, da importância do produto importado na confecção do preço parâmetro. É que, enquanto no método proposto pelo contribuinte (lado esquerdo da tabela) o preço parâmetro é sempre fixo para qualquer preço líquido de venda de determinada mercadoria, na interpretação dada pela Receita Federal do Brasil, o preço parâmetro é variável, oscilando de acordo com o grau de participação do insumo (produto importado) no preço líquido de venda dessa mesma mercadoria comercializada.

Assim, a discrepância entre as duas metodologias serve apenas e, justamente, para ressaltar a inerente inviabilidade de emprego da sistemática requerida pelo contribuinte, tendo em vista que, para qualquer preço de insumo importado lançado em sua contabilidade até o limite do preço parâmetro (que é fixo), o particular garantiria a integral dedutibilidade.

Dessa forma, a eleição do método do contribuinte resultaria em conceder "carta branca" para um planejamento sistemático de evasão fiscal, na medida em que a empresa saberia, de antemão, qual o limite máximo do valor do insumo que poderia ser lançado, o qual, obviamente sempre corresponderia a menor diferença possível em relação ao preço parâmetro, fator que resultaria na maximização irregular de sua dedutibilidade fiscal.

Desse modo, entendo que a Instrução Normativa SRF n. 243/2002 teve por finalidade apenas consubstanciar a correta interpretação que se deve fazer no que diz respeito à metodologia prevista pelo art. 18 da Lei n. 9.430/1996, em observância ao art. 100, I, do CTN, sem que houvesse indevida majoração do tributo. A forma de cálculo prevista em lei e pormenorizada pelo art. 12 da Instrução Normativa SRF n. 243/2002 atende à finalidade consagrada pela sistemática do preço de transferência, sendo a interpretação defendida pela recorrente verdadeira causa de desrespeito aos arts. 43 e 97 do CTN, ao pretender a redução de sua carga tributária mediante a dedução indevida de valores.

Por fim, o advento da Lei n. 12.715/2012 com o intuito de incluir as previsões da Instrução Normativa SRF n. 243/2002 ao texto da Lei n. 9.430/1996 não deveria ser encarado como reconhecimento pelo Fisco de que a norma infralegal extrapolou a previsão legal. Não obstante o correto posicionamento da Receita Federal do Brasil, tal como exposto no presente voto, é no mínimo adequada a alteração da norma para estancar as inúmeras batalhas na seara administrativa e judicial, como medida de redução de danos fiscais e de custos com o contencioso tributário.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

É o voto.







**SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**  
RECURSO ESPECIAL Nº 1.787.614 - SP (2018/0336670-9)  
EMENTA

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC/1973. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. LEGALIDADE DO ART. 12, §§10 E 11, DA IN/SRF N. 243/2002 FRENTE AO ART. 18, DA LEI N. 9.430/96 DIANTE DA IMPOSSIBILIDADE DE SE COMPUTAR COMO CUSTOS DEDUTÍVEIS OS CUSTOS REFERENTES A BENS ESTRANHOS AOS DOCUMENTOS DE IMPORTAÇÃO ESTABELECIDADA PELO MESMO ART. 18, DA LEI N. 9.430/96. COMPROMISSOS INTERNACIONAIS ASSUMIDOS PELO BRASIL NO ÂMBITO DA ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE) PARA O COMBATE AO DESLOCAMENTO DE LUCROS E EROÇÃO DE BASES TRIBUTÁRIAS. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA SUFICIENTE. TEMA N. 829/STF. PRINCÍPIO *ARM'S LENGTH*. CONSONÂNCIA COM OS PRINCÍPIOS DA FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA, PRINCÍPIO DO BENEFÍCIO E PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. SÚMULA N. 115/CARF.**

1. Não ocorreu violação ao art. 535, do CPC/1973, tendo em vista o prequestionamento implícito da matéria.

2. Não desconheço os precedentes construídos no âmbito da Primeira Turma no REsp. n. 1.765.882/SP (Rel. Des. conv. Min. Manoel Erhardt, julgado em 22.11.2022) e no AREsp n. 511.736/SP (Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 04.10.2022). No entanto, no exame da causa, diferentemente do que tomam por premissa tais precedentes, verifiquei que **é o próprio art. 18, da Lei n. 9.430/96 que exige a correção dos parâmetros utilizados pelo normativo anterior (IN/SRF n. 32/2001), o que ensejou a publicação da norma impugnada (IN/SRF n. 243/2002), sendo desnecessário o art. 48, da Lei n. 12.715/2012, sob o ponto de vista estritamente jurídico.**

3. Isto porque se o art. 18, da Lei n. 9.430/96, se refere a **custo** de bem importado (expressão: "*bens constantes dos documentos de importação*") e a **preço** de revenda, por óbvio que está a exigir uma relação de correspondência entre o custo do que se importa (entrada) e o preço do que se revende (saída). Assim, **o preço de revenda diz respeito à revenda (saída) daquele mesmo bem importado e não a nenhum outro.** Desta forma, não há como imaginar que dentro do preço de revenda possa ser embutido o valor da revenda de bens outros que não sejam aquele que foi importado, ainda que com ele venham a compor um outro (novo) bem. **A Lei n. 9.430/96 exige expressamente uma correspondência lógica entre o custo (entrada) e o preço (saída). Em momento algum o art. 18, da Lei n. 9.430/96 permitiu a dedução de custos relativos a bens estranhos àqueles constantes dos documentos de importação.**

4. Desta forma, os §§10 e 11, do art. 12, da IN/SRF n. 243/2002, não extrapolam o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, visto que inserem uma metodologia de cálculo totalmente pertinente com o *caput* do art. 18, da Lei n. 9.430/96. **Não houvesse o cálculo da proporção previsto pela instrução normativa, seria realizada a**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

dedução de custos relativos a bens estrangeiros aqueles constantes dos documentos de importação, que é justamente o que a lei não permite.

5. Se o preço de saída de um bem para uma empresa relacionada é superior de forma desproporcional ao preço de entrada desse mesmo bem, **há lucro sendo enviado para a empresa relacionada no exterior de forma camuflada dentro do preço de saída.** É justamente a verificação dessa proporção que é o objeto do art. 12, da IN/SRF n. 243/2002, autorizado pelo art. 18, da Lei n. 9.430/96. Ou seja, a correta execução da lei exige o cálculo proposto pela IN/SRF n. 243/2002, não houvesse o cálculo, a execução seria incorreta, como ocorria na sistemática anterior (IN/SRF n. 32/2001).

6. Não há como cancelar judicialmente o comportamento de envio de lucros para a empresa relacionada no exterior de forma camuflada dentro do preço de saída através do superdimensionamento desse preço de saída. Tal procedimento, além de imoral, contraria os compromissos internacionais assumidos pelo Estado Brasileiro no exterior junto à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE: *Guidelines for Multinational Enterprises – 2011; Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Actions 8, 9, 10* e Modelo de Acordo para evitar a Dupla Tributação e prevenir a Evasão Fiscal, art. 9º.

7. Ainda que se entendam relevantes a diferenças redacionais entre o art. 12, da IN/SRF n. 243/2002, e o art. 18, da Lei n. 9.430/96, não há qualquer malferimento ao princípio da legalidade tributária. Isto porque, segundo a *ratio decidendi* do Tema n. 829/STF, **a legalidade tributária** imposta pelo texto constitucional **não é estrita ou fechada, mas sim, suficiente**, onde a lei estabelece parâmetros e nortes que deverão ser preenchidos - com a razoabilidade necessária em uma relação entre fins e meios - pelos normativos infralegais, *in verbis*: "*Na jurisprudência atual da Corte, o princípio da reserva de lei não é absoluto. Caminha-se para uma legalidade suficiente, sendo que sua maior ou menor abertura depende da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica. [...] o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade*" (RE n. 838.284/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 19.10.2016).

8. Uma norma que atue no sentido de mais bem dimensionar os custos envolvidos não pode ser taxada de não cumprir o Princípio *Arm's Length* ou os objetivos dos preços de transferência. Até porque o seu objetivo é justamente aproximar a tributação de operações envolvendo partes relacionadas a uma tributação de operações envolvendo partes independentes através da aplicação de preços justos (*Arm's Length Prices*). À toda evidência, a IN/SRF n. 243/2002 está mais de acordo com tais princípios que a antiga IN/SRF n. 32/2001.

9. A legalidade dos §§10 e 11, do art. 12, da IN/SRF n. 243/2002, frente ao art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, é entendimento já consolidado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e em precedentes dos Tribunais Regionais Federais:

**9.1. Súmula CARF nº 115:** "*A sistemática de cálculo do 'Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)' prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000*";

**9.2.** Precedentes dos Tribunais Regionais Federais: ApCiv. n. 5000969-87.2019.4.03.6128, TRF3, Sexta Turma, Rel. Des. Fed. Luis Antônio



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Johnson de Salvo, julgado em 13.09.2020; ApCiv. n. 5002007-92.2017.4.03.6100, TRF3, Sexta Turma, Rel. Des. Fed. Leila Paiva Morrison, julgado em 11.02.2020; ApCiv. n. 5000267-64.2017.4.03.6144, TRF3, Terceira Turma, Rel. Des. Fed. Luis Carlos Hiroki Muta, julgado em 24.11.2020; AG. n. 5041125-49.2016.4.04.0000, TRF4, Segunda Turma, Rel. Des. Claudia Maria Dadico, julgado em 13.12.2016.

**10.** Ante o exposto, com vênias ao entendimento daqueles que pensam de modo contrário, ACOMPANHO o relator para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.

### VOTO-VISTA

**O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:** Trata-se de recurso especial interposto com fulcro no permissivo do art. 105, III, "a", da Constituição Federal de 1988, contra acórdão que reconheceu a legalidade da aferição dos preços de transferência pelo método PRL segundo os critérios estabelecidos pela IN/SRF n. 243/2002, consoante a seguinte ementa (e-STJ fls. 387/395):

**APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. LEI N.º 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF243/02. APLICABILIDADE.**

1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, estabelecido na Lei n.º 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF n.º 243/02.

2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa n. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.

**3. Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que levarem conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL.**

4. Apelação da União provida e da remessa oficial. Sentença parcialmente reformada. Ordem denegada.

Os embargos de declaração interpostos restaram rejeitados (e-STJ fls. 411/417).

Alega a recorrente BURNDY DO BRASIL INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE CONECTORES LTDA., que houve violação aos arts. 535, II, do CPC/1973; arts. 43, 97, IV e 100, I, do CTN e art. 18, da Lei n. 9.430/96.

Em relação à violação ao art. 535, II, do CPC/1973, sustenta que o acórdão proferido



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

pelo Tribunal *a quo* deixou de apreciar questões essenciais e imprescindíveis para o julgamento da lide referentes (i) ao fato de que a redação do art. 12, da IN/SRF n. 243/2002 difere da redação do art. 18, da Lei n. 9.430/96; (ii) ao fato de que a apuração dos preços de transferência no presente caso influencia de forma direta a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; (iii) às disposições dos arts. 10, IV; 30, II; 50, II e XXII; 170, IV; 145, §1º; 150, I, II e IV; 153, III; 170, II; 195, I, "c", todos da CF/88; e arts. 43; 97, IV e 100, I, do CTN; (iv) aos princípios da legalidade, da estrita legalidade, do *arm's length*, da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco e ao direito de propriedade; (v) ao fundamento de criação das regras dos preços de transferência; e (vi) à edição da Medida Provisória n. 478/2009.

Já em relação à violação aos arts. 43, 97, IV e 100, I, do CTN e art. 18, da Lei n. 9.430/96, sustenta que o art. 12, da IN/SRF n. 243/2002, extrapola o art. 18, da Lei n. 9.430/96, ao estabelecer método de apuração de preços de transferência não autorizado em lei que resultou em majoração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por si devidos.

Afirma possuir o direito líquido e certo de apurar os preços de transferência pelo método PRL - 60, segundo os critérios estabelecidos pelo art. 18, da Lei n. 9.430/96 e não pelos constantes no art. 12, da IN/SRF n. 243/2002, relativos às operações realizadas com FCI Austria GmbH-Mattighofe, FCI Auto Deutschland-Nürnberg, FCI Automotive France-Eperno, FCI Hungary, FCI Ireland BV, FCI Italia-Torino-ITL, FCI Juarez, FCI Korea LTD., FCI Mexico, C.V. de S.A., FCI Technology Services Ltd., FCI USA, INC-Manchester-USD e FCI-Livonia-USA, no ano-calendário de 2008 e quanto às operações futuras a serem realizadas com quaisquer outras partes vinculadas (e-STJ fls. 419/443).

Contrarrazões da FAZENDA NACIONAL nas e-STJ fls. 527/545 pela negativa de provimento ao recurso especial.

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 566/567).

Na sessão do dia 15.08.2023, votou o Min. Francisco Falcão, relator do feito, no sentido de que, ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN/SRF n. 243/2002 nada mais está fazendo do que levar em conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Diante do ineditismo do tema no colegiado desta Segunda Turma, pedi vista para examinar com mais vagar.

Quanto à preliminar de mérito por violação ao art. 535, do CPC/1973, entendo por não ocorrida tendo em vista o prequestionamento implícito da matéria. Não vejo como analisar a compatibilidade dos §§10 e 11, do art. 12, da IN/SRF n. 243/2002, com o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, sem se partir dos pressupostos (implícitos) de que possuem redações distintas, de que a apuração dos preços de transferência influencia de forma direta a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e de que, no caso concreto, está em jogo o princípio da legalidade tributária.

Já em atenção ao mérito do tema em discussão, não desconheço os precedentes construídos no âmbito da Primeira Turma no REsp. n. 1.765.882/SP (Rel. Des. conv. Min. Manoel Erhardt, julgado em 22.11.2022) e no AREsp n. 511.736/SP (Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 04.10.2022) no sentido de que *"[...] as distorções na redação do art. 18, II, da Lei 9.430/1996 não poderiam ser sanadas por ato infralegal. Logo, somente após a entrada em vigor da Lei 12.715, em 17 de setembro de 2012, que deu nova redação ao art. 18 da Lei 9.430/1996, seria legalmente cabível a adoção da fórmula prevista na indigitada Instrução Normativa 243/2002"* (EDcl no REsp. n.1.765.882/SP, Primeira Turma, (Rel. Des. conv. Min. Manoel Erhardt, julgado em 02.05.2023).

Tais precedentes da Primeira Turma partem do pressuposto de que *"[...] o art. 18, II, da Lei n. 9.430/1996 (com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000), ao disciplinar a metodologia de cálculo a ser empregada na definição do preço de transferência, adotou redação que, na prática, gerava distorções na mensuração do valor parâmetro do insumo importado. Isso porque, de fato, o dispositivo legal **desconsiderava, em seu texto, o grau de participação do insumo importado no produto final, após a adição do valor agregado**"* (trecho do voto-vista do Min. Gurgel de Faria no AREsp n. 511.736/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 04.10.2022).

No entanto, tenho compreensão que se assemelha à do ministro relator, pois considero equivocada a premissa adotada pela Primeira Turma (evidenciada no voto-vista do Min. Gurgel de Faria) no sentido de que Lei n. 9.430/96 não teria estabelecido quaisquer restrições à utilização do PRL para os bens importados que sofrem manipulação no Brasil, autorizando, assim,



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

a dedução dos custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos para o cálculo do preço parâmetro, de modo indistinto à participação do bem aferido no bem produzido. Isto porque considero que **tal raciocínio está em desacordo com a própria letra da lei**, com a finalidade dos preços de transferência e com o sentido dos tratados firmados pelo Estado Brasileiro junto à OCDE.

Com efeito, no exame da causa, diferentemente do que tomam por premissa os precedentes da Primeira Turma, verifiquei que **é o próprio art. 18, da Lei n. 9.430/96 que exige a correção dos parâmetros utilizados pelo normativo anterior (IN/SRF n. 32/2001), o que ensejou a publicação da norma impugnada (IN/SRF n. 243/2002), sendo desnecessário o art. 48, da Lei n. 12.715/2012, sob o ponto de vista estritamente jurídico.**

Veja-se.

Reza o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, que os custos relativos a bens constantes dos documentos de importação, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado pelo **Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL**. Segue a letra da lei:

LEI N. 9.430/96

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

[...]

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

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

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

A lógica é a de que para se chegar ao real valor do custo de aquisição do bem importado é preciso retirar tudo o que está embutido no preço de revenda **desse mesmo bem importado** (impostos, corretagens, margem de lucro, valor agregado etc.).



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O primeiro ponto que nos parece óbvio aqui é o de que se a lei se refere a **custo** de bem importado (expressão: "*bens constantes dos documentos de importação*") e a **preço** de revenda, por óbvio que está a exigir uma relação de correspondência entre o custo do que se importa (entrada) e o preço do que se revende (saída). Assim, **o preço de revenda diz respeito à revenda (saída) daquele mesmo bem importado e não a nenhum outro.** Desta forma, não há como imaginar que dentro do preço de revenda possa ser embutido o valor da revenda de bens outros que não sejam aquele que foi importado, ainda que com ele venham a compor um outro (novo) bem. Fosse assim, não haveria simetria entre o custo de entrada e o preço de saída, já que calculados sobre bens diversos. O equívoco do raciocínio salta: **a Lei n. 9.430/96 exige uma correspondência lógica entre o custo (entrada) e o preço (saída). Trata-se de algo que é inerente à correta aplicação da lei.**

À toda evidência, essa mesma correspondência se estende ao valor agregado no Brasil que deve ser calculado levando em consideração o incremento de valor obtido quando da revenda (saída) daquele específico bem que foi importado (entrada), mesmo que ele se agregue a outros a fim de compor um outro (novo) bem.

O exemplo prático trazido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em sustentação oral na tribuna faz saltar aos olhos a gravidade da discrepância que pode ser gerada acaso assim não se compreenda esse comando legal, transcrevo (grifo nosso):

*"Inicialmente, faz referência a exemplo numérico adotado por ilustres Auditores Fiscais da Receita Federal em estudo intitulado 'Nota Preços de Transferência – Posicionamento do Conselho de Contribuintes', em que a importação do insumo limpador de pára-brisa, cujo preço no mercado atacadista seja da ordem de R\$ 10,00, aplicado na produção de automóvel Honda Civic, com preço por volta de R\$ 40.000,00, redundaria na admissibilidade de preço parâmetro de R\$ 32.000,00, para produto que vale R\$ 10,00.*

(...)

*A lei fala em preço de revenda, e, no exemplo rígido pelo Auditor e mencionado pelo Procurador, não se pode dizer que o limpador de pára-brisa importado esteja sendo revendido por R\$ 40.000,00. O que está sendo vendido por este preço é o automóvel"* (Trecho extraído do Acórdão n. 101-94.888 do antigo Conselho de Contribuintes).

Dito de outra forma, quando o *caput* do art. 18, da Lei n. 9.430/96 se refere a "**custos [...] relativos a bens [...] constantes dos documentos de importação**" (letra da lei), ele limita



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

toda a equação para o cálculo do valor que será dedutível na determinação do lucro real, não permitindo que ingresse nessa equação qualquer variável referente a custo de bem estranho ao documento de importação. Ou seja, diferentemente do que entendeu a Primeira Turma, com todas as vênias, **em momento algum a lei permitiu que se tomasse o todo pela parte. A parte precisa ser tomada pelo que ela é: uma parte, tanto na entrada quanto na saída.** E isso se dá em relação a todos os componentes embutidos no preço de revenda (v.g. impostos, corretagens, margem de lucro, valor agregado etc.).

Assim, para expurgar do cálculo os custos de bens estranhos ao documento de importação quando a saída se faz através da composição de um outro (novo) bem com vários bens distintos, se faz necessário realizar um cálculo que permita identificar a proporção da participação do bem constante do documento de importação naquele outro (novo) bem que é um composto, um conjunto de bens. É justamente esse procedimento que está disciplinado nos §§10 e 11, do art. 12, da Instrução Normativa SRF n. 243, de 11 de novembro de 2002, a saber:

IN/SRF Nº 243, DE 11 DE NOVEMBRO DE 2002

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.

[...]

**§ 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**





## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

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.**

Não vejo, portanto, como os §§10 e 11, do art. 12, da IN/SRF n. 243/2002, possam estar extrapolando o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, visto que inserem uma metodologia de cálculo totalmente pertinente com o *caput* do art. 18, da Lei n. 9.430/96. **Não houvesse o cálculo da proporção, seria realizada a dedução de custos relativos a bens estranhos àqueles constantes dos documentos de importação, que é justamente o que a lei não permite.**

É de se repetir: **em momento algum o art. 18, da Lei n. 9.430/96 permitiu a dedução de custos relativos a bens estranhos àqueles constantes dos documentos de importação.**

Aqui, nunca é demais rememorar a clássica lição do mestre Hely Lopes Meirelles no sentido de que "*O poder regulamentar é a faculdade de [...] explicar a lei para a sua correta execução [...]*" (*in* Direito Administrativo Brasileiro. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, p. 112). Por óbvio que "*explicar a lei*" é algo diferente de repetir as suas palavras *ipsis litteris*. A simples repetição não explica nada, nada esclarece. "Explicar a lei" exige, a partir do seu sentido, uma explanação, um detalhamento, um passo-a-passo para as autoridades administrativas que a irão cumprir e fazer cumprir.

Pode-se questionar se seria possível uma outra forma de cálculo mais precisa para se chegar aos custos dedutíveis, mas não se pode admitir que sejam computados como custos dedutíveis os custos referentes a bens estranhos aos constantes dos documentos de importação, também não se pode admitir o argumento de que o fato de haver essa computação enseje a incidência do IRPJ e da CSLL sobre algo que não é uma riqueza nova, renda ou lucro. **Se o preço de saída de um bem para uma empresa relacionada é superior de forma desproporcional ao preço de entrada desse mesmo bem, há lucro sendo enviado para a**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

empresa relacionada no exterior de forma camuflada dentro do preço de saída. É justamente a verificação dessa proporção que é o objeto do art. 12, da IN/SRF n. 243/2002, autorizado pelo art. 18, da Lei n. 9.430/96. Ou seja, **a correta execução da lei exige o cálculo proposto pela IN/SRF n. 243/2002, não houvesse o cálculo, a execução seria incorreta, como ocorria na sistemática anterior (IN/SRF n. 32/2001).** Não por acaso que o legislador, com o exclusivo intuito de reduzir a litigiosidade a respeito do tema, optou por aprovar o art. 48, da Lei n. 12.715/2012, que trouxe de modo expreso para o corpo da Lei n. 9.430/96 a sistemática que anteriormente ali já estava implícita. O excesso de cautela derivou dos conflitos gerados por uma leitura conservadora e equivocada do princípio da legalidade tributária que, como veremos adiante, não é estrita ou cerrada, mas apenas suficiente, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

De observar que o estranhamento do contribuinte deriva do fato de que **o normativo anterior que regia a matéria (IN/SRF n. 32/2001) - que inclusive também não tinha redação idêntica ao art. 18, da Lei n. 9.430/96, o que confirma a percepção de que a correspondência normativa precisa ser de sentido e não meramente redacional -** apresentava cálculo diferente que lhe era mais favorável ao determinar que o percentual de 60% (sessenta por cento) incidisse sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país. Já a IN/SRF n. 243/2002, para o cálculo da mesma "margem de lucro", determina que o percentual de 60% (sessenta por cento) seja calculado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, atingindo um resultado invariavelmente menor. Veja-se a letra do normativo anterior:

IN/SRF Nº 32, DE 30 DE MARÇO DE 2001

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, 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.

[...]

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



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

§ II. 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.

Aqui a existência de normativos subsequentes que trataram da matéria de forma diversa em prejuízo do contribuinte poderia chamar discussões a respeito dos princípios da segurança jurídica, irretroatividade e anterioridade, que pertencem ao âmbito constitucional, ou quanto à aplicabilidade do parágrafo único do art. 100, do CTN, que pertence ao âmbito infraconstitucional. Contudo tal não significa que as alterações realizadas pela IN/SRF n. 243/2002 estejam em desacordo com a lei. Muito pelo contrário, é a sistemática anterior que não se apresentava como a mais adequada às finalidades do preço de transferência, pois permitia uma dedução desproporcional ao custo quando considerava dentro do preço de entrada um determinado bem (bem constante do documento de importação) e dentro do preço de saída um conjunto de outros bens que não apenas aquele constante do documento de importação (o bem da entrada era diferente do bem da saída). **Esse procedimento permitia o envio de lucros para a empresa relacionada no exterior de forma camuflada dentro do preço de saída, pois autorizava o superdimensionamento do preço de saída.** Com todas as vênias, não há como o Superior Tribunal de Justiça chancelar judicialmente esse comportamento, até porque, além de imoral, contraria os compromissos internacionais assumidos pelo Estado Brasileiro no exterior.

Nessa linha, de rememorar que o Brasil é signatário das “Diretrizes para as empresas multinacionais” formuladas pela OCDE em 2011 (*in* Guidelines for Multinational Enterprises – 2011, OECD Publishing. Disponível em: <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/48004323.pdf>. Acesso em 27.11.2020) donde consta na lista de deveres daquelas corporações a serem impostos pelo Estado brasileiro:

*“[...] Transactions should not be structured in a way that will have tax results that are inconsistent with the underlying economic consequences of the transaction unless there exists specific legislation designed to give that result. In*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*this case, the enterprise should reasonably believe that the transaction is structured in a way that gives a tax result for the enterprise which is not contrary to the intentions of the legislature”.*

Outrossim, o correto alinhamento dos resultados da utilização da técnica dos preços de transferência com o valor efetivamente criado no país (valor agregado) é um dos objetivos assumidos pelo Estado Brasileiro perante a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, integrando as Ações "8", "9" e "10" do plano BEPS (*in Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013, p. 20):

### **ACTIONS 8, 9, 10**

***Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation***

#### **Action 8 – Intangibles**

*Develop rules to prevent BEPS by moving intangibles among group members. This will involve: (i) adopting a broad and clearly delineated definition of intangibles; (ii) ensuring that profits associated with the transfer and use of intangibles are appropriately allocated in accordance with (rather than divorced from) value creation; (iii) developing transfer pricing rules or special measures for transfers of hard-to-value intangibles; and (iv) updating the guidance on cost contribution arrangements.*

#### **Action 9 – Risks and capital**

***Develop rules to prevent BEPS by transferring risks among, or allocating excessive capital to, group members. This will involve adopting transfer pricing rules or special measures to ensure that inappropriate returns will not accrue to an entity solely because it has contractually assumed risks or has provided capital. The rules to be developed will also require alignment of returns with value creation. This work will be co-ordinated with the work on interest expense deductions and other financial payments.***

#### **Action 10 – Other high-risk transactions**

*Develop rules to prevent BEPS by engaging in transactions which would not, or would only very rarely, occur between third parties. This will involve adopting transfer pricing rules or special measures to: (i) clarify the circumstances*

A técnica dos preços de transferência também é compromisso assumido pelo Estado Brasileiro em vários Acordos para evitar a Dupla Tributação e prevenir a Evasão Fiscal já que constante do art. 9º, do modelo OCDE, a correta alocação de lucros quando empresas situadas em Estados contratantes diversos forem coligadas, controladas ou submetidas a uma unidade de comando e controle v.g. através de uma mesma empresa *holding*, a saber (texto extraído para exemplo do Decreto n. 11.109/2022, tratado Brasil - Singapura):

Artigo 9



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Empresas associadas

Quando

a) uma empresa de um Estado Contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou **[caso de empresas coligadas ou controladas situadas em Estados contratantes distintos]**

b) as mesmas pessoas participarem, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante,... **[caso de empresas situadas em Estados contratantes distintos mas submetidas a(às) mesma(s) empresa(s) holding(s)]**

...e, em qualquer dos casos, **quando condições forem estabelecidas ou impostas entre as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, que difiram daquelas que seriam estabelecidas entre empresas independentes, então quaisquer lucros que teriam sido obtidos por uma das empresas, mas que, em virtude dessas condições, não o foram, poderão ser acrescidos, pelo Estado Contratante, aos lucros dessa empresa e, como tal, tributados.**

Com todo esse objetivo de harmonização normativa global está de pleno acordo a redação da Exposição de Motivos n. 470, de 15 de outubro de 1996, referente ao Projeto de Lei n. 2.448/1996, veiculada na Mensagem n. 990, de 16 de outubro de 1996, do Exmo. Sr. Presidente da República ao Congresso Nacional, que culminou na promulgação da Lei n. 9.430/96, a saber:

2. Em 1995, foram sancionadas as Leis n's 9.249.9.250, de 26 de dezembro daquele ano, as quais tomaram-se o marco inicial de **modernização da legislação do imposto de renda, tendo em vista os critérios de simplificação, harmonização, universalização nelas adotados.**

3. **O atual projeto se insere nesse esforço de modernização e, sendo mais abrangente, estende a outras áreas os princípios que nortearam a elaboração da referida legislação. ao mesmo tempo em que aperfeiçoa os mecanismos que permitem a verificação ágil e eficiente do cumprimento da obrigação tributária dentro das práticas atuais de mercado, em uma economia cada vez mais globalizada.**

[...]

12. **As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados "Preços de Transferência" de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior.**

[...]

14. Por sua vez, o art. 24 estende a aplicação das regras contidas nos arts. 18 a 22 a todas as operações praticadas com pessoas residentes ou domiciliadas em países com tributação favorecida, ainda que não vinculadas à pessoa jurídica brasileira, inclusive por pessoas físicas residentes no país, que se submeterão àquelas regras para fins de determinação de ganho de capital ou de rendimento tributário.

Sendo assim, além de as transações entre as empresas relacionadas não poderem ser estruturadas de forma a obter resultados tributários inconsistentes com as consequências econômicas subjacentes, as normas produzidas relacionadas aos preços de transferência devem ser interpretadas no sentido de evitar o deslocamento de lucros e a erosão das bases tributárias através da alocação excessiva de capital a determinados membros do grupo econômico (empresas relacionadas) em desproporção com a criação de valor atribuída àquele mesmo membro do grupo. É essa proporção que busca a IN/SRF n. 243/2002, pois o valor agregado precisa ser proporcional ao bem que entrou e não ao conjunto diferente de bens que saiu.

Em relação à legalidade tributária, ainda que se entendam relevantes a diferenças redacionais entre o art. 12, da IN/SRF n. 243/2002, e o art. 18, da Lei n. 9.430/96, não há qualquer malferimento ao princípio. Na impossibilidade de se isolar o mesmo bem na entrada e na saída, o que a IN/SRF n. 243/2002 faz, **em complemento ao comando legal, explicando-o para a sua correta execução** (vide lição de Hely Lopes Meirelles, acima), é calcular o percentual de participação desse mesmo bem da entrada dentro do bem (ou conjunto de bens) da saída. Essa medida está de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal para quem **a legalidade tributária** imposta pelo texto constitucional **não é estrita ou fechada** - Tema n. 829/STF. Isto significa, insistimos, que a instrução normativa não precisa repetir *ipsis litteris* o que já está na lei. Ao contrário disso, consoante os precedentes mais recentes, a Corte Constitucional adota o **princípio da legalidade tributária suficiente**, onde a lei estabelece parâmetros e nortes que deverão ser preenchidos - com a razoabilidade necessária em uma relação entre fins e meios - pelos normativos infralegais, a saber:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. TAXA COBRADA EM RAZÃO DO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. ANOTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TÉCNICA (ART). LEI N. 6.994/82. ASPECTO QUANTITATIVO. DELEGAÇÃO A ATO NORMATIVO INFRALEGAL DA ATRIBUIÇÃO DE FIXAR O VALOR DO TRIBUTO EM PROPORÇÃO



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RAZOÁVEL COM OS CUSTOS DA ATUAÇÃO ESTATAL. TETO PRESCRITO EM LEI. **DIÁLOGO COM O REGULAMENTO EM TERMOS DE SUBORDINAÇÃO, DE DESENVOLVIMENTO E DE COMPLEMENTARIEDADE.** CONSTITUCIONALIDADE.

**1. Na jurisprudência atual da Corte, o princípio da reserva de lei não é absoluto. Caminha-se para uma legalidade suficiente, sendo que sua maior ou menor abertura depende da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica.** No tocante às taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, por força da ausência de exauriente e minuciosa definição legal dos serviços compreendidos, admite-se o especial diálogo da lei com os regulamentos na fixação do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência. **A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade.**

2. No RE nº 343.446/SC, alguns critérios foram firmados para aferir a constitucionalidade da norma regulamentar: “a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa standards ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação”.

3. A razão autorizadora da delegação dessa atribuição anexa à competência tributária está justamente na maior capacidade de a Administração Pública, por estar estreitamente ligada à atividade estatal direcionada a contribuinte, conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa, visando encontrar, com maior grau de proximidade (quando comparado com o legislador), a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir.

4. A taxa devida pela anotação de responsabilidade técnica, na forma do art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82, insere-se nesse contexto. Os elementos essenciais da exação podem ser encontrados nas leis de regência (Lei nº 6.496/77 e Lei nº 6.994/82). Foi no tocante ao aspecto quantitativo que se prescreveu o teto sob o qual o regulamento do CONFEA poderá transitar para se fixar o valor da taxa, visando otimizar a justiça comutativa.

5. As diversas resoluções editadas pelo CONFEA, sob a vigência da Lei nº 6.994/82, parecem estar condizentes com a otimização da justiça comutativa. Em geral, esses atos normativos, utilizando-se da tributação fixa, assentam um valor fixo de taxa relativa à ART para cada classe do valor de contrato – valor empregado como um critério de incidência da exação, como elemento sintomático do maior ou do menor exercício do poder de polícia, e não como base de cálculo.

6. Não cabe ao CONFEA realizar a atualização monetária do teto de 5 MVR em questão em patamares superiores aos permitidos em lei, ainda que se constate que os custos a serem financiados pela taxa relativa à ART ultrapassam tal limite, sob pena de ofensa ao art. 150, I, da CF/88.

7. Em suma, o art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82 estabeleceu diálogo com o regulamento em termos de subordinação (ao prescrever o teto legal da taxa referente à ART), de desenvolvimento (da justiça comutativa) e de complementariedade (ao deixar um valoroso espaço para o regulamento complementar o aspecto quantitativo da regra matriz da taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia). O Poder Legislativo não está abdicando de sua competência de legislar sobre a matéria tributária. A qualquer momento, pode o Parlamento deliberar de maneira diversa, firmando novos critérios políticos ou outros paradigmas a serem observados pelo regulamento.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

8. Negado provimento ao recurso extraordinário (RE n. 838.284/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 19.10.2016).

**Tema n. 829/STF** - Validade da exigência da taxa para expedição da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), baseada na Lei 6.994/1982, que estabeleceu limites máximos para a ART.

**Tese:** *"Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos".*

Nessa mesma linha do afastamento da legalidade estrita ou fechada em prol da adoção de uma legalidade suficiente estão o RE n. 343.446/SC (Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 20.03.2003), o RE n. 704.292/PR (Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 19.10.2016), a ADI n. 4.697/DF (Tribunal Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 06.10.2016) e o RE n. 1.043.313/RS (Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 10.12.2020), neste último foram mencionados todos os anteriores - transcrição que deixo de fazer para não me alongar demasiadamente. De registro que o entendimento da legalidade tributária suficiente se aplica em maior ou menor grau a todas as espécies tributárias.

Por fim, o Princípio *Arm's Length* é a condição ou o fato de as partes numa transação serem independentes e estarem em pé de igualdade, sendo esta conhecida como uma "transação de plena concorrência". Em uma situação de "plena concorrência" os preços de suas mercadorias são naturalmente dados pelas forças do mercado consoante as leis da oferta e da procura. Em se tratando de empresas relacionadas (coligadas, controladas etc.) que de algum modo se submetem a um mesmo núcleo decisório, essa presunção perde força, pois pode haver um comando desse núcleo decisório no sentido de, através da artificialização do sistema de preços, deslocar internacionalmente lucros de uma empresa relacionada situada em um país para outra situada em outro país a fim de reduzir a tributação do grupo como um todo, deslocando-a para países com tributação inferior, favorecida ou até mesmo para paraísos fiscais. Tal comportamento prejudica a função social da empresa relacionada que remeteu o lucro, pois esta tem sua capitalização reduzida (*thin capitalisation*), prejudica a arrecadação dos países que construíram o ambiente socioeconômico onde a riqueza foi produzida (violação ao princípio do benefício) e fragiliza a prestação de serviços públicos diversos à população daquele mesmo país (violação ao princípio da solidariedade). Ou seja, extrai injustamente riquezas públicas e privadas de um país e as





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

remove para outros locais, a semelhança das antigas relações abusivas entre metrópole e colônia, em se tratando de países em desenvolvimento como o Brasil. É justamente para coibir essa conduta empresarial abusiva que existem os preços de transferência e as ações constantes do plano BEPS da OCDE. Uma norma que atue no sentido de mais bem dimensionar os custos envolvidos não pode ser taxada de não cumprir o Princípio *Arm's Length* ou os objetivos dos preços de transferência. Até porque o seu objetivo é justamente aproximar a tributação de operações envolvendo partes relacionadas a uma tributação de operações envolvendo partes independentes através da aplicação de preços justos (*Arm's Length Prices*). À toda evidência, a IN/SRF n. 243/2002 está mais de acordo com tais princípios que a antiga IN/SRF n. 32/2001, que também, repita-se, não tinha redação idêntica ao art. 18, da Lei n. 9.430/96, e que acabava por permitir a remessa de lucros disfarçados ao exterior ao não fazer uma correta leitura da lei.

Por fim, corroborando essa mesma linha que desenvolvi está a jurisprudência já sumulada do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF após inúmeros precedentes administrativos, e vários precedentes oriundos dos Tribunais Regionais Federais, a saber:

### **Súmula CARF nº 115**

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

*"A sistemática de cálculo do 'Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)' prevista na **Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000**". (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

### Acórdãos Precedentes:

1102-00.610, de 23/11/2011; 1201-00.658, de 14/03/2012; 1101-001.079, de 07/04/2014; 1103-00.672, de 08/05/2012; 1201-001.680, de 16/05/2017; 1301-001.096, de 07/11/2012; 1301-02.617, de 20/09/2017; 1302-001.164, de 10/09/2013; 1302-002.128, de 17/05/2017; 1401-000.848, de 09/08/2012; 1401-002.122, de 18/10/2017; 1401-002.278, de 22/02/2018; 1402-001.418, de 10/07/2013; 1402-002.736, de 16/08/2017; 1402-002.815, de 24/01/2018; 9101-002.175, de 19/01/2016; 9101-002.514, de 13/12/2016; 9101-003.094, de 14/09/2017; 9101-003.373, de 19/01/2018.

.....  
.....

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CDA. ERRO FORMAL. RETIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE. FIXAÇÃO DE HONORÁRIOS. IN SRF 243/2002. SENTENÇA DE EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO, EM RELAÇÃO À RETIFICAÇÃO DAS CDA'S, PELA FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL E,



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

NO MAIS IMPROCEDÊNCIA. RECURSO DE APELAÇÃO IMPROVIDO.

1. A Certidão de Dívida Ativa deve atender aos requisitos constantes do artigo 202 do CTN e art. 2º, § 5º, da Lei 6.830/80. Somente se ausentes qualquer dos requisitos, é de rigor a decretação de sua nulidade; no caso dos presentes autos, a CDA preenche referidos requisitos, não havendo irregularidades a macular sua exigibilidade, certeza e liquidez, havendo clara indicação dos fundamentos legais utilizados. Ressalte-se que o ônus de desconstituí-lo incumbe ao executado, ora embargante, o que não o fez na hipótese em apreço (CTN, arts. 201 e 202 e Lei 6830/80, art. 2º).

2. Havendo excesso de valor basta a simples retificação da CDA, não havendo falar em nulidade; no caso dos presentes autos, o órgão administrativo já naquela esfera havia reduzido o valor tributável, tendo havido mero erro formal na inscrição da dívida pelo total originariamente lançado. E o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita foi acolhido e a redução efetivada na esfera administrativa.

3. Os honorários advocatícios relativos à parcela retificada da CDA foram fixados em 20 salários-mínimos vigentes na data da r. sentença, considerando que o pedido de revisão foi prontamente atendido bem como para evitar o enriquecimento sem causa.

4. "A apreciação equitativa (art. 85, § 8º), até mesmo por isonomia, deve aplicada não só quando irrisório o proveito econômico, mas também nas causas de elevado valor, quando o caso o exigir, para que se evite o enriquecimento desproporcional com o caso concreto." (AgInt nos EDcl nos EDcl no REsp 1807495/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 19/09/2019 - grifei)

5. *"A IN/SRF n° 243/2002 apenas objetivou determinar, com maior precisão, o preço parâmetro, quando da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, através do mecanismo de comparação desse preço com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's lenght), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, através do método PRL-60, nas transações efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei n° 9.430/96, com a redação dada pela Lei n° 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal."* (Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, no AI processo 5020271-90.2018.4.03.000, 6ª T, TRF3, de 18/03/19).

6. Não há falar em ilegalidade ou inconstitucionalidade das disposições da IN SRF 243/2002, que apenas explicitaram e detalharam as disposições gerais previstas na Lei 9.430/96, inserindo no conceito de normas complementares e "legislação tributária", de que fala o artigo 96 do CTN, razão pela qual deve ser mantida a exigência fiscal, consubstanciada nas CDA's.

7. Apelação improvida (ApCiv. n. 5000969-87.2019.4.03.6128, TRF3, Sexta Turma, Rel. Des. Fed. Luis Antônio Johonsom di Salvo, julgado em 15.09.2020).

DIREITO TRIBUTÁRIO - ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL - APURAÇÃO DO PREÇO DE REVENDA - INSUMOS ADQUIRIDOS DE EMPRESA ESTRANGEIRA VINCULADA - INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N.º 243/2002: LEGALIDADE - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. A criação do conceito de "preço de revenda", relativo aos insumos adquiridos



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

de empresa estrangeira vinculada - para efeito de dedução na determinação do lucro real -, visa proteger o erário de eventuais remessas ao exterior sem a devida tributação (Lei Federal n.º 9.430/1996).

**2. A questão passou a ser tratada, no âmbito regulamentar, pela Instrução Normativa SRF n.º 243/2002.**

**3. A norma regulamentar não extrapolou os ditames legais, mas, tão só veio a definir, de modo mais concreto, os conceitos usados no cálculo. Não houve inovação e, tampouco, afronta ao princípio da legalidade. Precedentes desta Corte.**

4. Os honorários advocatícios devem remunerar o trabalho realizado pelo advogado, com a observância do princípio da proporcionalidade.

5. Apelação da autora provida em parte, para reduzir os honorários advocatícios. Recurso adesivo da União prejudicado (ApCiv. n. 5002007-92.2017.4.03.6100, TRF3, Sexta Turma, Rel. Des. Fed. Leila Paiva Morrison, julgado em 11.02.2020).

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEI 9.430/1996. IN SRF 243/2002. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL 60 E PRL 20. PROVA PERICIAL DISPENSÁVEL. BLISTERIZAÇÃO E EMBALAGEM DE MEDICAMENTOS. AGREGAÇÃO DE VALOR. CRITÉRIO DEFINIDOR DA MARGEM DE LUCRO APLICÁVEL. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE INOVAÇÃO NORMATIVA. VIOLAÇÃO À ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA AFASTADA. RESPALDO EM ENTENDIMENTO MAJORITÁRIO À ÉPOCA. INOCORRÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO. DESCONTO DE VALORES DE PIS/COFINS. MULTA DE OFÍCIO. SELIC. VERBA HONORÁRIA RECURSAL.

1. Não se verifica cerceamento de defesa no indeferimento da prova pericial contábil, pois a matéria discutida é de direito, sendo demonstrável por prova documental presente nos autos, não cabendo cogitar de violação ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa.

2. A IN SRF 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, 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,



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

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 ao argumento de que o Brasil não aderiu à Convenção Modelo da OCDE.

**5. 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. A IN SRF 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. 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.**

**8. 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.**

**9. 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**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 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.

**11. Para compreender que a Lei 9.430/1996, ao referenciar "produção" (artigo 18, II, d, 1, à época) não abrange a blisterização e embalagem de medicamentos,** haveria que se assumir que o conceito de "industrialização" não estaria inteiramente abrangido em "produção", o que a toda vista não pode ser acolhido. A solução propugnada pela apelante exige que se entenda que ao menos determinadas hipóteses de industrialização, não esclarecidas em nenhuma medida pela lei, estariam excluídas da ideia de "produção" (que seria conceito paralelo) e para estas não se aplicaria o PRL 60. Não há, contudo, qualquer elemento normativo que permita esta inferência, tanto menos que oriente como a diferenciação deveria ser estabelecida em âmbito infralegal, pelo que nítida a impertinência do argumento. Revela-se contraditório frente ao próprio fundamento da diferenciação entre o PRL 60 e PRL 20 que haja processos de industrialização que se enquadrem na sistemática própria da revenda.

**12. Inviável acolher a suscitação constante do recurso de que procedimentos "simples" de industrialização seriam considerados "revenda".** Afora a carência de respaldo normativo, o argumento apenas desloca o núcleo de incerteza (pois não há tampouco definição do que são industrializações "simples"). Além disto, inexistente, em qualquer elemento do sistema normativo tributário, ou do direito privado, qualquer disposição que trate procedimentos de industrialização específicos como revenda, pelo que é patente o descompasso com a teleologia do artigo 110 do CTN. Ademais, é certo que os elementos definidores do conceito de revenda prescindem de qualquer inferência a respeito da embalagem do produto. Se é impossível afirmar que a aposição de embalagem diversa daquela pela qual efetuada a aquisição da mercadoria é condição indispensável para a caracterização de revenda, ou que a tarefa de embalar é operação que pode ser isoladamente considerada como revenda (ainda que a alienação mercantil eventualmente não ocorra), é forçosa a conclusão de que não há qualquer liame entre os conceitos.

**13. Os termos legais denotam que o critério de identificação de "produção" é, precisamente, a ocorrência de operação que agregue valor ao produto importado.** Com efeito, a razão pela qual a variável "o valor agregado no país" aparece, na Lei 9.430/1996, apenas na previsão do PRL 60, é justamente a de que esta é a circunstância que define a aplicação de tal método de cálculo. Havendo agregação de valor em âmbito interno, a margem de lucro aplicada para controle de preço de transferência deve ser de 60%, após deduzidos (do preço de revenda) os valores legais e o próprio valor agregado; do contrário, deve ser aplicado o percentual menor, de 20% como parâmetro. Esta observação é prontamente ratificada porque, em caso diverso, também a referência ao PRL 20 haveria que prever a dedução do valor agregado do preço de revenda, o que não consta da lei. Esta percepção é, afinal, adotada pela IN SRF 243/2002 que apenas esclarece a diferenciação estabelecida na lei. Note-se, também, que o entendimento é em



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

tudo mais condizente com a percepção de que todo processo industrial, por definição, tem por output um "produto". Logo, toda industrialização enquadra-se como "produção".

**14.** A blisterização caracteriza-se como processo industrial, largamente automatizado (note-se, a partir de maquinário imobilizado nas indústrias e mão de obra especializada), pelo qual cada unidade de medicamento é individualmente embalada (a "bolha" ou "blister" em que alocado o fármaco), a partir da termoformagem de filmes plásticos (que compõem a "cartela"). A embalagem secundária, normalmente de papelão, em que inseridas as cartelas (acompanhadas de bula), por sua vez, é a apresentação comercial do produto, inclusive com aposição de marca, que fica exposta na colocação do produto à venda. Não se trata, portanto, de mera embalagem para transporte, tampouco de estrito cumprimento de especificações regulamentares, mas etapa final de industrialização, impondo a conclusão de que não há importação de produto "final", mas, sim, semiacabado. Não há que se confundir os parâmetros de fracionamento de medicamentos exigidos pela ANVISA com a aplicação de processos produtivos com finalidade comercial. A exceção do artigo 6º, § 2º do RIPI (quanto à caracterização de industrialização) aplica-se exclusivamente se o acondicionamento ou o rótulo atendam "apenas" normas técnicas.

**15.** Como corolário lógico da percepção, inclusive jurisprudencial, de que a normativa em debate não produziu inovação, forçosa a conclusão de que não há ofensa ao princípio da anterioridade tributária, entendimento igualmente assente no âmbito desta Corte. De fato, a IN SRF 243, publicada em 13/11/2002, tratou de explicitar parâmetros legais de apuração dos custos de bens importados para dedução na base de cálculo do IRPJ/CSL. A hipótese de incidência legalmente prevista manteve-se inalterada, falecendo sentido à pretensão de qualificar como majoração tributária a modificação de texto infralegal que, inclusive por impossibilidade normativa, não é o fundamento primário da tributação (este sim sujeito à anterioridade tributária). A IN SRF 243/2002 sequer modificou qualquer modelo de cálculo, propriamente, tão somente especificando conceitos como exigência material da incidência fiscal estabelecida pela lei, pelo que não se sustenta a alegada ofensa aos artigos 150, III, b, da Constituição Federal, bem como ao artigo 104 do Código Tributário Nacional. Assim, não há ilegalidade ou inconstitucionalidade na aplicação da disciplina normativa ao ano-calendário de 2002, até porque, à míngua de demonstração específica, nada impedia eventual retificação de escrituração em relação a operações já ocorridas no período em curso. Ademais, ressalta o permissivo legal, constante do artigo 18, § 1º, da Lei 9.430/1996, a consideração de "preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos". Precedentes da Corte.

**16.** Não cabe cogitar de entendimento majoritário observado pelo contribuinte com base em confiança legítima, no tocante à alegação de violação ao princípio da anterioridade. Com efeito, até porque os fatos em questão ocorreram no próprio ano de 2002, não havia prática administrativa consolidada sobre a aplicação da IN SRF 243/2002. Neste sentido, todos os elementos apontados pela apelante são posteriores aos fatos (a saber, a Solução de Consulta COSIT 02/2008 e acórdãos administrativos 1201-00.658 e 9101-002.839, datados, respectivamente, de 14/03/2012 e 12/05/2017) e não prevalecem frente à interpretação judicial exposta, que firma jurisprudência sobre a matéria. Não há o que se acolher com base no artigo 24 da LINDB, portanto.

**17.** A respeito da pretensão de afastar o desconto correspondente a créditos presumidos de PIS/COFINS da formação do preço-parâmetro (na espécie,



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

previstos pela Lei 10.147/2000), cumpre destacar que o artigo 18, II, b, da Lei 9.430/1996 expressamente prevê a subtração, no cálculo em questão, das "contribuições incidentes sobre as vendas". A legislação aplicável à apelante não afasta a incidência das contribuições, pelas alíquotas fixadas na Lei 10.147/2000, o que seria o caso se houvesse isenção ou exclusão tributária (note-se que mesmo que a redução a zero da alíquota não significaria não incidência, mas ausência de repercussão quantitativa desta). O que existe, diversamente, é a previsão de valores presumidos a serem abatidos, após a incidência. Sendo este o fato jurídico valorado pela norma vigente à época (a incidência das contribuições sociais), correta a postura fiscal ao exigir o desconto em questão.

**18.** O artigo 113, § 1º, do CTN prevê que a penalidade pecuniária integra o crédito principal (não distinguindo, para tal, fim, a multa de ofício da de mora). O artigo 161 do CTN, por sua vez, determina a correção do crédito tributário não pago no vencimento. Considerando que a correção do crédito tributário é realizada pela taxa SELIC, na forma da Lei 9.250/1995, o silogismo conduz linearmente à conclusão de que a multa moratória deve ser corrigida pela SELIC. De fato, se a legislação tributária prevê conversão da multa moratória ou punitiva em obrigação principal, ao momento em que aplicada, o tratamento a ser dado no tocante aos juros de mora não pode ser discrepante, até porque a privação do capital não se limita ao crédito tributário em si, dada a aplicação de sanção pecuniária. Conclusão em sentido diverso conflitaria com toda estrutura dogmática do CTN, na medida em que criaria valor exigível sem qualquer regime jurídico identificável, à margem do crédito tributário - que é o próprio instrumento normativo de cobrança de dívida fiscal, estruturado a partir do lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN.

**19.** Fixada verba honorária pelo trabalho adicional em grau recursal, em observância ao comando e critérios do artigo 85, §§ 2º a 6º e 11, do Código de Processo Civil. 20. Apelação desprovida (ApCiv. n. 5000267-64.2017.4.03.6144, TRF3, Terceira Turma, Rel. Des. Fed. Luis Carlos Hiroki Muta, julgado em 24.11.2020).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS. CAUÇÃO. SUSPEITAS DE FRAUDE. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA AFASTADO. VALOR ADUANEIRO. MANUTENÇÃO.

**1. As normas relativas ao preço de transferência têm por objeto as importações e exportações de insumos e produtos realizadas entre multinacionais brasileiras e coligadas no exterior, se caracterizando tal regramento numa forma de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL, com o objetivo de evitar que empresas brasileiras façam remessas de lucro para fora do país para recolher menos tributos.**

2. A adoção do critério do preço de transferência para o arbitramento do valor da caução a ser prestada revela-se impróprio na hipótese dos autos, seja em face da peculiaridade de tal regramento, seja porque não foram apontados indícios suficientes de subvaloração de preços.

3. Mantido, portanto, o valor aduaneiro indicado pela agravante para fins de fixação do valor da caução (AG. n. 5041125-49.2016.4.04.0000, TRF4, Segunda Turma, Rel. Des. Claudia Maria Dadico, julgado em 13.12.2016).

Ante o exposto, com vênias ao entendimento daqueles que pensam de modo contrário, ACOMPANHO o relator para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

É como voto.





## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.787.614 - SP (2018/0336670-9)

**RELATOR** : MINISTRO FRANCISCO FALCÃO  
**RECORRENTE** : HUBBELL DO BRASIL, INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE EQUIPAMENTOS ELETRICOS LTDA  
**OUTRO NOME** : BURNDY DO BRASIL INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE CONECTORES LTDA  
**ADVOGADOS** : FABIO ROSAS - SP131524  
ANDREZA APARECIDA STREITENBERGER - SP314765  
CRISTINA CÉZAR BASTIANELLO - SP132233  
GUILHERME DE ALMEIDA COSTA - SP299892  
TATIANA DEL GIUDICE CAPPA CHIARADIA - SP220781  
VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
CHRISTIANE ALVES ALVARENGA - SP274437  
JERRY LEVERS DE ABREU - SP183106  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
ANA FLAVIA NEVES LAMBIASI - SP391224  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL

### VOTO-VOGAL

**O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN:** Senhor Presidente, discute-se no presente Recurso Especial a alegada violação do art. 18 da Lei 9.430/1996. A recorrente sustenta que o art. 12 da Instrução Normativa SRF 243/2002 extrapolou o poder regulamentar ao inovar no ordenamento jurídico, prescrevendo um regime de apuração dos preços de transferência pelo método PRL em descompasso com a referida lei federal.

Informo que tenho precedente de mérito a respeito do tema (decisão monocrática proferida no AREsp 2.056.722/SP), o qual, entretanto, apenas se baseou na jurisprudência da Primeira Turma do STJ (REsp 1.765.882/SP, Rel. Ministro Manoel Erhardt, DJe 29.11.2022), favorável à tese da empresa.

Não obstante, sensibilizaram-me as judiciosas e bem elaboradas ponderações lançadas no aprofundado Voto do em. Ministro Relator, que bem descreveu a finalidade almejada pelo legislador (adoção da técnica de apuração do valor do preço de transferência, como instrumento destinado a viabilizar a tributação de acordo com a efetiva capacidade do sujeito passivo da exação), assim como adequadamente demonstrou ser equivocada a compreensão de que a ausência de correspondência integral entre o texto da norma contida na



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

lei federal e o texto inserido na sua regulamentação infralegal implique necessariamente o entendimento de que houve extrapolação do poder regulamentar.

Com efeito, o juízo de compatibilidade entre a norma regulamentadora e a lei regulamentada não se faz mediante análise literal e isolada da redação dos dispositivos confrontados, mas do juízo de adequação da regulamentação com o objetivo almejado pelo legislador ordinário. A norma regulamentadora só não pode ser original em relação à matéria submetida ao princípio da reserva legal, o que, em meu modesto entendimento, não se amolda à hipótese dos autos.

Em síntese, nas operações relacionadas com a revenda de produtos importados e também nas operações de importação de bens utilizados como insumo na produção local, a aferição do lucro real (base de cálculo de tributos como IRPJ e CSLL, por exemplo) deve levar em consideração o percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido.

Com essas singelas considerações, em exame mais aprofundado da matéria, realinho o entendimento manifestado em precedente anterior para acompanhar o em. Ministro Relator e, assim, negar provimento ao Recurso Especial.



# SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

## CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2018/0336670-9      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.787.614 / SP**

Números Origem: 00236931220094036100 200961000236930 236931220094036100

PAUTA: 15/08/2023

JULGADO: 15/08/2023

### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ODIM BRANDÃO FERREIRA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : HUBBELL DO BRASIL, INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE EQUIPAMENTOS ELETRICOS LTDA  
OUTRO NOME : BURNDY DO BRASIL INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE CONECTORES LTDA  
ADVOGADOS : FABIO ROSAS - SP131524  
ANDREZA APARECIDA STREITENBERGER - SP314765  
CRISTINA CÉZAR BASTIANELLO - SP132233  
GUILHERME DE ALMEIDA COSTA - SP299892  
TATIANA DEL GIUDICE CAPPÀ CHIARADIA - SP220781  
VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
CHRISTIANE ALVES ALVARENGA - SP274437  
JERRY LEVERS DE ABREU - SP183106  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
ANA FLAVIA NEVES LAMBIASI - SP391224  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

### **SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). RENATA EMERY VIVACQUA, pela parte RECORRENTE: HUBBELL DO BRASIL, INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE EQUIPAMENTOS ELETRICOS LTDA

Dr(a). MARISE CORREIA DE OLIVEIRA, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

"Após o voto do Sr. Ministro-Relator, negando provimento ao recurso especial, pediu vista dos autos, antecipadamente, o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques."

Aguardam os Srs. Ministros Herman Benjamin e Assusete Magalhães.



# SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

## CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2018/0336670-9      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.787.614 / SP**

Números Origem: 00236931220094036100 200961000236930 236931220094036100

PAUTA: 15/08/2023

JULGADO: 02/10/2023

### Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MARIO LUIZ BONSAGLIA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

### AUTUAÇÃO

RECORRENTE : HUBBELL DO BRASIL, INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE EQUIPAMENTOS ELETRICOS LTDA  
OUTRO NOME : BURNDY DO BRASIL INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE CONECTORES LTDA  
ADVOGADOS : FABIO ROSAS - SP131524  
ANDREZA APARECIDA STREITENBERGER - SP314765  
CRISTINA CÉZAR BASTIANELLO - SP132233  
GUILHERME DE ALMEIDA COSTA - SP299892  
TATIANA DEL GIUDICE CAPPÀ CHIARADIA - SP220781  
VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993  
CHRISTIANE ALVES ALVARENGA - SP274437  
JERRY LEVERS DE ABREU - SP183106  
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473  
ANA FLAVIA NEVES LAMBIASI - SP391224  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

### CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, acompanhando o Sr. Ministro Francisco Falcão, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques (voto-vista) e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.



# **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**