

Preço de Transferência: uma tentativa de explicar o contencioso tributário brasileiro

Transfer pricing: an attempt to explain Brazilian tax litigation

Éderson Garin Porto¹

Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)

Gabriela Auler²

Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos)

Sumário: 1. Introdução. 2. O surgimento do transfer pricing (preços de transferência) e os requisitos à sua caracterização. 3. Dos métodos específicos para apuração do preço parâmetro. 4. Crítica sobre o método PRL-60 e a IN RFB n^o 243/2002. 5. Da abordagem da matéria pelo CARF e CSRF: o problema de agência. 6. O controle da legalidade exercido pelo Superior Tribunal de Justiça e a inédita decisão no paradigma AResp n^o 511.736/SP/: o problema da trajetória da dependência. 7. Conclusões.

Resumo: O artigo aborda o problema da alta litigiosidade do Brasil a partir do exame do conflito envolvendo preço de transferência. Ao examinar o precedente formado no Superior Tribunal de Justiça em torno do caso AResp n^o 511.736/SP pretende-se demonstrar o cenário de alta litigiosidade e demonstrar as causas do problema. A investigação adota o método indutivo partindo do caso particular para produzir respostas para o problema da litigiosidade apresentado. A investigação se apoia na literatura económica e demonstra que a causa da litigiosidade pode ser explicada por dois fatores: o conflito de agência (problema de governança) e a trajetória da dependência.

Palabras clave: Preço de transferencia; Litigiosidade; Tributário; Problema de agencia; Trajetória da dependencia.

Abstract: The article addresses the problem of high litigiousness in Brazil from the examination of the conflict involving transfer pricing. By examining the precedent formed in the Superior Court of Justice around the case AResp n^o 511.736/SP, it is intended to demonstrate the scenario of high litigiousness and demonstrate the causes of the problem. The investigation adopts the inductive method starting from the particular case to produce answers to the litigious problem presented. The investigation is based on the economic literature and demonstrates that the cause of litigation can be explained by two factors: the agency problem (governance problem) and the path dependence.

¹ Professor de Direito Tributário da UFRGS. Visiting Scholar UC Berkeley School of Law. Doutor e Mestre (UFRGS). Professor do Mestrado Profissional da Unisinos. Coordenador do LLM em Tributação da Empresa e dos Negócios da Unisinos. Membro da FESDT. Membro da CEDT – OAB/RS. Fundador do Lawlaboratory. Advogado.

² Graduada em Ciências Jurídicas e Sociais pela UNIVATES, com semestre realizado na Universidade do PORTO/Portugal. Pós-graduada em Direito Tributário pela LFG. Mestra em Direito da Empresa e dos Negócios pela UNISINOS. Membro da Comissão Especial de Direito Marítimo, Portuário, Aduaneiro e Hidroviário da OAB/RS. Advogada.

Keywords: Transfer pricing; Litigiousness; Tax law; Agency problema; Path dependence.

1. Introdução

O mundo globalizado repercute no crescimento das transações internacionais, bem como na utilização de estratégias de planejamento tributário internacional por empresas multinacionais. A adoção de estratégias de planejamento que repercutam na erosão da base tributável ensejou a criação do plano de ações capitaneado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), denominado "base erosion and profit shifting" ou simplesmente BEPS.

Nesse cenário, as transações entre partes relacionadas que podem artificialmente manipular os valores atribuídos aos contratos desperta a atenção de praticamente todas as jurisdições fazendo surgir uma preocupação por aquilo que se convencionou chamar de preço de transferência ou "transfer pricing". No intuito de estabelecer algum critério de controle sobre o uso abusivo do direito das partes em estabelecer o preço na transferência entre partes relacionadas, cada jurisdição passa a editar normas e estabelecer critérios com vistas ao controle no fluxo em tais transações. Cuida-se, justamente, dos padrões, métodos de cálculo adotados pelos países para fins de cálculo do preço parâmetro de transferência, bem como à observância (ou não) aos princípios e regras internacionais consolidadas a respeito do tema, a exemplo das *Guidelines* emanadas OCDE e do princípio *arm's length*³.

O tratamento oferecido pelo Brasil com relação à adoção de margens predeterminadas sempre foi motivo de críticas por parte da doutrina especializada⁴. Em abril de 2022, o país anunciou a formação de equipe responsável pela elaboração de texto que estabeleceria nova regulamentação para os preços de transferência. Com efeito, recentemente, em 28 de dezembro de 2022 foi publicada a Medida Provisória nº 1.152/22⁵. Dessa forma, é possível constatar desde já, que a ideia da Receita é aproximar o nosso sistema ao utilizado pelos países da OCDE, o que se dá, especialmente, pela adoção expressa do princípio "*arm's length*"⁶.

O presente artigo pretende, portanto, discutir o tema do preço de transferência a partir da melhor doutrina sobre o tema e levando em consideração recente decisão emanada pelo Superior Tribunal de Justiça, que se posicionou favorável ao pleito formulado pelo contribuinte e afastou a aplicação da Instrução Normativa nº 243/2002. Desse modo, pretende-se apresentar um panorama sobre a noção do preço de transferência com foco no exame dos métodos de cálculo existentes, assim como historiando a evolução da legislação brasileira quanto ao ponto e a abordagem específica do tema julgado por parte do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) previamente a apreciação pelo Tribunal Superior.

³ O princípio "*arm's length*", utilizado pelos países da OCDE, estabelece que a tributação incidente sobre operações entre partes relacionadas localizadas em países distintos seja determinada através do comparativo com operações semelhantes praticadas por partes independentes.

⁴ Por todos, merece destaque a doutrina do Prof. Luis Eduardo Schoueri, coincidentemente, o advogado responsável pelo leading case mencionado neste artigo: SCHOUERI, L. E. *Preço de transferência no Direito Tributário Brasileiro*, 3a ed., Dialética, São Paulo, 2013.

⁵ BRASIL. Medida provisória nº 1.152, de 28 de dezembro de 2022, Brasília, DF, 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Mpv/mpv1152.htm. Acesso em: 22 jan. 2023.

⁶ No entanto, cumpre salientar, que a citada Medida Provisória no momento de realização deste trabalho ainda pende de aprovação pelas Casas do Congresso Nacional (Câmara e Senado).

2. O surgimento do transfer pricing (preços de transferência) e os requisitos à sua caracterização

No cenário global, embora haja referência na literatura econômica de que as discussões concernentes aos preços de transferência remontam ao ano de 1883, Pinheiro⁷ assevera que é a partir de 1930 que acabou vindo a ser tratado com mais profundidade sob uma perspectiva tributária. Não obstante, Rosseto⁸ esclarece que as primeiras iniciativas governamentais relativas a *transfer pricing* datam de 1929, quando as autoridades fiscais dos EUA passaram a regular a manipulação de preços nas transações inter-companhias. Tal se deu, provavelmente, como uma "resposta" às práticas empresariais que tivessem por objetivo a redução da renda tributável.

Entretanto, sublinha que o assunto só passou a despertar crescente interesse das autoridades fiscais no início dos anos 90, com a aceleração do processo de globalização da economia e conseqüente formação de blocos econômicos (ex.: Comunidade Européia, Nafta, Mercosul), bem como com o término da "Rodada Uruguai" de negociações no âmbito do *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT) e a criação da Organização Internacional do Comércio. Nesse contexto, assevera Gregório⁹ que, em que pese o fato de não haver (àquela época) uma legislação específica para o tratamento dos preços de transferência no Brasil, este mantinha, com base em sua rede de acordos de para evitar a bitributação, a previsão contida nos parágrafos 1º dos artigos 9º das Convenções-Modelo da OCDE e das Nações Unidas (ONU).

É a partir de 1995 que se observa uma atenção mais acentuada por parte do Brasil em relação à tributação dos rendimentos auferidos pelas empresas que atuavam internacionalmente. Muito se deve à edição da Lei nº 9.249, de modo que o Brasil passou a adotar o critério da universalidade para tributar a renda das pessoas jurídicas residentes¹⁰. Significa dizer que independentemente da localização da fonte de produção ou pagamento, quando verificada a ocorrência do fato gerador do imposto de renda no exterior por sociedade com vínculo de coligação ou controle no Brasil, passou-se a tributar os lucros auferidos no estrangeiro. E nesse ponto Gregório¹¹ esclarece, que se tratou do início de uma aproximação com o regime de tributação norte-americano, o qual privilegia a tributação em bases universais. Sobre o período, Lewis¹² complementa, que a tendência de globalização das décadas de 1980 e 1990, mais o sucesso do Plano Real de 1994, que refreou a inflação e atraiu investimentos estrangeiros, mudou o panorama do contribuinte corporativo no Brasil e criou um terreno fértil para uma abordagem mais internacional à tributação da renda no Brasil. Em decorrência do contexto exposto, tornava-se cada vez mais frequente a existência de subsidiárias brasileiras de empresas controladoras estrangeiras ou empresas controladoras brasileiras de entidades legais no exterior. O primeiro mecanismo fiscal verdadeiramente internacional foi introduzido no final de 1995 pela Lei nº. 9.929, de 31 de dezembro de 1995, que estabeleceu a tributação mundial do imposto de renda para os contribuintes brasileiros¹³.

O passo subsequente se deu em 1996, com a introdução dos artigos 18 a 24 na Lei nº 9.430¹⁴, de sorte a inaugurar o tratamento expresso da disciplina sobre o

⁷ PINHEIRO, J. B. *Direito tributário e globalização: ensaio crítico sobre preços de transferência*, Renovar, São Paulo, 2001.

⁸ ROSSETO, V. "Preços de transferência: comentários à Lei nº. 9.430/96", *Caderno de Estudos*, nº. 17, pp. 1-10, 1998.

⁹ GREGÓRIO, R. M. *Arm's Length e praticabilidade nos preços de transferência*, Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ *Ibid.*

¹² LEWIS, D. et al. "Transfer pricing: rules and practice in selected countries (A-B)", *Bloomberg BNA*, 2013.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*, Brasília, DF, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm. Acesso em: 23 jan. 2023.

controle dos preços de transferência no País. E, segundo Vasconcellos¹⁵, contemplaram as operações de importação e aquisição, exportação e alienação de bens, serviços e direitos, bem como operações financeiras ativas e passivas. O Brasil decidiu introduzir este novo mecanismo de tributação acoplado ao sistema de imposto de renda existente¹⁶. Todavia, assevera Chapinoti¹⁷, que apesar da exposição de motivos da Lei 9.430/96 mencionar que as normas nela contidas estavam de acordo com as regras adotadas pelos países integrantes da OCDE, não havia nenhuma menção quanto à adoção do "arm's length principle" pelo Brasil.

No que concernem às operações envolvendo preços de transferência, Silva Rodrigues¹⁸, didaticamente, aduz que a figura do preço de transferência é utilizada quando se constata a transferência de lucros:

- a) para paraísos fiscais, como são denominadas as jurisdições que não tributam a renda ou tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento);
- b) da filial para matriz no exterior, mediante o subfaturamento das exportações ou o superfaturamento das importações;
- c) de qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não-vinculada, residente ou domiciliada em país cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

Ademais, complementa, que a utilização do preço de transferência se caracteriza pela presença de outros quatro requisitos, quais sejam:

- a) Internacionalidade – implica um relacionamento entre empresas situadas em Estados Nacionais distintos;
- b) Interdependência – as partes envolvidas devem estar vinculadas direta ou indiretamente pela direção, controle ou capital de ambas;
- c) Obtenção de uma vantagem de natureza tributária que extrapola o habitual, decorrente apenas da operação e, por último;
- d) Nexo causal entre a vantagem fiscal obtida e interdependência entre as empresas que participam da operação¹⁹.

Consoante o Manual Prático da ONU, diante das situações e do contexto retro exposto, torna-se importante estabelecer o preço apropriado, denominado "preço de transferência", para transferências intra-grupais, transfronteiriças de bens, intangíveis e serviços²⁰. Na visão da Organização, "preços de transferência" refere-se, portanto, à fixação de preços para transações entre empresas associadas quando da transferência de propriedade ou serviços. Essas transações também são referidas como transações "controladas", sendo distintas de transações "descontroladas" entre empresas que não estão associadas e podem assumir operações de forma diversa. Fernandes²¹ adverte, que preço de transferência não é um conceito tributário, embora se trata de um dos mais importantes assuntos da tributação internacional. Outrossim, complementa, que: "preço de transferência, no âmbito da administração

¹⁵ VASCONCELLOS, R. F. "A evolução da legislação aplicável às operações financeiras", in ROCHA, A. S. (coord.), *Direito tributário internacional*, Quartier Latin, São Paulo, 2016, pp. 803-846.

¹⁶ LEWIS, D. et al. "Transfer pricing: rules and practice in selected countries (A-B)", *Bloomberg BNA*, 2013.

¹⁷ CHAPINOTI, M. B. "Preços de transferência e valoração aduaneira", in FLEISCHMANN, A. C., *Controvérsias tributárias no comércio exterior*, Aduaneiras, São Paulo, 2010, pp. 259-272.

¹⁸ RODRIGUES, R. M. S. "Preços de Transferência: globalização e livre concorrência", *Portal Jurídico Investidura*, 19 jan. 2009. Disponível em: <http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/obras/monografias/2537-precos-de-transferencia-globalizacao-e-livre-concorrancia>. Acesso em: 22 jan. 2023.

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ UNITED NATIONS. *Practical manual on transfer pricing for developing countries*, United Nations, New York, 2013.

²¹ FERNANDES, E. C. "Convergência contábil como demonstração das transações *Arm's Length*", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 52-66.

financeira, é o valor atribuído aos produtos, serviços e direitos transacionados entre partes que estejam sob um controle comum, podendo ser desde departamentos de uma mesma empresa, até empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, passando por relações comerciais que permitam algum tipo de controle, como no caso das representações comerciais exclusivas”²².

Uckmar²³, sinteticamente, expõe que se tratam de operações em caráter internacional, que envolvem duas ou mais empresas domiciliadas fiscalmente em países diferentes, mas que se vinculam ao mesmo sujeito econômico e criadas para minimizar a exigência fiscal no nível do grupo. Ou seja, os autores não apenas conceituam, mas trazem o escopo lógico da operação, consubstanciado na criação de empresas domiciliadas fiscalmente em países diferentes, justamente, para diminuição da exigência fiscal em nível de grupo.

3. Dos métodos específicos para apuração do preço parâmetro

Para Gregório²⁴, o “preço parâmetro” é uma ideia criada pelas regulamentações administrativas com o escopo de indicar o preço apurado por meio dos métodos previstos na Lei nº 9.430/96. Por conseguinte, este deverá ser confrontado com o “preço praticado”, o qual é calculado como a média aritmética ponderada dos preços praticados nas transações controladas, abrangendo-se o período de apuração do tributo.

Observa-se que a lei brasileira denominou de forma diferenciada os métodos caso eles se apliquem à importação ou à exportação.

No que atine às regras de importação, verifica-se da leitura do artigo 18 da Lei 9.430/96²⁵, que 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 métodos lá constantes, quais sejam: Método dos Preços Independentes Comparados (PIC); Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) e Método de Custo de Produção mais Lucro (CPL).

Chapinoti²⁶ define o Método “PIC” como a média dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, sejam eles idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países e verificado em operações de compra e venda entre pessoas não vinculadas em condições semelhantes.

Consoante Barbosa²⁷, dentre os métodos existentes para comprovação dos preços praticados em importações de empresas vinculadas, o método PRL - Preço de Revenda Menos Lucro tem sido o mais utilizado pelos contribuintes brasileiros. Tal se deve, segundo o autor, pelo fato de que esse método requer somente informações imediatamente disponíveis na empresa brasileira (vendas, custos, estoque), dispensando a necessidade de informações dos fornecedores vinculados no exterior. Outrossim, pelo mesmo motivo, o referido método é também o preferido pela autoridade fiscal no Brasil.

²² FERNANDES, E. C. “Convergência contábil como demonstração das transações *Arm's Length*”, in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 52-66.

²³ UCKMAR, V. et al. *Manual de direito tributário internacional*, Dialética, São Paulo, 2012.

²⁴ GREGÓRIO, R. M. *Arm's Length e praticabilidade nos preços de transferência*, Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

²⁵ BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*, Brasília, DF, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm. Acesso em: 23 jan. 2023.

²⁶ CHAPINOTI, M. B. “Preços de transferência e valoração aduaneira”, in FLEISCHMANN, A. C., *Controvérsias tributárias no comércio exterior, Aduaneiras*, São Paulo, 2010, pp. 259-272.

²⁷ BARBOSA, G. B. “Preços de transferência: o dilema do PRL 60%”, *Fiscosoft*, 2011.

Disponível em:

http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=248918&key=UTFNVFEzTkRneE1USTJNVGsxTURZeE9UVXdOakU1TIRBMU1BPT1UOQ. Acesso em: 2 fev. 2023.

Complementa o autor, que o respectivo método (PRL) corresponde à média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos importados, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos; dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; das comissões e corretagens pagas e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), aplicável aos casos de vendas diretas, e 60% (sessenta por cento), esta considerada aos casos de importação de matérias-primas posteriormente aplicadas na produção.²⁸

Há, ainda, o método CPL que conforme prevê o artigo 18, III da Lei n.º 9.430/96²⁹ (com redação dada pela Lei 12.715/2012) é definido como sendo o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos (idênticos ou similares), acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos e, tampouco, de margem de lucro de 20%, a qual é calculada sobre o custo apurado.

No que atine às receitas oriundas de exportações para o exterior, outros métodos são utilizados, como: o Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx); Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA); Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV); bem como o Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP).

Cumpra salientar que, desde a publicação da Lei n.º 9.430/96, diversas normas infralegais foram publicadas no sentido de modificar, regulamentar ou interpretar as regras de preços de transferência introduzidas pela referida lei, em especial, inúmeras Instruções Normativas³⁰.

As normas brasileiras de preço de transferência chamaram a atenção no cenário global, tendo em vista uma tentativa de objetivação, com vistas à praticabilidade no momento de sua aplicação. Não obstante tal viés objetivo (que já não se mostrava mais absoluto), teria perdido espaço com a edição da Lei n.º 12.715/12 (decorrente da conversão da Medida Provisória n.º 563/2012), a qual veiculou uma pertinente reforma nas regras da Lei anterior e passou a vigorar a partir de janeiro de 2013³¹. Com efeito, o que se verifica é que, em que pese a IN RFB n.º 243/02 tenha sido revogada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.312/12 e as decorrentes alterações legislativas tenham sido criadas, tampouco, com o escopo de reparar o ambiente de litigiosidade fiscal criado pela norma infralegal e o método PRL-60, permanecem os casos sob vigência da referida IN (2002 a 2012) nas pautas de decisões nas esferas administrativas (principalmente).

A discussão tardou a chegar ao Poder Judiciário brasileiro, verificando-se o primeiro caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça no corrente ano quando a Corte se debruçou sobre a juridicidade da norma editada pela autoridade fazendária brasileira³². Em que pese a Lei n.º 12.715/2012 tenha alterado a redação do artigo

²⁸ BARBOSA, G. B. "Preços de transferência: o dilema do PRL 60%", *FiscOSOFT*, 2011.

Disponível em:

http://www.fiscOSOFT.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=248918&key=U TFNVFEzTkRneE1USTJNVGsxTURZeE9UVXdoOakU1TIRBMU1BPT1UOQ. Acesso em: 2 fev. 2023.

²⁹ BRASIL. *Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996*, Brasília, DF, 1996. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm. Acesso em: 23 jan. 2023.

³⁰ SILVA, L. L. *Manual de preço de transferência*, 2a ed., IOB - Sage, São Paulo, 2014.

³¹ ROCHA, S. A. "Preços de transferência e tipologia jurídica: as novas margens de lucro presumidas do PRL", in SCHOUEIRI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013. pp. 371-385.

³² PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AFRONTA AOS ARTIGOS 165, 458 E 535 DO CPC/1973. NÃO OCORRÊNCIA. TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PARTES VINCULADAS. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL60. CÁLCULO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/2002. ILEGALIDADE. ART. 18, II, DA LEI 9430/96. 1. Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 9/3/2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Código de Processo Civil de 1973. 2. Não há violação aos artigos 165, 458 e 535 do

18 da Lei n.º 9.430/96, com o escopo de sanar as divergências e conflitos atinentes à IN RFB nº 243 e para estabelecer percentuais específicos de margem de lucro para diferentes setores da economia, é possível notar que permanece acessa a discussão no âmbito judicial.

4. Crítica sobre o método PRL-60 e à IN RFB nº 243/2002

Conforme Marchant³³, desde a edição da Lei n.º 9.430/96, a aplicação do método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) representa a matéria mais controversa em termos de controle de preços de transferência. Isso porque o modelo brasileiro adotou, à época, apenas os métodos conhecidos como “tradicional” pelas *Guidelines* da OCDE, quais sejam, os métodos de comparação, de custo mais lucro e de preços de revenda menos lucro. Assim, muito embora as pessoas jurídicas aparentemente disporem de três métodos para o controle de preços de transferência nas importações, na prática, contavam apenas com o método PRL, vez que é o único método que depende de informações e documentos disponíveis para todas pessoas jurídicas brasileiras.

Na prática, a experiência comprova que a aplicação do método PIC (Preços Independentes Comparáveis) se revelava restrita em virtude da falta de bancos de dados que permitisse a pesquisa de transações comparáveis. Já em relação aos métodos CPL, as empresas se deparavam com a dificuldade de obtenção de dados e documentos no exterior. No mesmo sentido, Novais e Peixoto³⁴ aduzem que uma parcela importante das indústrias brasileiras encontrou considerável dificuldade na aplicação dos métodos PIC e CPL. Quanto ao primeiro, a dificuldade se deu pela falta de produtos comparáveis, não havendo banco de dados que permitiam uma aplicação extensiva do método. Quanto ao segundo, em razão da dificuldade e onerosidade de se obterem os dados e a documentação relativos ao custo de produção no exterior. A incerteza quanto aos critérios a serem adotados por parte das autoridades fiscais no julgamento da adequação dos documentos estrangeiros comprobatórios do cumprimento do método CPL sempre foi um forte empecilho à escolha desse método. Dessa forma, o método PRL, à época com margem de lucro única de 20%, passou a ser a opção mais viável. A edição da IN RFB nº 38/97 adicionou um obstáculo a mais aos já existentes: o artigo 4º, §1º acabou por vedar a utilização do método PRL-20 quando o bem adquirido do exterior fosse empregado, pela primeira importadora, na produção de outro bem. Logo, grande parte dos contribuintes se viram impossibilitados de aplicar qualquer dos métodos disponíveis para o controle de preços de transferência em importações.

CPC/1973, quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado, abordando todos os pontos essenciais à solução da controvérsia apresentada. 3. O controle de preços de transferência tem como fundamento a necessidade de prevenir a erosão das bases tributáveis através da manipulação de preços nas operações transnacionais praticadas entre partes vinculadas, e para isso estabelece métodos para estimar um preço-parâmetro para tais operações. 4. O art. 12, § 11, da IN SRF 243/02 desbordou da mera interpretação do art. 18, II, da Lei 9.430/96, na medida em que criou novos conceitos e métricas a serem considerados no cálculo do preço-parâmetro, não previstos, sequer de forma implícita, no texto legal então vigente. 5. Agravo conhecido para dar provimento ao recurso especial (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo em Recurso Especial nº 511.736 - SP (2014/0099457-2)*, Relator: Min. Benedito Gonçalves, Brasília, DF, 4 out. 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201400994572&dt_publicacao=27/10/2022. Acesso em: 24 jan. 2023).

³³ MARCHANT, D. “Uma visão Analítica do PRL 60: a delimitação dos problemas da IN n.º 243 e da Lei 9.430”, in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 29-51.

³⁴ NOVAIS, R.; PEIXOTO, D. M. “PRL 60%: confronto entre a Lei n.º 9.430/1996 e a Instrução Normativa n.º 243/2002”, in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 296-327.

Neste cenário, o Legislativo brasileiro buscou oferecer uma solução, na iminência de inviabilizar a aplicação das regras de preços de transferência até então criadas, com a edição da Lei nº 9.959/2000 (resultante da conversão da Medida Provisória n.º 2013-4/99). A referida lei alterou a redação do art. 18 da Lei nº 9.430, de sorte a criar o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) com margem de 60%³⁵.

Em novembro de 2002, com a edição da IN RFB nº 243, alterou-se significativamente a sistemática de apuração do PRL-60. O fato deu ensejo, mais uma vez, a um cenário de contencioso entre o Fisco e Contribuintes, que viram na metodologia implementada uma afronta ao princípio da legalidade, além de impor (na maioria dos casos) aumento das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Bianco e Fajersztajn³⁶ esclarecem que a confusão tem origem nas metodologias de cálculo do artigo 18 da Lei 9.430/96 e artigo 12 da IN SRF n.º 243/2002 serem completamente distintas.

O critério legal para o preço parâmetro consoante o art. 18, II da Lei 9.430/96 é simples e objetivo: toma-se o preço médio de revenda do bem e subtrai-se desse valor os descontos incondicionais concedidos, os impostos, as comissões e a margem de lucro. A apuração da margem de lucro é feita aplicando-se aquele percentual sobre o preço de revenda do bem produzido, diminuído dos descontos, impostos e comissões e, tampouco, do valor agregado no país.

Já o critério consubstanciado na IN SRF n.º 243/2002 é completamente diverso, vez que a Instrução estabelece que antes da aplicação da margem de lucro de 60%, o contribuinte deve apurar a proporção do custo do insumo importado em relação ao custo total do bem revendido³⁷. Ainda, chamam essa porção de "*participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido*". Significa dizer que a Instrução acaba por estabelecer que o preço parâmetro para fins de cálculo do PRL-60 deve ser calculado com base na apuração de dois valores, quais sejam: o da participação do bem importado no preço de venda do produto final; e o valor decorrente da aplicação do percentual de 60% a título de margem de lucro sobre a referida participação.

A sistemática introduzida pela IN SRF nº 243/2002, ao estabelecer o cálculo proporcional (acima descrito), pretendeu expurgar o valor agregado no País para efeito de controle dos ajustes decorrentes do PRL-60. Entretanto, pela Lei, ao contrário, o valor agregado é um dos itens/fatores que compõe o cálculo do preço-parâmetro para fins desse método. Dessa forma, consoante alertam Marsilli Júnior e Longo³⁸, salta os olhos de qualquer intérprete, que as disposições da IN SRF nº 243/2002 não guardam relação direta com aquelas estabelecidas com a Lei nº 9.430/96. Nessa toada, a regulamentação resultava na desconsideração da ponderação do valor agregado no País como um componente de cálculo do PRL, valorizando-se uma certa proporcionalização. Pode-se dizer ainda que a IN SRF nº 243/2002 deixa de fazer comparação de preços de venda líquidos com a aplicação de margem de lucro presumida para, na verdade, comparar parte do preço de venda. Resta indubitável que a Instrução Normativa, à época, criou conceitos novos, desprezando-se da lei e, conseqüentemente, padecendo de ilegalidade. Em suma,

³⁵ NOVAIS, R.; PEIXOTO, D. M. "PRL 60%: confronto entre a Lei n.º 9.430/1996 e a Instrução Normativa n.º 243/2002", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 296-327.

³⁶ BIANCO, J. F.; FAJERSZTAJN, B, "Preços de transferência: o método PRL-60 - ilegalidade ilógica", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 144-162.

³⁷ *Ibid.*

³⁸ MARSILLI JUNIOR, O.; LONGO, J. H. "Métodos de preços comparados e suas variações: o PRL-60 e a INSRF n.º 243/2002 no Carf", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 189-207.

é lícito afirma que a IN SRF nº 243 divergiu da metodologia estabelecida pela Lei n.º 9.430³⁹.

É importante destacar que o Sistema Tributário brasileiro possui normas que erigem a legalidade tributária a um patamar de extrema importância, na medida em que asseguram ao contribuinte a prerrogativa de expressar seu consentimento por meio de seus representantes eleitos. Consta dos artigos 5º, II e 150, inciso I da Constituição e no artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN)⁴⁰ a preocupação do Poder Constituinte em atribuir somente à lei (em sentido estrito) a instituição de tributo ou aumento deste em decorrência da alteração da base de cálculo ou da alíquota. Assim, é possível identificar no imbricamento das normas que a edição de Instrução Normativa que despreza a escolha feita pelo Poder Legislativo violenta a legalidade tributária.

Marchant⁴¹, com base nas duas legislações apontadas, afirma que o método PRL-60, segundo parâmetros estabelecidos na Lei nº 9.430/96, possui um claro efeito de induzir a indústria para que produza no Brasil. Isso porque quanto maior o custo importado, maior o impacto no resultado. Ao passo que quanto maior o valor agregado no País, menor a margem de lucro requerida para aferição do critério. Do ponto de vista de política fiscal, é da tradição brasileira conceder incentivos à instalação e produção industrial no Brasil. Ou seja, tratava-se de uma norma tributária com efeito indutor, com o escopo de que multinacionais concentrassem sua produção no Brasil.

Ocorre que a IN SRF nº 243, ao estabelecer a sistemática de cálculo da PRL, utilizando-se da técnica da proporcionalização, mostrava-se inviável na imensa maioria dos casos, uma vez que exigia ajustes significativos ou preços de venda que acabaram por se desviar daqueles padrões encontrados no mercado. Acrescenta-se ainda que a Instrução Normativa, ao desconsiderar o valor agregado no cálculo, acabou por resultar no abandono do efeito indutor do PRL-60 constante na Lei nº 9.430/96. Isso porque o método consubstanciado na IN tratou da mesma forma e

³⁹ NOVAIS, R.; PEIXOTO, D. M. "PRL 60%: confronto entre a Lei n.º 9.430/1996 e a Instrução Normativa n.º 243/2002", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 296-327.

⁴⁰ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...]

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. (BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*, Brasília, DF, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 23 jan. 2023).

⁴¹ MARCHANT, D. "Uma visão Analítica do PRL 60: a delimitação dos problemas da IN n.º 243 e da Lei 9.430", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 29-51.

exigiu as mesmas margens de uma empresa que agrega 1% de custos nacionais e de outra que poderia vir a agregar até 99% de custos nacionais⁴².

A IN SRF nº 243/2002, quando buscou o limite de dedução com base no percentual dos insumos importados proporcionais no preço líquido de venda, fez com que quanto maior o incremento de valor agregado no País, menor o preço-parâmetro e maior a tributação incidente. E essa situação, por óbvio, acabou por desestimular o importador à promover o incremento da produção nacional, sendo que tal estaria em contrariedade com o espírito da norma legal (Lei n.º 9430/96)⁴³. Há que se sinalar o efeito circular, o qual também estaria entre as críticas opostas à sistemática do PRL-60 prevista na IN. Nesse sentido, a aplicação da IN n.º 243/2002 leva a ajustes sucessivos nos casos em que as partes vinculadas adotam o preço-parâmetro da operação antecedente como novo custo do bem importado, de sorte a caracterizar o referido efeito circular⁴⁴.

A metodologia de cálculo da IN SRF nº 243 afronta não somente a regra constante no artigo 18 da Lei nº 9.430/96, mas os próprios elementos finalísticos subjacentes à sua criação e existência, ao passo que submete não apenas o produto importado de empresa vinculada, mas todo o custo de produção a uma margem fixa; e afronta a finalidade primária dos preços de transferência ao desestimular a produção em território nacional⁴⁵. Bianco e Fajersztajn⁴⁶ aduzem que as regras de preço de transferência foram introduzidas no ordenamento pátrio com a finalidade de controlar a manipulação de preços em operações realizadas entre pessoas ligadas, com o fito de evitar o superfaturamento nas importações, bem como o subfaturamento nas importações.

Deve-se observar que o critério de cálculo adotado na IN está eivado de erro sistêmico, ao passo que acabou por incentivar o superfaturamento nas operações de importação, de sorte a conceder maior liberdade para alocação de resultado entre pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico. Isso porque, ainda que o ajuste do PRL-60 se revele maior na hipótese de superfaturamento, o critério de cálculo consignado na IN n.º 243/2002 acabou por permitir que a pessoa jurídica brasileira transferisse para o exterior, frisa-se, mediante manipulação de preços, montante superior ao que seria passível de ser remetido na forma de dividendos. Na mesma linha, Marchant⁴⁷ complementa o claro desvio do escopo das regras de preço de transferência nas importações, vez que em virtude da técnica da proporcionalização, restava exigido lucratividade mínima sobre produtos não sujeitos ao controle, como matérias-primas adquiridas no mercado interno e de terceiros, bem como mão de obra e etc.

Logo, diante da extensa e polêmica gama de argumentos e aspectos decorrentes da IN SRF nº 243/2002 e do respectivo método, outro não poderia ser o cenário. A ausência de governança entre as autoridades responsáveis por regulamentar a norma, criou um cenário de desorientação e conflito que ilustra com muita clareza um dos grandes problemas do sistema tributário brasileiro. A

⁴² MARCHANT, D. "Uma visão Analítica do PRL 60: a delimitação dos problemas da IN n.º 243 e da Lei 9.430", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 29-51.

⁴³ MARSILLI JUNIOR, O.; LONGO, J. H. "Métodos de preços comparados e suas variações: o PRL-60 e a INSRF n.º 243/2002 no Carf", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 189-207.

⁴⁴ PEREIRA, M. S. C. "Análise das críticas à metodologia do PRL 60 prevista na IN nº 243/2002", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 264-282.

⁴⁵ NOVAIS, R.; PEIXOTO, D. M. "PRL 60%: confronto entre a Lei n.º 9.430/1996 e a Instrução Normativa n.º 243/2002", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 296-327.

⁴⁶ BIANCO, J. F.; FAJERSZTAJN, B. "Preços de transferência: o método PRL-60 - ilegalidade ilógica", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013. pp. 144-162.

⁴⁷ MARCHANT, *op. cit.*

abordagem da posição do órgão de julgamento administrativo federal deixará ainda mais evidente a crise instaurada.

5. Da abordagem da matéria pelo CARF e CSRF: o problema de agência.

A solução de conflitos em matéria tributária, no Brasil, admite o enfrentamento pelo Poder Judiciário, assim como é possível submeter o litígio aos órgãos administrativos. Não há prerrogativa de ordem, nem se exige o esgotamento de instâncias. Assim, é comum que os contribuintes brasileiros adotem a estratégia de submeter os conflitos ao contencioso administrativo para depois retomá-lo perante o Poder Judiciário. Nessa medida, é possível identificar um número expressivo de controvérsias submetidas ao órgão brasileiro responsável pela solução do conflito na esfera do Poder Executivo, isto é, o CARF e que invariavelmente será remetido ao Poder Judiciário anos mais tarde. O caso em tela ilustra com clareza invulgar o *modus operandi*, permitindo compreender porque um único conflito é capaz de gerar mais de uma disputa e se arrastar por anos.

Examinando o caso em tela, é curioso notar que em relação à aplicação da IN SRF nº 243/2002, consoante argumentações/decisões emanadas pelo CARF, especialmente dos anos de 2013 a 2018 (relativas ao período de vigência da respectiva IN), era pacífico o entendimento que vislumbrava compatibilidade da norma com a legislação tributária brasileira. Isso pois, conforme o respectivo Conselho, o preço parâmetro PRL-60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa resulta em valores de IRPJ e CSLL sempre em montantes iguais ou inferiores àqueles calculados segundo a correta interpretação da Lei nº 9.430, de 1996. Nessa toada, de acordo com o CARF, não existiria qualquer violação ao princípio da legalidade tributária albergado no art. 150, I, da Constituição da República e art. 9º, I, do CTN, o qual estabelece que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei.

Pode-se invocar, a título exemplificativo, a argumentação exarada no acórdão n.º 9101-002.938, segundo a qual descabe arguição de ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, vez que a metodologia buscaria proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Outrossim, a ênfase à metodologia seria dada, ao passo que a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final. Portanto, consoante a Relatora Daniele Souto Rodrigues Amadio, tal contexto viabilizaria a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, o que estaria em consonância com objetivo do método PRL-60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

E, nesse mesmo sentido, é a uníssona jurisprudência do CARF quanto ao ponto, salvo raras exceções, a exemplo dos acórdãos n.º 1402-002.760 e n.º 1101-000.864, que deram provimento ao recurso dos contribuintes para reconhecer a ilegalidade da IN n.º 243/2002, mas para excluir os valores de frete e seguro na apuração do preço praticado e a improcedência do procedimento fiscal, respectivamente. Ademais, complementam Marsilli Júnior e Longo⁴⁸, que nos processos junto ao CARF, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sempre defendeu a legalidade da IN SRF n.º 243/2002, afirmando não se tratar de inovação à lei e sim uma interpretação mais adequada das disposições legais.

Os argumentos, para tanto, conforme os autores se resumem em: as regras de controle de transferência, vez que são antielisivas, não permitiriam margens variáveis pela agregação nacional; a IN SRF n.º 243/2002 é benéfica aos contribuintes, ao passo que, mesmo em uma interpretação literal da lei poder-se-ia chegar em uma fórmula de cálculo diferente da usualmente utilizada pelos

⁴⁸ MARSILLI JUNIOR, O.; LONGO, J. H. "Métodos de preços comparados e suas variações: o PRL-60 e a INSRF n.º 243/2002 no Carf", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 189-207.

contribuintes, e nesta o valor agregado poderia ser um redutor em separado. Para Marsilli Júnior e Longo⁴⁹, esses argumentos só corroboram a inovação e conseqüente ilegalidade da IN em questão, o que se daria em total afronta ao princípio da legalidade e da tipicidade tributária. Não obstante, para eles, resta indubitável a criação de conceitos novos, em clara oposição aos arts. 5º, II e ao artigo 150 da Constituição Federal.

Observa-se que a discussão acerca da legalidade da IN SRF n.º 243/2002 gerou tanta controvérsia e insatisfação por parte dos contribuintes que, em sede de Recurso Especial, restou à CSRF se pronunciar sobre a matéria, como se pode observar no Acórdão nº 9101-002.175, julgado em 19/01/2016. No entanto, a 1ª Turma da CSRF julgou de forma desfavorável aos contribuintes, reconhecendo a legalidade da IN SRF nº 243/02. Para que se compreenda corretamente o problema, impõe-se destacar que a CSRF é um órgão de pacificação e harmonização das disputas. É missão da CSRF uniformizar o entendimento de órgãos fracionários e consolidar a correta interpretação da legislação tributária. No caso concreto, da exposição fica evidente a violação da legalidade quando se observa que a Instrução Normativa extrapolou os critérios definidos em lei. No entanto, o órgão referendou a posição da Fazenda⁵⁰. Para contornar a evidente violação da legalidade⁵¹, a maioria dos Conselheiros da CSRF entendeu que “a interpretação gramatical do art. 18 da Lei 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60”. Por essa razão, a sistemática de cálculo definida pela IN SRF nº 243/02 teria apenas explicitado e concretizado o objetivo da Lei, sem qualquer ampliação do texto legal. Para a Câmara Superior não há falar em ilegalidade da IN, haja vista que a metodologia buscaria proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, aduzem, que a margem de lucro é calculada sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL-60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

Os eventos narrados evidenciam o que a literatura chama de problema de agência. É certo que os “stakeholders” envolvidos no sistema tributário não dispõem do mesmo nível de informação. Essa disparidade que impede que sejam tomadas decisões ótimas já que não é possível estimar ou calcular corretamente os custos e vantagens envolvidos na deliberação⁵². Os contribuintes conhecem como ninguém o seu negócio e os insumos que impactam na formação de preços. De outro lado, desconhecem, via de regra, os trâmites dos processos deliberativos na administração pública. Esta, de seu turno, conhece perfeitamente os meandros da burocracia estatal, mas desconhece a formação de preços em mercados tão distintos. Neste contexto, percebe-se a complexidade em harmonizar os interesses entre os *stakeholders* e não raramente as corporações se deparam com o que os economistas chamam de problema de agência. Na literatura econômica, o problema de agência surge quando o bem-estar de uma parte, denominada “principal”, depende da conduta a ser tomada por outra parte, denominada “agente”. O dilema está em motivar o agente a atuar em favor do interesse do principal ao invés de agir motivado pelo seu próprio interesse⁵³. Em praticamente todas as relações contratuais é possível potencialmente identificar um problema de agência quando uma parte (agente) contratado para adimplir com determinadas obrigações em favor da outra

⁴⁹ MARSILLI JUNIOR, O.; LONGO, J. H. “Métodos de preços comparados e suas variações: o PRL-60 e a INSRF n.º 243/2002 no Carf”, in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 189-207.

⁵⁰ GOMENSORO, A.; CONSENTINO, R. O. “Preços de transferência: CSRF decide pela legalidade da Instrução Normativa SRF n.º 243/02”, *Lexology*, 22 mar. 2016. Disponível em: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=527cb69f-9343-4c8d-859f-57532e430c36>. Acesso em: 23 jan. 2023.

⁵¹ *Ibid.*

⁵² MACKAAY, E.; ROUSSEAU, S. *Análise econômica do direito*, Atlas, São Paulo, 2014.

⁵³ KRAAKMAN, R. *et al.* *The anatomy of corporate law: a comparative and functional approach*. 2nd ed. Oxford University Press, Oxford, 2009.

(principal), acaba por agir em seu próprio benefício. Como muitas vezes o agente é aquele que detém o melhor nível informacional, há um risco elevado de agir de forma oportunística⁵⁴. Nessa linha, quando maiores forem as atribuições do agente, maior será a sua margem discricionária e, por consequência, maiores serão os chamados “custos de agência”⁵⁵. Lamentavelmente, o problema de agência é completamente desconhecido no âmbito da administração tributária, ainda que fique evidenciada sua configuração em inúmeros problemas envolvendo a governança das instituições envolvidas. É muito comum notar que a Receita Federal adota uma posição que conflita com a posição do contribuinte e, por vezes, conflita com a posição da Procuradoria da Fazenda Nacional. Há questões que são conflitantes na Administração tributária e que o órgão de julgamento administrativo diverge. Enfim, são inúmeros exemplos que evidenciam a falta de governança capaz de reduzir o chamado problema de agência.

O caso é emblemático porque evidencia a complexidade das questões tributárias. Sem dúvida alguma, a harmonização dos critérios de cálculo dos preços de transferência não é uma tarefa singela e envolve muitos atores, o que fica evidenciado na recuperação do histórico. Ocorre que a solução de “jogar o problema para baixo do tapete” não gerou qualquer benefício por qualquer ângulo que se examine. A solução encontrada pelos órgãos de julgamento foi sufocar a indignação dos contribuintes, criando por meio de malabarismo jurídico, uma ilegalidade tolerável. É evidente que a controvérsia não seria encerrada com a solução ofertada e os contribuintes foram ao Poder Judiciário buscar o reconhecimento da ilegalidade que era auto-evidente.

6. O controle da legalidade exercido pelo Superior Tribunal de Justiça e a inédita decisão no paradigma AResp nº 511.736/SP/: o problema da trajetória da dependência

O caso examinado revela uma questão que do ponto de vista estritamente jurídico é de singela resolução. Em poucas palavras, competiria ao Poder Judiciário avaliar se a autoridade administrativa exerceu corretamente sua competência regulamentar ao editar a Instrução Normativa ou extrapolou os limites previstos em lei. A solução do caso pode se resumir a este dilema.

Como visto, os órgãos administrativos de julgamento concluíram que a regulamentação não desbordou os limites e a sistemática estabelecida na Lei nº 9.430, de modo que a Instrução Normativa SRF nº 243/02 não violara a legalidade tributária, conforme acima se pode identificar os casos paradigmas.

Ocorre que a solução apresentada distorceu a compreensão de legalidade tributária, o que por si só seria razão suficiente para que os contribuintes fossem buscar guarida no Poder Judiciário. Além disso, a posição perpetuava uma situação delicada para os contribuintes. De um lado, manteria as autuações milionárias lavradas em cima de uma interpretação controversa. Por outro, sinalizaria que para o futuro o critério de cálculo fixado na Instrução Normativa deveria ser seguido por todos os contribuintes, o que inviabilizaria muitas transações envolvendo preços de transferência. Este quadro não deixou outra alternativa. Seria importante buscar o reconhecimento da ilegalidade da norma na via judicial.

A sequência de eventos retrata uma situação muito comum nos métodos de resolução de conflitos brasileiro. Como as disputas tributárias complexas são muitas vezes submetidas ao contencioso administrativo, quando chegam ao Poder Judiciário já chegam com o selo da apreciação pelo órgão mais especializado de análise da matéria. Significa dizer que a decisão tomada pelo CARF é, ao menos, respeitada e

⁵⁴ WILLIAMSON, O. E. *The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting*, University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship, 1985. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1496720>. Acesso em: 23 jan. 2023.

⁵⁵ Sobre o tema conferir: ROSS, S. A. “The economic theory of agency: The principal's problem”, *The American Economic Review*, v. 63, nº 2, pp. 134-139, 1973.

considerada pelo julgador que vai reapreciar o conflito. Surgem agora duas atitudes possíveis ao magistrado, reavaliar a controvérsia de forma imparcial e sem qualquer influência da posição adotada pela Corte Administrativa ou se valer do esforço dos conselheiros que enfrentaram o tema e que conhecem os detalhes da legislação tributária.

Infelizmente, grande parte das controvérsias que são remetidas ao Poder Judiciário acaba sendo influenciada pelo o que os economistas chamam de trajetória de dependência (*path dependence*). O conceito de trajetória de dependência, popularizado pelos trabalhos de Brian Arthur⁵⁶ e Paul David⁵⁷, propõe um contraponto às premissas de eficiência da teoria econômica neoclássica até então majoritária. Segundo os autores, é possível prever que entre duas ou mais alternativas não necessariamente a mais eficiente. O consenso até então vigente indicava que dentre várias alternativas, aquela que apresentasse a solução mais eficiente seria a vencedora. Em contraposição, os autores defendiam que em condições de retornos crescentes, nas quais um aumento na aplicação de uma tecnologia, bem como um aumento na produção ou na distribuição de um produto, identifica-se a elevação dos benefícios de uma maneira autorreforçante (*self-reinforcing way*). Reside aqui a justificativa para afirmar que este esquema é dependente da trajetória, já que ele é incapaz de se livrar dos efeitos persistentes de condições aleatórias e transitórias que prevaleceram no início da história do processo⁵⁸.

É possível colher inúmeros exemplos de julgamentos que se limitam a reportar à construção (certa ou errada) levada a efeito pelo órgão administrativo. Vários fatores determinam tal comportamento, como confiança na especialização do órgão administrativo, respeito às escolhas do Poder Executivo (separação de poderes), complexidade da matéria (custo de transação ou curva de aprendizado) para iniciar um exame imparcial, dentre outros fatores menos científicos. O fato é que muitas decisões judiciais acabam por seguir a trajetória traçada criando a expectativa nas autoridades administrativas que as soluções que forem apresentadas, certas ou erradas, serão prestigiadas pelo Poder Judiciário.

A trajetória da dependência indica que as posições serão repetidas, salvo se houver a influência de uma força externa ou um evento que altere a configuração ou transforme as relações estruturais preexistentes. Trata-se, como escreveu Arthur, de "processos baseados em eventos aleatórios e feedbacks positivos naturais"⁵⁹ ou, na visão de David, como um processo dinâmico contingente não-reversível, cujo conteúdo central se refere à ideia da história como um processo de ramificação (branching) irreversível, no qual os custos de transição para uma alternativa previamente descartada se acumulam com o tempo, tornando tal mudança cada vez menos provável por mais que a alternativa vitoriosa se mostre menos eficiente que algumas outras escolhas possíveis⁶⁰.

Quando examinados os casos que foram submetidos ao Poder Judiciário sobre a controvérsia em tela, veremos que a posição do fisco foi referendada em sua grande maioria, ainda que seja completamente incompatível com o ordenamento jurídico vigente e se revele ineficiente do ponto de vista econômico. A trajetória é seguida rigorosamente até que surge um precedente, o caso do AResp nº 511.736/SP. É importante recordar que até mesmo o caso a ser examinado comprova a teoria da trajetória da dependência. Basta examinar a decisão monocrática exarada pelo Ministro Relator que se transcreve o trecho essencial: "*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO -*

⁵⁶ ARTHUR, B. "Positive feedbacks in the Economy", *Scientific American*, v. 262, nº 2, pp. 92-99, 1990.

⁵⁷ DAVID, P. "Why are institutions the carriers of history? Path dependence and the evolution of conventions, organizations and institutions", *Structural Change and Economic Dynamics*, v. 5, nº 2, 1994.

⁵⁸ *Ibid.*

⁵⁹ ARTHUR, *op. cit.*

⁶⁰ DAVID, *op. cit.*

PRL 60. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. AFRONTA AOS ARTIGOS 165, 458 E 535 DO CPC/1973. NÃO OCORRÊNCIA. CONTROVÉRSIA QUE EXIGE ANÁLISE DE INSTRUÇÃO NORMATIVA. INADEQUAÇÃO DA VIA RECURSAL ELEITA. AGRAVO NÃO PROVIDO”⁶¹.

Em síntese, a decisão isolada do ministro afirma que a questão para ser resolvida exigiria a verificação da Instrução Normativa, o que não é tarefa do Superior Tribunal de Justiça.

Pode-se afirmar que as decisões do Superior Tribunal de Justiça e também do Supremo Tribunal Federal seguem o modelo descrito acima, denominado trajetória da dependência. As Cortes se negam a enfrentar o tema porque há um caminho trilhado que recomenda ser prestigiado, o que explica a reiteração de decisões que prestigiam soluções equivocadas, por mais absurdas que elas se apresentem.

Para surpresa da comunidade jurídica, a Corte decide apreciar o recurso interposto contra a decisão monocrática e o resultado é o provimento do recurso inclusive com a revisão do voto do relator que inicialmente era favorável a manutenção da orientação vigente. Vale reproduzir o resumo do julgamento:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AFRONTA AOS ARTIGOS 165, 458 E 535 DO CPC/1973. NÃO OCORRÊNCIA. TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PARTES VINCULADAS. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL60. CÁLCULO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/2002. ILEGALIDADE. ART. 18, II, DA LEI 9430/96.

1. Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 9/3/2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Código de Processo Civil de 1973.

2. Não há violação aos artigos 165, 458 e 535 do CPC/1973, quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado, abordando todos os pontos essenciais à solução da controvérsia apresentada.

3. O controle de preços de transferência tem como fundamento a necessidade de prevenir a erosão das bases tributáveis através da manipulação de preços nas operações transnacionais praticadas entre partes vinculadas, e para isso estabelece métodos para estimar um preço-parâmetro para tais operações.

4. O art. 12, § 11, da IN SRF 243/02 desbordou da mera interpretação do art. 18, II, da Lei 9.430/96, na medida em que criou novos conceitos e métricas a serem considerados no cálculo do preço-parâmetro, não previstos, sequer de forma implícita, no texto legal então vigente.

5. Agravo conhecido para dar provimento ao recurso especial.”⁶²

Finalmente, o Poder Judiciário percebe o enorme equívoco que se vinha cometendo e corrige-o com o reconhecimento da ilegalidade da Instrução Normativa SRF 243/02. No entanto, a solução chega com 20 anos de atraso. A norma editada em 2002 produziu efeitos e gerou conflitos durante vinte anos e o sistema de resolução de conflitos brasileiro somente veio a oferecer uma solução após o decurso de duas décadas. O mais angustiante é que não se pode dizer que a questão foi definitivamente julgada porque cabe recurso ao Supremo Tribunal Federal e a Corte Constitucional poderá adotar posição diversa, inclusive prestigiando a trajetória da dependência. A situação permite citar o pensamento de Rhodes, Binder e Rockman que afirmam: “[...] instituições são como cimento seco. O cimento pode ser

⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo em Recurso Especial nº 511.736 - SP (2014/0099457-2)*, Relator: Min. Benedito Gonçalves, Brasília, DF, 4 out. 2022. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201400994572&dt_publicacao=27/10/2022. Acesso em: 24 jan. 2023.

⁶² *Ibid.*

arrancado depois de seco, mas o esforço para fazer isso é substancial. É mais fácil alterar a substância antes que ela se endureça”⁶³.

7. Conclusões

O enfrentamento do caso da regulamentação do preço de transferência no Brasil a partir da Instrução Normativa SRF nº 243/02 é emblemático e permite examinar a grave crise do contencioso tributário por vários ângulos. É consenso que o método de resolução de conflitos em matéria tributária no Brasil produziu muito mais ineficiências que soluções ao longo dos últimos anos. Quando o Conselho Nacional de Justiça se debruça sobre os números da produção do Poder Judiciário no país, observa-se o esgotamento dos órgãos jurisdicionais como um todo⁶⁴. O índice de congestionamento aumenta progressivamente, ainda que o último relatório enalteça os avanços no uso intensivo da tecnologia.

Não obstante o esforço considerável do Poder Judiciário em oferecer mais decisões e soluções mais céleres (e disso não se duvida), é certo que o aumento na produção da prestação jurisdicional não resolveu, nem diminuiu a litigiosidade do Brasil em matéria tributária que atinge proporções colossais segundo os estudos já citados ao longo do texto⁶⁵.

O presente estudo propôs ilustrar, a partir do caso examinado, duas das principais causas do volume exagerado de litígios, a saber: ausência de governança entre os órgãos competentes em matéria tributária e a adoção, ainda que inconsciente, da trajetória da dependência. A primeira causa é diagnosticada quando se demonstra que o legislador não dialoga com a Administração Tributária. Esta, de seu turno, não se conforma com a solução oferecida pelo legislativo, e acaba por redigir a orientação que lhe parece a mais correta e todos não oportunizam que o principal destinatário das normas, o contribuinte possa ser ouvido e efetivamente participe da solução. Como demonstrado no artigo, o critério de apuração de preço de transferência é uma questão complexa que não encontra resposta fácil. No entanto, há diversas formas para abordar o fenômeno e encaminhar uma solução. Com toda a certeza, não será por meio de decisões formuladas em gabinetes fechados e sem amparo na realidade que se encontrará o caminho de pacificação.

Seguir na trilha das soluções já testadas leva à segunda causa: a teoria da trajetória da dependência. Como a teoria econômica sustenta há anos, as instituições adotam caminhos já trilhados por uma série de fatores, mas que inegavelmente não poderão produzir resultados diferentes daqueles que já conhecemos. Como se atribui a Albert Einstein, “Insanidade é continuar fazendo sempre a mesma coisa e esperar resultados diferentes”. A presente investigação propõe conclamar a comunidade acadêmica e alertar as autoridades para que possamos refletir e adotar estratégias diferentes para solucionar os problemas velhos e conhecidos.

8. Referências

- ARTHUR, B. “Positive feedbacks in the Economy”, *Scientific American*, v. 262, nº 2, pp. 92-99, 1990.
- BARBOSA, G. B. “Preços de transferência: o dilema do PRL 60%”, *Fiscosoft*, 2011. Disponível em:

⁶³ RHODES, R. A. W.; BINDER, S. A.; ROCKMAN, B. A. “Preface”, in RHODES, R. A. W.; BINDER, S. A.; ROCKMAN, B. A. (eds.), *The oxford handbook of political institutions*, Oxford University Press, Oxford, 2006. p. XV.

⁶⁴ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2022*, Brasília, DF, CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.

⁶⁵ INSUPER. *Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020*, Insper, São Paulo, 2021. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 23 jan. 2023.

- http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=248918&key=UTFNVFEzTkRneE1USTJNVGsxtURZeE9UVXdOakU1TIRBMU1BPT1UOQ. Acesso em: 2 fev. 2023.
- BIANCO, J. F.; FAJERSZTAJN, B. "Preços de transferência: o método PRL-60 - ilegalidade ilógica", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013. pp. 144-162.
- BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*, Brasília, DF, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 23 jan. 2023.
- BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*, Brasília, DF, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm. Acesso em: 23 jan. 2023.
- BRASIL. *Medida provisória nº 1.152, de 28 de dezembro de 2022*, Brasília, DF, 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Mpv/mpv1152.htm. Acesso em: 22 jan. 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo em Recurso Especial nº 511.736 - SP (2014/0099457-2)*, Relator: Min. Benedito Gonçalves, Brasília, DF, 4 out. 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201400994572&dt_publicacao=27/10/2022. Acesso em: 24 jan. 2023.
- CHAPINOTI, M. B. "Preços de transferência e valoração aduaneira", in FLEISCHMANN, A. C., *Controvérsias tributárias no comércio exterior*, Aduaneiras, São Paulo, 2010, pp. 259-272.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2022*, Brasília, DF, CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.
- DAVID, P. "Why are institutions the carriers of history? Path dependence and the evolution of conventions, organizations and institutions", *Structural Change and Economic Dynamics*, v. 5, nº 2, 1994.
- FERNANDES, E. C. "Convergência contábil como demonstração das transações Arm's Length", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 52-66.
- GOMENSORO, A.; CONSENTINO, R. O. "Preços de transferência: CSRF decide pela legalidade da Instrução Normativa SRF n.º 243/02", *Lexology*, 22 mar. 2016. Disponível em: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=527cb69f-9343-4c8d-859f-57532e430c36>. Acesso em: 23 jan. 2023.
- GREGÓRIO, R. M. *Arm's Length e praticabilidade nos preços de transferência*, Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- INSPER. *Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020*, Insper, São Paulo, 2021. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 23 jan. 2023.
- KRAAKMAN, R. et al. *The anatomy of corporate law: a comparative and functional approach*. 2nd ed. Oxford University Press, Oxford, 2009.
- LEWIS, D. et al. "Transfer pricing: rules and practice in selected countries (A-B)", *Bloomberg BNA*, 2013.
- MACKAAY, E.; ROUSSEAU, S. *Análise econômica do direito*, Atlas, São Paulo, 2014.
- MARCHANT, D. "Uma visão Analítica do PRL 60: a delimitação dos problemas da IN n.º 243 e da Lei 9.430", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 29-51.
- MARSILLI JUNIOR, O.; LONGO, J. H. "Métodos de preços comparados e suas variações: o PRL-60 e a INSRF n.º 243/2002 no Carf", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 189-207.

- NOVAIS, R.; PEIXOTO, D. M. "PRL 60%: confronto entre a Lei n.º 9.430/1996 e a Instrução Normativa n.º 243/2002", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 296-327.
- PEREIRA, M. S. C. "Análise das críticas à metodologia do PRL 60 prevista na IN nº 243/2002", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013, pp. 264-282.
- PINHEIRO, J. B. *Direito tributário e globalização: ensaio crítico sobre preços de transferência*, Renovar, São Paulo, 2001.
- RHODES, R. A. W.; BINDER, S. A.; ROCKMAN, B. A. "Preface", in RHODES, R. A. W.; BINDER, S. A.; ROCKMAN, B. A. (eds.), *The oxford handbook of political institutions*, Oxford University Press, Oxford, 2006.
- ROCHA, S. A. "Preços de transferência e tipologia jurídica: as novas margens de lucro presumidas do PRL", in SCHOUERI, L. E. (coord.), *Tributos e preços de transferência*, Dialética, São Paulo, 2013. pp. 371-385.
- RODRIGUES, R. M. S. "Preços de Transferência: globalização e livre concorrência", *Portal Jurídico Investidura*, 19 jan. 2009. Disponível em: <http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/obras/monografias/2537-precos-de-transferencia-globalizacao-e-livre-concorrencia>. Acesso em: 22 jan. 2023.
- ROSS, S. A. "The economic theory of agency: The principal's problem", *The American Economic Review*, v. 63, nº 2, pp. 134-139, 1973.
- ROSSETO, V. "Preços de transferência: comentários à Lei nº. 9.430/96", *Caderno de Estudos*, nº. 17, pp. 1-10, 1998.
- SCHOUERI, L. E. *Preço de transferência no Direito Tributário Brasileiro*, 3a ed., Dialética, São Paulo, 2013.
- SILVA, L. L. *Manual de preço de transferência*, 2a ed., IOB - Sage, São Paulo, 2014.
- UCKMAR, V. et al. *Manual de direito tributário internacional*, Dialética, São Paulo, 2012.
- UNITED NATIONS. *Practical manual on transfer pricing for developing countries*, United Nations, New York, 2013.
- VASCONCELLOS, R. F. "A evolução da legislação aplicável às operações financeiras", in ROCHA, A. S. (coord.), *Direito tributário internacional*, Quartier Latin, São Paulo, 2016, pp. 803-846.
- WILLIAMSON, O. E. *The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting*, University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship, 1985. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1496720>. Acesso em: 23 jan. 2023.