

GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO **PRL**
E A **IN SRF 243/2002**

CONSULTA

Informam-nos que xxxxx utilizou-se do Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, adotando a margem de lucro de sessenta por cento, e efetuou o cálculo do Preço de Transferência do Exercício de 2004, Ano-Base de 2003, com base nas disposições contidas na Lei nº 9.430/1996, alterada pela Lei nº 9.959/2000, apesar do disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

2. Diante disso, consultam-nos V. Sas. a respeito da legalidade da conduta adotada pela ABL, inclusive em razão do pedido de esclarecimento feito pelos auditores independentes da xxxxx. Passamos, a seguir, a fazer nossos comentários acerca do assunto.

3. Dispõe o artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 o que segue:

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

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

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

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

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses, (grifamos).

4. Visando regulamentar a matéria, a Receita Federal, em consonância com a Lei nº 9.430/96, expediu a Instrução Normativa SRF nº 32/2001, cujos § § 8º e seguintes do art. 12 estabeleciam sobre o Método PRL que:

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.

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

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

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

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

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

II - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos

impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.

5. Vê-se, portanto, que tanto a Lei nº 9.430/1996 quanto a Instrução Normativa SRF nº 32/2001 determinaram que, no caso do cálculo utilizando a margem de lucro de sessenta por cento, dita margem seria calculada sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país, sendo que o preço parâmetro seria a totalidade do preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de sessenta por cento.

6. Ocorre, no entanto, que a Instrução Normativa SRF nº 32/2001 foi revogada pela Instrução Normativa SRF 243/2002, passando os §§ 10 e 11 do art. 12 dessa última, que trata do Método PRL, a ter a seguinte redação:

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:

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

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

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

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

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

7. A Instrução Normativa SRF 243/2002 alterou sensivelmente as disposições contidas na Lei nº 9.430/1996 e na Instrução Normativa SRF nº 32/2001 para estabelecer que:

a) a margem de lucro passou a ser de sessenta por cento da parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados; e

b) o preço parâmetro passou a ser o percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de sessenta por cento.

8. Reproduzimos, a seguir, um quadro comparativo elaborado por Alberto Siciliano Borges e Guilherme Cezaroti no artigo “O Método PRL de Cálculo dos Preços de Transferência e a IN SRF 243/02”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 99, página 26, que resume as disposições legais em comento:

margem de lucro	Lei n. 9.430/1996 60% sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país	IN SRF 32/01 60% sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país	IN SRF 243/02 60% sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país
preço parâmetro	totalidade do preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%	totalidade do preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%	percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%

9. A jurisprudência de nossos tribunais, no entanto, é uníssona no sentido de que, por força do princípio da estrita legalidade tributária contido no 150, I, da Constituição Federal e complementado pelos arts. 97 a 99 do CTN, um ato normativo não pode dispor diferentemente ou extrapolar uma lei, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. DÉBITO TRIBUTÁRIO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA CALCULADOS

COM BASE NA TRD. LEIS N^{os} 8.177/91 (ART. 9^o) E 8.218/91 (ART. 30).

PERÍODO DE INCIDÊNCIA.

1. A Lei n. 8.218, de 29 de agosto de 1991, em seu art. 30, ao dar nova redação ao art. 9^o da Lei 8.177/91, não importou inovação, no plano normativo, quanto à data do início da incidência da TRD sobre os débitos tributários devidos pelo contribuinte ao Fisco.

2.0 Supremo Tribunal Federal se manifestou, no julgamento da ADIn 835/DF, no sentido de que não houve violação ao princípio do ato jurídico perfeito ou do direito adquirido já que, a partir de fevereiro de 1991, já se aplicava a TRD sobre débitos fiscais de qualquer natureza não pagos na data de seu vencimento, conforme disposto na Lei 8.177/91.

3. *A Instrução Normativa n. 32, de 09.04.1997, não pode restringir o alcance da Lei 8.217/91, para limitar a aplicação da referida taxa*

para após a sua entrada em vigor, sob pena de infringir o princípio da hierarquia das leis.

4. Embargos de divergência a que se dá provimento.” (Embargos de Divergência no RESP 204.128/RJ, DJ 17.12.2004 p. 395 - grifamos).

“RECURSO ESPECIAL. IRPJ. LUCRO REAL. DEDUÇÃO. PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA. LEIS N. 4.506/64 E 9.541/92. INSTRUÇÃO NORMATIVAN. 80/93-SRF. PORTARIA N. 526/93. ILEGALIDADE.

Se a lei tributária estabelece determinada restrição à aplicação de benefício fiscal, o ato administrativo somente poderá fixar os critérios de aplicação dessas restrições, mas nunca ampliá-las. O artigo 61, § 2º, da Lei n. 4506/64 determina que a percentagem fixada para o cálculo da provisão poderá ser excedida observada a relação entre 'créditos não liquidados até o total dos créditos da empresa'. Não poderia, portanto, a IN 80/93 reduzir essa expressão para 'perdas efetivamente ocorridas' (artigo 4º, I, da IN n. 80/93 e art. 1º, caput, da Portaria n. 526/93).

Não há, outrossim, previsão legal para a proibição do cômputo dos créditos não liquidados constituídos no próprio exercício (artigo 4º, I, da IN n. 80/93 e art. 1º, § 1º, da Portaria n. 526/93). Segundo dispõe o artigo 61, § 2º, da Lei n. 4.506/64, somente poderão ser excluídos da dedução os créditos proveniente de vendas com reserva de domínio ou de operações com garantia real. Não fez a lei menção à possibilidade de exclusão dos créditos oriundos das atividades operacionais com alienação fiduciária em garantia (art. 2º, inciso II e parágrafo único, da IN 80/93).

Limita-se a União a invocar genericamente as normas do artigo 96 e 100 do Código Tributário Nacional, que garantem às instruções normativas e portarias status de norma tributária, sem penetrar no exame dos vícios indicados pelo recorrido.

A norma do § 1º do artigo 61 não permite que se crie novas exceções à dedução das parcelas relativas às provisões de liquidação duvidosa, por outro instrumento que não seja a lei, mas sim que se disponha, levando-se em consideração a diversidade de operações, sobre o percentual a ser aplicado.

Recurso Especial não conhecido. (RESP 170.234/SP, DJ 24.06.2002, p. 229 - grifamos).

10. Tanto é assim que o Conselho de Contribuintes, em recentes decisões abaixo reproduzidas, dirimiu quaisquer dúvidas e entendeu como correta a utilização da Lei nº 9.430/1996, e não da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, para o cálculo do Método PRL:

IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODOS DE CONTROLE DE PRODUTOS IMPORTADOS DE EMPRESAS LIGADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL - De acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, serão dedutíveis na determinação do lucro real, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa ligada, até o valor que não exceda ao preço determinado dentre um dos seguintes métodos: Preços Independentes Comparados- PIC, Preço de Revenda menos Lucro-PRL e Custo de Produção mais Lucro-CPL. Desta forma, *em não havendo na lei limitação ao uso do método PRL para os bens importados que sofrem alguma manipulação no país antes de serem revendidos, não é possível que a Administração Tributária, por meio de Instrução Normativa, cuja função é de interpretar a norma legal e, portanto, diretamente subordinada à lei, venha alterar a mesma, para vedar a utilização do método PRL.* Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. (Ac. Iª Câmara do Iª CC 101-94.628/2004, DOU 28.09.2004 - grifamos).

IRPJ - RECURSO DE OFÍCIO - Tendo a decisão recorrida dado correta interpretação aos fatos e aos dispositivos legais aplicáveis a matéria, como também, procedido os ajustes necessários para apuração do preço-parâmetro, mantém-se a mesma nos exatos termos do que ali foi decidido.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PRL - De acordo com o art. 18 da Lei n. 9.430/96, serão dedutíveis na determinação do lucro real, os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa ligada, até o valor que não exceda ao preço determinado dentre um dos seguintes métodos: Preços Independentes Comparados-PIC, Preço de Revenda menos Lucro-PRL e Custo de Produção mais Lucro-CPL. Desta forma, *em não havendo na lei limitação ao uso do método PRL para os bens importados que sofrem alguma manipulação no país antes de serem revendidos,*

não pode, simples Instrução Normativa, espécie jurídica de caráter secundário, cuja normatividade está diretamente subordinada a lei, vedar o uso do referido método.

Recurso provido. Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento ao recurso voluntário.” (Ac. 1ª Câmara do 1º CC 101-94.624/2004, DOU 28.09.2004 - grifamos).

11. Diferente não é o entendimento da doutrina pátria. Luciano Amaro, utilizando-se dos ensinamentos de Alberto Xavier, é incisivo ao afirmar que “A legalidade tributária implica, por conseguinte, não a simples *preeminência da lei*, mas a *reserva absoluta da lei*, vale dizer, ‘a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa’.”¹.

12. Na mesma linha, Sacha Calmon Navarro Coelho esclarece que é “Indispensável que a tributação decorra da lei (em sentido formal e material). Ao Executivo cabe apenas catar submissão ao texto legal, cumpri-lo, aplicá-lo, expendido os atos administrativos que se fizerem necessários, sob a fiscalização do Judiciário, controlador da legalidade de seus atos funcionais.”².

13. Diante do exposto, é possível concluir que a xxxxx agiu corretamente ao efetuar o cálculo do Preço de Transferência do Exercício de 2004, Ano-Base de 2003, com base nas disposições contidas na Lei nº 9.430/1996, não se subordinando à Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

14. Caso, no entanto, haja alguma autuação por parte do Fisco federal, com base na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, entendemos que as possibilidades de êxito, tanto no âmbito administrativo quanto judicial, são boas em razão da jurisprudência acima mencionada.

1. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 110 - grifos do autor.

2. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 276.