



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

MATEUS MORAES DE MOURA

**INTERFERÊNCIA APARENTE DAS NORMAS INFRALEGAIS NO FENÔMENO
JURÍDICO-TRIBUTÁRIO:**

Um estudo do PRL-60 na Lei 9.430/96 e na IN SRF 243/02 à luz da Legalidade Tributária

BRASÍLIA, DF

2025

M929i

Moura, Mateus Moraes de
INTERFERÊNCIA APARENTE DAS NORMAS INFRALEGAIS NO
FENÔMENO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO: Um estudo do PRL-60 na Lei
9.430/96 e na IN SRF 243/02 à luz da Legalidade Tributária /
Mateus Moraes de Moura. – Brasília/DF, 2025.
189 f.

Orientador: Doutor Luís Alberto Gurgel de Faria.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) –
Universidade de Brasília, Bacharel em Direito, 2025.
1. Direito Tributário. 2. Transfer Pricing. I. Faria,
Luís Alberto Gurgel de. II. INTERFERÊNCIA APARENTE DAS
NORMAS INFRALEGAIS NO FENÔMENO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO: Um
estudo do PRL-60 na Lei 9.430/96 e na IN SRF 243/02 à luz da
Legalidade Tributária.

MATEUS MORAES DE MOURA

INTERFERÊNCIA APARENTE DAS NORMAS INFRALEGAIS NO FENÔMENO
JURÍDICO-TRIBUTÁRIO:

Um estudo do PRL-60 na Lei 9.430/96 e na IN SRF 243/02 à luz da Legalidade Tributária

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
na Faculdade de Direito da Universidade de
Brasília como requisito parcial para obtenção
do título de Bacharel em Direito.

Áreas de concentração: Direito Tributário e
Transfer Pricing.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de
Faria.

BRASÍLIA, DF

2025

MATEUS MORAES DE MOURA

INTERFERÊNCIA APARENTE DAS NORMAS INFRALEGAIS NO FENÔMENO
JURÍDICO-TRIBUTÁRIO:

Um estudo do PRL-60 na Lei 9.430/96 e na IN SRF 243/02 à luz da Legalidade Tributária

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
na Faculdade de Direito da Universidade de
Brasília como requisito parcial para obtenção
do título de Bacharel em Direito.

Áreas de concentração: Direito Tributário e
Transfer Pricing.

Brasília, 23 de junho de 2025.

Banca Examinadora:

Luiz Alberto Gurgel de Faria (Doutor – UFPE)

Clara Gomes Moreira (Doutora – USP)

Lívia Gil Guimarães (Doutora – USP)

Pedro Júlio Sales D’Araújo – Suplente (Doutor – USP)

AGRADECIMENTOS

As muitas horas que passei em leituras, pesquisas e escrita deste trabalho foram em locais silenciosos, por vezes sozinho. As ideias pareciam fluir melhor, escrevendo e reescrevendo. Mas não posso dizer que foi a solidão a responsável pelo amplo desenvolvimento deste trabalho. Quando lia, pesquisava e escrevia, guardei comigo o aprendizado e os sentimentos de muitas pessoas que passaram pela minha vida ou que ainda são uma parte fundamental dela.

Aos meus pais, Adriana Barbosa de Moraes Moura e Gilmar de Souza Moura, que moldaram muito do que hoje me orgulho de ser e sempre me incentivam a agir com paciência para alcançar os meus objetivos. Ao meu irmão, André Moraes de Moura, que tenho como exemplo de esforço, dedicação e inteligência. À minha avó, Dalva Barbosa, que sempre cuidou de mim com muito amor e carinho. E aos meus tios, Deise de Souza Moura e Bruno José e Silva, com quem compartilho risos e ótimos momentos.

Ao meu querido, amado, idolatrado e, hoje, saudoso Diretor, Ismael Leite Xavier Júnior, que ao fundar o Colégio Pódion me deu, mesmo que sem saber, um lugar que me enche das mais variadas emoções as quais aqui não teria espaço discorrer. Ao meu Professor de redação e língua portuguesa, Marcos Vinícius Ferreira Passos, cujas lições contribuíram imensamente para tudo o que pude conquistar ao longo de minha graduação. Ao meu Professor de matemática, Frederico Carvalho Torres, que certamente teria se divertido com as equações e diferentes modos de interpretação de comandos aritméticos sobre os quais discorri neste trabalho.

Aos meus queridos amigos e companheiros de faculdade, Daniel Alves, Fellipe Anthony, Julyane Lopes, Patric Mendes, Natália Evangelista e Yara Oliveira, com quem compartilhei incontáveis risadas, preocupações, ansiedades e conquistas. Tenho certeza de que cada um de vocês terá um futuro brilhante. Também aos meus queridos amigos, companheiros de faculdade e do mundo tributário, André Diniz e Samira Sousa, com quem tive o prazer de dividir aquele momento pós exame da Ordem.

Aos meus colegas de coordenação do TaxUnB, Samira Sousa, Otávio Blank, Leticia Sorrequia e Ingrid Santana, com quem tive o prazer de compartilhar a criação e desenvolvimento de um grupo que reintroduziu as pautas de Direito Tributário em nossa

Universidade de Brasília. Nesse sentido, ao meu querido Professor de Direito Tributário, Antônio de Moura Borges, Coordenador do nosso grupo e que sempre nos incentivou a crescer. Igualmente, ao nosso mentor, parceiro e Professor, Pedro Júlio Sales D'Araújo, a quem considero um amigo, a quem tenho como uma referência nas áreas acadêmica e profissional.

Ao meu escritório Schneider Pugliese, onde nos últimos quase quatro anos tive um lugar que chamei de casa e escola, onde fiz incríveis e até improváveis amizades e realmente me desenvolvi como profissional. Cada parte do rigor metodológico que tive neste estudo não foi nova, foi construída ao longo dos últimos anos com diversas pesquisas, prazos e apresentações. Fica aqui o meu agradecimento para minha Equipe de Brasília, com quem enfrentei os mais variados obstáculos e desafios nos dias da advocacia tributária.

À minha querida Coordenadora, Victória Cúrcio, com quem construí uma relação de respeito, aprendizado e amizade. Só tenho a agradecer os últimos anos que trabalhamos juntos. Tivemos diversas demandas, prazos e desafios, alguns que trabalhamos por dias e outros que foram resolvidos com urgência. Muito do escrevi neste estudo, e do cuidado metodológico que tive, aprendi contigo. Você é um exemplo de advogada que já conquistou uma carreira brilhante com diversas vitórias, e estou certo de que muitas mais ainda virão. Independentemente do rumo que eu tomar em minha carreira, espero estar lá contigo para comemorar essas conquistas.

À minha amiga, Helena Brandão, cuja amizade não obstante tenha sido construída lentamente, é hoje tão sólida quanto é valiosa para mim. Em termos profissionais e acadêmicos, tenho você como um exemplo de organização e dedicação. Trabalhar, alinhar casos e compartilhar modelos contigo foi uma das melhores partes da minha carreira. Ainda que trabalhe agora em escritórios diferentes, sinto que estamos conectados por algo que é maior que a nossa área.

Ao meu amigo, Fillipe Andrade, que esteve presente comigo quase que diariamente no escritório escutando as atualizações que eu vinha fazendo neste estudo. Você para mim é um exemplo de esforço e organização. Tem sido um prazer trabalhar contigo e compartilhar as nossas preocupações e vitórias (com muitos risos). Ainda que não façamos mais as nossas ligações via Teams, lembre-se que ainda tem o meu número de telefone.

Aos advogados do Schneider Pugliese, Eduardo Pugliese, Guilherme Yamahaki, Breno Vieira, Philip Schneider, Diogo Figueiredo e Cássio Sztokfisz, que me possibilitaram

diversas oportunidades na quais pude me aperfeiçoar e aprender mais sobre o mundo tributário. Também aos Coordenadores Andrea Passoni e Rafael Watanabe, um grande exemplo de advocacia técnica. Sentirei saudades de alinhar prazos e estratégia com vocês, especialmente com Andrea cujas reuniões sempre me fazem ponderar sobre o cenário político e jurídico brasileiro.

Ao meu Professor Orientador, Luiz Alberto Gurgel de Faria, cujas palavras e ensinamentos são ouvidos atentamente por mim, seja em sala de aula seja nas sessões de julgamento do STJ. Agradeço especialmente aos últimos meses que o senhor dedicou à leitura e revisão deste trabalho, e espero que tenhamos a oportunidade de escrever outros no futuro. É uma honra imensa ter o nome do senhor neste trabalho, referência não apenas na área tributária, mas especialmente na segurança jurídica que tanto almejamos no Poder Judiciário.

Por fim, a todos aqueles que embora não tenham sido citados neste curto espaço, mas que decerto serão sempre uma parte fundamental de minha história, os meus mais sinceros agradecimentos.

Com muito carinho e as considerações de estilo,

Mateus Moraes de Moura

“Muito a propósito das modernas questões litigiosas tributárias é interessante lembrar que, na antiguidade o critério da sorte foi adotado, frequentemente, como elemento de decisão a fim de se obter, a todo o custo, a certeza jurídica que não se atingia de outro modo”.

*– Alfredo Augusto Becker, em Teoria Geral do
Direito Tributário*

RESUMO

O presente estudo busca analisar a controvérsia acerca da (i)legalidade da IN SRF 243/02, na parte em que pretendeu regulamentar a fórmula de cálculo do método PRL-60, disciplinado no art. 18 da Lei 9.430/96. Para tanto, parte-se da premissa de que há dois prismas essenciais sob os quais a controvérsia deve ser analisada: (i) o da Legalidade Tributária, base principiológica essa que guarda contornos específicos a depender da doutrina e da jurisprudência; e (ii) o referente ao papel das normas infralegais face o fenômeno jurídico-tributário, o qual pode ser mais bem entendido como a regra-matriz de incidência do tributo. O primeiro capítulo deste estudo cuida de balizar os principais conceitos para a compreensão da tese ora em debate, exigindo-se um amplo estudo da teleologia dos preços de transferência, da forma de cálculo do PRL-60 pré e pós a IN SRF 243/02, dos julgados no CARF e nos TRFs sobre a matéria para, enfim, analisar-se a mais recente divergência no STJ a respeito do tema, materializada no AREsp 511.736 (“caso Janssen”) e no REsp 1.787.614 (“caso Hubbell”), nos quais a Primeira e Segunda Turmas de Direito Público da Corte chegaram a conclusões diametralmente distintas. Delimitados os racionais de ambas as teses, passa-se a, nos dois próximos capítulos, perquirir sobre a Legalidade Tributária e o papel das normas infralegais em matéria tributária, respectivamente. Para a Legalidade Tributária, vale lembrar, para se responder se uma norma infralegal violou tal base principiológica, deve-se, primeiro, entender o que se quer dizer por “Legalidade Tributária”, o que será feito à luz da doutrina e jurisprudência sobre o tema. Já para o papel das normas infralegais, é realizada uma investigação referente à sua validade no ordenamento jurídico, aos seus tipos e, por fim, o seu escopo de atuação, chegando-se ao conceito do “fenômeno da interferência aparente”. Ao final, os resultados desses dois últimos capítulos serão devidamente categorizados e confrontados à tese delineada no primeiro, sendo possível concluir que a IN SRF 243/02 violou o Princípio da Legalidade Estrita, sendo esta a base principiológica aplicável ao método PRL-60, na forma em que [insuficientemente] disciplinado pela Lei 9.430/96.

Palavras-chave: Preços de Transferência. PRL-60. IN SRF 243/02. Legalidade Tributária. Legalidade Estrita. Legalidade Suficiente. Norma Complementar. Norma Infralegal.

ABSTRACT

This study aims to analyze the controversy surrounding the (il)legality of Normative Instruction SRF No. 243/02, specifically regarding its attempt to regulate the calculation formula of the PRL-60 method, as provided for in Article 18 of Law No. 9,430/96. The research is based on the premise that the controversy must be examined under two essential perspectives: (i) the principle of tax legality, whose scope and contours vary according to different doctrinal and jurisprudential interpretations; and (ii) the role of infra-legal norms within the tax law framework, which is better understood through the lens of the tax legal incidence rule (*regra-matriz de incidência*). The first chapter provides the necessary conceptual background to support the thesis under discussion. It involves an in-depth analysis of the teleology of transfer pricing rules, the calculation method of PRL-60 both before and after the issuance of IN SRF No. 243/02, as well as an examination of administrative and judicial precedents from CARF and the Federal Regional Courts. This foundation sets the stage for a detailed analysis of the most recent divergence before the Superior Court of Justice (STJ), as evidenced in the judgments of AREsp 511,736 (“Janssen case”) and REsp 1,787,614 (“Hubbell case”), in which the First and Second Panels of Public Law reached diametrically opposed conclusions. Once the rationale underlying both positions is outlined, the following two chapters are devoted to examining, respectively, the principle of tax legality and the normative function of infra-legal acts in tax law. Regarding tax legality, it is important to note that determining whether an infra-legal rule violates this principle first requires a clear understanding of what is meant by “tax legality,” which is addressed in light of prevailing legal doctrine and case law. As for the role of infra-legal norms, the research investigates their validity within the Brazilian legal system, their typologies, and the proper scope of their regulatory authority, ultimately formulating the concept of the “apparent normative interference” phenomenon. At the end, the results of these last two chapters will be properly categorized and contrasted with the thesis outlined in the first chapter, making it possible to conclude that IN SRF 243/02 violated the Principle of Strict Legality, which is the foundational principle applicable to the PRL-60 method, as it is [inadequately] regulated by Law 9.430/96.

Keywords: Transfer Pricing. PRL-60 Method. Normative Instruction SRF No. 243/02. Tax Legality Principle. Strict Legality. Sufficient Legality. Complementary Norm. Infra-Legal Norm.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AREsp – Agravo em Recurso Especial

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

EResp – Embargos de Divergência em Recurso Especial

IN – Instrução Normativa

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

MP – Medida Provisória

PIS – Programa de Integração Social

PRL-60 – Preço de Revenda menos Lucro

REsp – Recurso Especial

SRF – Secretaria da Receita Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1) PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.....	19
1.1) <i>Telos</i> da Lei 9.430/96 à luz das particularidades do ordenamento brasileiro	19
1.2) Método PRL-60 – Comparação pré e pós IN SRF 243/02.....	28
1.3) Histórico da tese nos âmbitos administrativo (CARF) e judicial (TRFs)	41
1.4) Divergências no STJ acerca da legalidade da IN SRF 243/02 – Estudo do AREsp 511.736 e do (E)REsp 1.787.614.....	58
1.5) <i>Ratio decidendi</i> dos julgados analisados e organização dos conceitos empregados.....	67
2) PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	72
2.1) Delimitação do conceito “fenômeno jurídico-tributário”.....	72
2.2) Materialização nas fontes de Direito Tributário.....	76
2.3) Contornos doutrinários.....	79
2.4) Evolução da jurisprudência dos Tribunais Superiores – A Legalidade Suficiente?	83
2.5) Categorização da <i>ratio decidendi</i> dos julgados e organização dos conceitos empregados	112
3) PAPEL DAS NORMAS INFRALEGAIS	116
3.1) Delimitação do conceito e sua abrangência no ordenamento jurídico	116
3.2) Espécies de normas infralegais em matéria tributária – Análise da Portaria MF 95/97 e da IN SRF 243/02.....	123
3.3) Escopo das normas infralegais – O fenômeno da interferência aparente.....	126
4) ANÁLISE DA IN SRF 243/02 À LUZ DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA SUFICIENTE E DA INTERFERÊNCIA APARENTE.....	132
4.1) Grau de Legalidade Tributária a que estão submetidos o IRPJ e a CSLL no ordenamento jurídico relativo aos preços de transferência	132
4.2) <i>Standards</i> postos pela Lei 9.430/96 a fim de viabilizar a sua regulamentação por norma infralegal.....	135
4.3) A IN SRF 243/02 aderiu ou transbordou às/das diretrizes postas pela Lei 9.430/96? Interferência aparente e interferência de fato	142
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	151
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	156
LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA CONSULTADAS	159
ANEXO I – ACÓRDÃOS CARF	167
ANEXO II – ACÓRDÃOS TRFS	177

INTRODUÇÃO

Os litígios tributários no Brasil, em maior ou menor grau, envolvem a interpretação e a contestação da regra matriz de incidência tributária. As principais teses tributárias desenvolvidas na última década ilustram com clareza os embates relativos à delimitação da base de incidência dos tributos. Essa matriz conceitual, entretanto, não se limita ao aspecto material da hipótese de incidência, abrangendo também seus demais elementos constitutivos: espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

Tais elementos da norma tributária foram amplamente discutidos pelo Supremo Tribunal Federal (STF), especialmente em ações que envolvem a compatibilidade de leis federais, estaduais e municipais com a Constituição Federal de 1988. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por sua vez, tem enfrentado questões correlatas, embora sob a perspectiva infraconstitucional, com base na legislação federal.

Todavia, ao se afastar, ainda que parcialmente, do núcleo da regra matriz de incidência, é possível identificar outro vetor relevante nas controvérsias entre o fisco e os contribuintes: a natureza e os limites dos veículos normativos que instituem, interpretam ou modificam o fenômeno jurídico-tributário. Especificamente, trata-se de hipóteses em que atos infralegais, extrapolando os contornos de sua função regulamentar, invadem o campo reservado à lei, configurando vício de legalidade e interferência indevida na relação jurídico-tributária. Embora o Princípio da Legalidade, consagrado no art. 150, I, da Constituição Federal e no art. 97 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), represente um dos pilares do ordenamento tributário nacional, não são raras as situações em que normas infralegais conflitam com a legislação de hierarquia superior.

É nesse contexto que se insere o presente estudo, cujo objetivo é verificar, por meio de uma análise de caso, se a Instrução Normativa SRF 243/02 extrapolou os limites de sua competência regulamentar em face das disposições da Lei 9.430/96 acerca do método de cálculo conhecido como “PRL-60”. Para tanto, será adotada uma abordagem teórico-empírica, combinando revisão bibliográfica com pesquisa jurisprudencial de caráter qualitativo, com vistas a identificar e classificar as hipóteses em que o ordenamento jurídico brasileiro admite a atuação normativa de atos infralegais no âmbito tributário.

A necessidade de sistematização da matéria decorre das lacunas ainda existentes na doutrina e na jurisprudência tributárias no que se refere às hipóteses em que o ordenamento jurídico brasileiro admite a interferência de atos infralegais no fenômeno jurídico-tributário. Como reflexo dessa ausência de uniformização teórica e jurisprudencial, destaca-se a pendência de julgamento, no âmbito do STJ, dos Embargos de Divergência no Recurso Especial 1.787.614, cuja tese jurídica controvertida coincide com o objeto do presente estudo. Na sequência, serão tecidas considerações introdutórias sobre o caso-paradigma que fundamenta a indagação de pesquisa. Em seguida, será examinada a relevância de se delimitar, à luz do Princípio da Legalidade, os contornos normativos que autorizam, ou não, a atuação de atos infralegais no âmbito tributário.

O caso em análise envolve a disciplina dos chamados “preços de transferência” e seus efeitos na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Tais preços de transferência, atualmente regulados pela Lei 14.596/23, eram, à época dos fatos, disciplinados pela Lei 9.430/96. Trata-se de mecanismo jurídico voltado a coibir a manipulação de preços em operações entre partes vinculadas, de modo a evitar que a empresa domiciliada no Brasil pague, nas aquisições, valores superiores aos praticados em condições de mercado, ou receba, nas vendas, montantes inferiores àqueles usualmente verificados em transações com terceiros independentes.

Na prática, esse regime visa resguardar a integridade da base tributável dos tributos sobre a renda e o lucro, uma vez que a adoção de preços dissociados dos valores de mercado pode ensejar tanto a subavaliação artificial da receita tributável quanto a dedução indevida de despesas que, na realidade, não correspondem à atividade econômica efetivamente exercida.

Dentre os métodos previstos no art. 18 da Lei 9.430/96 para apuração dos preços de transferência, destaca-se o Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL). À época dos fatos, este método era definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, deduzidos: (i) dos descontos incondicionais concedidos; (ii) dos tributos incidentes sobre a operação de venda; (iii) das comissões e corretagens pagas; e (iv) de uma margem de lucro fixada em: a) 60% (sessenta por cento), sobre o preço de revenda, deduzidos os itens anteriores e do valor agregado no território nacional, nas hipóteses de bens importados utilizados em processo produtivo; ou b) 20% (vinte por cento), sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

Em face da disciplina estabelecida pela Lei 9.430/96, a Receita Federal do Brasil editou a IN SRF 243/02, a qual, em seu art. 12, §11, instituiu metodologia própria para a apuração do preço de transferência, especificamente no que se refere à margem de lucro de 60%. A nova fórmula introduzida pela norma infralegal resultou, se comparada com a interpretação anterior, na redução do preço parâmetro de comparação e, por conseguinte, na limitação do valor da despesa dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

A partir dessa modificação normativa, instauraram-se diversos litígios tributários que não tinham por objeto a contestação da regra matriz de incidência dos tributos em questão, mas sim a análise da legitimidade da atuação infralegal frente à norma legal. O cerne da controvérsia reside na possibilidade, ou não, de a instrução normativa inovar no ordenamento jurídico tributário ao alterar, ainda que indiretamente, os efeitos produzidos pela norma legal originária.

Submetida a controvérsia ao STJ, a Primeira Turma de Direito Público, em sessão realizada em 4 de outubro de 2022, concluiu o julgamento do Agravo em Recurso Especial 511.736. Por unanimidade, acompanhando o voto do Ministro Relator Benedito Gonçalves, reformulado após o voto-vista do Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria, a Turma assentou que: “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”.

Contudo, no ano seguinte, em 2 de outubro de 2023, a Segunda Turma de Direito Público, ao apreciar o Recurso Especial 1.787.614, examinando a mesma tese jurídica, firmou entendimento diametralmente oposto. Acompanhando, também por unanimidade, o voto do Ministro Francisco Falcão, os magistrados concluíram 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.”

Em síntese, ao passo que a Primeira Turma entendeu que o art. 12, §11, da IN SRF 243/02 extrapolou sua função interpretativa e promoveu inovação normativa incompatível com o art. 18, II, da Lei 9.430/96, a Segunda Turma concluiu que o referido dispositivo infralegal tão somente regulamentou a aplicação da norma legal, em conformidade com a função atribuída às instruções normativas pelo art. 100, I, do CTN. Segundo este último entendimento, “a função

de uma instrução normativa não é a mera repetição do texto da lei, mas a sua regulamentação, esclarecendo a sua função prática”.

Diante da divergência estabelecida entre os órgãos fracionários do Tribunal, o contribuinte prejudicado pela decisão da Segunda Turma interpôs Embargos de Divergência no Recurso Especial 1.787.614, atualmente pendentes de julgamento pela Primeira Seção do STJ, competente para a uniformização da jurisprudência entre as Turmas de Direito Público da Corte. Explicado o caso que constitui o objeto central do presente estudo, impõe-se, a seguir, demonstrar a importância de se estabelecer, com precisão, as hipóteses em que é juridicamente admissível, à luz do Princípio da Legalidade, a interferência de atos infralegais na conformação do fenômeno jurídico-tributário.

A ausência de critérios dogmáticos uniformes sobre essa matéria, bem assim em razão das divergências entre correntes mais “tradicionais” e outras mais “modernas”, constitui uma lacuna relevante tanto na doutrina quanto na jurisprudência tributárias. Essa omissão contribui para decisões conflitantes, como aquelas anteriormente referidas: de um lado, decisões que reconhecem a impossibilidade de o ato infralegal inovar em relação à legislação que se propõe a regulamentar, sob pena de majoração indevida da carga tributária e afronta ao Princípio da Legalidade; de outro, posicionamentos que admitem que a instrução normativa não se limita à reprodução literal da norma legal, devendo, ao contrário, operacionalizar sua função prática, ainda que crie novos operadores, desde que respeitados os limites estabelecidos no ordenamento, o que não configuraria violação à legalidade ou majoração tributária por via oblíqua se respeitada uma Legalidade Tributária Suficiente.

A delimitação do campo de atuação normativa dos atos infralegais exige, portanto, a investigação de seu escopo jurídico e do alcance do próprio conceito. A temática não encontra tratamento uniforme na doutrina. A partir de uma leitura sistemática da CF/88, Luís Eduardo Schoueri¹ sustenta que o Constituinte de 1988 operou uma mitigação do Princípio da Legalidade Tributária, ao permitir, em determinadas hipóteses, que atos infralegais participem da conformação de elementos da obrigação tributária. Tal permissivo, entretanto, está condicionado à estrita observância da lei que se pretende regulamentar e, em última instância, da própria CF/88. A jurisprudência do STF, também com fundamento em doutrina, vem

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. Legalidade Tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021.

emprestando maior abrangência à essa orientação, tendo reconhecido em diversas ocasiões a serem analisadas neste estudo, a possibilidade de uma suavização da rigidez inerente ao Princípio da Legalidade Tributária.

Cumprir destacar, assim, que o conflito entre fisco e contribuinte no que se refere à interferência de normas infralegais no fenômeno tributário, revela-se como uma expressão concreta da tensão entre princípios constitucionais que orientam a tributação. De um lado, invocam-se, em defesa do contribuinte, os Princípios da Legalidade, da Segurança Jurídica e da Previsibilidade; de outro, argui-se, em favor do fisco, os Princípios da Eficiência Administrativa, da Praticidade e da concretização da Capacidade Contributiva.

É nesse contexto que se insere a relevância do presente trabalho, cujo método, assentado na revisão bibliográfica e na pesquisa jurisprudencial com abordagem qualitativa, buscará categorizar as hipóteses em que é juridicamente admissível, à luz do princípio da legalidade, a interferência de ato infralegal na conformação da obrigação tributária.

Os nomes integrantes da doutrina especializada escolhidos para dar base ao presente estudo o foram com base em diversos critérios. Para o primeiro capítulo deste estudo, o qual cuidará de analisar a questão de fundo relativa aos preços de transferência e ao método PRL-60, foi feito um amplo estudo das teses de autores referência na área, inclusive com posicionamentos divergentes.

Já para os capítulos seguintes deste estudo, os quais discutem o tema sob uma perspectiva estritamente tributária, demandando conceitos da Teoria Geral e da Teoria das Normas, entendeu-se, em um primeiro momento, por uma corrente doutrinária mais “tradicional”. Decorrido um aprofundamento na doutrina e na jurisprudência, especialmente à luz da Legalidade Tributária Suficiente, o presente estudo também contou com as contribuições de uma vertente mais “moderna” e flexível.

Dentre os principais temas aqui delimitados e discutidos encontram-se: (i) o Princípio da Legalidade, Estrita ou Suficiente; (ii) o fenômeno jurídico-tributária e a regra-matriz de incidência; e (iii) as fontes de Direito Tributário, desde a CF/88 até o tema fim deste estudo, quais sejam, as normas complementares ou infralegais.

Em matéria de pesquisa jurisprudencial, destaca-se que o presente trabalho é fruto de análises de decisões do CARF, dos Tribunais Regionais Federais (TRFs), do STJ e do STF. No âmbito do CARF e dos TRFs, não obstante a pesquisa tenha sido levada a cabo com intuítos qualitativos, pretendeu-se revisar a maior gama possível de argumentos para a controvérsia.

A compreensão das discussões travadas nessas duas instâncias, especificamente acerca da tese acerca da (i)legalidade da IN SRF 243/02, foi essencial para se entender a forma como a discussão foi prequestionada e remetida ao STJ, o qual proferiu os julgados objeto de análise e eventuais críticas deste estudo. Além disso, também foi realizada ampla pesquisa de jurisprudência nos Tribunais Superiores (STJ e STF) a fim de se compreender os limites das normas infralegais face o fenômeno jurídico-tributário à luz do Princípio da Legalidade, seja esta Estrita ou Suficiente.

Equacionados todos esses entendimentos, pretendeu-se analisar a tese da (i)legalidade da IN SRF 243/02 a partir de dois vetores principais, quais sejam: (i) qual [grau de] Legalidade aplicável ao caso concreto; e (ii) o que significa “interferir no fenômeno jurídico-tributário”. Por fim, feito isso, destaca-se que os resultados atingidos o foram com base no recorte doutrinário e jurisprudencial acima, sendo que escolheu-se para a conclusão a técnica de categorização de critérios a fim de tentar propor diretrizes sob as quais entendeu-se que o STJ poderá se debruçar quando do julgamento do EREsp 1.787.614.

Tal rigor metodológico é necessário uma vez que se trata de temática não apenas juridicamente densa, mas também de extrema atualidade e utilidade prática, uma vez que inúmeros litígios tributários contemporâneos têm origem justamente em atos infralegais que, ao extrapolarem os limites de sua função regulamentar, geram instabilidade e insegurança jurídica. Espera-se, assim, que os resultados desta investigação possam contribuir não apenas para o debate acadêmico e jurisprudencial, mas também para a racionalização da edição de futuros atos normativos infralegais e leis delegativas e, em última análise, para o fortalecimento da segurança jurídica no sistema tributário brasileiro, muito questionada nos últimos anos.

Diante disso, o presente estudo busca, no primeiro capítulo, analisar a controvérsia acerca da (i)legalidade da IN SRF 243/02, na parte em que pretendeu regulamentar a fórmula de cálculo do método PRL-60, disciplinado no art. 18 da Lei 9.430/96. Para tanto, parte-se da premissa de que há dois prismas essenciais sob os quais a controvérsia deve ser analisada: (i) o da Legalidade Tributária, base principiológica essa que guarda contornos específicos a

depender da doutrina e da jurisprudência; e (ii) o referente ao papel das normas infralegais face o fenômeno jurídico-tributário, os quais serão debatidos nos dois capítulos seguintes. Ao final, os resultados desses dois últimos capítulos serão devidamente categorizados e confrontados à tese delineada no primeiro, a fim de dar uma resposta conclusiva à respeito da (i) legalidade da IN SRF 243/02 e analisar de forma crítica as posições divergentes do STJ ao julgar o tema.

1) PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

1.1) *Telos da Lei 9.430/96 à luz das particularidades do ordenamento brasileiro*

Considerando o rápido progresso dos meios de comunicação e transporte, somado à consolidação do sistema capitalista em escala global – que requer e favorece a flexibilização das fronteiras nacionais –, empresas que anteriormente restringiam suas operações às esferas locais ou regionais passaram a atuar em múltiplos continentes por meio de subsidiárias, filiais, sucursais e/ou entidades relacionadas². As dinâmicas do comércio internacional, por conseguinte, passaram a registrar, especialmente nas últimas décadas do século XX, uma expansão sem precedentes.

Em deferência às *Guidelines* e boas práticas de tributação internacional impulsionadas pela OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico –, a Lei 9.430/96, em seus arts. 18 a 24, introduziu na legislação do imposto sobre a renda o conceito de preço de transferência. No *Report Transfer Pricing and Multinational Enterprises* de 1979³, a OCDE atestou a relevância do conceito, sua relação com a internacionalização da economia e o desenvolvimento das empresas multinacionais, demonstrando uma preocupação com o tema da *taxation of corporate profits* (tributação do lucro das corporações).

No contexto lá delineado, parte-se da aceção de que empresas multinacionais normalmente realizam transações entre membros do mesmo grupo (i.e., vendas de bens, prestação de serviços, licenciamento de patentes e *know-how*, empréstimos, entre outros), sendo que o preço cobrado nessas transações não necessariamente reflete o *result of the free play of*

² A utilização no decorrer deste trabalho da terminologia “relacionadas” nada tem a ver com as disposições da “nova lei de preços de transferência”, a Lei 14.596/2023. Isto porque à época da vigência da Lei 9.430/96, utilizava-se o termo “partes vinculadas”, sendo que o termo “partes relacionadas” foi introduzido pela Lei 14.596/2023.

³ OECD. *Transfer pricing and multinational enterprises*. Paris: OECD Publishing, 1979, pp. 7-8. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/transfer-pricing-and-multinational-enterprises_9789264167773-en.html. Acesso em: 7 abr. 2025.

market forces, isto é, o “valor de mercado”. Isso ocorre por uma ampla gama de fatores, havendo razoável consenso na OCDE de que tais grupos têm liberdade para a fixação desses preços.

Contudo, à medida em que o preço praticado não reflete o valor de mercado, ocorrem distorções nos resultados tributáveis das empresas. As transações entre empresas do mesmo grupo podem, por exemplo, ser levadas a cabo com um intuito alocativo, visando a concentração de renda em jurisdições com carga tributária mais branda⁴. A fim de evitar isso, o art. 9º do *OECD Model Tax Convention*⁵, base dos *bilateral tax treaties*, determina a aplicação do “princípio do *arm’s length*” aos preços de transferência da seguinte forma:

“[Where] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”

Ou seja, quando se verifica que os preços praticados por empresas relacionadas não refletem o valor de mercado devido em transações entre empresas não relacionadas, o instituto do preço de transferência faz garantir que os resultados (renda e lucro) que deveriam ter sido gerados sob condições normais de mercado, beneficiando uma ou outra empresa, sejam tributados dessa forma, ou seja, “*included in the profits of that enterprise and taxed accordingly*”. E para que o “princípio do *arm’s length*” seja efetivado, é necessário, consoante escrevem Lucilene Rodrigues Santos e Luiz Alberto Gurgel de Faria⁶: “ajustar os lucros obtidos nas transações entre empresas relacionadas por referência às condições que teriam sido obtidas entre empresas independentes em transações comparáveis e circunstâncias comparáveis”.

Convergente a isso, Jonathan Barros Vita⁷ conceitua os preços de transferência no ordenamento jurídico brasileiro como os valores declarados de transação entre empresas corrigidos/(re)constituídos por meio da aplicação de norma tributária específica do imposto

⁴ O mesmo ocorre com a empresa que “remunera serviços” superfaturados, para fins de acréscimo de despesas dedutíveis das bases do IRPJ e da CSLL.

⁵ OECD. Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 31. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>. Acesso em: 7 abr. 2025.

⁶ SANTOS, Lucilene Rodrigues; FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. O princípio *arm’s length* em transações com intangíveis de propriedade intelectual: uma análise sob o prisma do Projeto BEPS. Revista da Advocacia-Geral da União, Brasília, DF, v. 23, n. 1, mar. 2024, p. 239.

⁷ VITA, Jonathan Barros. Preços de transferência. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, pp. 22-23.

sobre a renda que generaliza a operação, reproduzindo-a em condições de mercado utilizando mecanismos econômicos de parametrização, comparabilidade e equalização. Os ajustes mencionados, conforme relembra o autor, são reproduzidos apenas no campo tributário (fenômeno jurídico-tributário), com objetivos alocativos e antielisivos.

No tocante ao combate à elisão fiscal, anote-se que o objetivo previsto na exposição de motivos do PL 2.448/96⁸, de autoria do Poder Executivo, o qual originou a Lei 9.430/96, foi o de evitar a prática, “lesiva aos interesses nacionais”, de transferência de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos em operações com pessoas relacionadas (leia-se: entre empresas multinacionais), residentes ou domiciliadas no exterior.

Porém, a introdução e regulamentação dos preços de transferência no Brasil destoou⁹ em parte das diretrizes OCDE, sobretudo devido às particularidades do ordenamento jurídico pátrio, cujo estudo a seguir elaborado é essencial para delimitar o *telos* (finalidade) e o real escopo da Lei 9.430/96. Isto se dá porque o ordenamento jurídico brasileiro teve de enfrentar diversas dificuldades lógico-estruturais na recepção e operacionalização das regras de preços de transferência, dificuldades essas que também serão mais bem analisadas a seguir.

Inicialmente, são relevantes as contribuições de Ives Gandra da Silva Martins¹⁰ no tocante à uma perspectiva macro dos preços de transferência no ordenamento jurídico brasileiro, ao partir do contexto de que “os países mais desenvolvidos adotam formas de lançamento mais elásticas que no Brasil, sendo que, nos Estados Unidos, a utilização da presunção como fator impositivo vem de longa data”. Para o autor, em tais países, os princípios protetivos do contribuinte (i.e., estrita legalidade, tipicidade fechada ou reserva absoluta de lei formal), não existem, tendo o fisco sempre a última palavra, de modo que “a flexibilidade na fiscalização e apuração do ‘*quantum debeatur*’ (quantia devida) é maior”.

⁸ BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 2448, de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=203584>. Acesso em: 7 abr. 2025.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 9.

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Preços de Transferências. In: Tributos e Preços de Transferência (1º volume). Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1997, p. 32.

Não por acaso, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral¹¹ anteviu que diversos aspectos da Lei 9.430/96 poderiam levar ao contencioso judicial, especialmente a presunção de diversas margens de lucro, técnica essa que segundo o autor seria incompatível com o regime jurídico pátrio. No ponto, o autor também faz menção à experiência norte-americana, especialmente ao fato de que o IRS – *Internal Revenue Service* – possui razoável grau de discricionariedade para propor ajustes/relocação de itens de receitas e despesas, a qual só poderá ser ilidida caso o contribuinte demonstre que o ajuste foi “*arbitrary, unreasonable, or capricious*” (arbitrário, não razoável ou caprichoso). Nesse sentido, analisa que a seção 482 do *Internal Revenue Code* vem sendo aplicada pelo IRS com esteira no acima analisado “princípio do *arm’s length*”, a fim de simular as transações que as empresas relacionadas teriam promovido se não fossem relacionadas.

Outra dessas dificuldades é puramente conceitual e envolve a materialidade do imposto sobre a renda, ao passo que, conforme escreve Plínio José Marafon¹², o “conceito puro de renda deve ceder a situações onde se verifica manipulação de preços entre pessoas relacionadas, seja por super ou subfaturamento, sem que isso esteja violando alguma proteção constitucional”.

Neste assunto, e conforme leciona Ricardo Mariz de Oliveira¹³, os fatos materiais produtores do acréscimo patrimonial devem ser efetivos, e não simplesmente presumidos pela Administração Tributária. A crítica do autor fere a razão de existir dos preços de transferência, pois, segundo ele, não caberia ao legislador brasileiro instituir imposto sobre a “suposta” renda, ao fundamento de estar tributando uma renda potencialmente existente e que teria sido abandonada, ou não adquirida, pelo contribuinte, ao transferi-la à parte a ele relacionada. Em sentido complementar, mas por fundamentação diversa, José Artur Lima Gonçalves critica a tributação do que denomina “ficção de existência de renda”, a qual encontraria obstáculo na rígida outorga constitucional de competência do legislador ordinário para a instituição do imposto sobre a renda.

¹¹ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. O preço de transferência no Brasil e a experiência internacional. In: *Tributos e Preços de Transferência* (1º volume). Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1997, pp. 20-21.

¹² MARAFON, Plínio José. *Tributos e Preços de Transferência*. In: *Tributos e Preços de Transferência* (1º volume). Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1997, p. 73.

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Preços de Transferência – o Método do Custo Mais Lucro – o Conceito de Custo – o Método do Custo Mais Lucro e as Indústrias de Alta Tecnologia – como conciliar Dispendios Intensivos*, em *Pesquisas e Desenvolvimento*, com esse Método. In: *Tributos e Preços de Transferência* (2º volume). Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri e Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1999, pp. 307-309.

Não se trata, porém, de uma posição unânime na doutrina, sobretudo a mais atual. O debate acerca de violação ao conceito de renda deve ser alvo de sopesamento utilizando-se de outro princípio, o “princípio do *arm’s length*”, o qual, segundo escreve Luís Eduardo Schoueri¹⁴, encontra fundamento, a par da isonomia, no próprio conceito de renda, já que visa descobrir “qual a renda imputável a contribuinte sujeito ao imposto brasileiro”. Isso posto, enquanto a norma brasileira atende àquele princípio, fica garantido o atendimento ao princípio da isonomia e, ao mesmo tempo, “assegura-se a não extrapolação do conceito de renda”.

Ainda acerca da materialidade do imposto sobre a renda, Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel¹⁵ trazem ao debate outra preocupação, no sentido de que as padronagens rígidas de lucros impostas pela legislação para o cálculo de preços de transferência podem acarretar tributação de patrimônio ou mesmo de decréscimo patrimonial, caso o lucro apurado com a utilização dos métodos legais – e suas margens de presunção – não seja realmente configurado. De acordo com os autores, tal presunção da norma legal difere da experiência da OCDE, da qual se extrai que o preço praticado entre as empresas relacionadas deve prevalecer, salvo se a Administração Tributária comprovar que não se trata do preço de mercado.

Em relação a esse último raciocínio, é de se notar que, a justificativa pelo combate à elisão fiscal, por vezes norteadora da aplicação da norma, encontra freios e contrapesos na doutrina e nas diretrizes internacionais. O *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* ressalva que “As administrações fiscais não devem assumir automaticamente que as empresas associadas tentaram manipular seus lucros”, pois pode haver dificuldade em determinar com precisão um preço de mercado na ausência de forças de mercado ou ao adotar uma estratégia comercial específica. Tal recomendação se dá uma vez que, na linha das *Guidelines* em comento, “o preço de transferência não é uma ciência exata, mas requer o exercício de julgamento por parte da Administração Tributária e do contribuinte”.

Aqui cumpre ressaltar a crítica de Adilson Rodrigues Pires¹⁶ à Lei 9.430/96, ao demonstrar que os métodos de aferição dos preços de transferência instituídos nos arts. 18 a 24

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 443.

¹⁵ CARVALHO, Fábio Junqueira de. MURGEL, Maria Inês. Preços de Transferência – Presunção de Evasão Fiscal e Inexistência de Indicação do Método para Determinação dos Preços. In: Tributos e Preços de Transferência (2º volume). Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri e Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1999, p. 148.

¹⁶ PIRES, Adilson Rodrigues. Controle do Preços de Transferência e as Operações de Comércio Exterior. In: Tributos e Preços de Transferência (2º volume). Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri e Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1999, p. 12.

veiculam suposições de que os preços praticados entre empresas relacionadas se processa dentro de critérios os quais revelam sub ou superfaturamento. Contudo, para o autor, não é lícito pressupor que toda operação realizada entre empresas relacionadas tenha por objetivo reduzir ou aumentar o preço e erodir as bases tributáveis.

Além do debate acima, outro que ocupou espaço relevante na doutrina foi o referente à fixação das margens de lucro e às presunções estabelecidas pelos arts. 18 a 24 da Lei 9.430/96. Ao se debruçar sobre a constitucionalidade das regras de preços de transferência, Agostinho Toffoli Tavoraro¹⁷ buscou responder se a legislação estabeleceu ficção legal, presunção absoluta ou presunção relativa. O autor conclui que se trata de presunção absoluta, na linha dos ensinamentos de Ricardo Mariz de Oliveira¹⁸, para quem “quando ela (Lei 9.430/96) prefixa margens de lucro na venda ou na compra, ou taxas máximas de juros, ela baixa determinações inamovíveis, qualquer que seja a verdade real e qualquer que seja a prova em contrário”.

O tema merece especial atenção, conforme escreve Silvania Conceição Tognetti¹⁹, “neste momento em que o Direito Tributário é cada vez mais reformulado para incorporar maior eficiência e praticidade no processo de arrecadação de tributos”. A autora delimita que, se por um lado há princípios que oferecem limites para a aplicação de presunções e ficções legais, há também princípios que exigem a aplicação dessas técnicas, tais como a praticidade (ou praticabilidade), a eficiência, a igualdade e a justiça.

Sobre esse ponto, no já mencionado estudo elaborado por Lucilene Rodrigues Santos e Luiz Alberto Gurgel de Faria²⁰, é apontado que a doutrina costuma eleger a praticabilidade como motivação primordial de mitigação do “princípio do *arm's length*” na elaboração das regras de preços de transferência. Tal acepção é extraída dos ensinamentos de Ricardo Marozzi Gregorio²¹, que coloca como justificativa para a praticabilidade a noção de “igualdade geral na

¹⁷ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Tributos e Preços de Transferência. In: Tributos e Preços de Transferência (2º volume). Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri e Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1999, pp. 40-41.

¹⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributos e Preços de Transferência. In: Tributos e Preços de Transferência (1º volume). Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1997, p. 82.

¹⁹ TOGNETTI, Silvania Conceição. Presunções e ficções legais no direito tributário e no imposto sobre a renda. Direito Tributário Atual, n. 21, São Paulo: IBDT, 2009, p. 355.

²⁰ SANTOS, Lucilene Rodrigues; FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. O princípio *arm's length* em transações com intangíveis de propriedade intelectual: uma análise sob o prisma do Projeto BEPS. Revista da Advocacia-Geral da União, Brasília, DF, v. 23, n. 1, mar. 2024, p. 246.

²¹ GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Arm's length* e praticabilidade nos preços de transferência. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito da USP. São Paulo. 2010. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011->

concepção generalista de justiça” com função de eliminar ou reduzir arbitrariedades na aplicação do direito.

A problemática anterior apontada por Ricardo Mariz de Oliveira, consoante mais tarde analisa Antonio Carlos Rodrigues do Amaral²², até poderia ser objeto de questionamento perante o Poder Judiciário, haja vista a inversão do ônus da prova para o contribuinte. Contudo, e segue o autor, a IN 38/97²³, em seu art. 39 e parágrafo único, “abrandou a questão, ao informar que cabe ao fisco, no caso de não serem apresentadas informações, ou se apresentadas forem insuficientes, determinar o preço de transferência adequado à transação analisada”. Essa não foi a única vez que norma infralegal (instrução normativa) foi editada para abrandar a interpretação literal da Lei 9.430/96.

Ao analisar o método do preço de revenda à luz do contexto da produção local, Gerd Willi Rothmann²⁴ demonstra que muito embora as hipóteses de dedução enumeradas no art. 18, II, da Lei 9.430/96, deem a entender que o método do preço de revenda se aplicava a meras atividades de comercialização, a IN 38/97 elucidou que tal aplicação abrangia também diversas modalidades de industrialização, ou seja, a “função ampliada de revenda”.

Outra norma infralegal em matéria de preços de transferência, a Portaria MF 95, de 30 de abril de 1997 (que deu azo à edição da IN 38/97), ao pretender regulamentar os documentos servíveis para embasar a modificação das margens de lucros obtidas com a aplicação dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 da Lei 9.430/96, afastou os critérios previstos no art. 21 do diploma referentes à possibilidade de utilização de relatórios oficiais, publicações técnicas e pesquisas. E ao assim fazê-lo, conforme escrevem²⁵ Heleno Taveira Tôrres e Ana Claudia Akie Utumi, a Portaria foi além do que poderia, porque não lhe cabe a função regulamentar.

133745/publico/Tese_RICARDO_MAROZZI_GREGORIO_Versao_Completa.pdf. Acesso em: 5 maio 2025, p. 215.

²² AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. O Preço de Transferência e Critérios de Comparabilidade. In: Tributos e Preços de Transferência (2º volume). Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri e Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1999, p. 75.

²³ Editada com fundamento na Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 1997.

²⁴ ROTHMANN, Gerd Willi. O Método do Preço de Revenda e a Produção Local. In: Tributos e Preços de Transferência (1º volume). Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1997, pp. 160-161.

²⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. UTUMI, Ana Claudia Akie. Preços de Transferência no Mercado Comum do Sul. In: Tributos e Preços de Transferência (2º volume). Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri e Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1999, p. 195.

Para além dos debates explicitados anteriormente, Rutnéa Navarro Guerreiro e Edmar Oliveira Andrade Filho destacam²⁶ que as regras sobre preços de transferência impõem deveres e criam obrigações “que vão muito além do propalado combate à manipulação de preços entre pessoas vinculadas”, pois atingem também operações realizadas com terceiros, o que chama ao debate os princípios da livre iniciativa e da isonomia. Os autores analisam também o caráter extraterritorial da legislação, a sua produção de efeitos em outros ordenamentos jurídicos e os riscos da bitributação.

Tal hipótese de bitributação é bem equacionada por Edison Carlos Fernandes²⁷, ao exemplificar que a dupla tributação do lucro se dá no momento em que Estado (importador ou exportador), alegando que uma determinada transação entre empresas relacionadas sofreu sub ou superfaturamento, exige a sua receita tributária incidente sobre a diferença do lucro que alega que tenha sido transferida fora dos parâmetros praticados no mercado. De outro lado, o Estado (exportador ou importador), já terá tributado todo o lucro da empresa sob a sua jurisdição, de modo que o mesmo lucro será tributado por duas autoridades tributárias. Assim é que, segundo o autor, a aplicação das regras sobre preços de transferência tem o condão de alterar o valor praticado no comércio exterior²⁸.

Tendo por entendidas as dificuldades lógico-estruturais acima, é necessário aprofundar o debate acerca da *mens legis* dos arts. 18 a 24 da Lei 9.430/96, no que ganham destaque os ensinamentos de Ricardo Mariz de Oliveira²⁹ e Roberto Quiroga Mosquera³⁰. Para o primeiro autor, um dos sentidos finalísticos da lei, no que interesse ao objeto do presente estudo, é o seguinte: nos negócios passivos (importação ou aquisição), se a contraparte do contribuinte brasileiro for uma pessoa domiciliada em qualquer país e que tenha um dos vínculos de ligação

²⁶ GUERREIRO, Rutnéa Navarro. FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Preços de Transferência. In: Tributos e Preços de Transferência (1º volume). Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1997, p. 106.

²⁷ FERNANDES, Edison Carlos. Preços de Transferência no Mercado Comum do Sul. In: Tributos e Preços de Transferência (2º volume). Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri e Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1999, p. 90.

²⁸ No mesmo sentido, Heleno Taveira Tôrres e Ana Claudia Akie Utumi, ao explicitarem que “tal atitude vai implicar uma dupla tributação internacional, porque este lucro, tributado com acréscimos da retificação, já sofreu a ação de cobrança de impostos no Estado de residência da outra empresa relacionada.”

TÔRRES, Heleno Taveira. UTUMI, Ana Claudia Akie. Preços de Transferência no Mercado Comum do Sul. In: Tributos e Preços de Transferência (2º volume). Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri e Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1999.

²⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributos e Preços de Transferência. In: Tributos e Preços de Transferência (1º volume). Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1997, pp. 79-80.

³⁰ MOSQUERA, Roberto Quiroga. O Regime Jurídico-Tributário dos Preços de Transferência e a Lei nº 9.430/96. In: Tributos e Preços de Transferência (1º volume). Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1997, pp. 91-92.

elencados na lei, não é admitido para efeitos fiscais – cálculo do IRPJ e da CSLL – o pagamento de preço superior aos parâmetros da lei. Ou seja, “nas compras ou empréstimos tomados, se o preço ou juro pago foi superior aos parâmetros da lei, para esta o lucro afetado por tais dispêndios foi aquele que teria sido se o máximo por ela pretendido e fixado tivesse sido pago”.

No mesmo sentido, para o segundo autor, o legislador pretendeu inibir eventual superfaturamento nas importações, tendo em vista que tal prática poderá acarretar a diminuição do lucro tributável no Brasil. Assim, instituíram-se três métodos para identificar eventual prática de sub(superfaturamento), sendo que, no que importa ao objeto do presente estudo, um de tais métodos é o do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), cujo funcionamento, aplicação e controvérsias serão melhor analisados no tópico “Método PRL-60 – Comparação pré e pós IN SRF 243/02”.

Anos mais tarde, a interpretação permaneceu a mesma, qual seja, a de que os métodos de preços de transferência incidentes na importação, conforme explica Jonathan Barros Vita³¹, procuram uma redução dos valores de importação para o Brasil, consubstanciados nos custos, que serão ajustados para menos, pois impactam negativamente na formação das rendas/lucros tributáveis integralmente no Brasil.

Para efeitos do raciocínio até aqui exposto, é possível delimitar três constatações. A primeira é a de que muito embora os arts. 18 a 24 da Lei 9.430/96 tenham pretendido regulamentar as regras de preços de transferência no ordenamento jurídico brasileiro no objetivo de impedir que práticas de sub e superfaturamento desloquem renda para outras jurisdições e/ou gerem artificialmente despesas dedutíveis das bases IRPJ e da CSLL, estes enfrentaram desafios lógico-estruturais em razão das particularidades do ordenamento jurídico brasileiro (i.e., estrita legalidade, conceito constitucional de renda, vedação à presunção absoluta e inversão do ônus da prova, praticabilidade, isonomia e capacidade contributiva), conforme se exaure do recorte doutrinário realizado acima.

Aqui importa destacar que essa perspectiva já foi prenunciada por Luís Eduardo Schoueri³², ao afirmar categoricamente que o reconhecimento do “princípio do *arm's length*” e sua validade no ordenamento jurídico brasileiro não pode dar-se sem considerar a existência de

³¹ VITA, Jonathan Barros. Preços de transferência. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 223.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 24.

outros princípios, também relevantes, com intensidades diversas (“a ponderação, a cada caso, revelará a força”). “Em nenhum caso, se admitirá que o ‘*arm’s length*’ seja deixado de lado; nem por isso, será ele o único a atuar”.

A segunda constatação é a de que a finalidade dos arts. 18 a 24 da Lei 9.430/96 de “tributação do lucro econômico verdadeiramente apurado no Brasil”³³ mediante “ajustes” e “margens presumidas de lucro” não pode ser analisada de forma isolada dos conceitos os quais norteiam o fenômeno jurídico-tributário, a sua apuração e cobrança.

Por fim, a terceira e mais direta constatação é a de que em um espaço de tempo de menos de 1 (um) ano após a sanção da Lei 9.430/96, já vinham sendo editadas normas infralegais (Portaria MF 95/97, IN 38/97 e outras a serem analisadas) visando adequar a aplicação da legislação às particularidades do ordenamento brasileiro e à imensa gama de possibilidades no tocante ao cálculo dos preços de transferência.

1.2) Método PRL-60 – Comparação pré e pós IN SRF 243/02

O PRL é o método mais controvertido na história dos preços de transferência no Brasil, cabendo aqui algumas considerações históricas acerca da sua evolução. Não obstante tenha sido inaugurado no ordenamento brasileiro pela Lei 9.430/96, relembra Ricardo Marozzi Gregorio³⁴ que o PRL foi alvo de diversas alterações legislativas voltadas a corrigir as distorções percebidas tão logo havia sido editada a primeira lei. O autor subdivide a evolução desse método em três momentos principais: (i) antes da edição da Lei 9.959/00, isto é, na versão original da Lei 9.430/96; (ii) depois da edição da Lei 9.959/00 até a edição da IN SRF 243/02; e (iii) após a edição da IN SRF 243/02.

Cumprir destacar em termos ilustrativos que o PRL no momento (i)³⁵ buscava apurar o preço de mercado para fins tributários (“preço *arm’s length*”) por meio de uma subtração

³³ ROLIM, João Dácio. A Adoção pelo Direito Brasileiro da Análise Econômica dos Preços de Transferência e (des) Vantagens dos Acordos Antecipados de Preços. In: Tributos e Preços de Transferência (2º volume). Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri e Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo, 1999, p. 215.

³⁴ GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma Avaliação da Sistemática do Método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência (3º volume). Coordenador: Luís Eduardo Schoueri. Dialética. São Paulo, 2009, p. 170.

³⁵ Redação original do art. 18, II, da Lei 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:

efetuada a partir de “A”, isto é, o preço de revenda do produto adquirido de uma empresa relacionada a uma empresa independente, menos uma margem de lucro de 20% (vinte por cento) calculada sobre o preço de revenda, e outros descontos estipulados em lei:

$PRL = A - \{B + C + D + [A \times 20\%]\}$
A = média aritmética de preços de revenda de bens e serviços a empresas não relacionadas
B = descontos incondicionais concedidos
C = impostos e contribuições incidentes sobre as vendas
D = comissões e corretagens pagas

Fonte: SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 208.

Sintetizando o PRL, Jonathan Barros Vita³⁶ demonstra que são necessárias duas operações e três partes: a primeira operação entre partes relacionadas (importação) e a segunda operação entre o importador (no Brasil) e outra parte não relacionada, esta última a qual é sujeita a uma engenharia reversa retrospectiva, pois é utilizada essa operação posterior a qual, após ser desconstruída/decomposta, (re)produz a operação anterior (parâmetro) a partir do seu estado alcançado.

Decorrido isso, a Administração Tributária verifica se a margem de lucro foi suficiente para fazer frente a todos os custos e despesas suportados pelo importador/revendedor (aquisição dos bens ou serviços com sua parte relacionada) e, se ainda assim, é capaz de remunerá-lo. Caso não o seja, haverá indícios de superfaturamento no preço praticado, o qual, conforme já explicitado, diminui o lucro tributável no Brasil e impõe o ajuste por meio dos preços de transferência para se atingir o valor de mercado da transação para fins fiscais (ajustes nas bases e na dedutibilidade de despesas do IRPJ e da CSLL).

Considere-se um bem importado de parte relacionada o qual foi revendido no Brasil por R\$ 200,00. Adote-se também que a soma dos descontos incondicionais (R\$ 10,00), tributos incidentes na operação (R\$ 30,00) e comissões e corretagens pagas (R\$ 10,00) é de R\$ 50,00.

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;
 b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
 c) das comissões e corretagens pagas;
 d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;

³⁶ VITA, Jonathan Barros. Preços de transferência. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 235.

Ao se aplicar a fórmula $PRL = A - \{B + C + D + [A \times 20\%]\}$ é possível constatar o seguinte resultado:

$PRL = A - \{B + C + D + [A \times 20\%]\}$
$PRL = 200 - \{50 + [200 \times 20\%]\}$
$PRL = 200 - \{50 + [40]\}$
$PRL = 110$

Fonte: elaboração do próprio autor.

Ou seja, se o preço parâmetro ou PRL é de R\$ 110,00, isso significa que ao se praticar um preço de revenda de R\$ 200,00, é possível que a empresa importe aquele bem ou serviço por até R\$ 110,00. Assim, qualquer valor praticado a maior não será dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, diante dos indícios de superfaturamento.

Visando regulamentar a aplicação dos preços de transferência na redação original da Lei 9.430/96, foi editada a IN SRF 38/97, cujas principais disposições relativas ao PRL constam³⁷ em seu art. 4º, §1º, e art. 12 e respectivos parágrafos. Todos esses dispositivos veiculavam inovações as quais não estavam explícitas no texto legal. Em relação ao art. 12 e respectivos parágrafos, a norma infralegal previu: (i) que a margem de lucro deveria ser calculada sobre o preço de revenda após a exclusão dos descontos incondicionais concedidos; e (ii) a possibilidade de inclusão dos serviços, ao lado dos bens e direitos, entre os itens importados passíveis de serem objeto do método PRL.

Conforme aponta Ricardo Marozzi Gregorio³⁸ em seu estudo, tais inovações não sofreram qualquer contestação por parte dos contribuintes, já que atuaram de forma benéfica para eles, ampliando as hipóteses de utilização do método (inclusão dos serviços) e aumentando

³⁷ Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pelo própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13. (...)

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na 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, serviços ou direitos, diminuídos: (...)

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

³⁸ GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma Avaliação da Sistemática do Método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência (3º volume). Coordenador: Luís Eduardo Schoueri. Dialética. São Paulo, 2009, p. 170.

o preço parâmetro (com a exclusão dos descontos incondicionais concedidos da margem de lucro), o que diminuiu as probabilidades de ajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Vejamos os comparativos entre o método prescrito na legislação e o da IN SRF 38/97:

Art. 18, II, da Lei 9.430/96	Art. 12, §8º, da IN SRF 38/97
$PRL = A - \{B + C + D + [A \times 20\%]\}$	$PRL = A - \{B + C + D + [(A - B) \times 20\%]\}$
$PRL = 200 - \{50 + [200 \times 20\%]\}$	$PRL = 200 - \{50 + [(200 - 10) \times 20\%]\}$
$PRL = 200 - \{50 + [40]\}$	$PRL = 200 - \{50 + [38]\}$
$PRL = 110$	$PRL = 112$

Fonte: elaboração do próprio autor.

Na linha do raciocínio anterior, se antes (art. 18, II, da Lei 9.430/96) era possível que a empresa importasse aquele bem ou serviço por até R\$ 110,00, após a IN SRF 38/97 a empresa poderia passar a importar por até R\$ 112,00, o que acrescenta valores dedutíveis (sem a necessidade de ajustes) das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Contudo, outra alteração promovida pela IN SRF 38/97, desta vez em seu art. 4º, §1º, não foi tão benéfica aos contribuintes. De acordo com o dispositivo, a utilização do método PRL estaria vedada nos casos em que o bem, serviço ou direito importado tivesse sido empregado na produção local (de outros bens, serviços ou direitos). Submetido ao crivo da doutrina, tal dispositivo foi entendido como uma violação ao princípio da legalidade estrita³⁹, inclusive com julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF nesse sentido⁴⁰. Sobre essa discussão, Luís Eduardo Schoueri⁴¹ reputa não haver “incompatibilidade intrínseca entre o método do preço de revenda e a circunstância de haver produção local”. A questão, segundo o autor, “está no maior ou menor grau de dificuldade de apurar-se qual o percentual do diferencial de preço que se refere à margem de lucro e qual aquele *plus*, também compreendido na margem bruta, que se explica pelo valor agregado localmente”.

Para remediar essa problemática, sobreveio o momento (ii): com a edição da Lei 9.959/00 (fruto de conversão da Medida Provisória 1.924/99), a qual, em seu art. 2º⁴², alterou a

³⁹ GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma Avaliação da Sistemática do Método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência (3º volume). Coordenador: Luís Eduardo Schoueri. Dialética. São Paulo, 2009, p. 176.

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 221-222.

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 207.

⁴² Art. 2º A alínea “d” do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

alínea “d”, inciso II, art. 18, da Lei 9.430/96, e inaugurou a divisão do método PRL em PRL-20 e PRL-60. Visando sustar os debates acerca da IN SRF 38/97, a nova legislação passou a permitir a utilização do PRL nos casos de produção local, contudo, com uma margem de lucro a ser calculada aplicando-se o percentual de 60% sobre o preço de revenda líquido, vide o nome “PRL-60”.

Diferentemente do PRL-20, o texto legal não exigiu que o importador tivesse, com o PRL-60, um lucro de 60% em suas operações. Ao analisar a norma, Luís Eduardo Schoueri⁴³ destaca que a “margem” a que se referiu o legislador não se calculava sobre o preço de revenda (bruto ou líquido), mas sobre o referido preço, diminuído, dentre outros itens, “do valor agregado no País”. Assim, exemplifica o autor que, “quanto maior o valor agregado no País, menor seria a margem exigida pelo legislador”.

Referido valor agregado, o qual só existe nas hipóteses de produção local, é o ponto central do cálculo do PRL-60. Ao analisar o texto legal e a sua posterior regulamentação levada a cabo pela IN SRF 32/01 (normativa essa a qual será mais bem analisada a seguir), Gilberto de Castro Moreira Junior⁴⁴ equaciona que ambas determinaram, para o cálculo do PRL-60, uma margem de lucro de 60% (sessenta por cento) a ser calculada sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no País, sendo que o preço de mercado para fins tributários (“preço *arm's length*”) seria a totalidade do preço líquido de venda diminuído da margem de 60%.

Em termos mais ilustrativos, a fórmula pode ser assim delimitada ao considerarmos as diretrizes de Jonathan Barros Vita⁴⁵:

PRL-60 = (A – B – C – D) – 60% x (A – B – C – D – VA)
A = preço médio ponderado da revenda entre partes não relacionadas
B = descontos incondicionais concedidos
C = impostos e contribuições incidentes sobre as vendas

“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.” (NR)

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 228.

⁴⁴ JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira. Método do Preço de Revenda menos Lucro no Caso de Agregação de Valor no País. Confronto entre a Lei nº 9.430/1996 e a Instrução Normativa nº 243/2002. In: Tributos e Preços de Transferência (3º volume). Coordenador: Luís Eduardo Schoueri. Dialética. São Paulo, 2009, pp. 101-102.

⁴⁵ VITA, Jonathan Barros. Preços de transferência. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 235.

D = comissões e corretagens pagas
VA = valor agregado
A – B – C – D = preço médio líquido de revenda

Fonte: elaboração do próprio autor.

Confrontando-se a fórmula acima delineada aos cálculos e valores exemplificativos feitos/utilizados por Luís Eduardo Schoueri⁴⁶, chega-se exatamente ao mesmo resultado:

PRL-60 = (A – B – C – D) – 60% x (A – B – C – D – VA)
PRL-60 = (138 – 18) – 60% x (138 – 18 – 35)
PRL-60 = 120 – 60% x 85
PRL-60 = 69

Fonte: elaboração do próprio autor.

Na linha dos cálculos de exemplos anteriores, se o preço parâmetro ou PRL-60 é de R\$ 69,00, isso significa que ao se praticar um preço de revenda no mercado interno de R\$ 138,00 de bem/serviço/direito produzidos localmente, é possível que a empresa importe aquele bem/serviço/direito utilizados na produção do primeiro (revendido) por até R\$ 69,00. Assim, qualquer valor praticado a maior não será dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, diante dos indícios de superfaturamento.

Acerca dos parâmetros legais para o cálculo acima, note-se que a doutrina supramencionada é uníssona no sentido de que a IN SRF 32/01, em seu art. 12, ao regulamentar o método PRL-60, seguia fielmente o art. 18, II, da Lei 9.430/96. Isso se verifica com a comparação de ambos os dispositivos:

Art. 18, II, da Lei 9.430/96	Art. 12 da IN SRF 32/01
“Art. 18. (...) 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	“Art. 12. (...) (...) 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: (...) b) sessenta por cento, na hipótese de bens importados aplicados na produção.

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 228.

hipótese de bens importados aplicados à produção; (...)”	§ 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.”
--	--

Fonte: elaboração do próprio autor.

Destaca-se que os §§10 e 11 do art. 12 da IN SRF 32/01, buscavam explicitar o cálculo do preço líquido de venda e da margem de lucro, bem como as deduções legais relativas a ambas essas grandezas para fins de cálculo do preço parâmetro (“preço *arm's length*”), nos termos da fórmula utilizada anteriormente: $PRL-60 = (A - B - C - D) - 60\% \times (A - B - C - D - VA)$.

Adentrando-se agora no objeto do presente estudo, em 11 de novembro de 2002 foi editada a Instrução Normativa SRF 243, que veiculava alterações na forma de cálculo do PRL-60, revogando-se as disposições da IN SRF 32/01 acima delineadas. A nova norma infralegal pretendeu, em seus §§10 e 11 do art. 12⁴⁷, alterar: (i) a fórmula de cálculo da margem de 60%,

⁴⁷ 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: (...)

§ 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;

a qual, se antes era entendida como 60% sobre o valor do preço médio líquido de revenda menos o valor agregado no País (art. 18, inciso II, alínea “d”, item 1., da Lei 9.430/96), passou a ser 60% apenas da “parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados” (inciso IV, §11, art. 12, da IN SRF 243/02); e (ii) a fórmula de cálculo do preço parâmetro, pois enquanto para a legislação o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a IN SRF 243/02 (incisos I, II, III e V, §11, art. 12) pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas⁴⁸, do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda.

Ao analisar tais dispositivos, Jonathan Barros Vita⁴⁹ delinea a seguinte fórmula, a qual, segundo ele, transbordou parcialmente da regra contida na Lei 9.430/96:

$PRL-60 = \{[G \times (A - B - C - D)] - 60\% \times [G \times (A - B - C - D)]\}$
A = preço médio ponderado da revenda entre partes não relacionadas
B = descontos incondicionais concedidos
C = impostos e contribuições incidentes sobre as vendas
D = comissões e corretagens pagas
E = valor dos bens, serviços e direitos importados considerados como custos
F = custo agregado no país
G = percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados = valor dos bens, serviços e direitos importados considerados como custos (E) / total dos custos incorridos na produção (E + F)

Fonte: elaboração do próprio autor.

Novamente confrontando-se a fórmula acima delineada aos cálculos e valores exemplificativos feitos/utilizados por Luís Eduardo Schoueri⁵⁰, chega-se exatamente ao mesmo resultado que o autor:

$PRL-60 = \{[G \times (A - B - C - D)] - 60\% \times [G \times (A - B - C - D)]\}$
$PRL-60 = \{[G \times (138 - 18)] - 60\% \times [G \times (138 - 18)]\}$

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.

⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 243.

⁴⁹ VITA, Jonathan Barros. Preços de transferência. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, pp. 240-241.

⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 228.

$\text{PRL-60} = \{[60/60 + 35 \times (138 - 18)] - 60\% \times [60/60 + 35 \times (138 - 18)]\}$
$\text{PRL-60} = \{[63,16\% \times 120] - 60\% \times [63,16\% \times 120]\}$
$\text{PRL-60} = \{75,79 - 60\% \times 75,79\}$
$\text{PRL-60} = \{75,79 - 45,47\}$
$\text{PRL-60} = 30,32$

Fonte: elaboração do próprio autor.

Dessa forma, nota-se que, diferentemente do cálculo para o PRL-60 preconizado no art. 18, II, da Lei 9.430/96, os novos parâmetros introduzidos pela IN SRF 243/02 acarretam o seguinte: se o preço parâmetro ou PRL-60 é de R\$ 30,32, isso significa que ao se praticar um preço de revenda no mercado interno de R\$ 138,00 de bem/serviço/direito produzidos localmente, é possível que a empresa importe aquele bem/serviço/direito utilizados na produção do primeiro (revendido) por até R\$ 30,32. Assim, qualquer valor praticado a maior não será dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, diante dos indícios de superfaturamento.

Em suma, ao se praticar um preço de revenda de R\$ 138,00 à luz da Lei 9.430/96 (com interpretação da IN SRF 32/01), o PRL-60 era de R\$ 69,00. Porém, ao se praticar o mesmo preço de revenda à luz da IN SRF 243/02, o PRL-60 passou a ser de R\$ 30,32. Ao analisar a nova modalidade de cálculo, Jonathan Barros Vita⁵¹ critica a fórmula sob a justificativa de não conter o “valor agregado”, mas ressalta que ela facilita “a alocação dos custos entre partes vinculadas a condições de mercado, pelo percentual de contribuição destes bens, direitos ou serviços importados”. Efeito da nova modalidade de cálculo, de acordo com Gilberto de Castro Moreira Junior⁵², foi o de reduzir consideravelmente o preço parâmetro “preço *arm's length*” o qual configura limite de dedutibilidade para fins do cálculo do IRPJ e da CSLL, “o que aumenta a base de cálculo das exações”.

A interpretação acerca do descompasso entre a IN SRF 243/02 e o texto legal, contudo, não é unânime. Ao realizar uma análise sistemática do PRL-60, Ricardo Marozzi Gregorio⁵³ explica que a Receita Federal, à época da vigência da IN SRF 32/01, percebeu que as dificuldades na aplicação do método decorriam de interpretações que ela mesma havia dado ao

⁵¹ VITA, Jonathan Barros. Preços de transferência. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 241.

⁵² JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira. Método do Preço de Revenda menos Lucro no Caso de Agregação de Valor no País. Confronto entre a Lei nº 9.430/1996 e a Instrução Normativa nº 243/2002. In: Tributos e Preços de Transferência (3º volume). Coordenador: Luís Eduardo Schoueri. Dialética. São Paulo, 2009, p. 105.

⁵³ GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma Avaliação da Sistemática do Método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência (3º volume). Coordenador: Luís Eduardo Schoueri. Dialética. São Paulo, 2009, p. 191.

texto legal via suas instruções normativas. Com a edição da IN SRF 243/02, continua o autor, há a possibilidade de que a norma infralegal tenha, na verdade, aclarado aquilo que já pretendia a Lei 9.430/96 (vide alterações da Lei 9.959/00), o que implicaria na observância da instrução normativa ao texto legal.

No que toca a esse debate, Luís Eduardo Schoueri⁵⁴ e Ricardo Marozzi Gregorio⁵⁵ partem do mesmo pressuposto para chegar a conclusões diametralmente distintas. Referido pressuposto é o de uma aparente e aqui denominada de “imprecisão” constante no item 1., alínea “d”, inciso II, art. 18, da Lei 9.430/96, a qual o primeiro⁵⁶ classifica como “descuido do próprio legislador” e o segundo ou como “erro gramatical” ou, em outra hipótese, “técnica redacional inapropriada”. O dispositivo em questão estava assim redigido: “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 preposição “de” junto ao artigo “o” antes da expressão “valor agregado” pode levar a duas interpretações. A primeira, e aquela levada a cabo pela IN SRF 32/01, é a de que “do valor agregado” se refere ao termo “deduzidos”, constante no item 1. Já a segunda, conforme explicita Ricardo Marozzi Gregorio⁵⁷, é a de que pode se referir à palavra “diminuídos”, que consta no caput do inciso II. Para evidenciar ambas as possibilidades:

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

O autor também ressalta que essa técnica seria justificada pela intenção do legislador de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois “a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção”. Contudo, ressalva que ainda faltaria a inserção de uma

⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 245.

⁵⁵ GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma Avaliação da Sistemática do Método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência (3º volume). Coordenador: Luís Eduardo Schoueri. Dialética. São Paulo, 2009, p. 187.

⁵⁶ Cabe destacar que Luís Eduardo Schoueri admite essa hipótese apenas para fins de argumentação. A interpretação do autor é no sentido de que o tratamento conferido pela IN SRF 32/01 tem lógica e racionalidade econômica, por estimular a agregação de valor no País.

⁵⁷ GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma Avaliação da Sistemática do Método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência (3º volume). Coordenador: Luís Eduardo Schoueri. Dialética. São Paulo, 2009, p. 188.

vírgula antes da expressão “e do valor agregado”. Diante da possibilidade dessa nova interpretação, Luís Eduardo Schoueri⁵⁸ demonstra de forma ilustrativa que, ainda que tais parâmetros fossem adotados, a IN SRF 243/02 continuaria a produzir resultados diversos dos decorrentes da aplicação do texto legal (considere-se PP = PRL-60 dos exemplos anteriores):

Texto supostamente legal	Texto da IN SRF 243/02
$PP = PL - VA - 60\%PL$ ⁵⁹	$PPn = \%nPL - 0,6 (\%nPL)$
$PP = 200 - 40 - 60\%200$	$PPn = \%n^{60}200 - 0,6 (\%n200)$
$PP = 160 - 120$	$PPn = 120 - 0,6 (120)$
$PP = 40$	$PPn = 48$

Fonte: SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 247-248.

Destaca-se que $\%n^{61} = 0,6$ (não se confundindo com a margem de lucro de 60%) uma vez que o autor indica “um grau de agregação nacional de 40%”. Sendo esse o caso, e considerando G = percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados (E/E+F), chega-se a 0,6 (60%). A título de cautela, demonstra-se abaixo que o cálculo sugerido pelo autor acerca da IN SRF 243/02 encontra respaldo na fórmula delineada anteriormente, mantendo-se a coerência do presente estudo:

$PRL-60 = \{[G \times (A - B - C - D)] - 60\% \times [G \times (A - B - C - D)]\}$
$PRL-60 = \{[G \times (200)] - 60\% \times [G \times (200)]\}$
$PRL-60 = \{[0,6 \times (200)] - 60\% \times [0,6 \times (200)]\}$
$PRL-60 = \{[120] - 60\% \times [120]\}$
$PRL-60 = \{120 - 72\}$
$PRL-60 = 48$

Fonte: elaboração do próprio autor.

Apesar dessa incompatibilidade demonstrada por Luís Eduardo Schoueri, Ricardo Marozzi Gregorio⁶² vai mais além, e tenta ajustar a fórmula da IN SRF 243/02 àquela que entende estar preconizada no texto legal. Para melhor explicitar esse raciocínio, e conforme

⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 248.

⁵⁹ Ricardo Marozzi Gregorio indica a mesma fórmula: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.

⁶⁰ $\%n = 0,6$ uma vez que o autor indica “um grau de agregação nacional de 40%”. Sendo esse o caso, então G = percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados (G), logo 0,6.

⁶¹ G do exemplo anterior.

⁶² GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma Avaliação da Sistemática do Método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência (3º volume). Coordenador: Luís Eduardo Schoueri. Dialética. São Paulo, 2009, pp. 189-191.

indicado acima, ambos partem da mesma hipótese de interpretação do item 1., alínea “d”, inciso II, art. 18, da Lei 9.430/96, e delineiam a seguinte fórmula: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$. Mas enquanto Luís Eduardo Schoueri compara a fórmula anterior àquela prevista na IN SRF 243/02: $PPn = \%nPL - 0,6 (\%nPL)$, sugerindo incompatibilidade, Ricardo Marozzi Gregorio procura demonstrar que a norma infralegal estaria em conformidade com legislação, e que seria possível extrair a fórmula: $PPn = \%nPL - 0,6 (\%nPL)$ da fórmula: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.

Para atingir essa conclusão, parte o autor de uma interpretação histórica, no sentido de que, quando a legislação previu a hipótese de utilização do método PRL para os casos de produção local, “a ideia de que o componente importado participa do produto final e, neste sentido, será (re)vendido permanece”. A posição de Ricardo Marozzi Gregorio é aclarada em outra oportunidade, quando da prolação de seu voto no Acórdão CARF 1401-001.594⁶³, na qual, na qualidade de Conselheiro, se debruçou sobre o mesmo tema ora analisado, e pretendeu demonstrar que para se dar fiel cumprimento ao método previsto na legislação, seria necessário “proporcionalizar o preço de venda do bem produzido segundo a relação estabelecida entre o custo do bem importado e o custo total do bem produzido”.

Assim, conforme delineado no voto, ao se aplicar a fórmula $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$, e substituir o preço de “revenda” pela proporcionalização mencionada acima, o valor agregado deve ser neutralizado, resultando na equação $PPn = \%nPL - 0,6 (\%nPL)$, tal como prevista na IN SRF 243/02. O Conselheiro conclui seu raciocínio sustentando que: (i) adotou-se a interpretação mais alinhada à teleologia da norma; e (ii) a noção de valor agregado é um “conceito aberto que exige construção jurisprudencial para o seu fechamento”. Esse entendimento contrapõe-se às conclusões de Luís Eduardo Schoueri, segundo as quais a IN SRF 243/02 conduziria a resultados distintos daqueles derivados da aplicação literal do texto legal, uma vez que, no caso, as fórmulas foram equiparadas.

Note-se que, enquanto Ricardo Marozzi Gregorio entende que a proporcionalização do preço de venda do bem produzido, segundo a relação estabelecida entre o custo do bem importado e o custo total do bem produzido, decorre de uma interpretação teleológica da própria

⁶³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1401-001.594, de 6 de abril de 2016, pp. 32-33. Recurso Voluntário no Processo nº 16643.720063/2013-83. 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ e CSLL – Preço de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 17 abr. 2025.

Lei 9.430/96, Luís Eduardo Schoueri enxerga nessa mesma proporcionalização as duas inovações levadas a cabo pela IN SRF 243/02, quais sejam, a fórmula de cálculo: (i) da margem de 60% passou a ser 60% apenas da “parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados”; e (ii) do preço parâmetro, cujo limite passou a ser estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda.

À míngua de informações acerca da *mens legis* do item 1., alínea “d”, inciso II, art. 18, da Lei 9.430/96, no que toca à instituição do PRL-60, sobretudo em razão de a Exposição de Motivos⁶⁴ da Medida Provisória 1.924/99 não veicular detalhes⁶⁵ mais aprofundados sobre o método, verifica-se que os embates doutrinários sobre o tema, conforme acima delineado, se revolvem acerca ou da ilegalidade da IN SRF 243/02, por destoar da metodologia de cálculo prevista na lei, ou da interpretação dessa mesma lei sob a perspectiva teleológica a fim de se validar o método empregado pela IN SRF 243/02.

Referidos debates, por sua vez, conforme introduzido brevemente acima, travados já nos primeiros anos de aplicação do PRL-60, passaram a migrar também para os âmbitos administrativo (CARF) e judicial (Tribunais Regionais Federais – TRFs), cujos posicionamentos serão mais bem analisados a seguir, o que possibilitará balizar os conceitos utilizados pela jurisprudência ao longo do tempo até finalmente a matéria chegar ao crivo dos Tribunais Superiores.

No que importa ao raciocínio tecido neste tópico, foi possível delimitar não apenas o histórico que culminou na divisão entre os métodos PRL-20 e PRL-60, mas também o funcionamento matemático desses métodos, a forma por meio da qual a promulgação de leis / expedições de normas regulamentares acarretaram alterações nos parâmetros de cálculo do preço de mercado para fins tributários (“preço *arm's length*”) e os debates à época inaugurados acerca da legalidade e teleologia de tais normas.

⁶⁴ BRASIL. Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000. Altera dispositivos das Leis nºs 8.112, de 11 de dezembro de 1990, e 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e dá outras providências. Exposição de motivos. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2000/lei-9959-27-janeiro-2000-370687-exposicaodemotivos-150060-pl.html>. Acesso em: 17 abr. 2025.

⁶⁵ “O artigo 2º admite, para fins de controle de preços de transferência, a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro - RPL nos casos de importação de bens serviços ou direitos empregos utilizando ou aplicados na produção de outros bens, serviços ou direitos, estabelecendo-se para tanto, uma margem de sessenta por cento”.

1.3) Histórico da tese nos âmbitos administrativo (CARF) e judicial (TRFs)

Nos tópicos anteriores, a revisão de literatura colacionada permitiu compreender que os preços de transferência, desde o momento em que inseridos no ordenamento jurídico brasileiro, tiveram de enfrentar desafios lógico-estruturais para a sua operacionalização e aplicação. Uma das maiores controvérsias teve relação com o método PRL-60, o qual, no objetivo de se chegar “preço *arm's length*”, foi alvo de sucessivas alterações legislativas e expedições de normas infralegais as quais, na medida em que buscavam explicitar o texto legal, passaram a ser interpretadas pelo contribuinte como inovações na metodologia de cálculo e majoração indireta na carga tributária.

A seguir, será analisado o tratamento que a jurisprudência nos âmbitos administrativo e judicial conferiu à discussão acerca da (i) legalidade da IN SRF 243/02 na parte em que regulamentou a metodologia de cálculo do PRL-60. Nesse sentido, o recorte temporal da presente análise difere a depender da esfera analisada. Para o CARF, este estudo pretende analisar as principais decisões colegiadas relativas à controvérsia partindo do ano de 2011 até o ano de 2025.

Não obstante a IN SRF 243/02 tenha sido editada no ano 2002, o recorte acima proposto (2011-2025) leva em consideração: (i) o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário contados da ocorrência do fato gerador; (ii) o fato de que, a partir de 2011⁶⁶, o tempo médio de apreciação de processos na esfera administrativa vinha crescendo anualmente, superior a 5 (cinco) anos em 2014, sendo que em 2016 foi constatado que 11% do acervo (aprox. 13 mil processos) estavam há mais de 10 (dez) anos aguardando julgamento pelo CARF; (iii) o prazo temporal a fim de que a matéria seja devidamente amadurecida para deliberação pelo órgão, no que se espera uma maior qualidade dos julgamentos mapeados.

Já em relação ao âmbito judicial (TRFs), serão analisadas as principais decisões colegiadas relativas à controvérsia partindo do ano de 2015 até o ano de 2025, uma vez que, com a vigência da Lei 12.715, de 17 de setembro de 2012, nova conformação foi dada ao PRL-60 na linha do que já previa a IN SRF 243/02, sendo que essa normativa, a qual será mais bem

⁶⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União; Controladoria-Geral da União. Relatório de auditoria conjunta CGU e TCU: avaliação da integridade do CARF. Brasília, DF: TCU; CGU, 2016, p. 9. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu>. Acesso em: 18 abr. 2025.

analisada nos tópicos seguintes, teve impactos indiretos nas discussões travadas entre contribuintes e fisco acerca da (i)legalidade da referida Instrução Normativa. Este recorte também é feito em observância à constatação de que “a conclusão de um processo tributário no Brasil leva em média 18 anos e 11 meses, incluindo as fases administrativa e judicial”⁶⁷.

Os resultados mapeados o serão sob uma perspectiva qualitativa, posto que, em matéria de jurisprudência, uma vez consolidado um entendimento por órgão colegiado de julgamento, é natural que seja replicado em julgamentos posteriores até que sobrevenha *distinguishing* e/ou *overruling*, ou até mesmo que seja incrementado com outros fundamentos haja vista o amadurecimento da matéria. Assim, não se pretende com este estudo realizar considerações estatísticas de “jurimetria” acerca da tese ora em análise, mas sim revisar a maior gama possível de argumentos para a controvérsia. Por conseguinte, tais argumentos serão aprofundados no tópico “1.5)” deste estudo, o qual cuidará de delimitar a *ratio decidendi* dos julgados analisados e os conceitos lá empregados.

No **Anexo I**, foram mapeados⁶⁸ e analisados 20 (vinte) acórdãos de julgamento proferidos pelo CARF⁶⁹. O panorama macro das decisões demonstra a evolução que a controvérsia experimentou em um espaço de pouco mais de duas décadas na esfera administrativa, partindo de um cenário com decisões ora desfavoráveis, ora favoráveis⁷⁰, à ilegalidade da metodologia de cálculo do PRL-60 prevista na IN SRF 243/02, para um cenário amplamente favorável à interpretação do fisco; e com precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), o que culminou com a edição da Súmula Vinculante⁷¹ CARF 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

⁶⁷ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: sumário executivo. 5. ed. Brasília: CNJ, 2022, p. 7. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br>. Acesso em: 18 abr. 2025.

⁶⁸ Operadores utilizados: “PRL 60”, “PRL-60”, “IN SRF 243/02”, “243” e “preço(s) de transferência”.

⁶⁹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). Jurisprudência - Consulta Pública. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 18 abr. 2025.

⁷⁰ Ambas com as suas respectivas divergências, consoante se depreende dos resultados não-unânicos, especialmente aqueles resolvidos por voto de qualidade.

⁷¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula Vinculante nº 115, de 3 de setembro de 2018. Aprovada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 3 set. 2018. Vinculante conforme Portaria ME nº 129, de 1º abr. 2019, publicada no Diário Oficial da União em 2 abr. 2019. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-por-materia/irpj-e-csll>. Acesso em: 24 maio 2025.

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”.

Já a sua análise individualizada revela que, de maneira semelhante a Luís Eduardo Schoueri e Ricardo Marozzi Gregorio, os quais partem do mesmo ponto para chegar a conclusões distintas, os posicionamentos pró-contribuinte e pró-fisco exarados nas decisões do CARF também partem cada um de uma interpretação dos resultados pretendidos pelo texto da Lei 9.430/96 para aí então verificar se a IN SRF 243/02 desbordou dessa pretensão ou se, ao contrário, lhe deu concretude.

Destrinchando-se primeiro os fundamentos das decisões pró-contribuinte mapeadas, verifica-se que todas se pautam na identificação de descompasso entre a IN SRF 243/02 e a Lei 9.430/96, para chegar à conclusão de que a primeira: (i) teria criado variáveis na composição da fórmula que a lei não teria previsto; (ii) teria presumido o valor agregado no País por uma regra de proporcionalidade; (iii) apresentaria valores maiores do que os determinados pela fórmula prevista na lei; (iv) distorceria o objetivo do próprio controle dos preços de transferência; e (v) teria validade apenas com as disposições inauguradas pela Lei 12.715/12.

Acerca do ponto (i), e em análise do Acórdão 1202-000.835⁷², o voto vencedor do Conselheiro relator Carlos Alberto Donassolo demonstrou que o inciso II, §11, art. 12, da IN SRF 243/02, teria incluído variável relativa ao “percentual de participação do custo bem importado no custo do produto final” (custo importado/custo total) que em nenhum momento foi citada no art. 18 da Lei 9.430/96. Além disso, de acordo com o Conselheiro, no cálculo do preço parâmetro indicado no inciso V, §11, art. 12, da IN SRF 243/02, teria sido deixada de ser considerada a variável relativa à dedução do “valor agregado”, conforme expressa previsão⁷³ contida no texto legal (Lei 9.430/96, art. 18, inciso II, letra “d”, item 1.).

Esta discussão é complementar ao ponto (ii), ambos os quais se encontram mais bem explicitados no Acórdão 1302-000.915⁷⁴, cujo voto vencedor da Conselheira relatora Lavinia

⁷² BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1202-000.835, de 7 de agosto de 2012, p. 15. Recurso Voluntário no Processo nº 16643.000043/2009-14. 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Delphi Automotives Systems do Brasil Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ – Preço de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

⁷³ A qual é controversa a depender da interpretação conferida à lei.

⁷⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1302-000.915, de 10 de abril de 2012, pp. 14-19. Recurso Voluntário no Processo nº 16561.000185/2007-11. 3ª Câmara / 2ª Turma

Moraes de Almeida Nogueira Junqueira partiu de um resgate da interpretação da Lei 9.430/96 conferida pela já analisada IN SRF 32/01 e as alterações promovidas pela IN SRF 243/02. Na interpretação da Conselheira, a Lei 9.430/96 não esclarece adequadamente o que é o “valor agregado no País”, como ele deve ser calculado e como deve ser diminuído para apuração do preço de transferência, de maneira que, diante dessas dúvidas, foram propostas duas interpretações (cada qual na IN SRF 32/01 e IN SRF 243/02).

Ao analisar a IN SRF 32/01, aparece no voto a premissa já levantada por Ricardo Marozzi Gregorio⁷⁵, qual seja, a de que haveria uma falta de clareza no item 1., alínea “d”, inciso II, art. 18, da Lei 9.430/96, uma vez que se admitida a hipótese de erro gramatical, chega-se à conclusão de que o termo “do valor agregado no País”, constante no item 1., se refere à palavra “deduzidos”, que consta no mesmo item. Ainda, o voto constata que a IN SRF 32/01 não esclareceu qual seria o conceito de valor agregado no País e que a própria lei também não o havia feito.

Admitindo-se a premissa de erro gramatical acima, o voto conclui que a IN SRF 32/01 corrigiu uma única letra da lei visando ajustar a sua concordância verbal, que se referiu à margem de 60%, dizendo que ela seria calculada sobre o preço de revenda “deduzidos os descontos, comissões, tributos e do valor agregado”. O entendimento da instrução normativa, de acordo com a Conselheira, foi o de que, como a dedução do valor agregado no País consta na alínea “d”, item 1., da lei, tal grandeza deve ser excluída da base sobre a qual se apura a margem de lucro de 60% e não propriamente como mais um item a ser deduzido do preço líquido de revenda em si (hipótese essa a que se filia Ricardo Marozzi Gregorio). Esta interpretação conduz à fórmula: $PP = PLV - 60\% \times (PLV - VAB)$, a mesma que já foi indicada e calculada em exemplos anteriores neste estudo.

Por outro lado, a IN SRF 243/02 propôs nova interpretação para os dispositivos legais, sendo que o voto ora analisado aponta as mesmas inovações descritas no Acórdão 1202-000.835, já demonstradas no item (i), quais sejam, e de acordo com a Conselheira relatora, a instrução normativa teria presumido um: a) conceito de valor agregado no País, que inclui, além

Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Laboratórios Pfizer Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ/CSLL – Preço de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

⁷⁵ GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma Avaliação da Sistemática do Método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência (3º volume). Coordenador: Luís Eduardo Schoueri. Dialética. São Paulo, 2009, pp. 178-179.

do custo de aquisição, uma margem de lucro, sendo que, já que o valor agregado já contém sua própria margem, ele também foi excluído na apuração da margem de lucro de 60% sobre o custo do bem importado de empresa relacionada; e b) critério para definir o valor agregado no País (VAB), o qual segue o preço de revenda líquido (PLV), alocado proporcionalmente⁷⁶ ao custo agregado no país (ct-ci) sobre o custo total (ct). Esta interpretação conduz à fórmula: $PP = PLV - 60\% \times (PLV - VAB)$, a mesma que já foi indicada e calculada em exemplos anteriores neste estudo.

Em relação a essa nova modalidade de cálculo, o voto até aqui analisado expressa que, não obstante seja possível interpretar a legislação sob a perspectiva de que o preço de revenda deveria ser diminuído do valor agregado no País (vertente essa a que se filia Ricardo Marozzi Gregorio consoante analisado acima), haveria inovação na IN SRF 243/02 acerca da fórmula para se calcular esse mesmo valor agregado no País, a qual não seria possível extrair da Lei 9.430/96. Ao analisar os efeitos concretos dessas inovações, a Conselheira demonstra que, pela interpretação da IN SRF 243/02, se a empresa importou um parafuso e fabricou um avião, o preço inteiro do avião deve acabar com a margem de 60% embutida sobre o preço de revenda, para que não haja ajuste de preço de transferência no parafuso⁷⁷.

O que é importante frisar neste momento, acepção essa sobre a qual não existe controvérsia, é que, na linha de exemplos anteriores, ao se praticar um preço de revenda de R\$ 138,00 à luz da Lei 9.430/96 (ressalva: com interpretação da IN SRF 32/01⁷⁸), o PRL-60 era de R\$ 69,00. Porém, ao se praticar o mesmo preço de revenda à luz da IN SRF 243/02, o PRL-60 passou a ser de R\$ 30,32. Vide nesse raciocínio o ponto (iii), delimitado no Acórdão 1101-000.864⁷⁹, no sentido de que o cálculo do PRL-60 à luz da IN SRF 243/02 resulta em preços

⁷⁶ Trata-se da “regra da proporcionalização”, já analisada neste estudo nos termos que escreve Ricardo Marozzi Gregorio.

⁷⁷ Esta acepção é rebatida por raciocínio semelhante de Ricardo Marozzi Gregorio no já analisado Acórdão 1401-001.594, transcrito a seguir: “Nesse sentido, vamos primeiro supor que a transação controlada refira-se à importação de um determinado parafuso que vai entrar na produção de um automóvel. Sabe-se que o preço do parafuso é infinitamente menor que o preço do automóvel. Se olharmos a fórmula acima, é fácil inferir que qualquer que seja a acepção da expressão “valor agregado no País” o preço parâmetro resultará num valor infinitamente superior ao que seria razoável esperar como preço praticado na importação de um parafuso. (...) Portanto, estamos diante de uma interpretação na qual uma indústria automobilística que importa uma grande quantidade de um determinado parafuso para a sua produção, seja de uma empresa vinculada, seja de um paraíso fiscal, teria a permissão legal para praticar preços absurdamente superiores ao que praticam empresas independentes. Logicamente, transferindo grandes parcelas de lucros para outras jurisdições”.

⁷⁸ A ressalva é necessária, uma vez que de acordo com interpretações pró-fisco, seria possível extrair o texto da IN SRF 243/02 do próprio comando da lei.

⁷⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1101-000.864, de 7 de março de 2013, p. 82. Recurso de Ofício e Voluntário no Processo nº 16643.000308/2010-18. 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Eli Lilly do Brasil Ltda. Recorrida: Fazenda

parâmetros menores, o que aumenta as chances de ajustes (para menos) nos valores dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, resultando em majoração de tributo via norma infralegal, o que fere o art. 97⁸⁰, II, do Código Tributário Nacional⁸¹ – CTN e o art. 150⁸², I, da Constituição Federal de 1988.

Uma das consequências dessa majoração consta no ponto (iv), qual seja, a alegação de distorção, pela IN SRF 243/02, do objetivo do próprio controle dos preços de transferência. Distorção essa a qual foi identificada pelo Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr. quando da prolação de seu voto vencedor no Acórdão 1301-001.262⁸³, ao tratar do efeito indutor de incentivo à produção nacional⁸⁴ que constaria na redação do PRL-60 à luz do art. 18 da Lei 9.430/96. Conforme se depreende do voto, a IN SRF 243/02 afastaria tal efeito ao fixar um limite de dedução com base na proporção de insumos importados em relação ao preço líquido de venda, o que, na prática, implica que quanto maior a agregação nacional, menor o preço parâmetro e, conseqüentemente, maior o ajuste/carga tributária.

Em finalização à análise dos fundamentos das decisões pró-contribuinte mapeadas, destaca-se o ponto (v), vertente essa segundo a qual a IN SRF 243/02 teria validade apenas com as disposições inauguradas pela Lei 12.715/12 (fruto de conversão da Medida Provisória 563/12), que, em seu art. 48⁸⁵, inseriu no texto legal as mesmas disposições veiculadas na

Nacional. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário – IRPJ e CSLL – Preço de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

⁸⁰ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

⁸¹ Lei 5.172/66.

⁸² 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;

⁸³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-001.262, de 6 de agosto de 2013, p. 12. Recurso Voluntário no Processo nº 16643.000288/2010-77. 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Siemens Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ – Preço de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

⁸⁴ Conforme já analisado, trata-se da mesma posição de Luís Eduardo Schoueri, segundo a qual a IN SRF 32/01 tem lógica e racionalidade econômica, por estimular a agregação de valor no País.

⁸⁵ Art. 48. Os arts. 12, 18, 19 e 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a vigorar com a seguinte redação: (Vigência) (...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:

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

referida instrução normativa. Foi em consideração a essa alteração legislativa que o Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier proferiu o voto vencedor no Acórdão 1301-001.275⁸⁶, argumentando que a inclusão de tais disposições, inexistentes à época da edição da IN SRF 243/02, confirmaria a conclusão de que havia sido editada sem fundamento legal.

Destrinchando-se agora os fundamentos das decisões pró-fisco, é possível constar que buscam, todas, via interpretação da Lei 9.430/96, extrair os comandos justificadores da IN SRF 243/02. Em linhas gerais, os argumentos das decisões mapeadas são no sentido de que o cálculo do PRL-60 disciplinado na instrução normativa: (i) resultaria em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas calculadas com base na lei; (ii) estaria em conformidade com as disposições da legislação sob o prisma de uma interpretação gramatical, lógica/matemática, finalística, sistemática e razoável; (iii) teria sido delineado nos exatos termos previstos no art. 100 do CTN, e que seria irrelevante a análise dos seus efeitos econômicos por força do art. 118 do CTN; (iv) e sua regra de proporcionalização não desbordariam dos parâmetros hermenêuticos da legislação, viabilizando-se a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, de maneira que atenderia ao “princípio do *arm's length*”; (v) seria uma evolução matemática das instruções normativas anteriores; e (vi) não violaria a proteção à indústria nacional.

b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa;

c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a ;

d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c ; e

1. (revogado);

2. (revogado);

e) preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea c ; e a “margem de lucro”, calculada de acordo com a alínea d ; e (...)

⁸⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-001.275, de 10 de setembro de 2013, pp. 12-13. Recurso de Ofício e Voluntário no Processo nº 10283.720851/2010-87. 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrentes: LG Electronics da Amazônia Ltda e Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ – Preço de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

No que toca ao ponto (i), são relevantes os Acórdãos 1201-000.658⁸⁷ e 9101-002.514⁸⁸, cujos cálculos elaborados em seus votos condutores buscam demonstrar que a fórmula introduzida pela IN SRF 243/02 resultaria em preços parâmetro sempre iguais ou superiores àqueles calculados com base no art. 18, II, “d”, item 1., da Lei 9.430/96 (seria possível importar por um preço de transferência maior), o que ensejaria valores a serem ajustados sempre iguais ou inferiores. Essa interpretação não é nova e já foi analisada neste estudo, nos termos dos cálculos elaborados por Luís Eduardo Schoueri⁸⁹ ao supor que estaria correta a interpretação do fisco acerca da fórmula extraída do texto legal (considere-se PP = PRL-60 dos exemplos anteriores):

Texto supostamente legal	Texto da IN SRF 243/02
$PP = PL - VA - 60\%PL^{90}$	$PPn = \%nPL - 0,6 (\%nPL)$
$PP = 200 - 40 - 60\%200$	$PPn = \%n^{91}200 - 0,6 (\%n200)$
$PP = 160 - 120$	$PPn = 120 - 0,6 (120)$
$PP = 40$	$PPn = 48$

Fonte: SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 247-248.

Já no ponto (ii), verifica-se de plano os diversos prismas sob os quais é possível analisar uma norma jurídica, porquanto o Acórdão 1401-000.800⁹² se debruça sobre tais perspectivas a fim de perquirir a correta fórmula passível de ser extraída do art. 18, II, “d”, item

⁸⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1201-00.658, de 14 de março de 2012, pp. 16-17. Recurso Voluntário no Processo nº 16561.000175/2007-86. 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ e CSLL – Preços de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

⁸⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-002.514, de 13 de dezembro de 2016, pp. 20-21. Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte no Processo nº 16561.000042/2009-71. Câmara Superior de Recursos Fiscais / 1ª Turma. Recorrentes: Scania Latin America Ltda. e Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ – Preços de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

⁸⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 248.

⁹⁰ Ricardo Marozzi Gregorio indica a mesma fórmula: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.

⁹¹ $\%n = 0,6$ uma vez que o autor indica “um grau de agregação nacional de 40%”. Sendo esse o caso, então G = percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados (G), logo 0,6.

⁹² BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1401-000.800, de 12 de junho de 2012, pp. 17-24. Recurso de Ofício e Voluntário no Processo nº 10283.720852/2010-21. 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrentes: Philips Eletrônica da Amazônia Ltda. e Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ e CSLL – Preço de Transferência e Compensação de Prejuízos Fiscais. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

1., da Lei 9.430/96. O voto vencedor do Conselheiro relator, Antônio Bezerra Neto, inicia a análise da legislação sob uma perspectiva gramatical, atingindo as mesmas conclusões de Ricardo Marozzi Gregorio, já analisadas neste estudo. Conforme delineado no voto, a interpretação da IN SRF 243/02: a) entendeu que a expressão “diminuídos” na lei concorda gramaticalmente em um primeiro momento com “sessenta por cento sobre o valor líquido de revenda” e a seguir com a expressão “do valor agregado no país”; b) teria optado em manter a expressão “e do valor agregado” junto no mesmo item⁹³, porque caso se criasse um terceiro item isso ficaria incompatível com a existência de apenas duas metodologias.

Ainda acerca da interpretação gramatical, o voto supõe que, se o objetivo do legislador fosse o de diminuir o valor agregado da margem de lucro: “ $PP = PLV - 60\% (PLV - VA)$ ”, o seu esforço de representar essa situação mais específica deveria ser acompanhado de “uma redação mais robusta que contemplasse essa peculiaridade”. Partindo-se para uma interpretação lógica/matemática, o voto critica a interpretação defendida pelo contribuinte, uma vez que ensinaria a desconsideração da característica básica do método que é o “isolamento”. Isto porque para o correto cálculo do PRL-60, no entender do Conselheiro, seria necessário partir do Preço de Revenda e retirar tudo aquilo que seja possível isolar o preço parâmetro de importação para a subsequente comparação com o preço real importado.

Nesse seguir, uma vez isolado o preço de importação é que sobre ele deveria incidir a margem bruta de lucro de 60%. Para fechar esse raciocínio, o voto equaliza que apenas a fórmula da IN SRF 243/02 perseguiria essa noção e “faz o isolamento de forma perfeita”, pois ela retiraria todo o valor agregado, “que é uma variável complicadora e muito peculiar do caso concreto e como tal deve ser expurgada, mesmo porque a margem bruta de 60% vem justamente substituí-la”. Por outro lado, a fórmula da IN SRF 32/01 não expurga o valor agregado, mas sim adiciona 60% do valor agregado. Tais raciocínios abrem margem para a utilização de outra interpretação, qual seja, a finalística da norma, seguida pela sistemática, e até “razoável”, porquanto o próprio instituto dos preços de transferência, à luz das *Guidelines* e parâmetros OCDE, incentivaria os ajustes necessários nos casos de manipulação de preços importados entre partes relacionadas, o que se atingiria na legislação brasileira mediante as técnicas do “isolamento” e da “ponderação”.

⁹³ Trata-se da já analisada “técnica redacional inapropriada”.

Na sequência, o ponto (iii) chama ao debate dispositivos de legislação federal, os quais foram bem debatidos no Acórdão 1301-000.967⁹⁴, oportunidade na qual o voto condutor do Conselheiro relator Wilson Fernandes Guimarães, afastou as alegações do contribuinte no sentido de que a IN SRF 243/02 teria violado o art. 97, II, do CTN, porquanto a interpretação conferida ao cálculo do PRL-60 pela norma infralegal estaria em sintonia com a legislação, de maneira que referida norma teria agido nos exatos termos previstos no art. 100⁹⁵, I, do CTN. Na mesma oportunidade, o voto condutor considerou que seria irrelevante a análise dos efeitos econômicos da IN SRF 243/02 alegados pelo contribuinte, qual seja, “o fato de a margem de lucro fixada pela lei ser tida como ‘altíssima’, provocando, com isso, efeitos econômicos indesejáveis”, por força do art. 118⁹⁶ do CTN.

De maneira complementar aos pontos acima analisados, especialmente ao ponto (ii) quando trata das interpretações finalística e sistemática da legislação, passa-se a expor o ponto (iv), cujo posicionamento pró-fisco consiste em defender que a regra de proporcionalização veiculada na IN SRF 243/02 não desbordaria dos parâmetros hermenêuticos da lei, viabilizando-se a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, de maneira que atenderia ao “princípio do *arm's length*”. Neste debate, a leitura do Acórdão 1102-000.610⁹⁷ e do comparativo ilustrado no voto do Conselheiro relator, Leonardo de Andrade Couto, revela a tese de que a proporcionalização impediria a manipulação da margem de lucro. O raciocínio lá delineado pode ser mais bem ilustrado da seguinte forma⁹⁸:

⁹⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-00.967, de 3 de julho de 2012, pp. 12-15. Recurso Voluntário no Processo nº 16643.000266/2010-15. 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ – Preços de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

⁹⁵ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

⁹⁶ Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

⁹⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1102-000.610, de 23 de novembro de 2011, pp. 7-8. Recurso de Ofício e Voluntário no Processo nº 10283.721272/2008-37. 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrentes: LG Eletrônicos da Amazônia Ltda. e Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ e CSLL – Preço de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

⁹⁸ Os cálculos dispostos nas tabelas a seguir foram realizados com as mesmas fórmulas do tópico anterior, mas, desta vez, utilizando-se os valores exemplificativos do acórdão em análise.

Exemplo 1: cálculo realizado de acordo com a interpretação do contribuinte (Preço líquido de venda = 500 e custo total (importado + agregado no país) = 230)
$\text{PRL-60} = (A - B - C - D) - 60\% \times (A - B - C - D - VA)$
$\text{PRL-60} = (500) - 60\% \times (500 - 150)$
$\text{PRL-60} = 500 - 210$
$\text{PRL-60} = 290 \text{ (considerando que o bem foi importado por 80, não haverá ajuste)}$

Fonte: elaboração do próprio autor.

Exemplo 2: replicação do Exemplo 1 com a diminuição da margem de lucro para 20% (Preço líquido de venda = 500 e custo total (importado + agregado no país) = 400)
$\text{PRL-60} = (A - B - C - D) - 60\% \times (A - B - C - D - VA)$
$\text{PRL-60} = (500) - 60\% \times (500 - 150)$
$\text{PRL-60} = 500 - 210$
$\text{PRL-60} = 290^{99} \text{ (considerando que o bem foi importado por 250, não haverá ajuste)}$

Fonte: elaboração do próprio autor.

Exemplo 3: cálculo realizado de acordo com a interpretação do fisco, excluindo do preço líquido de venda a margem de lucro de 60% e o valor agregado no País
$\text{PRL-60} = (A - B - C - D) - 60\% \times (A - B - C - D) - VA$
$\text{PRL-60} = (500) - 60\% \times (500) - 150$
$\text{PRL-60} = 500 - 300 - 150$
$\text{PRL-60} = 50 \text{ (considerando o bem importado por 80, haverá um ajuste de 30)}$

Fonte: elaboração do próprio autor.

Exemplo 4: cálculo realizado de acordo com a interpretação do fisco (vide Exemplo 3), mas dessa vez levando em consideração a proporcionalidade do preço do bem importado no preço líquido de venda
$\text{PRL-60} = \{[G \times (A - B - C - D)] - 60\% \times [G \times (A - B - C - D)]\}$
$\text{PRL-60} = (250/400 \times 500) - 60\% \times (250/400 \times 500)$
$\text{PRL-60} = 312,5 - 187,5$
$\text{PRL-60} = 125 \text{ (considerando o bem importado por 250, valor agregado no País de 150 e um lucro de 100 (20\%), haverá um ajuste de 125)}$

Fonte: elaboração do próprio autor.

⁹⁹ Preço parâmetro permanece o mesmo, o que possibilitaria a manipulação da margem de lucro e práticas de subfaturamento na importação.

Os pontos e cálculos anteriores resultam em uma das principais teses pró-fisco exarada nos acórdãos analisados, qual seja, a contida no ponto (v), de que a IN SRF 243/02 seria uma evolução matemática das instruções normativas anteriores. Referida tese apareceu primeiro no Acórdão 9101-002.324¹⁰⁰, lançada no voto vencedor do Conselheiro relator André Mendes de Moura, ao justificar que a IN SRF 243/02 considerou de forma acertada que a apuração do custo total do produto revendido consiste na soma do preço produto importado mais o valor agregado no país, o que tornaria possível calcular a efetiva participação do preço do produto importado na composição do custo total do produto revendido, base sobre a qual se aplicaria o preço de revenda e a margem de lucro presumida.

Na oportunidade de seu voto, o Conselheiro também pretendeu afastar os fundamentos dos contribuintes no sentido de que os preços de transferência no Brasil tiveram como outro objetivo, além do “princípio do *arm's length*”, ser instrumento de fomento à indústria nacional (ponto (vi)), razão pela qual se poderia aceitar o entendimento de que teria havido o erro gramatical na redação da lei, o que conduziria o preço parâmetro à fórmula $PP = PL - 0,6 \times (PL - VA)$. Nesse sentido, é feita menção à aqui já analisada Exposição de Motivos da Lei 9.430/96, a qual, ao discorrer sobre os arts. 18 a 24, esclarece que a norma é instrumento de combate à elisão internacional (e não de incentivo à indústria nacional). Visando respaldar tal entendimento, Ricardo Marozzi Gregorio, quando da prolação de seu voto no já analisado Acórdão 1401-001.594, conclui que: a) não se deve incentivar a produção nacional por intermédio de mecanismos que possibilitem a transferência de lucros para o exterior sem a devida tributação em território brasileiro; e b) não acredita que, se quisesse o legislador fazer isso, iria se valer de uma fórmula velada inserida na legislação que deveria essencialmente cuidar do controle dos preços de transferência.

Ademais, revisitando-se os acórdãos CARF 1401-000.800, 1202-000.835, 1302-000.915, 1302-001.588, 9101-002.263, 9101-002.324 e 1302-002.701, verifica-se que o Conselho não se esquivou de tentar traçar o escopo para a atuação das instruções normativas. A análise da fundamentação dos acórdãos pró-contribuinte (1202-000.835 e 1302-000.915) revela o entendimento de que “as normas regulamentares devem ficar adstritas ao texto da lei

¹⁰⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-002.324, de 3 de maio de 2016, pp. 12-13. Recurso Especial do Contribuinte no Processo nº 16561.000206/2008-80. Câmara Superior de Recursos Fiscais / 1ª Turma. Recorrente: Alcatel-Lucent Brasil S/A. Interessado: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ – Preços de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

que visam esclarecer, sem inovar, mormente quando essas inovações trazem prejuízos aos contribuintes. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos”. Também restou consignado que o “legislador infra-legal” teria tentado aperfeiçoar a Lei 9.430/96 mediante a IN SRF 243/02, e que teria criado, assim, novo critério em desconformidade com o texto legal.

Já a análise dos acórdãos pró-fisco (1401-000.800, 1302-001.588, 9101-002.263, 9101-002.324 e 1302-002.701), não obstante os entendimentos lá veiculados sejam pela compatibilidade entre a IN SRF 243/02 e a Lei 9.430/96, verifica-se relevantes considerações acerca das normas infralegais.

Primeiro, em relação ao mérito, constata-se o entendimento de que o legislador teria optado, ao positivar a matéria, “por dispor sobre a diretriz a ser seguida pelo método, e não adentrar na fórmula matemática, que, por consequência, foi tarefa delegada ao ato administrativo complementar”. Assim, seria “natural” o movimento da SRF no sentido de se buscar um modelo matemático adequado à realidade e ao espírito da norma, primeiro com a IN SRF 32/01 e, depois, com a IN SRF 243/02.

Dá-se especial ênfase ao acórdão CARF 1302-001.588, o qual admite que as instruções normativas percorrem um trâmite muito mais célere para sua publicação do que os decretos (diploma apropriado para veicular regulamentos de tributos), “o que as torna mais aptas a acompanhar o dinamismo (volatilidade) das leis tributárias”. O voto vencedor ressalva que a força normativa dos dispositivos da instrução normativa, assim como do decreto, em matéria sob a estrita legalidade (art. 150, I, CF/88), não decorre de tais atos por si só, mas das leis que os fundamentam.

Assim, conclui que tanto o decreto como a instrução só têm força normativa, em matéria sob reserva legal, quando sejam: (i) meras transcrições de normas legais em vigor (consolidações de normas legais); ou (ii) dispositivos autônomos, os quais se enquadram nos parâmetros hermenêuticos da norma legal de regência da matéria; e, como já visto na análise da controvérsia objeto do presente estudo, é a esta hipótese “(ii)” que se filiam os entendimentos pró-fisco acerca da compatibilidade entre a IN SRF 243/02 e a Lei 9.430/96.

Em finalização às considerações acerca do mapeamento dos principais entendimentos do CARF, cumpre realizar o cotejo das principais teses antagônicas: (i) enquanto os

contribuintes sustentam que a IN SRF 243/02 teria criado variáveis na composição da fórmula que a lei não teria previsto (apenas com a aprovação da Lei 12.715/12), o fisco defende que referidas variáveis (e a regra de proporcionalização) podem ser extraídas da própria Lei 9.430/96 e viabilizam a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão; (ii) à medida que os contribuintes arguem que a metodologia de cálculo prevista na norma infralegal apresentaria valores maiores do que os determinados pela fórmula preconizada na lei, o fisco defende que o primeiro cálculo resultaria em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas calculadas com base na lei; (iii) ao passo que os contribuintes entendem que a instrução normativa distorceria o objetivo do próprio controle dos preços de transferência, bem assim a indução à indústria nacional, o fisco contra-argumenta que a nova metodologia era a que mais atenderia ao “princípio do arm's length” e que não violaria a proteção à indústria nacional; e (iv) face esses argumentos, os contribuintes entendem por violados o art. 97, II, do CTN e o art. 150, I, da CF/88, e, ao contrário, o fisco entende que a IN SRF 243/02 agiu nos exatos termos os quais prescreve o art. 100, I, do CTN.

E, consoante já delimitado acima, verifica-se que prevaleceram as teses pró-fisco, cujo conjunto de acórdãos serviu de base para a edição da Súmula Vinculante CARF 115, o que dificulta a reanálise da matéria pelo Conselho. Não obstante, as discussões acima não foram travadas apenas no âmbito administrativo, de maneira que se passa a perquirir qual o tratamento que o Poder Judiciário conferiu à matéria a fim de aferir como o tema foi remetido ao Superior Tribunal de Justiça – STJ, cujos julgados principais são objeto deste estudo.

No **Anexo II**, foram mapeados¹⁰¹ e analisados acórdãos de julgamento proferidos pelos TRFs da 1^a¹⁰², 2^a¹⁰³, 3^a¹⁰⁴, 4^a¹⁰⁵ e 5^a¹⁰⁶ Regiões¹⁰⁷. Novamente tomando-se como ponto de partida o panorama macro dessas decisões, é possível constatar que, dentre todos os TRFs, o TRF-3^a Região foi o Tribunal o qual teve mais oportunidades de debater a controvérsia com

¹⁰¹ Operadores utilizados: “PRL 60”, “PRL-60”, “IN SRF 243/02”, “243” e “preço(s) de transferência”.

¹⁰² Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/>. Acesso em: 25 abr. 2025.

¹⁰³ Disponível em: <https://juris.trf2.jus.br/>. Acesso em: 25 abr. 2025.

¹⁰⁴ Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 25 abr. 2025.

¹⁰⁵ Disponível em: https://eproc-jur.trf4.jus.br/eproc2trf4/externo_controlador.php?acao=jurisprudencia@jurisprudencia/pesquisar. Acesso em: 25 abr. 2025.

¹⁰⁶ Disponível em: <https://juliapesquisa.trf5.jus.br/julia-pesquisa/pesquisa#consulta>. Acesso em: 25 abr. 2025.

¹⁰⁷ O TRF-6 não foi incluído no objeto deste mapeamento uma vez que a sua instalação oficial ocorreu apenas em 2022, sendo que os casos migrados para a sua jurisdição se encontravam no acervo do TRF-1. Ademais, a página de jurisprudência do TRF-6 segue em construção: <https://portal.trf6.jus.br/jurisprudencia-2/>. Acesso em: 25 abr. 2025.

profundidade, tendo os demais Tribunais Regionais Federais poucas decisões fundamentadas sobre o tema. Em corroboração a essa afirmativa, os precedentes mapeados dos TRFs da 1ª e 2ª Regiões referenciam diretamente julgados do TRF-3ª Região, ante a ausência de decisões de suas próprias regiões.

Ao se concentrar essa análise macro no TRF-3, verifica-se que o Tribunal: (i) já vinha analisando a matéria desde 2010, em concomitância a muitos julgamentos do CARF na época; (ii) experimentou uma evolução de cenário jurisprudencial, antes majoritariamente pró-fisco, para majoritariamente pró contribuinte, com precedentes das suas 3ª, 4ª e 6ª Turmas favoráveis ao entendimento de que a IN SRF 243/02 extrapolou o conteúdo do art. 18 da Lei 9.430/96 no tocante ao cálculo do PRL-60; (iii) aplica em seus julgados mais recentes o racional firmado pelo STJ no AREsp 511.736/SP, objeto do presente estudo e que será destrinchado no tópico seguinte.

Já a análise individualizada dos acórdãos do TRF-3ª Região indica que os debates lá travados, por vezes oriundos de medidas judiciais ajuizadas por contribuintes sem êxito na esfera administrativa, não destoaram do que já vinha sido reconhecido no CARF, julgados os quais foram analisados anteriormente neste estudo. Em favor dos contribuintes, aparecem entendimentos no sentido de que: (i) a IN SRF 243/02 teria extrapolado o poder regulamentar que lhe é imanente uma vez que; (ii) a nova modalidade de cálculo lá veiculada não se cuidaria de um mero detalhamento ou explicitação de conceitos, mas em modificação da sistemática legal ao empregar critérios (“novos conceitos e métricas”) não existentes no texto legal; (iii) a edição da Lei 12.715/12, que alterou o art. 18 da Lei 9.430/96, exporia de modo cabal que a IN SRF 243/02 havia desbordado desta última, uma vez que o legislador previu, com texto quase idêntico, o que a regulamentação teria “indevidamente antecipado”; e (iv) teria havido majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL via norma infralegal, o que é vedado no ordenamento jurídico brasileiro.

Tais posicionamentos foram bem equacionados no julgamento da Apelação Cível 5002440-20.2018.4.03.6114¹⁰⁸, oportunidade em que a 4ª Turma do TRF-3ª Região atestou a ilegalidade da IN SRF 243/02 em razão de seus efeitos práticos, isto é, ao se constatar que na

¹⁰⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Quarta Turma. Apelação / Remessa Necessária nº 5002440-20.2018.4.03.6114/SP. Apelante: União Federal – Fazenda Nacional. Apelada: Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Automotores Ltda. Relatora: Des. Fed. Marli Ferreira. Julgado em: 25 abr. 2023. Publicado em: 27 abr. 2023, p. 4. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 23 abr. 2025.

fórmula prevista na Lei 9.430/96 a aplicação do coeficiente de 60% se dá sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, enquanto que, na instrução normativa, a aludida alíquota recai sobre uma média aritmética ponderada (“regra da proporcionalização” já analisada), que considera a participação do bem importado no preço de revenda da mercadoria fabricada. Este método, conforme conclui o acórdão, pode majorar a tributação do IRPJ e da CSLL, principalmente naquelas situações em que resta agregado maior valor ao produto no Brasil.

Os acórdãos pró-fisco, por sua vez, são deferentes à interpretação levada a cabo pela IN SRF 243/02, posto que: (i) se trataria de um “aperfeiçoamento” da metodologia anterior, o que se faria necessário a fim de se aferir a efetiva apuração do custo dos bens, serviços ou direitos importados da empresa relacionada; (ii) não destoaria do texto legal, isto considerando que o conceito legal de valor agregado, conducente ao conceito normativo de preço parâmetro, levaria “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”; (iii) teria apenas definido, de modo mais concreto, os conceitos utilizados no cálculo previsto no texto legal; e (iv) cumpriria com os objetivos fins do texto legal, quais sejam, os de coibir a elisão fiscal por meio da determinação com maior precisão do preço parâmetro (“princípio do *arm’s length*”).

As posições supramencionadas não destoam dos entendimentos que já vinham sendo manifestados nos acórdãos CARF pró-fisco. No julgamento da Apelação Cível 5003625-15.2017.4.03.6119¹⁰⁹, a 3ª Turma do TRF-3ª Região, ao analisar o conceito de “valor agregado” veiculado na Lei 9.430/96, pretendeu validar a metodologia prevista na IN SRF 243/02, sob o fundamento de que ele (o “valor agregado”): “conduz ao conceito normativo de preço parâmetro, [e] leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do bem”, exatamente o levado a cabo pela instrução normativa.

¹⁰⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Terceira Turma. Apelação Cível nº 5003625-15.2017.4.03.6119/SP. Apelante: União Federal – Fazenda Nacional. Apelada: Cummins Brasil Ltda. Relator: Des. Fed. Nelson dos Santos. Julgado em: 21 mar. 2023. Publicado em: 27 mar. 2023, p. 7. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 23 abr. 2025.

Uma posição inovadora na via judicial, a qual não foi localizada em discussões no CARF, foi aquela exarada no voto vencido do Juiz Federal Convocado Roberto Jeuken quando do julgamento da Apelação Cível 0034048-52.2007.4.03.6100¹¹⁰. Naquela oportunidade, o magistrado destacou que a estrita reserva legal é matéria reservada para a criação e aumento de tributos, sendo que o caso sob exame não se cuidaria de aumentar tributos e sim de dispor acerca de deduções permitidas na apuração do lucro real (imposto sobre a renda) e da base dimensível da contribuição social sobre o lucro, as quais seriam, de acordo com o magistrado, de “duvidosa natureza tributária, pendendo a solidificação pretoriana rumo ao caráter financeiro desses abatimentos, no mais das vezes qualificados como um benefício fiscal, e assim, insuscetível de gerar direitos adquiridos”, sendo possíveis as “mudanças empreendidas na órbita da infralegalidade”.

Ademais, dentre os fundamentos consignados nos acórdãos pró-contribuinte (0002554-77.2004.4.03.6100 e 5002413-17.2016.4.03.0000), chama à atenção a vinculação mais aprofundada entre o limite da atuação das normas infralegais quando interferem no fenômeno jurídico-tributário, sendo decidido que “os regulamentos normativos infralegais não podem exigir ou aumentar tributo, aqui compreendida a ampliação da base de cálculo prevista em lei, dado que implicaria aumento da exação”.

Essa assertiva, contudo, não é absoluta (como exploraremos melhor nos capítulos seguintes), sendo destacado que não pode “o Poder Executivo, ressalvados os casos previstos na Constituição, mesmo diante de uma distorção legal, no uso de seu poder regulamentar, impor regra que implique em tornar o tributo mais oneroso”. Note-se que naquela oportunidade, mesmo admitida a existência de “distorção legal”, é consignado que não caberia a ato infralegal corrigi-la, uma vez que o seu papel é tão somente o de explicitar a lei para execução do seu conteúdo normativo.

Partindo-se para a análise dos acórdãos pró-fisco (0006125-90.2003.4.03.6100 e 0034048-52.2007.4.03.6100¹¹¹), reaparece a ideia de que a lei fixa o método ou técnica de

¹¹⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Terceira Turma. Apelação Cível nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP. Apelante: Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda. Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Des. Federal Carlos Muta. Julgado em: 19 ago. 2010. Publicado em: 14 set. 2010, p. 19. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 23 abr. 2025.

¹¹¹ Em contraponto ao entendimento lá consignado, confira-se o seguinte trecho do voto-vista vencido do Desembargador Márcio Moraes: “Não descuremos, como sustenta o eminente Relator, que a Secretaria da Receita Federal tem por função a expedição de instruções normativas. Nesse afazer, contudo, deve centrar-se à disciplina, à interpretação do texto legal em cuja esteira foi o ato editado, na medida exata para permitir a estrita observância. Não se concebe que nesse mister a SRF termine por legislar, e assim criar novas obrigações ao contribuinte,

apuração do preço de referência, cabendo à instrução normativa sua especificação ou, como lá chamado, “minudenciamento”¹¹². Conclui o acórdão que, ao assim fazê-lo, a instrução normativa não pode “fugir dos princípios e critérios econômicos e jurídicos que a lei fixou”, no caso o método do PRL, ao mesmo tempo em que não se pode exigir que a instrução normativa restrinja-se a repetir os termos da lei, “pois deste modo não estaria atendendo à sua finalidade regulamentar, qual seja a de sistematizar o cálculo do preço de referência, sem que como isso possa ser considerada ‘norma interpretativa’”.

Como foi possível observar, as discussões judiciais sobre a (i)legalidade da IN SRF 243/02 não destoam das que foram travadas na esfera administrativa. Muitos acórdãos dos TRFs, inclusive, fazem referência expressa a entendimentos adotados no âmbito do CARF. De modo semelhante, os debates identificados tanto no contencioso administrativo quanto no judicial alinham-se às divergências doutrinárias já examinadas neste estudo, especialmente as visões opostas de Luís Eduardo Schoueri e Ricardo Marozzi Gregorio quanto à interpretação da fórmula passível de ser extraída do item 1., alínea “d”, inciso II, art. 18, da Lei 9.430/96.

A análise dessas perspectivas antagônicas é fundamental para o desenvolvimento do estudo de caso proposto, uma vez que o histórico da tese no CARF e nos TRFs teve influência direta no prequestionamento dos dispositivos de lei federal debatidos pelo STJ nos julgamentos do AREsp 511.736 e do (E)REsp 1.787.614.

1.4) Divergências no STJ acerca da legalidade da IN SRF 243/02 – Estudo do AREsp 511.736 e do (E)REsp 1.787.614

A revisão de literatura e o mapeamento jurisprudencial apresentados anteriormente o foram para dar base teórica e prática ao estudo dos julgados mais recentes do STJ (e de suas divergências) acerca da tese da (i)legalidade da IN SRF 243/02 no tocante à disciplina da forma de cálculo do método PRL-60. Neste tópico, será feita uma análise acerca de dois casos desde a primeira instância até as decisões finais de mérito no STJ: o AREsp 511.736 (“caso Janssen”) e o REsp 1.787.614 (“caso Hubbell”), nos quais a Primeira e Segunda Turmas de Direito Público da Corte chegaram a conclusões diametralmente distintas. Referida análise findará com considerações acerca dos Embargos de Divergência no REsp 1.787.614, recurso esse o qual

metamorfosando expresso comando contido na legislação de regência. Tanto mais no caso sob exame, em que a própria lei cuidou em fornecer todos os critérios necessários à operacionalização do método PRL, não carecendo a aplicabilidade de regulamentação alguma”.

¹¹² Leia-se: “ato de detalhar, de analisar com minúcia, ou de especificar com precisão”.

poderá uniformizar a jurisprudência do STJ a respeito da matéria. O tópico seguinte cuidará de delimitar a *ratio decidendi* dos julgados analisados e dos conceitos lá empregados, viabilizando-se a segunda parte deste estudo.

Iniciando-se a análise pelo AREsp 511.736, o recurso foi distribuído à relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, integrante da Primeira Turma de Direito Público daquela Corte, sendo que, decorridas discussões acerca de sua admissibilidade, as quais não são pertinentes para o objeto deste estudo, o feito foi pautado para julgamento colegiado. Iniciada a sessão (em 24/05/2022), o Ministro relator proferiu o seu voto inicialmente para negar provimento ao Recurso Especial da Janssen, se posicionando pela adequação da IN SRF 243/02 ao texto legal, especialmente no tocante “às finalidades do controle de preços de transferência”. Contudo, pediu vista dos autos o Ministro Gurgel de Faria, suspendendo o julgamento. Iniciado o novo julgamento (em 04/10/2022), foi lançado voto-vista divergente pelo Ministro Gurgel de Faria pelo provimento do Recurso Especial, cuja fundamentação se passa a analisar a seguir.

Ao iniciar o seu voto (e-STJ Fls.891-897), adiantou o Ministro Gurgel de Faria a conclusão de que a norma regulamentadora (IN SRF 243/02) foi além da moldura normativa proposta pelo legislador ordinário (art. 18, inciso II, da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 9.959/00). Segundo o magistrado, a leitura da norma primária, em conjunto com a norma regulamentadora, evidencia que a última, em vez de apenas disciplinar a execução da primeira, inovou em relação à norma que buscava complementar. Tal inovação¹¹³ decorreu da inclusão do item “participação dos bens” na fórmula de cálculo criada pela IN SRF 243/02 para se chegar ao preço de transferência (resultado final) (art. 12, §11, II e V).

De se notar que o Ministro não fecha os olhos para as distorções na mensuração do valor parâmetro do insumo importado já analisadas¹¹⁴ neste estudo acerca do método pretendido

¹¹³ Confira-se o seguinte trecho de sua fundamentação: “Ou seja, o ato infralegal editou critério completamente estranho à lei regulada, ao estabelecer como preço parâmetro ‘a diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido’, preconizando uma espécie de proporção dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido”.

¹¹⁴ Esta acepção foi respaldada por Ricardo Marozzi Gregorio no já analisado Acórdão 1401-001.594, transcrito a seguir: “Nesse sentido, vamos primeiro supor que a transação controlada refira-se à importação de um determinado parafuso que vai entrar na produção de um automóvel. Sabe-se que o preço do parafuso é infinitamente menor que o preço do automóvel. Se olharmos a fórmula acima, é fácil inferir que qualquer que seja a acepção da expressão “valor agregado no País” o preço parâmetro resultará num valor infinitamente superior ao que seria razoável esperar como preço praticado na importação de um parafuso. (...) Portanto, estamos diante de uma interpretação na qual uma indústria automobilística que importa uma grande quantidade de um determinado parafuso para a sua produção, seja de uma empresa vinculada, seja de um paraíso fiscal, teria a permissão legal para praticar preços absurdamente superiores ao que praticam empresas independentes. Logicamente, transferindo grandes parcelas de lucros para outras jurisdições”.

pelo contribuinte, anterior ao previsto na IN SRF 243/02. Tanto é assim que Sua Excelência reputa por “razoável” o argumento da União: “numa produção, com vários insumos (às vezes centenas, milhares) compondo o produto final, o cálculo do preço parâmetro deve ponderar o peso que o insumo importado teve na fabricação do produto final”. Ou seja, concorda o voto com o pensamento de que a fórmula de cálculo estabelecida pela IN SRF 243/02 seria a mais adequada para aferir o correto “preço de transferência” e “mais eficiente quanto a evitar a prática de manipulação dos preços em operações com pessoas vinculadas”.

Contudo, de acordo com o Ministro, a questão em debate é: “o aperfeiçoamento dessa metodologia de cálculo poderia ser realizado por meio de instrução normativa, inovando no ordenamento em descompasso com a lei ordinária regulamentada e diminuindo a esfera jurídica dos contribuintes?”. Trata-se, portanto, de um debate sobre se as disposições veiculadas pela IN SRF 243/02 deveriam ter sido na verdade por meio de lei, sendo que o voto conclui que a resposta para tal questionamento é negativa, por se tratar de tarefa do legislador ordinário (art. 97, II, do CTN).

Conclui-se assim não ser possível que prevaleça a regra criada pelo próprio credor (Receita Federal), a quem compete “apenas aplicar ou no máximo regulamentar as normas já criadas”, de maneira que, uma vez constatada que a sistemática prevista no art. 18, II, da Lei 9.430/96 não reproduz fielmente o “princípio do *arm's length*”, competia à lei tributária (em sentido estrito) modificá-la, e não ao executor ou intérprete da norma.

Nesse seguir, o voto retoma uma problemática já analisada neste estudo no Acórdão 1302-000.915¹¹⁵, qual seja, a de que a Lei 9.430/96 não esclarece adequadamente o que é o “valor agregado no País”. Ciente dessa questão, a fundamentação do Ministro pendeu para admitir que a expressão “valor agregado” prevista na lei regulada poderia ensejar margem para interpretações díspares; apesar disso, reforça que a instrução normativa “não se dispôs a promover a exegese dessa expressão em particular. Ela (a norma secundária), na realidade, criou conceitos novos e os inseriu na fórmula de cálculo para definição do preço de transferência,

¹¹⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1302-000.915, de 10 de abril de 2012, pp. 14-19. Recurso Voluntário no Processo nº 16561.000185/2007-11. 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Laboratórios Pfizer Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ/CSLL – Preço de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

sem que o legislador ordinário tenha dado qualquer margem para tal inovação”, ensejando, assim, no aumento da carga tributária.

Por fim, e objetivando reforçar a fundamentação acima, Sua Excelência faz um cotejo da Exposição de Motivos da Medida Provisória 478/09¹¹⁶ – a ser analisada mais a frente neste estudo, a qual pretendia alterar o disposto no art. 18, II, da Lei 9.430/96 a fim de positivar os ditames da IN SRF 243/02, admitindo expressamente que “essas medidas (...) constam apenas em Instrução Normativa”. Conclui então o voto que, na prática, tal positivação só ocorreu após a vigência da Lei 12.715/12, que passou a prever expressamente a “composição do valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, quando da definição do preço parâmetro” (nova redação do art. 18, II, “e”, da Lei 9.430/96).

Ante tal fundamentação, o Ministro votou para dar provimento ao Recurso Especial da Janssen, conceder a segurança e afastar a aplicação do art. 12, §11, da IN SRF 243/02 para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL pela empresa, autorizando que o cálculo dos recolhimentos entre a vigência da IN SRF 243/02, até o advento da Lei 12.715/12, seja realizado na forma da IN SRF 32/01.

Após a prolação do voto-vista divergente pelo Ministro Gurgel de Faria, o relator, Ministro Benedito Gonçalves, acolheu a inteligência do voto supra analisado e reformulou o seu próprio voto a fim de também dar provimento ao Recurso Especial (e-STJ Fls.882-889), sob o entendimento de que a IN SRF 243/02 desbordou da mera interpretação da norma ao criar novos conceitos e métricas a serem considerados no cálculo do preço parâmetro.

Referidos entendimentos foram endossados à unanimidade pela Primeira Turma do STJ. Frise-se que a posterior oposição de Embargos de Declaração pela União, a sua rejeição pela Turma, a subsequente interposição pelo ente de Recurso Extraordinário ao Supremo Tribunal Federal – STF e a sua negativa de seguimento naquela instância não modificaram o entendimento do acórdão prolatado no Tribunal da Cidadania.

¹¹⁶ BRASIL. Medida Provisória nº 478, de 29 de dezembro de 2009. Dispõe sobre a extinção da Apólice do Seguro Habitacional do Sistema Financeiro da Habitação – SH/SFH, altera a legislação tributária relativamente às regras de preços de transferência, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/95277>. Acesso em: 4 maio 2025.

Antes de delimitar com maior precisão a *ratio decidendi* do acórdão do AREsp 511.736, organizar os conceitos lá empregados no objetivo de traçar o recorte investigativo da segunda parte deste estudo (ambos no tópico seguinte) e confrontar o que foi decidido (e o que não foi) naquela oportunidade à revisão de literatura e jurisprudência (raciocínio esse a ser delimitado nos capítulos seguintes), cumpre, na mesma linha, analisar o REsp 1.787.614, a fim de que tal organização/confronto seja realizada/o com ambos os recursos, até porque será justamente dessa forma que procederá a Primeira Seção do STJ quando realizar o julgamento do EREsp 1.787.614, recurso esse o qual também merece considerações mais à frente neste estudo.

Pois bem, iniciando-se a análise do REsp 1.787.614, submetido a julgamento colegiado nas sessões de 15/08/2023 e 02/10/2023, foi prolatado acórdão unânime nos termos do voto do Ministro relator (e-STJ Fls.677-685), e que contou com voto-vista do Ministro Mauro Campbell (e-STJ Fls.689-709) e voto-vogal do Ministro Herman Benjamin (e-STJ Fls.710-711), todos no mesmo sentido, de maneira que se passa a analisar o que restou decidido naquela oportunidade, destrinchando-se os fundamentos dos magistrados. Pois bem, o Ministro Francisco Falcão iniciou a fundamentação de seu voto com considerações acerca do “princípio do *arm’s length*”, não diferentes das já tratadas neste estudo. Identifica o Ministro que a instituição dos preços de transferência no Brasil o foi com o objetivo de criar um instrumento de combate à erosão das bases tributáveis decorrente da transferência de valores para outras jurisdições, sobre a qual a OCDE vem se dedicando por meio do “Plano de Ação sobre BEPS” (“*Base Erosion and Profit Shifting*”).

Feita essa contextualização, bem como analisadas as razões recursais da Hubbell, o relator adianta o seu entendimento de que a interpretação adotada pela Receita Federal do Brasil por meio da IN SRF 243/02 não viola o art. 18 da Lei 9.430/96, tampouco os demais dispositivos legais indicados (i.e., Princípio da Legalidade). Verifica-se que Sua Excelência resgata no voto o instituto da “interpretação lógica” já analisada neste estudo, ou, segundo ele, a “*ratio legis*” (finalidade da norma instituída). A análise sob tal prisma é necessária de acordo com o voto, tendo em vista que a tese em debate não poderia ser solucionada mediante a comparação da redação do art. 18 da Lei 9.430/96 e do art. 12 da IN SRF 243/02, com o intuito de verificar no que o texto da norma infralegal extrapola o dispositivo legal. Aqui, o relator expõe a sua interpretação de que a função de uma instrução normativa não é a “mera repetição do texto da lei”, mas a sua regulamentação, “esclarecendo a sua função prática”.

Debruçando-se o voto sobre o objetivo fim da sistemática de preço de transferência, qual seja, a identificação do preço do bem, serviço ou direito negociado entre partes relacionadas, conclui que o método PRL-60 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, sumariza o relator que a *ratio legis* do art. 18 da Lei 9.430/96 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.

De maneira semelhante ao voto do Ministro Gurgel de Faria no AREsp 511.736, o Ministro Francisco Falcão faz referência, mas dessa vez acatando, ao/o argumento da União de 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.

Diante dessas considerações de interpretação lógica, do escopo das normas infralegais e da diferença entre os cálculos defendidos pela União e aqueles sustentados pela Hubbell, bem assim das distorções que identificou nos últimos, o relator conclui que a IN SRF 243/02 teve por finalidade apenas consubstanciar a correta interpretação que se deve fazer no que diz respeito à metodologia prevista no art. 18 da Lei 9.430/96, em observância ao art. 100, I, do CTN, sem que houvesse indevida majoração do tributo, posto que atende à finalidade consagrada pela sistemática do preço de transferência.

Por fim, o Ministro Francisco Falcão faz menção também à posterior Lei 12.715/12, editada com o propósito de incorporar ao texto da Lei 9.430/96 as disposições constantes da IN SRF 243/02. Consoante destaca o voto, tal alteração não deve ser interpretada como reconhecimento, por parte do fisco, de que a norma infralegal teria extrapolado os limites da legislação. A incorporação do texto na legislação, segundo ele, é adequada sob a ótica pragmática, como forma de conter a multiplicação de litígios nas esferas administrativa e judicial. Ante tais considerações acerca da legalidade da IN SRF 243/02, o relator votou para negar provimento ao Recurso Especial da Hubbell.

Passa-se, a seguir, à análise do voto-vista do Ministro Mauro Campbell, especialmente naquilo em que complementa/ inova em relação ao voto do relator destrinchado anteriormente. Inicialmente, o Ministro destaca que discorda da premissa posta no acórdão do AREsp 511.736, no sentido de que “[a] Lei 9.430/96 não teria estabelecido quaisquer restrições à utilização do PRL para os bens importados que sofrem manipulação no Brasil, autorizando, assim, 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” (transcrição de trecho do voto do Ministro Mauro Campbell). Para o Ministro, tal raciocínio está em desacordo com a/o: (i) própria letra da lei; (ii) finalidade dos preços de transferência; e (ii) sentido dos tratados firmados pelo Estado Brasileiro junto à OCDE.

Procede o Ministro a transcrever e analisar o que dispõe o art. 18, inciso II, alínea “d”, item 1., da Lei 9.430/96, concluindo 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.)”. Assim, no racional do voto, se a lei se refere ao custo de bem importado (expressão: “bens constantes dos documentos de importação”) e ao preço de revenda, está a exigir uma relação de correspondência entre o custo do que se importa (entrada) e o preço do que se revende (saída)¹¹⁷. Trata-se exatamente da “regra da proporcionalização”, já analisada neste estudo nos termos que escreve Ricardo Marozzi Gregorio.

Dessa forma, equaciona o Ministro que para excluir do cálculo os custos de bens alheios ao documento de importação, quando a saída se dá por meio da composição de um novo bem – resultante da agregação de diversos itens distintos –, torna-se necessário adotar um critério de apuração que permita identificar, de maneira proporcional, a participação do bem importado (constante do referido documento) na estrutura do bem final composto, sendo justamente esse o procedimento delineado pela IN SRF 243/02.

Feitas tais considerações, o Ministro Mauro Campbell segue a mesma linha de raciocínio que o voto do relator, ao afirmar que a função das normas infralegais é a de “explicar a lei”, o que é diferente de “repetir as suas palavras *ipsis litteris*”. “Explicar a lei”, segundo o

¹¹⁷ Em seu voto, o Ministro Mauro Campbell também utiliza esse mesmo raciocínio para validar o tratamento que a IN SRF 243/02 ao “valor agregado no País”, o qual, segundo o voto, “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”.

voto, “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”. Nessa linha, são citadas as disposições da IN SRF 32/01¹¹⁸, norma essa a qual, segundo o Ministro (e conforme já analisado neste estudo) não reproduzia de forma literal o art. 18 da Lei 9.430/96 (o que reforça no voto argumento de que a correspondência normativa deve ser de sentido e não meramente redacional).

Prossegue então o voto a criticar a tese defendida pela Hubbell e a sua incompatibilidade face os tratados firmados pelo Estado Brasileiro junto à OCDE (i.e., as *Guidelines* já analisadas neste estudo, a “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, Decreto 11.109/22, tratado Brasil – Singapura, entre outros). Aqui cumpre salientar que tais diretrizes não dispõem especificamente acerca da correta fórmula para o cálculo do PRL-60 no Brasil, mas, na verdade, encorajam que as normas produzidas relativas aos preços de transferência sejam interpretadas no sentido de evitar o deslocamento de lucros e a erosão das bases tributárias.

Por fim, o voto tece um raciocínio acerca do atendimento ao Princípio da Legalidade Tributária, posto que, ainda que se entendam relevantes as diferenças redacionais entre o art. 12, da IN/SRF 243/02, e o art. 18, da Lei 9.430/96, destaca que o método delineado na primeira está de acordo com o entendimento do STF, segundo o qual a legalidade tributária imposta pelo texto constitucional não é estrita ou fechada. Verifica-se que o Ministro Mauro Campbell pretende, na linha de precedentes da Corte Constitucional, adotar para a controvérsia ora em estudo o chamado “Princípio da Legalidade Tributária Suficiente”, no qual “a lei estabelece parâmetros e nortes que deverão ser preenchidos – com a razoabilidade necessária em uma relação entre fins e meios – pelos normativos infralegais”. No ponto, destaca-se que a doutrina e jurisprudência citadas no voto serão analisadas na segunda parte deste estudo, destinada à perquirir o escopo das normas infralegais em matéria tributária, bem como à analisar o Princípio da Legalidade Tributária.

Ante esses fundamentos, o voto-vista aqui analisado acompanha¹¹⁹ o voto do relator, Ministro Francisco Falcão, para negar provimento ao Recurso Especial da Hubbell, concluindo

¹¹⁸ A qual, segundo o Ministro Mauro Campbell e conforme já analisado neste estudo: “estabelecia metodologia de cálculo distinta e mais favorável ao contribuinte, ao prever que o percentual de 60% deveria incidir sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto, deduzido o valor agregado no país”.

¹¹⁹ Em *obiter dictum*, o voto do Ministro Mauro Campbell faz a seguinte ressalva: “Aqui a existência de normativos subsequentes que trataram da matéria de forma diversa em prejuízo do contribuinte poderia chamar discussões a

também que o método de cálculo previsto na IN/SRF 243/02 é o que mais atende ao “princípio do *arm's length*”. Subsequente a isso, e conforme já mencionado, foi proferido brevíssimo voto pelo Ministro Herman Benjamin, acompanhando os votos anteriores, e destacando: (i) ser equivocada a compreensão de que a ausência de correspondência integral entre o texto da norma contida na lei federal e o texto inserido na sua regulamentação infralegal implique necessariamente o entendimento de que houve extrapolação do poder regulamentar; e (ii) o juízo de compatibilidade entre a norma regulamentadora e a lei 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. De acordo com Sua Excelência, a norma regulamentadora só não pode ser original em relação à matéria submetida ao princípio da reserva legal, o que, no seu entendimento, não se amolda à hipótese dos autos.

Referidos entendimentos foram endossados à unanimidade pela Segunda Turma do STJ, de maneira que o acórdão negou provimento de forma unânime ao Recurso Especial da empresa. Ato contínuo, a Hubbell interpôs Embargos de Divergência (e-STJ Fls.717-736) em 07/05/2024, recurso esse o qual tem por objetivo uniformizar a jurisprudência de órgãos fracionários do STJ, utilizando-se como acórdão paradigma o do REsp 1.765.882, cuja *ratio* lá exposta se baseou expressamente na do já analisado AREsp 511.736. Considerando que a divergência de entendimentos sobre a mesma tese ocorreu entre a Primeira e a Segunda Turmas de Direito Público, competirá à Primeira Seção (composta pelos Ministros e Ministras de ambas as Turmas em comento) resolver a divergência. Autuado sob o identificador EREsp 1.787.614, o recurso foi distribuído à relatoria do Ministro Paulo Sérgio Domingues, que já identificou a ocorrência de divergência jurisprudencial (e-STJ Fls.794-797), estando pendente o julgamento do mérito do recurso¹²⁰.

Tal divergência, conforme argumentado nas razões dos Embargos, refere-se ao fato de que, enquanto o acórdão embargado negou provimento ao Recurso Especial da Hubbell, concluindo pela legalidade do art. 12, da IN SRF 243/02, o acórdão paradigma deu provimento ao Recurso Especial do contribuinte, concluindo pela ilegalidade ao art. 12, da IN SRF 243/02.

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”.

¹²⁰ Intimada a oferecer Impugnação, a União repisou o seu entendimento pela legalidade da IN SRF 243/02. Considerando que o presente tópico e os seguintes cuidarão de confrontar os entendimentos divergentes do STJ sobre a tese, entende-se pela desnecessidade de analisar os fundamentos postos em sede de Impugnação, até porque os argumentos pró-fisco já foram bem delimitados neste estudo.

O recurso também busca refutar os fundamentos do acórdão da Segunda Turma, contextualizando que houve uma tentativa dos Ministros de legalizar a IN SRF 243/02, por entenderem que sua metodologia melhor atende aos objetivos das normas sobre preços de transferência e que, caso utilizados os critérios da Lei 9.430/96, seria aberta uma margem para planejamentos fiscais abusivos.

Apesar disso, argumenta a Hubbell que a IN SRF 243/02 inovou no ordenamento jurídico ao criar novos conceitos e métricas a serem considerados no cálculo do preço-parâmetro, o que chama ao debate o Princípio da Legalidade. Segundo sustenta a empresa, não se pode perder de vista que as normas relativas aos preços de transferência consagram presunções jurídicas que, na prática, podem resultar no aumento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, seja por meio da adição de valores aos lucros tributáveis, seja pela glosa de parcelas de custos ou despesas anteriormente deduzidas. Dessa forma, foi requerido o acolhimento do entendimento firmado pela Primeira Turma, em detrimento daquele adotado pela Segunda, com o consequente provimento dos Embargos de Divergência e a reforma do acórdão embargado, a fim de que seja reconhecida a ilegalidade da IN SRF 243/02.

Pois bem, realizado o estudo do AREsp 511.736 e do (E)REsp 1.787.614 e identificada a divergência no STJ sobre a tese objeto deste estudo, os quais eram os objetivos deste tópico, cumpre, no tópico seguinte, delimitar com maior precisão a *ratio decidendi* de ambos os acórdãos e organizar os conceitos lá empregados no objetivo de traçar o recorte investigativo da segunda parte deste estudo.

1.5) *Ratio decidendi* dos julgados analisados e organização dos conceitos empregados

Na esteira do já adiantado anteriormente, será/ão: (i) delimitada a seguir a *ratio decidendi*¹²¹ dos acórdãos do AREsp 511.736 e do REsp 1.787.614 (excluindo-se por ora os argumentos secundários ou de reforço); e (ii) organizados os conceitos lá empregados no objetivo de traçar o recorte investigativo da segunda parte deste estudo.

¹²¹ O presente estudo buscou identificar a *ratio decidendi* nos termos do conceituado por Leonardo Carneiro da Cunha: “A *ratio decidendi* pode ser definida como a concreta expressão do resultado a que chegou o juiz com a interpretação e a aplicação da norma jurídica ao caso que lhe foi posto a julgamento. Em outras palavras, a *ratio decidendi* consiste numa regra geral sem a qual o caso seria decidido diversamente. Quer isso dizer que a *ratio decidendi* identifica-se, não com a decisão do caso concreto, mas com a razão jurídica da decisão, ou seja, com o princípio jurídico que, aplicado aos fatos, determinou aquela particular decisão. A *ratio decidendi* é, enfim, a essência da tese jurídica que serviu de fundamento para a solução do caso concreto (rule of law)”. CUNHA, Leonardo Carneiro de. O processo Civil no Estado Constitucional e os fundamentos do Projeto do novo Código de Processo Civil brasileiro. Revista de processo, v.209, julho, 2012. p. 358.

Iniciando-se pelo AREsp 511.736, o raciocínio plasmado no voto do Ministro Gurgel de Faria pode ser assim delimitado: a) a leitura da norma primária, em conjunto com a norma regulamentadora, evidencia que a última, em vez de apenas disciplinar a execução da primeira, inovou em relação à norma que buscava complementar. Tal inovação¹²² decorreu da inclusão do item “participação dos bens” na fórmula de cálculo criada pela IN SRF 243/02 para se chegar ao preço de transferência (resultado final) (art. 12, §11, II e V); e b) impossibilidade de que prevaleça a regra criada pelo próprio credor (Receita Federal), a quem compete “apenas aplicar ou no máximo regulamentar as normas já criadas”.

Por conseguinte, em relação ao REsp 1.787.614, é possível delimitar da seguinte maneira os raciocínios complementares presentes nos votos do Ministro Francisco Falcão e Mauro Campbell: a) a *ratio legis* do art. 18 da Lei 9.430/96 direciona a: (a.1) constatar o valor líquido de revenda, descontadas as despesas elencadas pela norma; (a.2) considerar, desse valor líquido de revenda, a parcela correspondente à participação do produto final; e (a.3) descontar a margem de lucro para alcançar o preço do insumo; e b) a função das normas infralegais é a de “explicar a lei” e “esclarecer a sua função prática”, o que é diferente de “repetir as suas palavras *ipsis litteris*”, uma vez que “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”.

Ainda, verifica-se que o Ministro Mauro Campbell pretende, na linha de precedentes do STF, adotar para a controvérsia ora em estudo o chamado “Princípio da Legalidade Tributária Suficiente”, no qual “a lei estabelece parâmetros e nortes que deverão ser preenchidos – com a razoabilidade necessária em uma relação entre fins e meios – pelos normativos infralegais”.

Não obstante tais divergências, concordam ambos os acórdãos analisados com a tese de que a fórmula de cálculo estabelecida pela IN SRF 243/02 seria a mais adequada para aferir o correto “preço de transferência” e “mais eficiente quanto a evitar a prática de manipulação dos preços em operações com pessoas vinculadas”¹²³. O ponto determinante que levou aos posicionamentos divergentes entre a Primeira e Segunda Turmas reside justamente na resposta

¹²² Confira-se o seguinte trecho de sua fundamentação: “Ou seja, o ato infralegal editou critério completamente estranho à lei regulada, ao estabelecer como preço parâmetro ‘a diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido’, preconizando uma espécie de proporção dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido”.

¹²³ Trechos esses já analisados e extraídos do voto do Ministro Gurgel de Faria.

(e sua justificativa) à questão formulada pelo Ministro Gurgel de Faria em seu voto: “o aperfeiçoamento dessa metodologia de cálculo poderia ser realizado por meio de instrução normativa, inovando no ordenamento em descompasso com a lei ordinária regulamentada e diminuindo a esfera jurídica dos contribuintes?”.

O que o voto do Ministro Gurgel de Faria não diz de forma expressa, mas passível de se depreender dele, pois assim não poderia ser diferente para se alcançar a conclusão de malferimento ao Princípio da Legalidade, é que deve ser rechaçada a interpretação já analisada neste estudo de que a fórmula preconizada na IN SRF 243/02 poderia ser extraída da interpretação do próprio art. 18, inciso II, da Lei 9.430/96. Já os votos dos Ministros Francisco Falcão e Mauro Campbell fundamentam que a IN SRF 243/02 teve por finalidade apenas consubstanciar a correta interpretação que se deve fazer no que diz respeito à metodologia prevista no art. 18 da Lei 9.430/96, de maneira que não coadunam com a interpretação do Ministro Gurgel de Faria de que a instrução normativa teria inovado no ordenamento jurídico.

Porém, o seguinte raciocínio parece gerar um estranhamento na fundamentação construída no REsp 1.787.614: se a IN SRF 243/02 não inovou no ordenamento jurídico – ou ao menos se não instituiu fórmula de cálculo distinta para o PRL-60 que a preconizada no texto legal –, seria desnecessária qualquer fundamentação teórica acerca da função das normas infralegais. Ou seja, se verdadeira a premissa “a)” acima acerca da *ratio legis* do art. 18 da Lei 9.430/96, referida acepção por si só confirmaria que a IN SRF 243/02 atendeu ao Princípio da Legalidade. No entanto, e como já dito, optaram os Ministros Francisco Falcão e Mauro Campbell a tecer considerações acerca do escopo das normas infralegais em matéria tributária, emprestando-lhes maior abrangência, bem como acerca do “Princípio da Legalidade Tributária Suficiente”.

Partindo-se do pressuposto de que a fundamentação da decisão judicial ora em análise não se dividiu em fundamentos autônomos, é possível interpretar que ambas as acepções ora em comento do REsp 1.787.614 (“a)” e “b)”) são essenciais para atestar a legalidade da IN SRF 243/02, e que, caso qualquer uma delas seja reputada por inválida, configurada estará a ilegalidade da IN SRF 243/02. Especialmente a acepção “b)”, a qual cuida de justificar a maior abrangência ao escopo das normas infralegais em matéria tributária. Nesse sentido é a importância da acepção “b)” contida no AREsp 511.736, cuja conclusão é a de que, uma vez constatada que a sistemática prevista no art. 18, II, da Lei 9.430/96 não reproduz fielmente o

“princípio do *arm's length*”, competia à lei tributária (em sentido estrito) modificá-la, e não ao executor ou intérprete do texto legal (via norma infralegal).

Contextualizado isso, é possível delimitar a segunda parte deste estudo, qual seja, a de investigar, à luz das normas do caso concreto (vide IN SRF 243/02), qual o grau de ingerência que as normas infralegais podem imprimir sobre o fenômeno jurídico-tributário à luz do Princípio da Legalidade. O recorte ora proposto se coaduna em parte com o recorte do voto do Ministro Francisco Falcão, para quem a controvérsia ora em análise não pode ser solucionada [apenas] mediante a comparação da redação do art. 18 da Lei 9.430/96 e do art. 12 da IN SRF 243/02, com o intuito de verificar no que o texto da norma infralegal extrapola o dispositivo legal. Logo após essa afirmação do Ministro, é exposto o seu próprio entendimento acerca do escopo das normas infralegais, com base inclusive em doutrina, no sentido de que “a omissão do legislador não exclui o ônus de o Executivo cumprir as suas funções institucionais, suprimindo integralmente a lacuna da lei no caso de normas de eficácia plena”¹²⁴.

De fato a investigação proposta trata-se de um caminho mais longo. Partir primeiro da análise de se as disposições da IN SRF 243/02 poderiam ser extraídas da Lei 9.430/96 abriria a possibilidade de, se a resposta fosse negativa, sequer ser necessário tecer considerações aprofundadas a respeito do Princípio da Legalidade e do escopo das normas infralegais em matéria tributária. Por outro lado, caso se chegasse à conclusão diversa (resposta positiva), só aí seria necessário tecer um amplo raciocínio a respeito do Princípio da Legalidade e do escopo das normas infralegais, da mesma forma como procederam os Ministros no REsp 1.787.614.

Muito embora não seja o objeto do presente estudo supor o motivo pelo qual o acórdão daquele recurso se utilizou dessa ou daquela linha de raciocínio, o que é possível estimar é que, para emitir um juízo de valor jurídico satisfatório a respeito da (i)legalidade da IN SRF 243/02, é necessário, ainda que se admita que a instrução normativa tenha explicitado a teleologia da Lei 9.430/96, perquirir se essa seria a função de uma norma infralegal em primeiro lugar.

Assim, apenas após a investigação do grau de ingerência que as normas infralegais podem imprimir sobre o fenômeno jurídico-tributário à luz do Princípio da Legalidade é que será possível analisar a conduta da IN SRF 243/02 face a Lei 9.430/96 e verificar se as disposições da primeira são ou não válidas.

¹²⁴ Função Regulamentar e Regulamentos, 1ª. Edição: 2009. Ed. Forense.

E para concretizar a análise proposta, com base no já delimitado pelos acórdãos no AREsp 511.736 e REsp 1.787.614, será necessário perquirir acerca: (i) do Princípio da Legalidade Tributária, bem como do “Princípio da Legalidade Tributária Suficiente”, utilizando-se, para tanto, de revisão de doutrina especializada e da jurisprudência dos Tribunais Superiores (STJ e STF), uma vez que a controvérsia apresenta contornos tanto constitucionais quanto infraconstitucionais; e (ii) do escopo das normas infralegais em matéria tributária, visto que nem todas as jurisprudências/doutrinas colacionadas nos julgamentos o foram sob a perspectiva tributária; por escopo, leia-se “grau de ingerência”, e por matéria tributária, leia-se “fenômeno jurídico-tributário”.

Esmiuçando-se no ponto (i), o início do capítulo seguinte cuidará de delimitar o que é o fenômeno jurídico-tributário, a fim de que, no decorrer de seu desenvolvimento, seja analisado o Princípio da Estrita Legalidade e o Princípio da Legalidade Tributária Suficiente, sob os prismas da doutrina especializada e da jurisprudência dos Tribunais Superiores. Já em relação ao ponto (ii), este capítulo cuidará de: a) aferir o papel das normas infralegais e sua abrangência no ordenamento jurídico; b) entender quais são as espécies de normas infralegais em matéria tributária e analisar a Instrução Normativa SRF 243/02; e, por fim; c) traçar o escopo de atuação das normas infralegais à luz da doutrina especializada e dos resultados aferidos no ponto (ii).

Ao final deste estudo, serão sistematizadas as hipóteses nas quais as normas infralegais podem interferir no fenômeno jurídico-tributário, e, ao final, confrontar o que foi dito (e o que não foi dito) nos julgamentos do AREsp 511.736 e do REsp 1.787.614 à revisão de literatura e jurisprudência até aqui realizada.

Importante rememorar que, até o presente momento, foi possível organizar os principais conceitos empregados nos acórdãos do AREsp 511.736 e do REsp 1.787.614 mediante a análise de sua *ratio decidendi* e dos pontos em que divergiram e concordaram. Com isso, delimitou-se o recorte que se entende como o mais acertado para conduzir este estudo, cuja investigação se iniciará a seguir.

2) PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

2.1) Delimitação do conceito “fenômeno jurídico-tributário”

A delimitação do conceito “fenômeno jurídico-tributário” é essencial para posicionar a tela, o fundo, sobre os quais será delimitado o limite para o trânsito das normas infralegais. Talvez porque se tenha entendido que os acórdãos do AREsp 511.736 e do REsp 1.787.614, apesar de pretenderem traçar tais liames da infralegalidade tributária, não tenham partido de forma explícita do fenômeno tributário e da relação jurídico-tributária, essenciais para se aferir com maior clareza o papel das normas tributárias.

A fenomenologia da tributação é bem destrinchada por Sacha Calmon Navarro Coêlho¹²⁵, que faz um excelente trabalho ao tentar “desenvolver [...] de modo mais cabal” a exposição de Paulo de Barros Carvalho¹²⁶ sobre o tema. Na concepção deste último autor¹²⁷, dentre os recursos epistemológicos mais úteis para a compreensão do fenômeno jurídico-tributário, inscreve-se o esquema da regra-matriz de incidência, uma vez que, “além de oferecer ao analista um ponto de partida rigorosamente correto, sob o ângulo formal, favorece o trabalho subsequente de ingresso nos planos semântico e pragmático”.

Parte¹²⁸, assim, da premissa segundo a qual toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, em que o legislador (sentido amplo) “enlaça uma consequência jurídica (relação deôntica¹²⁹ entre dois ou mais sujeitos), desde que acontecido o fato previsto no antecedente”. E ao equacionar como se dá a descrição do “fato social”, a hipótese tributária, preenchendo-a “com as constantes do direito posto” (tributário), conclui Paulo de Barros

¹²⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da incidência tributária ou fenomenologia da tributação e princípios retóricos. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 2004, pp. 1337-1362. In: Meio século de tradição: coletânea comemorativa. Disponível em: <https://www.ibet.com.br>. Acesso em: 8 maio 2025.

¹²⁶ Os ensinamentos de ambos os autores se complementam em boa medida, e serão essenciais para se delimitar o plano de fundo acima referenciado.

¹²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. São Paulo: IBET, 2019, p. 2. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-de-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em: 8 maio 2025.

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. São Paulo: IBET, 2019, pp. 23-24. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-de-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em: 8 maio 2025.

¹²⁹ Um tipo de modalidade linguística que expressa obrigações, permissões, proibições e deveres, relacionados com normas, regras e códigos de conduta.

Carvalho¹³⁰ que o prescritor da regra-matriz de incidência contém dois critérios: (i) o pessoal (sujeito ativo e passivo); e (ii) o quantitativo (base de cálculo e alíquota), ilustrando-a com a seguinte notação:

“Cst $\equiv$ ¹³¹ Cp (sa.sp) . Cq (bc.al). Em que “Cst” é o consequente tributário; “Cp” é o critério pessoal; “as” o sujeito ativo; “sp” o sujeito passivo; “Cq” o critério quantitativo; “bc” a base de cálculo; “al” a alíquota; e “.” novamente o conjuntor ou multiplicador lógico.”

Ao ponderar acerca de tal conclusão, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹³² vai além, ao elaborar que, além dos pontos “(i)” e “(ii)” acima relacionados por Paulo de Barros Carvalho, outros aspectos exsurtem, “todos pertinentes à relação jurídica que se forma com a realização da hipótese de incidência: como, onde, de que modo, quando, em que montante satisfazer ao débito em favor do sujeito ativo”. O autor representa a sua concepção nos termos do modelo abaixo transcrito:

NORMA TRIBUTÁRIA	
<i>Hipótese de incidência – Fato previsto como jurígeno</i>	<i>Consequência jurídica – Dever tributário decorrente</i>
* Aspecto material – o fato em si * Aspecto temporal – condições de tempo * Aspecto espacial – condições de lugar * Aspecto pessoal – condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato	* A quem pagar (sujeito ativo) * Quem deve pagar (sujeito passivo) * Quanto pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações) * Como pagar * Quando pagar * Onde pagar

Fonte: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da incidência tributária ou fenomenologia da tributação e princípios retores. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 2004. p. 1339. In: Meio século de tradição: coletânea comemorativa. Disponível em: <https://www.ibet.com.br>. Acesso em: 8 maio 2025.

O presente estudo entende por acertadas as complementações feitas por Sacha Calmon Navarro Coêlho na teorização de Paulo de Barros Carvalho, posto que leva em consideração outras particularidades das consequências das normas tributárias, algumas delas essenciais ao presente estudo. Consoante explica o primeiro autor¹³³, há outros tributos, mais complexos, os

¹³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. São Paulo: IBET, 2019, pp. 25-27. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-de-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em: 8 maio 2025.

¹³¹ Significado de “ $\equiv$ ”: “Congruente” ou “Equivalente”.

¹³² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da incidência tributária ou fenomenologia da tributação e princípios retores. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 2004. pp. 1338-1339. In: Meio século de tradição: coletânea comemorativa. Disponível em: <https://www.ibet.com.br>. Acesso em: 8 maio 2025.

¹³³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da incidência tributária ou fenomenologia da tributação e princípios retores. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 2004. p. 1339. In: Meio século de tradição: coletânea comemorativa. Disponível em: <https://www.ibet.com.br>. Acesso em: 8 maio 2025.

quais “exigem para a quantificação do dever tributário o concurso de outros dados imprescindíveis à fixação do *quantum debeatur*¹³⁴”, exemplificando, por conseguinte, particularidades da tributação da renda das pessoas físicas e jurídicas.

Referida tributação, continua o autor, implica cálculos e complicadores, sem os quais não é, de modo algum, possível fixar o valor da prestação devida pelo sujeito passivo. Assenta como premissa que, em uma norma de obrigação, o mais importante é o valor da prestação: “O que se quer, mesmo, é o pagamento e a quitação”. Ocorre que, se após a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo ainda restam adições, deduções e cálculos a fazer para se chegar ao valor devido, “então é porque o aspecto quantitativo da consequência endornormativa não se reduz a esses dois elementos”. Justamente por isso é que o autor¹³⁵ conclui que “A dedução não é facultativa, é imperativa. Decorre de preceituação inserta no comando da norma. Uma preceituação que indica como calcular o tributo”.

À luz desses exemplos, comprova Sacha Calmon Navarro Coêlho¹³⁶ que o “aspecto” ou “critério” quantitativo das consequências das normas de tributação não se reduz à base de cálculo e à alíquota, arrematando que “O importante é que a norma diga, com ou sem base de cálculo, com ou sem o concurso de outros elementos, como se calcula e quanto é o débito do sujeito passivo”.

Visando apenas conferir maior pluralidade ao presente estudo, as consequências jurídicas acima categorizadas por Sacha Calmon Navarro Coêlho são semelhantes àquelas equacionadas por Alfredo Augusto Becker¹³⁷, ao transportar os conceitos da lógica jurídica para analisar a regra jurídica-tributária:

“A realização da hipótese de incidência desencadeia automaticamente a incidência da regra jurídica e as consequências desta incidência são os efeitos jurídicos. O número e a natureza destes efeitos jurídicos consistem precisamente nas consequências prescritas pela regra que (juntamente com a hipótese de incidência) integra a estrutura lógica da regra jurídica. A regra jurídica de tributação está estruturada com regra que prescreve as seguintes consequências ou efeitos jurídicos:

a) irradiação da relação jurídica tributária;

¹³⁴ Leia-se: “valor devido” ou “tributo a pagar”.

¹³⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da incidência tributária ou fenomenologia da tributação e princípios retores. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 2004. p. 1340. In: Meio século de tradição: coletânea comemorativa. Disponível em: <https://www.ibet.com.br>. Acesso em: 8 maio 2025.

¹³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da incidência tributária ou fenomenologia da tributação e princípios retores. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 2004. p. 1342. In: Meio século de tradição: coletânea comemorativa. Disponível em: <https://www.ibet.com.br>. Acesso em: 8 maio 2025.

¹³⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Lejus, 2002, p. 298.

- b) existência do conteúdo jurídico da relação jurídica tributária, o qual poderá ser mínimo (direito e dever), médio (direito, pretensão e dever, obrigação) ou máximo (direito, pretensão, coação e dever, obrigação, sujeição);
- c) determinação da prestação jurídica tributária: o **fazer** (o pagar), seu **tempo e lugar**;
- d) determinação do objeto (tributo) da prestação jurídica tributária, isto é, aquilo que deve ser feito (o tributo que deve ser pago). Para obter esta determinação do objeto da prestação jurídica tributária, a própria regra escolhe:
 - 1) o elemento dentre os múltiplos que integram a composição da hipótese de incidência, que deverá servir de **base de cálculo**;
 - 2) o **método (peso ou medida ou valor)** para converter a base de cálculo em cifra;
 - 3) a **alíquota** que, calculada sobre a base de cálculo já convertida em cifra, dará como resultado uma segunda cifra a qual corresponde à grandeza do objeto (tributo) da prestação jurídica tributária.
- e) extinção de 1 e 2 pela realização da prestação jurídica tributária”.

Arrematando-se tais entendimentos, é possível delimitar o plano de fundo do presente estudo sobre o qual transitará as normas infralegais e serão tecidas considerações sobre o Princípio da Legalidade: fenômeno jurídico-tributário pode ser entendido pela regra-matriz de incidência, posta na norma jurídica-tributária, a qual estabelece fatos e consequências, todos esses elementos, ao fim e ao cabo, visando a satisfação do débito pelo sujeito passivo.

No ordenamento jurídico brasileiro, percebe-se que os elementos da relação jurídica constam em diversas disposições de “normas gerais”. A CF/88 determina aquilo que Felipe Bizinoto Soares de Pádua¹³⁸ chama de “fato jurídico constitutivo tributário” ao estabelecer que um tributo só pode ser constituído ou majorado mediante lei (o já mencionado art. 150, inciso I). E continua o autor sob o entendimento de que, no plano legal, o CTN “traz minúcias sobre a hipótese de incidência tributária ao enunciar que o tributo é definido em lei (art. 114¹³⁹)”. Conquanto não tenha sido alvo da análise pelo autor, a “lei” a que o art. 114 do CTN faz referência encontra parâmetro no art. 97 do mesmo código:

- “Art. 97. Sòmente 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 arts. 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 art. 52, e do seu sujeito passivo;
 - IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
 - V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
 - VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

¹³⁸ PÁDUA, Felipe Bizinoto Soares de. Lineamentos sobre a relação jurídica tributária. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, n. 47, 1º sem. 2021, p. 188. ISSN 1415-8124. DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-47-8>.

¹³⁹ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.”

O vocábulo “somente” leva à compreensão de que a materialização do fenômeno jurídico-tributário, e o atingimento dos fins por ele pretendidos, só é atingida quando veiculado nos elementos normativos apropriados. Não por acaso, o CTN cuida, logo antes e logo após o art. 97, delimitar o que compreende a “legislação tributária” (art. 96) bem como quais são as “normas complementares” das leis:

“Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

(...)

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”

Necessário, portanto, e antes de adentrar no debate acerca da Legalidade Tributária, tecer brevíssimas considerações sobre algumas fontes do Direito Tributário, as quais, nas palavras de Luciano Amaro¹⁴⁰, são os modos de expressão do direito.

2.2) Materialização nas fontes de Direito Tributário

Iniciando-se pela Constituição Federal de 1988, destaca-se que regula o nosso Sistema Tributário Nacional em minúcias. É nela que se encontra a “matriz de todas as competências”, se demarcam os limites ao poder de tributar e se estruturam os princípios, inclusive os de natureza especificamente tributária, que, conforme escreve Luciano Amaro¹⁴¹, “constituem as pilstras de sustentação de todo o sistema tributário”. A título de exemplo, no que toca aos tributos diretamente afetados pelos preços de transferência, a CF/88 dispõe ser de competência da União instituir: (i) imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III); e (ii) contribuição social a cargo da empresa incidente sobre o lucro (art. 195, I, alínea “c”).

Partindo-se para a figura da lei complementar, mas sem distanciar da CF/88, o art. 146 e incisos do texto constitucional prescreve que a ela cabe: (i) dispor sobre conflitos de

¹⁴⁰ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 165.

¹⁴¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 166.

competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; dentre outros.

Atualmente, a Lei 5.172/66 (“CTN”), recepcionada¹⁴² na qualidade de lei complementar pela CF/88, é a que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. À luz da tese objeto do presente estudo, a análise do CTN revela não apenas a delimitação do conceito de legislação tributária, das matérias reservadas à lei ordinária e das normas complementares, mas também a definição de normas gerais aplicáveis ao IRPJ e à CSLL. No que toca ao imposto sobre a renda, define, por exemplo, o seu fato gerador (art. 43), a sua base de cálculo (art. 44) e o sujeito passivo (art. 45).

Por conseguinte, aparece a figura da lei ordinária¹⁴³, no que são relevantes os ensinamentos de Luciano Amaro¹⁴⁴ no sentido de que esta lei é, em regra, o veículo legislativo que cria o tributo, traduzindo, assim, “o instrumento formal mediante o qual se exercita a competência tributária, observados os balizamentos contidos na Constituição e nas normas infraconstitucionais que, com apoio naquela, disciplinam, limitam ou condicionam o exercício do poder de tributar”. Para o autor, é a lei ordinária (da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios) que implementa, em regra, o princípio da legalidade tributária.

Reproduzindo-se aqui o raciocínio do autor, a Constituição não cria tributos; define competências. A lei complementar também, em regra, não cria tributos; complementa a

¹⁴² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 171.

¹⁴³ Não é objeto do presente estudo a já superada discussão de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, consoante se extrai do seguinte precedente (exemplificativo) do STF: RE 558780 AgR Órgão julgador: Primeira Turma Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO Julgamento: 07/04/2015 Publicação: 22/04/2015 EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COFINS. LEI COMPLEMENTAR. REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO. LEI ORDINÁRIA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal considerou constitucional o art. 56 da Lei nº 9.430/1996, que revogou o art. 6º, II, da Lei Complementar 70/1991. Decidiu-se que inexistente hierarquia entre lei complementar e lei ordinária em matéria tributária, uma vez que a reserva para utilização do instrumento legislativo previsto no art. 59, II, da Constituição é definida em razão da matéria (art. 146 da Constituição). 2. Agravo regimental a que se nega provimento. Legislação LCP-000070 ANO-1991 ART-00006 INC-00002 REVOGADO PELA LEI-9430/1996 LEI COMPLEMENTAR Outras ocorrências Legislação (1).

¹⁴⁴ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 172.

Constituição mediante “normas gerais”; em alguns casos¹⁴⁵, ela se presta à criação de tributos, afastando a atuação da lei ordinária. Assim, via de regra, é a lei ordinária que cria, *in abstracto*, o tributo, o qual, *in concreto*, nascerá com a ocorrência do fato gerador nela previsto.

Novamente realizando-se a subsunção da doutrina acima aos tributos objeto do caso concreto, verifica-se que, no caso do imposto sobre a renda, este se encontra disciplinado em algumas leis ordinárias¹⁴⁶, a exemplo da própria Lei 9.430/96 (introduziu os métodos aplicáveis no cálculo dos preços de transferência, entre outras disposições), e, para o caso da CSLL, tem-se a Lei 7.689/88¹⁴⁷, todas essas tratando das matérias delimitadas no art. 97, e incisos, do CTN, a exemplo das alíquotas.

Em termos gerais¹⁴⁸, são nessas normas jurídicas que se encontram os elementos essenciais à concretização do fenômeno jurídico-tributário. Neste assunto, são relevantes as lições de Rodrigo Caramori Petry¹⁴⁹, que, ao sumarizar os atos normativos em: (i) legislativos; (ii) administrativos (ambos objeto do presente estudo); e (iii) judiciais, demonstra que são “encadeados por diversos centros normativos, que vão, um após o outro, atribuindo concreção às normas até que atinjam os sujeitos/destinatários e gerem efeitos práticos na regulação das condutas intersubjetivas”. O autor¹⁵⁰ também se dispõe a categorizar as normas tributárias “conforme sua função na regulação da matéria”, atingindo a seguinte proposição: a) normas de estrutura; b) normas de comportamento; e c) normas de regulamentação.

As normas de estrutura podem ser tanto constitucionais (a própria CF/88) quanto infraconstitucionais (i.e., leis complementares as quais veiculam normas gerais de direito tributário), posto que são “as normas fundantes e de maior abrangência do sistema tributário, servindo à construção das normas de comportamento” a serem editadas pelos entes. Já as

¹⁴⁵ Os quais não são relevantes, e não interferem, para o/no presente estudo.

¹⁴⁶ Para o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, cita-se: Lei 9.249, de 1995, Lei 9.430, de 1996, Lei 9.532, de 1997 e Lei 9.779, de 1999.

¹⁴⁷ Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências.

¹⁴⁸ Diz-se em termos gerais uma vez que há outros instrumentos normativos com força de lei e/ou que materializam elementos do fenômeno jurídico-tributário (i.e., leis delegadas, medidas provisórias, tratados, decretos legislativos e resoluções), os quais, contudo, não se figuram necessários para a investigação ora conduzida.

¹⁴⁹ PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a estrutura do Direito Tributário no Brasil. Revista de Direito Tributário Atual, n. 24. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2010, pp. 496-497. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1656/1147>. Acesso em: 17 maio 2025.

¹⁵⁰ PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a estrutura do Direito Tributário no Brasil. Revista de Direito Tributário Atual, n. 24. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2010, p. 503. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1656/1147>. Acesso em: 17 maio 2025.

normas de comportamento¹⁵¹ se encontram em leis ordinárias, complementares e até na própria CF/88, uma vez que cuidam de instituir, modificar ou extinguir direitos, deveres e obrigações. Por fim, quanto à estruturação das normas regulamentares conforme proposta por Rodrigo Caramori Petry, sua análise será mais bem aprofundada no capítulo destinado ao papel das normas infralegais.

Realizado esse exercício, passa-se agora a analisar o Princípio da Estrita Legalidade e o Princípio da Legalidade Tributária Suficiente, sob os prismas da doutrina especializada e da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

2.3) Contornos doutrinários

A máxima “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II, da CF/88) é intrínseca à introdução de qualquer debate acerca da Legalidade. Não obstante o conceito abarque um debate amplo no bojo do Direito Administrativo, é no campo do Direito Tributário que a Legalidade ganha contornos especiais. A Legalidade Tributária pode ser extraída do art. 150, I, da CF/88, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei (em sentido estrito) que o estabeleça. Referido dispositivo, a princípio simples, guarda uma grande profundidade.

Historicamente, resgata José Luis Ribeiro Brazuna¹⁵² que a Legalidade Tributária está ligada à adoção da forma republicana de organização do Estado brasileiro, segundo a qual não se admite tributação do cidadão sem a possibilidade da sua participação no processo decisório da instituição ou majoração do tributo (“*no taxation without representation*”, máxima cunhada no constitucionalismo norte-americano). Luciano Amaro¹⁵³ comunga desse entendimento ao destacar que o referido princípio é orientado pelos ideais de justiça e segurança jurídica – valores que estariam comprometidos caso se conferisse à Administração Pública liberdade irrestrita para decidir quando, como e de quem cobrar tributos.

¹⁵¹ Rodrigo Caramori Petry indica as seguintes: “a) normas de incidência tributária (regra-matriz da estrutura do tributo); b) normas de exoneração tributária (v.g. isenções etc.); c) normas de deveres instrumentais (“obrigações acessórias”); d) normas sancionatórias (administrativas e criminais); e) normas procedimentais (v.g., as relativas à apuração e fiscalização); f) normas processuais (administrativas e judiciais)”.

¹⁵² BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Direito tributário aplicado*. São Paulo: Almedina Brasil, 2020, pp. 52-53.

¹⁵³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 111.

No Brasil, este Princípio é secular, uma vez que já na Constituição de 1891, em seu art. 72, §30, era previsto que “Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize”. Tal previsão foi repetida de forma explícita na Constituição de 1934 e implícita¹⁵⁴ na Constituição de 1937. A Legalidade Tributária ganhou a profundidade que hoje lhe é peculiar com a Constituição de 1946, especificamente após a Emenda à Constituição 18/65, segundo a qual a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estavam proibidos de “**instituir** ou **majorar** tributo sem que a lei o estabeleça”.

Também visando atingir esse primado, conforme escreve Humberto Ávila¹⁵⁵, quando a CF/88 veda a exigência de tributo sem lei que o estabeleça, ela está a exigir que os elementos essenciais da relação obrigacional tributária estejam previstos em lei (sujeito ativo, passivo, fato gerador, base de cálculo, alíquota, destinação específica, quando existir exigência constitucional – elementos esses os quais constituem o fenômeno jurídico-tributário já bem ilustrado neste estudo a partir das contribuições de Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho).

Outra consequência disso, conforme também explica Luis Ribeiro Brazuna¹⁵⁶, é a de que a CF/88 não cuidou apenas da criação de novos encargos ou do aumento de alíquotas, mas também de “qualquer tipo de modificação na regra de incidência do tributo ou na composição da sua base de cálculo que possa, da mesma forma, implicar oneração de um fato econômico até então não tributado, ou no incremento da carga tributária até então não verificada” (i.e., restrição de hipóteses de dedutibilidade, novas hipóteses de responsabilidade tributária, entre outros).

Tais interpretações acerca da Legalidade Tributária se consubstanciam e são melhor explanadas por dois conceitos: (i) o da Tipicidade Fechada Tributária; e (ii) o da clareza da norma tributária, ambos bastante relevantes para a resolução da controvérsia objeto do presente estudo. Iniciando-se a análise da Tipicidade Fechada Tributária, são relevantes as considerações de Luciano Amaro¹⁵⁷ sobre o tema, para quem se trata de Princípio que se dirige tanto ao legislador quanto ao aplicador da norma. Ao legislador pois, ao elaborar a lei, deve definir de

¹⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2021, pp. 19-20.

¹⁵⁵ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 364.

¹⁵⁶ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Direito tributário aplicado. São Paulo: Almedina Brasil, 2020, p. 53.

¹⁵⁷ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 112-113.

forma taxativa (“*numerus clausus*”¹⁵⁸) e completa as hipóteses de incidência tributária, cuja ocorrência será necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária, bem como estabelecer os critérios de quantificação do tributo. E ao intérprete/aplicador da lei pois é vedado recorrer à interpretação extensiva ou à analogia, “por serem incompatíveis com a exigência de taxatividade e precisão dos tipos tributários”.

Já a clareza da norma tributária, decorrência lógica da Tipicidade, pode ser compreendida como uma diretriz no sentido de que, na elaboração das normas tributárias, deve prevalecer “a terminologia clara e unívoca, a correção vernacular, os conceitos determinados e as enumerações taxativas, ao invés da “*numerus apertus*”¹⁵⁹, quando da cominação legal”¹⁶⁰. Tomadas novamente as contribuições de Luciano Amaro¹⁶¹ sobre o tema, a lei deve definir¹⁶², de forma abstrata, “todos os elementos essenciais que permitam, na aplicação concreta, identificar quem será o sujeito passivo da obrigação, qual o valor devido, a quem será pago e com base em quais fatos ou circunstâncias”, isso no objetivo de que “não reste à autoridade administrativa qualquer margem de discricionariedade para decidir se um contribuinte deverá ou não pagar tributo diante de determinada situação”.

Nesse mesmo sentido leciona Roque Antonio Carrazza¹⁶³, ao categorizar que somente a lei “deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários” (vide a “Estrita Legalidade”), sendo que “Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade criar

¹⁵⁸ Leia-se: “número fechado”, expressão jurídica que indica que determinada lista ou enumeração legal é taxativa, ou seja, restrita às hipóteses expressamente previstas em lei, não admitindo ampliações por analogia ou interpretação extensiva. Nessas situações, o intérprete do direito deve se limitar rigorosamente ao que está enumerado no texto legal.

¹⁵⁹ Leia-se: “número aberto”, expressão jurídica que indica que uma lista ou enumeração legal é exemplificativa e não taxativa. Em outras palavras, a lei não se limita apenas às situações explicitamente mencionadas, podendo considerar outras hipóteses semelhantes. É o oposto de “*numerus clausus*”, que indica uma lista restritiva.

¹⁶⁰ ÁVILA, Humberto; DELGADO, José; FREITAS, Juarez. A norma tributária e os direitos fundamentais dos contribuintes: a imposição de limites à atividade estatal e à capacidade contributiva. Palestra proferida no IV Congresso de Direito Tributário em Questão, promovido pela Escola Superior de Direito Tributário, mantida pela Fundação da Escola Superior do Direito Tributário, Gramado, 17 jun. 2005, 8h45. Disponível em: https://www.stj.jus.br/internet_docs/ministros/Discursos/0001105/A%20NORMA%20TRIBUT%20C1RIA%20E%20OS%20DIREITOS%20FUNDAMENTAIS%20DOS%20CONTRIBUINTES.doc. Acesso em: 20 maio 2025.

¹⁶¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 112.

¹⁶² No mesmo sentido, Diogo Olm Ferreira, Luís Eduardo Schoueri e Victor Lyra Guimarães Luz: “Ou seja, há a necessidade de o legislador efetivamente estabelecer a hipótese de incidência do tributo, determinar quem seria o seu sujeito passivo, bem como definir sua base de cálculo e alíquota.” SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2021, p. 20.

¹⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 272.

ônus ou gravames para os contribuintes”. Após essa contextualização, o autor¹⁶⁴ passa a analisar também a função das normas infralegais, chegando à conclusão de que a faculdade regulamentar serve para “ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei”, mas não para “agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada”.

Não obstante os posicionamentos acima representem parte relevante da doutrina “clássica”, há uma outra vertente que sustenta pela flexibilização da Legalidade Estrita, denominando-a de “Legalidade Suficiente”. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres¹⁶⁵ defende a “relativização dos princípios da reserva e do primado da lei”. O que se chama “relativização”, segundo o autor, viria pela admissão de que a lei, em sentido formal, se vale de “cláusulas gerais e conceitos indeterminados”, demandando que a regulamentação os especifique e, assim, permita sua aplicação. Conforme conclui o autor¹⁶⁶, “o subprincípio da reserva de lei não é absoluto”, uma vez que o Direito Tributário não pode ter na lei formal o fechamento total dos seus conceitos e dos seus tipos, e necessita, portanto, da complementação pelo poder regulamentar da Administração.

São semelhantes os ensinamentos de Marco Aurélio Greco, que, na interpretação de Sérgio André Rocha¹⁶⁷, critica a visão tradicional do Princípio da Legalidade, à qual se refere como “legalidade de meios”, e propõe uma nova visão, a “legalidade de fins”. Com base nesse sistema, a lei não traria, necessariamente, o conteúdo final da decisão, mas os fins que devem ser buscados. Assim, “os atos praticados com base na lei seriam controlados na perspectiva da sua congruência com os fins determinados pelo legislador”. Tal posição, continua Sérgio André Rocha¹⁶⁸, choca-se com a tradicional concepção de Legalidade Estrita, segundo a qual esta “determina que cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei. É o que se convencionou chamar de reserva absoluta de lei formal (Alberto Xavier) ou de estrita legalidade (Geraldo Ataliba)”.

¹⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 279.

¹⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. In: Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, n. 58, 2004, p. 219.

¹⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. In: Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, n. 58, 2004, p. 200.

¹⁶⁷ ROCHA, Sergio André. Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 57.

¹⁶⁸ ROCHA, Sergio André. Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 61.

Ademais, o que se verifica da posição em comento é que busca afastar a Legalidade da Tipicidade Fechada, posto que, nas palavras do autor, e segundo Marco Aurélio Greco “é operacionalmente inviável pretender que a lei desça a um grau de pormenor que implique o detalhamento individual de cada conduta. Isto é matéria do aplicador que vai produzir a norma individual. Para o ordenamento funcionar, o legislador precisa utilizar alguns conceitos e certa linguagem de forma a indicar a parcela da realidade concreta que está sendo qualificada”. Conclui Sérgio André Rocha¹⁶⁹ que concorda com as lições de Marco Aurélio Greco, delimitando que a “imprecisão da linguagem torna impossível imaginar uma tipicidade fechada como a advogada pela doutrina brasileira tradicional”, sendo que a “interpretação para definir o alcance dos termos utilizados pelo legislador é admissível”.

Percebe-se então que o Princípio da Legalidade Tributária Estrita na doutrina não é uníssono, sendo reconhecidas exceções à rigidez sobretudo à medida em que surge um novo entendimento de Estado e do papel da tributação. Para ter uma visão mais ampla das contribuições das vertentes doutrinárias acima em comento, passa-se ao estudo da evolução da jurisprudência do STJ e do STF no tocante à Legalidade Tributária à luz dos conceitos já aqui analisados.

2.4) Evolução da jurisprudência dos Tribunais Superiores – A Legalidade Suficiente?

Das análises feitas anteriormente, é possível extrair que discussões acerca da Legalidade Tributária incorrem, sempre, na delimitação do escopo de atuação das normas infralegais (vide competência regulamentar) face o texto da lei, e vice-versa, pois as controvérsias acerca da validade de tais atos regulamentares invocam necessariamente o Princípio da Legalidade. Como também já foi visto, tais debates são passíveis de resolução tanto pela via infraconstitucional (vide o art. 97 do CTN) quanto pela via constitucional (vide art. 150, I, da CF/88).

Esse aspecto deve ser levado em conta na presente investigação, sobretudo diante do atual cenário do contencioso tributário no Brasil, no qual existe uma zona de penumbra, nas palavras de Luiz Guilherme Marinoni¹⁷⁰, entre o STJ e o STF quanto à identificação da natureza – constitucional ou infraconstitucional – das matérias em discussão.

¹⁶⁹ ROCHA, Sergio André. Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 62.

¹⁷⁰ MARINONI, Luiz Guilherme. A zona de penumbra entre o STJ e o STF: a função das cortes supremas e a delimitação do objeto dos recursos especial e extraordinário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

A contextualização é necessária, uma vez que há entendimentos recentes do: (i) STJ¹⁷¹, de que não se pode analisar pela via do recurso especial alegação de “violação ao princípio da legalidade tributária, invocando-se o art. 97 do CTN, sob pena de usurpação da competência da Suprema Corte, tendo em vista que o referido dispositivo legal se traduz em mera reprodução de artigos da Constituição Federal, versando sobre matéria de cunho eminentemente constitucional”; e (ii) STF¹⁷², de que “atos normativos secundários, como portarias e decretos regulamentares, submetem-se a controle de legalidade, não de constitucionalidade”, invocando a Súmula 636¹⁷³, segundo a qual “Não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida”.

Ou seja, nos casos mencionados – assim como em diversos outros –, ambas as Cortes, ao serem provocadas a se pronunciar sobre eventual extrapolação da competência regulamentar por norma infralegal frente à legislação tributária, concluíram não lhes competir o exame do mérito da controvérsia. O cenário de zona de penumbra se intensifica ao se constatar que, não obstante as decisões anteriormente mencionadas, tanto o STJ quanto o STF possuem um extenso acervo jurisprudencial tratando dos limites de atuação das normas infralegais em face do texto da lei tributária, sob a ótica do Princípio da Legalidade Tributária.

Postas essas premissas, passa-se enfim a analisar a evolução da jurisprudência do STJ e do STF acerca do tema. O recorte ora proposto será qualitativo, semelhante ao já delineado no item “1.3) Histórico da tese nos âmbitos administrativo (CARF) e judicial (TRFs)”, e focará na análise das decisões dos Tribunais Superiores de maior repercussão nas últimas duas décadas, com o objetivo de aferir evoluções acerca da interpretação do: (i) escopo das normas infralegais/competência regulamentar; e (ii) Princípio Legalidade Tributária. Reforça-se que não se pretende com este estudo realizar considerações estatísticas de “jurimetria” acerca do tema ora em análise, mas sim revisar a maior gama possível de argumentos para a controvérsia.

¹⁷¹ AgInt no AREsp n. 2.355.991/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 5/5/2025, DJEN de 9/5/2025 e AgInt no AREsp n. 2.212.939/PR, relator Ministro Teodoro Silva Santos, Segunda Turma, julgado em 30/9/2024, DJe de 3/10/2024.

¹⁷² ARE 1527820 AgR Órgão julgador: Tribunal Pleno Relator(a): Min. FLÁVIO DINO Julgamento: 25/04/2025 Publicação: 05/05/2025.

¹⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 636, de 24 de setembro de 2003. Diário da Justiça da União, Brasília, DF, 9 out. 2003, p. 2. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2836>. Acesso em: 24 maio 2025.

Iniciando-se pelo STJ, no ano de 2009, foi julgado pela Primeira Turma o REsp 728.330¹⁷⁴, cuja controvérsia se referia à (i)legalidade da Resolução RDC 10/00 na parte em que fixou a base de cálculo da Taxa de Saúde Suplementar (TSS), instituída pela Lei 9.961/00. Após considerações acerca do caso concreto e da estrutura da norma jurídica-tributária, a então Ministra relatora, Denise Arruda, assim analisou contrapôs as normas lá debatidas:

“Nesse contexto, no que toca especificamente à taxa instituída pela Lei 9.961/2000, extrai-se da leitura do art. 20, I, que a base de cálculo da Taxa de Saúde Suplementar será correspondente ao ‘número médio de usuários de cada plano privado de assistência à saúde’. Posteriormente, veio a Resolução RDC nº 10/2000, em seu art. 3º, caput, delinear a base de cálculo do referido tributo como sendo a ‘média aritmética do número de usuários no último dia do mês dos 3 (três) meses que antecederam ao mês de recolhimento, de cada plano de assistência à saúde oferecido pelas operadoras’.”

Feita essa contextualização, a Ministra indagou em seu voto se, tendo a lei se referido ao “número médio”, tal componente seria suficiente para efetuar a devida mensuração do fato econômico relativo à incidência do tributo em evidência. Em resposta a isso, no seu entender, era indubitável que a “imprecisão dos termos utilizados pelo legislador leva-nos, sem maiores esforços matemáticos, a concluir pela impossibilidade de uma quantificação objetiva para o cálculo da taxa”. Isso porque a “média”, segundo o voto, demanda uma regra previamente definida, a qual, contudo, não se encontrava no texto da lei.

Ao final, concluiu o voto que apenas com a Resolução RDC 10/00 é que foi possível atribuir uma “perspectiva objetivamente mensurável” à base de cálculo da TSS, sendo que, “no intuito de apenas regulamentar a dicção legal, tal ato normativo infralegal acabou por ter o condão de estabelecer, por assim dizer, a própria base de cálculo da referida taxa”, o que só pode ser feito por lei formal ante o Princípio da Estrita Legalidade.

Realizando-se uma singela quebra temporal neste raciocínio, anos mais tarde, em 2022, a Primeira Seção do STJ endossou a sua jurisprudência acerca da ilegalidade da Resolução RDC 10/00 quando do julgamento do Tema Repetitivo 1.123¹⁷⁵, oportunidade em que foi fixada a seguinte tese: “O art. 3º da Resolução RDC 10/2000 estabeleceu, em concreto, a própria base de cálculo da Taxa de Saúde Suplementar – especificamente na modalidade

¹⁷⁴ REsp n. 728.330/RJ, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 19/3/2009, DJe de 15/4/2009.

¹⁷⁵ REsp n. 1.872.241/PE, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 23/11/2022, DJe de 14/12/2022.

devida por plano de saúde (art. 20, I, da Lei 9.961/2000) –, em afronta **ao princípio da legalidade estrita**, previsto no art. 97, IV, do CTN”.

Pois bem, retornando-se à análise de jurisprudência, no ano de 2011, foi julgado pela Segunda Turma o REsp 1.089.998¹⁷⁶, no qual foi discutida a (i)legalidade da IN SRF 468/04, que regulamentou o art. 10 da Lei 10.833/03. Consoante lá delimitado, o art. 10, inciso XI, da Lei 10.833/03 determina que “os contratos de prestação de serviço firmados a preço determinado antes de 31.10.2003, e com prazo superior a 1 (um) ano, permanecem sujeitos ao regime tributário da cumulatividade para a incidência da COFINS¹⁷⁷”. Já a IN SRF 468/04, “ao definir o que é ‘preço predeterminado’, estabeleceu que ‘o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação da primeira alteração de preços’ e, assim, acabou por conferir, de forma reflexa, aumento das alíquotas do PIS¹⁷⁸ (de 0,65% para 1,65%) e da COFINS (de 3% para 7,6%)”.

Analisada a legislação federal, concluiu o Ministro relator, Humberto Martins, que não houve nenhuma previsão de alteração do regime de contribuição por aplicação de cláusula de reajuste nos contratos firmados, “não podendo instrumento normativo hierarquicamente inferior determinar a alteração do regime tributário, em observância da princípio da legalidade”.

Divergiu, contudo, o Ministro Mauro Campbell, para quem não teria ocorrido a referida ilegalidade, uma vez que a IN SRF 468/04 teria apenas definido “o alcance da expressão “preço predeterminado””. Fundamentou o Ministro o seu entendimento de que atribuir ao termo “preço predeterminado” o sentido de “preço fixado antes do primeiro reajuste ocorrido na vigência da lei nova” não provocaria qualquer incompatibilidade entre o texto legal e o respectivo regulamento.

O voto-vista divergente justifica tal entendimento invocando a necessidade de o regulamento atribuir sentido a um “conceito jurídico indeterminado” da seguinte forma: “Trata-se, pois, de **conceito jurídico indeterminado** cujo sentido reclama regulamentação que lhe confira concretude. Por tal razão, a IN/SRF n. 468/04 é norma nitidamente complementar da lei tributária, respeitando o conteúdo e alcance da norma de superior hierarquia (Lei n. 10.833/03), nos termos dos arts. 99 e 100 do CTN”.

¹⁷⁶ REsp n. 1.089.998/RJ, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 18/10/2011, DJe de 30/11/2011.

¹⁷⁷ Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

¹⁷⁸ Programa de Integração Social.

Decorrida a ratificação do voto do Ministro relator, o Ministro Mauro Campbell entendeu por realinhar o seu entendimento, aderindo ao voto do relator, sem, contudo, especificar o motivo. Assim, a Segunda Turma, à unanimidade, assentou a ilegalidade da IN SRF 468/04.

No ano de 2017, outro relevante tema foi submetido ao crivo da Corte de Justiça, quando do julgamento do REsp 1.586.950¹⁷⁹ pela Primeira Turma, cuja controvérsia dizia respeito à (i)legalidade do art. 1º do Decreto 8.426/15 em relação à exigência da contribuição ao PIS e a COFINS sobre as receitas financeiras. Referido decreto havia sido editado com azo na Lei 10.865/04, que autorizou o Poder Executivo a reduzir ou restabelecer as alíquotas sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo.

Naquela oportunidade, foram confrontadas as teses capitaneadas no voto do Ministro relator, Napoleão Nunes Maia Filho, acompanhado pela Ministra Regina Helena Costa, e a dos votos divergentes dos Ministros Benedito Gonçalves e Gurgel de Faria, acompanhados pelo Ministro Sérgio Kukina. A corrente vencida (relator) se filiou ao entendimento de que o Poder Executivo teria violado o Princípio da Legalidade Tributária ao aumentar a alíquota da contribuição ao PIS e da COFINS por meio de ato infralegal.

A corrente vencedora pela legalidade do decreto impugnado contou, primeiro, com voto do Ministro Gurgel de Faria, cujo entendimento foi no sentido de que, embora o legislador não tivesse se utilizado da melhor técnica – “pois a alteração de alíquotas através de decreto deveria ficar restrita às hipóteses previstas na Carta Política” –, uma vez considerada constitucional a lei, permite-se ao Poder Executivo tanto reduzir quanto restabelecer alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas. Ademais, segundo o Ministro, entendimento diferente só poderia ser atingido mediante a declaração de inconstitucionalidade da própria lei delegatária, sendo que “haveria um prejuízo enorme ao contribuinte, pois passariam a vigorar as alíquotas cheias previstas nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003”.

Já o voto do Ministro Benedito Gonçalves, apesar de chegar ao mesmo resultado pelo desprovemento do recurso do contribuinte, foi mais incisivo ao compreender que “a instituição em lei de uma alíquota teto e a edição de decretos que alteram as alíquotas dentro do limite

¹⁷⁹ REsp n. 1.586.950/RS, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 19/9/2017, DJe de 9/10/2017.

legal, não constitui em ilegalidade”. Para atingir tal compreensão, valeu-se o voto de uma corrente jurisprudencial a qual já vinha sendo firmada no STF a respeito do Princípio da Legalidade Tributária Suficiente, sendo que os precedentes lá mencionados serão melhor analisados no tópico seguinte. Assim, concluiu o Ministro que o ato infralegal não transbordou dos limites da delegação legislativa para a fixação das alíquotas, de modo que o regulamento não foi além do conteúdo da lei.

Três anos mais tarde, em 2020, a Primeira Turma daquele Tribunal maximizou o entendimento de submissão da norma infralegal à lei, quando do julgamento do REsp 1.628.374¹⁸⁰, no qual se discutia se a IN SRF 139/89 teria extrapolado o conteúdo do Decreto-Lei 1.790/80, ao modificar a sistemática de transposição de calendários, “vedando a compensação do IR retido sobre os lucros distribuídos às empresas domiciliadas no país com aquele incidente sobre lucros distribuídos a acionistas domiciliados no exterior, quando a apuração de ambos os tributos se deu em balanços encerrados em exercícios diferentes”.

A maioria da Primeira Turma, vencido o Ministro relator, Gurgel de Faria¹⁸¹, decidiu por reputar ilegal referida instrução normativa, nos termos do voto-vista divergente da Ministra Regina Helena Costa, sendo que, dentre os seus fundamentos, destaca-se a assertiva de que “os atos regulamentares devem observar não apenas o ato normativo do qual extraem validade imediata, mas também devem guardar conformidade com o arcabouço legal sobrejacente”. Logo, concluiu a Ministra, a IN SRF 139/89, embora editada para regulamentar a Lei 7.713/88, criou, no que concerne à compensação entre exercícios diversos, limitação conflitante com diploma legal distinto, porém válido e eficaz, é dizer, o Decreto-Lei 1.790/80, invadindo o plano exclusivo da lei.

Porém, nenhum dos julgados acima teve tanta repercussão no tema da interferência da norma infralegal no fenômeno jurídico-tributário quanto o do Tema Repetitivo 1.014¹⁸², especialmente se consideradas as alterações do quadro normativo posteriores ao julgamento de mérito, o qual ainda pende de resolução definitiva. Assim, passa-se a analisar mais a fundo este

¹⁸⁰ REsp n. 1.628.374/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 4/2/2020, DJe de 14/2/2020.

¹⁸¹ O posicionamento contrário do Ministro Gurgel de Faria foi no sentido de que: “A IN/SRF n. 139/1989 não poderia extrapolar os limites daquele Decreto-Lei, pois regulamenta outro diploma legal (a saber, a Lei n. 7.713/1988), além do que a legislação que prevê o procedimento compensatório é aquela vigente à época da operação, não havendo ilegalidade no referido ato normativo.”

¹⁸² REsp n. 1.799.306/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, relator para acórdão Ministro Francisco Falcão, Primeira Seção, julgado em 11/3/2020, DJe de 19/5/2020.

caso, advertindo-se que o presente estudo não pretende, e nem irá, posicionar-se de forma definitiva sobre o tema, utilizando-o apenas para angariar conceitos úteis à esta investigação.

Naquele tema, a questão submetida a julgamento resumia-se a saber se os serviços de capatazia integravam o valor aduaneiro para fins de definição da base de cálculo do Imposto de Importação (II). O Ministro relator, Gurgel de Faria, havia votado no sentido de que a IN SRF 327/03, ao incluir na composição do valor aduaneiro os gastos de capatazia, para fins de cobrança do II, teria desbordado de seus limites de regulamentação da legislação federal, ampliando, sem amparo legal¹⁸³, a base de cálculo do tributo, em afronta ao Princípio da Legalidade Tributária. No que toca a essa base principiológica, Sua Excelência assim destacou:

“O **princípio da legalidade estrita** constitui a maior expressão do Estado de Direito, ao determinar que, tão somente por meio de lei, poderá ser instituído e majorado qualquer tributo. Consagra a segurança jurídica, em seu conteúdo relativo à certeza do direito, tanto para o contribuinte, ao afastá-lo de eventuais atos arbitrários e abusivos por parte da Administração, quanto para a própria autoridade administrativa, que deve pautar sua conduta em observância aos estritos elementos constantes da norma tributária”.

Ato contínuo, pediu vista dos autos o Ministro Francisco Falcão, no que proferiu em sessão posterior voto divergente em favor da legalidade da IN SRF 327/03, sob o entendimento de que a norma teria explicitado que a carga, descarga e manuseio das mercadorias importadas no território nacional estariam incluídas na determinação do “valor aduaneiro” para o fim da incidência do II. Tal comando, segundo o voto, decorreria da interpretação sistemática¹⁸⁴ do art. 8º do AVA, o qual seria reproduzido pelos Decretos 2.498/98 e 6.759/09, chegando-se à conclusão de que, para a composição do valor aduaneiro, deveriam ser incluídas “as despesas realizadas até o porto ou local de importação, incluídas as que se realizarem no porto ou local de importação”.

Colhidos os votos dos demais Ministros, a Primeira Seção, por maioria, nos termos do voto do Ministro Francisco Falcão, acompanhado pelos Ministros Herman Benjamin, Og

¹⁸³ Em seu voto-vista, a Ministra Regina Helena Costa assim contextualiza a controvérsia: “hodiernamente, no cenário das questões tributárias, despontam preocupantes discussões tendentes a legitimar o alargamento de bases de cálculo não só por intermédio da inclusão de outros tributos, isto é, a situação denominada “tributo sobre tributo”, como também pela inserção – não raro por atos normativos infralegais – de elementos distintos dos legalmente previstos para a configuração material da hipótese de incidência.”. Conclui, então, na mesma linha do Ministro relator: “Não bastasse, some-se a isso o fato de que a pretensão de ampliar, de maneira oblíqua, a base de cálculo do Imposto de Importação, está calcada, unicamente, à míngua de previsão legal específica, em ato normativo infralegal (art. 4º, § 3º, da IN/SRF n. 327/2003), malferindo o princípio da legalidade (art. 150, I, CR).”

¹⁸⁴ Realizando-se a mesma interpretação sistemática do sistema de valoração aduaneira, o Ministro Mauro Campbell (e a Ministra Assusete Magalhães endossando o entendimento do Ministro), chegam à conclusões distintas das do Ministro Francisco Falcão.

Fernandes, Sérgio Kukina e Napoleão Nunes Maia Filho (voto de desempate da Presidência¹⁸⁵), vencidos os Ministros Gurgel de Faria, Mauro Campbell, Assusete Magalhães e Regina Helena Costa, fixou a seguinte tese: “Os serviços de capatazia estão incluídos na composição do valor aduaneiro e integram a base de cálculo do imposto de importação”.

Face esse julgamento, os contribuintes opuseram Embargos de Declaração, os quais, ainda pendentes de julgamento, têm pretensão de que lhes sejam atribuídos efeitos modificativos a fim de reverter a tese, ou, ao menos, modular os seus efeitos. O curioso, e mais interessante nesse caso, é o arbítrio fiscal que se verifica na utilização da competência regulamentar para interferir no fenômeno jurídico tributário.

Isso porque, em 08/06/2022, foi publicado o Decreto 11.090/22¹⁸⁶, que alterou o art. 77, inciso II, do Decreto 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro) de maneira a excluir os gastos incorridos no território nacional e destacados do custo de transporte (tal como a capatazia interna) do cômputo do valor aduaneiro.

Em petição de fato novo (e-STJ Fls.899-903) juntada aos autos do tema, a parte Recorrida, Mecanotécnica do Brasil LTDA., circula a alteração normativa acima e argumenta que “sem qualquer alteração nas normas com força de lei em sentido estrito vigentes, o Poder Executivo efetivamente excluiu as despesas de capatazia interna do cômputo do valor aduaneiro mediante a edição de um ato infralegal”. Nos termos lá argumentados, buscando dar reforço ao seu pedido pela alteração da tese, a Recorrida fundamenta que a simples edição de um ato infralegal não deveria ser capaz de modificar a forma de apuração da base de cálculo dos tributos aduaneiros, matéria reservada às normas com força de lei.

Partindo dessa premissa, desenvolve o raciocínio de que, caso a exigência anterior da inclusão da capatazia no valor aduaneiro estivesse, de fato, amparada em normas com força de lei – conforme sustentado pela corrente vencedora no Tema Repetitivo 1.014 –, então, “somente

¹⁸⁵ Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça (...)

Art. 24. Compete ao Presidente de Seção:

I - presidir as sessões, onde terá apenas o voto de desempate;

¹⁸⁶ DECRETA: Art. 1º O Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, passa a vigorar com as seguintes alterações: “Art. 77. (...)

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I, excluídos os gastos incorridos no território nacional e destacados do custo de transporte; e (...).”

seria possível alterar a base de cálculo dos tributos aduaneiros mediante a modificação dessas normas através de novas normas com igual força de lei”.

Conclui, assim, que o fato de a União ter alterado a base de cálculo dos tributos aduaneiros por meio de ato infralegal corrobora a premissa jurídica sustentada nos votos vencidos: “As normas internacionais com força de lei jamais estabeleceram a inclusão da capatazia interna no cômputo do valor aduaneiro e tal exigência decorria exclusivamente de uma interpretação além da literalidade das normas feita pela União Federal (que naturalmente pode ser modificada pelo próprio intérprete a qualquer momento e sem qualquer exigência de instrumento normativo)”.

Evidente que tal argumento pode ser interpretado como meramente retórico, sendo possível inclusive que a Primeira Seção mantenha-se firme na posição de que os serviços de capatazia estão incluídos na composição do valor aduaneiro, que tal interpretação se extrai da legislação e que o Decreto 11.090/22, ao contrariá-la, teria incorrido em ilegalidade e inconstitucionalidade, sendo certo que a (in)validação do referido decreto refugiria à questão submetida a julgamento no Tema Repetitivo 1.014, uma vez que se trata de norma editada posteriormente ao julgamento do tema, não sendo objeto de prequestionamento no Recurso Especial Repetitivo. Por outro lado, pode também a Primeira Seção acatar os argumentos veiculados na petição de fato novo, atribuindo efeitos modificativos aos Embargos de Declaração e invertendo a tese de mérito.

A descrição desses dois cenários mostra-se necessária, pois, como já mencionado, o presente estudo não tem por objetivo firmar posicionamento definitivo sobre a controvérsia, mas sim analisar um caso evidente de arbítrio fiscal, em que norma infralegal foi utilizada para interferir indevidamente no fenômeno jurídico-tributário.

Não obstante seja válida a interferência aparente, e inválida a interferência de fato, não sendo objeto deste estudo identificar qual delas ocorreu no caso em comento, é possível afirmar aqui as seguintes hipóteses excludentes: (i) se for admitida como verdadeira e inalterável a tese fixada pelo STJ no Repetitivo, o Poder Executivo violou o art. 150¹⁸⁷, §6º, da CF/88, ao editar

¹⁸⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal,

o Decreto 11.090/22, incorrendo em interferência de fato pois diminuiu a base de cálculo de tributo sem qualquer base legal; (ii) mas, se for invertida a tese fixada no Repetitivo em favor do contribuinte, admitindo-se ela como a verdadeira, a conclusão lógica é que a IN SRF 327/03 foi que violou o art. 150, I, da CF/88 (Legalidade Tributária), por aumentar tributo sem fundamento em lei, incorrendo em interferência de fato.

Por fim, conforme já mencionado, existem, naturalmente, diversos outros julgados proferidos no período analisado, nos quais o STJ manteve-se coerente com sua jurisprudência, no sentido de, ao examinar o caso concreto, verificar a existência de eventual descompasso entre a norma infralegal e a legislação tributária.

Se a resposta fosse positiva, prontamente era declarada a ilegalidade do ato, tais quais o(a)s: (i) Decreto 3.000/99, que veiculava restrição não prevista em lei acerca dos critérios para usufruto da isenção de imposto sobre a renda retido sobre os seus proventos de aposentadoria de contribuinte portador de cardiopatia grave¹⁸⁸; (ii) Portaria MF 266/88, ao alterar o prazo fixado em lei para o recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)¹⁸⁹; (iii) Decretos 906/93, 1.961/96, 3.557/00 e 4.307/02, ao fixarem as alíquotas da contribuição ao FUSEX¹⁹⁰; (iv) Ato Declaratório do Executivo RFB 61/2008, que fixava a alíquota e base de cálculo da taxa SICOBÉ¹⁹¹; (v) Portaria Interministerial MF/MTUR 33/2005, ao restringir as receitas auferidas por parques temáticos que poderiam ser incluídas no regime cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS¹⁹²; (vi) sucessivos atos do Poder Executivo visando restringir a dedutibilidade do PAT da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas¹⁹³; entre outros.

Contudo, quando a resposta era negativa, estar-se-ia configurado o fenômeno da interferência aparente, não havendo que se falar em ilegalidade da norma infralegal que agiu

estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

¹⁸⁸ REsp n. 812.799/SC, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 16/5/2006, DJ de 12/6/2006, p. 450.

¹⁸⁹ AgRg no REsp n. 620.922/MG, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 15/8/2006, DJ de 18/9/2006, p. 266.

¹⁹⁰ REsp n. 900.015/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 11/11/2008, DJe de 1/12/2008.

¹⁹¹ REsp n. 1.556.350/RS, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 24/11/2015, DJe de 1/12/2015.

¹⁹² REsp n. 1.833.983/CE, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 6/8/2024, DJe de 9/8/2024.

¹⁹³ AgInt no REsp n. 2.162.101/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 11/12/2024, DJEN de 16/12/2024.

nos termos delineados pela legislação tributária, tais quais o(a): (i) Portaria 1.135/01 da lavra do Ministro de Estado da Previdência e Assistência Social, que, apesar de dispor acerca da alíquota e da base de cálculo da contribuição sobre o pagamento de fretes e carretos a trabalhadores autônomos, seguiu o que já estava preconizado na Lei 8.212/91¹⁹⁴; (ii) Ato Declaratório Interpretativo 31/2004, que apenas elucidou¹⁹⁵ o que já era possível extrair da lei acerca do imposto sobre a renda incidente no ganho de capital na alienação de bens e direitos do ativo permanente de pessoas jurídicas optantes do Simples¹⁹⁶; entre outros.

O que é possível constatar desde já é que, de acordo com o recorte jurisprudencial acima, o STJ atuou na linha de todo o resgate doutrinário realizado neste estudo acerca: (i) do escopo para a atuação das normas infralegais face a lei tributária; e (ii) da Legalidade Tributária Estrita. As divergências, em sua maioria, se resumiam à interpretação da lei tributária no caso concreto, e se seria possível extrair dela o comando levado a cabo pela norma infralegal debatida.

Diz-se em sua maioria pois apareceu ali uma fagulha de discordância acerca do escopo das normas infralegais. Especificamente no julgamento do: (i) REsp 1.089.998¹⁹⁷, quando da prolação do já analisado voto-vista do Ministro Mauro Campbell (mais tarde reconsiderado), segundo o qual a lei veicularia um “conceito jurídico indeterminado cujo sentido reclama regulamentação que lhe confira concretude”, ainda que isso implicasse no aumento reflexo das alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS; e (ii) REsp 1.586.950¹⁹⁸, oportunidade em que o Ministro Benedito Gonçalves se valeu de uma corrente jurisprudencial a qual já vinha sendo firmada no STF a respeito do Princípio da Legalidade Tributária Suficiente.

¹⁹⁴ MS n. 7.790/DF, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Seção, julgado em 24/11/2004, DJ de 1/2/2005, p. 389.

¹⁹⁵ Naquela oportunidade, bem assim consignou o então Ministro do STJ Luiz Fux: “Destarte, sobressai a observância ao princípio da reserva absoluta da lei para instituição de tributo, uma vez que a interpretação sistemática do Código Tributário Nacional e das Leis 9.317/96 e 9.249/49 permite inferir os aspectos indispensáveis da norma tributária impositiva: o aspecto material (disponibilidade econômica ou jurídica de renda advinda da alienação do ativo permanente), o aspecto espacial (no território nacional), o aspecto temporal (momento em que ocorrer a alienação com resultado positivo), o aspecto pessoal (União, como sujeito ativo, e a empresa optante pelo Simples, como sujeito passivo) e o aspecto quantitativo (a base de cálculo consistente no ganho de capital auferido e a alíquota de 15% aplicável às pessoas jurídicas).”

¹⁹⁶ REsp n. 972.264/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18/11/2010, DJe de 30/11/2010.

¹⁹⁷ REsp n. 1.089.998/RJ, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 18/10/2011, DJe de 30/11/2011.

¹⁹⁸ REsp n. 1.586.950/RS, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 19/9/2017, DJe de 9/10/2017.

O tema de conceito jurídico indeterminado inserto na lei tributária e as discussões atinentes ao escopo das normas infralegais e à Legalidade Tributária Suficiente, contudo, não parecem ter evoluído nos últimos julgados do STJ. Ainda assim, é interessante notar que tal relação feita pelo Ministro Mauro Campbell há quase 15 (quinze) anos, ainda que singela, tenha se desenvolvido no STF nos anos seguintes, conforme se passará a analisar a seguir.

Torna-se ainda mais interessante observar que a evolução, no âmbito do STF, da discussão sobre a regulamentação de conceitos jurídicos indeterminados em matéria tributária resultou na formulação do chamado Princípio da Legalidade Tributária Suficiente – princípio esse expressamente mencionado pelo Ministro Mauro Campbell em seu voto-vista no REsp 1.787.614, que constitui o objeto do presente estudo.

Apenas para fins de cautela no objetivo de encerrar a análise de decisões do STJ e iniciar a pesquisa/análise das do STF, destaca-se que ao se pesquisar os operadores “Princípio da Legalidade Tributária Suficiente”, “Legalidade Tributária Suficiente” e “Legalidade Suficiente” no sítio¹⁹⁹ de jurisprudência do STJ, os únicos resultados²⁰⁰ em que o referido princípio é aplicado pela Corte são no: (i) próprio REsp 1.787.614, objeto do presente estudo, quando da prolação do voto-vista do Ministro Mauro Campbell; (ii) REsp 1.506.281²⁰¹, em decisão da lavra do Ministro Gurgel de Faria, que se resume a aplicar o Tema 829²⁰² da Repercussão Geral a um caso que debatia a mesmíssima tese pacificada pelo STF.

Além disso, utilizados os operadores “tributário” e “conceito/s indeterminado/s”, ou “conceito/s jurídico/s indeterminado/s” e/ou “norma infralegal” ou “regulamento/ar”, também não foram localizados resultados pertinentes que se enquadrassem no objeto desta investigação.

No que se refere ao tratamento conferido pelo STF tanto ao (i) escopo das normas infralegais e à competência regulamentar, quanto ao (ii) Princípio da Estrita Legalidade em matéria tributária, observa-se que, nos últimos anos, a Corte Constitucional tem proferido um número crescente de decisões sobre a temática. Inicialmente, contudo, havia certa resistência à

¹⁹⁹ Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 24 maio 2025.

²⁰⁰ Apesar de ser possível depreender do voto divergente do Ministro Benedito Gonçalves no REsp 1.586.950, tal entendimento não foi acompanhado pela maioria da Primeira Turma. Além disso, o Ministro cita apenas os julgados e a *ratio decidendi* lá firmada que contribuíram para a elaboração desse princípio, mas não cita o seu nome diretamente.

²⁰¹ REsp n. 1.506.281, Ministro Gurgel de Faria, DJe de 12/09/2019.

²⁰² RE 838284 Órgão julgador: Tribunal Pleno Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI Julgamento: 19/10/2016 Publicação: 22/09/2017.

apreciação de tais controvérsias, sobretudo em razão da frequente aplicação da Súmula 636, por meio da qual o Tribunal classificava diversas dessas discussões como de natureza infraconstitucional.

Ainda em 1998, o STF já havia analisado a validade da Portaria MF 266/88, que alterou o prazo fixado em lei para o recolhimento do IPI, chegando a uma conclusão distinta daquela que anos mais tarde seria proferida pelo STJ no julgamento do REsp 620.922²⁰³. A compreensão do Plenário quando do julgamento do RE 140.669²⁰⁴ foi no sentido de que o prazo para recolhimento do IPI trata-se de elemento do tributo que, embora não submetido pela CF/88 ao Princípio da Legalidade, foi originalmente disciplinado pela Lei 4.502/64, mantendo-se nesse status até a edição da Lei 7.450/85.

Referida lei, segundo os Ministros, por meio de seu art. 66, “promoveu a deslegalização do referido elemento, autorizando que sua fixação ou modificação ocorresse por meio da legislação tributária, nos termos do art. 160 do CTN – expressão que abrange não apenas as leis, mas também os decretos e as normas complementares, conforme definido pelo art. 96 do mesmo diploma legal”. Anos mais tarde, o STJ realinhou a sua jurisprudência²⁰⁵ à decisão do STF.

Nos anos seguintes, especificamente entre 2016 e 2021, o STF começou a caminhar para a aplicação da Legalidade Suficiente, muito embora ainda em 2003 já tivesse dado indícios de que essa corrente era aplicável ao ordenamento jurídico pátrio, conforme se analisará mais à frente. Em 2016, nos Temas 540²⁰⁶ e 829²⁰⁷ da Repercussão Geral foi que tal base principiológica ganhou relevante espaço na seara tributária. Os Temas discutiam, respectivamente a validade da: (i) fixação de anuidade por conselhos de fiscalização profissional; e (ii) exigência da taxa para expedição da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), baseada na Lei 6.994/1982, que estabeleceu limites máximos para a ART.

²⁰³ AgRg no REsp n. 620.922/MG, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 15/8/2006, DJ de 18/9/2006, p. 266.

²⁰⁴ RE 140669 Órgão julgador: Tribunal Pleno Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO Julgamento: 02/12/1998 Publicação: 18/05/2001.

²⁰⁵ REsp n. 901.188/SP, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 9/12/2008, DJe de 11/2/2009.

²⁰⁶ RE 704292 Órgão julgador: Tribunal Pleno Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI Julgamento: 19/10/2016 Publicação: 03/08/2017.

²⁰⁷ RE 838284 Órgão julgador: Tribunal Pleno Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI Julgamento: 19/10/2016 Publicação: 22/09/2017.

Ambos os casos, relatados pelo Ministro Dias Toffoli, tiveram contornos e resultados distintos aptos a justificar a aplicação da Legalidade Suficiente. Para o Tema 540, o Ministro faz primeiro referência ao que chama de “corrente ortodoxa” da Legalidade Absoluta no Direito Tributário, exigindo da lei o tratamento, com elevado grau de precisão e profundidade, de todos os elementos da regra matriz de incidência tributária. Não obstante, o voto começa a discorrer acerca de uma outra tendência da doutrina em oferecer o que chama de “alternativa teórica à corrente formalista tradicional e em desfazer o dogma de que a segurança jurídica do contribuinte seria garantida pela tipicidade fechada”. A necessidade dessa corrente é justificada pelo Ministro porque haveria um esgotamento do modelo anterior, incapaz de garantir os direitos da maioria dos cidadãos.

O Ministro então adere à compreensão de que, para a espécie tributária “contribuições”, não deveria ser aplicada uma Legalidade Tributária “de meios ou de pressupostos da ação”, mas sim uma de “fins ou de objetivos e resultados”, “notadamente em razão de a Constituição não ter traçado as linhas de seus pressupostos de fato ou fato gerador, isto é, os meios para a cobrança da exação (diferentemente do que ocorre com os impostos, por exemplo)”. E conforme é ressaltado na interpretação do voto, não se propõe a superação da Legalidade Tributária; a discussão colocada é saber: “qual é o tipo e o grau de legalidade que satisfazem a exigência do art. 150, I, da CF/88”.

Novamente amparado no movimento de flexibilização da Legalidade Tributária, o voto caminha para a interpretação de que a reserva legal não é absoluta, “podendo o legislador tributário valer-se de cláusulas gerais”. Por fim, o Ministro também faz coro às críticas à “ortodoxa legalidade tributária fechada, absoluta e exauriente”, sobretudo em consideração à complexidade da sociedade atual e à necessidade de a legislação tributária “adaptar-se à realidade em constante transformação”.

Ainda, consoante se preocupa em delimitar o voto, uma maior flexibilidade quanto ao Princípio da Legalidade é reconhecível às contribuições especiais (das quais fazem parte as contribuições no interesse de categorias profissionais e econômicas), uma vez que constituem “espécie tributária correspondente a uma prestação estatal que se abre a uma escolha balanceada e ponderada pelo legislador e administrador”. Isso porque, “como nas contribuições existe um que de atividade estatal prestada em benefício direto ao contribuinte ou a grupo, seria

imprescindível ‘uma faixa de indeterminação e de complementação administrativa dos seus elementos configuradores, dificilmente apreendidos pela legalidade fechada’”.

No tocante à jurisprudência da Corte, o Ministro relembra o julgamento do RE 343.446²⁰⁸ ocorrido ainda em 2003, no qual: (i) foi reconhecida a constitucionalidade da definição, por regulamento, dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave” para fins de fixação das alíquotas da contribuição ao SAT²⁰⁹; e (ii) foram firmados alguns critérios (a partir da jurisprudência estadunidense) 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”.

Arrematando todo o exposto, o voto constrói a seguinte assertiva: haverá respeito ao Princípio da Legalidade quando uma lei disciplina os elementos essenciais e determinantes para o reconhecimento de um tributo como tal e deixa um espaço de complementação para o regulamento. Ainda, é posta a condição de que a lei autorizadora da delegação deve ser “legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade”. Não pretende o Ministro delinear uma regra fixa, pois também ressalva que tais “exigências devem ser verificadas à luz de cada caso concreto, de acordo com a natureza do tributo, uma vez que o princípio da legalidade não atinge de maneira uniforme todos os elementos da regra matriz de incidência tributária”.

Confrontadas tais assertivas ao caso concreto, o Ministro Dias Toffoli concluiu que o grau de indeterminação com que operou o art. 2º da Lei 11.000/04, na parte em que autoriza os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas relacionadas com suas atribuições, provocou a “degradação da reserva legal, consagrada pelo art. 150, I, da CF/88”. Justificou o relator que a “remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais”. Assim, para que fosse atendido o Princípio da Legalidade, “seria essencial que a lei (em sentido estrito) prescrevesse o limite máximo do valor da exação, ou os critérios para encontrá-lo, o que não ocorreu”.

²⁰⁸ RE 343446 Órgão julgador: Tribunal Pleno Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO Julgamento: 20/03/2003 Publicação: 04/04/2003.

²⁰⁹ Contribuição SAT (Seguro de Acidente de Trabalho).

Nessa linha, o Plenário do STF, à unanimidade, fixou a seguinte tese para o Tema 540 da Repercussão Geral:

“É inconstitucional²¹⁰, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, lei que delega aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a competência de fixar ou majorar, sem parâmetro legal, o valor das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, usualmente cobradas sob o título de anuidades, vedada, ademais, a atualização desse valor pelos conselhos em percentual superior aos índices legalmente previstos.”

Note-se que ainda que o Plenário tenha se valido da corrente tendente à Legalidade Tributária Suficiente, o abrandamento da Legalidade Estrita no caso concreto ocorreu à luz da natureza jurídica da espécie tributária lá em debate; referida natureza jurídica é essencial, pois, como visto na *ratio decidendi* do voto analisado acima, as contribuições reclamam uma Legalidade de “fins ou de objetivos e resultados” apta a permitir “uma faixa de indeterminação e de complementação administrativa dos seus elementos configuradores, dificilmente apreendidos pela legalidade fechada”.

O mesmo arcabouço argumentativo acima analisado foi transposto para o Tema 829 da Repercussão Geral, mas com algumas alterações/inclusões, haja vista que lá se discutia a espécie tributária taxa, e não contribuição – contudo, a semelhança entre elas traçada foi decisiva para também se aplicasse a Legalidade Tributária Suficiente. O relator, Ministro Dias Toffoli, além do já descrito anteriormente em sua fundamentação do Tema 540 da Repercussão Geral, acrescentou à sua fundamentação a figura dos conceitos jurídicos indeterminados, destacando que “Sua maior ou menor abertura depende da própria natureza e estrutura do tributo a que se aplica”. Em relação ao caso das taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, hipótese dos autos, “elas podem ter um grau de indeterminação, por força da ausência de exauriente (e minuciosa) definição legal dos serviços compreendidos”.

O Ministro também acrescenta a compreensão de que, naqueles tributos “contraprestacionais”, seria necessária uma maior flexibilização, por variadas razões, tais quais a: (i) “ausência de uma detalhada definição das atividades estatais em lei formal”; e (ii) “a

²¹⁰ Semelhante conclusão foi tomada anos mais tarde quando do julgamento da ADI 5.288, em 2021, oportunidade em que a Ministra relatora, Rosa Weber, acompanhada à unanimidade pelo Plenário do STF, assim concluiu: “Nessa toada, a previsão do art. 7º da lei estadual, ao estabelecer que os preços serão definidos por ato do Conselho Diretor, não atinge patamar de legalidade suficiente para a taxa, ao deixar, indiscriminadamente, a fixação do valor do selo a ato infralegal, sem parâmetro ou teto legal.”

ADI 5288 Órgão julgador: Tribunal Pleno Relator(a): Min. ROSA WEBER Julgamento: 23/11/2021 Publicação: 01/12/2021.

utilização de normas indeterminadas a favor da Administração Pública e sua adequação à realidade dinâmica da sociedade frente à morosidade do processo legislativo”.

A fim de somar a tais motivos, o voto também adere aos seguintes fundamentos acerca da Legalidade Tributária Suficiente: (i) necessidade de uma maior abertura dos “tipos tributários” quando se estiver diante de uma taxa, de uma contribuição parafiscal (com a exceção dos impostos disfarçados), ou também de tributos extrafiscais, em que costumeiramente é necessário “apreender variados aspectos da realidade fenomênica”; (ii) possibilidade do uso em lei de conceitos classificatórios, de modelos e de padrões graduáveis para conferir eficiência no exercício da competência tributária, que pode ser justificada pela Praticidade, a qual tem por objetivos: a) dentre outros, otimizar a função legislativa; e b) inferir “com maior valia, a realidade econômica, a verdadeira capacidade contributiva”²¹¹; e (iii) crítica à “linha formalista sempre trilhada e defendida por Alberto Xavier”, ponderando-se que a segurança jurídica não é garantida apenas pela tipicidade fechada.

Ao final, conclui o Ministro Dias Toffoli que, consideradas as demais espécies tributárias, as leis disciplinadoras de taxas, no tocante ao aspecto quantitativo da regra matriz de incidência, “podem estabelecer especial diálogo com os regulamentos”, ressaltando mais uma vez que a lei autorizadora “deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade”.

Novamente confrontados esses entendimentos ao caso concreto, o voto conclui que o art. 2º, parágrafo único, da Lei 6.994/82, estabeleceu um 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 “valeroso espaço para o regulamento complementar o aspecto quantitativo da regra matriz da taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia”). Também é destacado um critério relevante, a ser mais bem explorado no último capítulo, de que o Poder Legislativo não está abdicando de sua competência de legislar sobre a matéria tributária, uma vez que, a qualquer momento, “pode o Parlamento deliberar de maneira diversa, firmando novos critérios políticos ou outros paradigmas a serem observados pelo regulamento”.

²¹¹ Conforme também delineado no voto ora em análise: “[é] compatível a praticidade tributária com o princípio da legalidade, pois, segundo a perspectiva atual do sistema jurídico, o Poder Público está subordinado à lei tanto quanto ao Direito, donde se extrai a ideia da necessidade de o aspecto garantista da legalidade se adequar aos fins almejados pelo Estado, bem como a outros princípios e valores fundamentais”.

Muito embora o voto do Ministro relator tenha sido acompanhado pela maioria do Plenário, cumpre aqui mencionar as considerações presentes no voto-vista divergente do então Ministro Marco Aurélio, acompanhado apenas pelo então Ministro Ricardo Lewandowski, ao destacar que a mitigação do Princípio da Legalidade Tributária somente é possível em situações especificamente previstas na CF/88, as quais se justificam em “contexto estratégico, decorrente do caráter extrafiscal daqueles tributos”.

Na leitura do Ministro, não existe qualquer menção à possibilidade de o legislador ordinário valer-se de delegação para atribuir a outrem o dever de estabelecer os aspectos gerais da regra-matriz de incidência de outras espécies tributárias. Assim, conclui que os casos disciplinados na CF/88 consubstanciam as únicas exceções que confirmam a regra: “a submissão das demais espécies tributárias ao império da lei”. O voto divergente tece também a seguinte crítica sistêmica:

“Imaginem se amanhã tal solução se difunda pelas demais espécies tributárias e o legislador passe a delegar a atribuição de fixar alíquotas ou base de cálculo a ato infralegal, ainda que observado um teto. Ter-se-á verdadeira burla ao princípio da legalidade, uma vez poder o ente tributante, por meio de ato próprio, majorar todo e qualquer tributo, ensejando o risco de fazer letra morta de princípio tão caro à sociedade.”

A despeito do posicionamento acima, o Plenário do STF, por maioria, fixou a seguinte tese para o Tema 829 da Repercussão Geral:

“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”.

Os entendimentos acima firmados também foram reproduzidos quando do julgamento da ADI 4.697²¹², de relatoria do Ministro Edson Fachin, na qual se discutia a validade de delegação aos conselhos profissionais para a fixação do valor exato de anuidades a eles devidas. Tal delegação foi validada no voto do relator, que, em sentido complementar à posição já exarada pelo Ministro Dias Toffoli nos temas de Repercussão Geral analisados anteriormente, entendeu que a solução da controvérsia demanda “adotar a distinção entre a Reserva de Lei e a Legalidade Estrita”, da seguinte forma: (i) o Princípio da Reserva da Lei é um corolário da Administração Vinculada, condicionando as intervenções onerosas na esfera jurídica do

²¹² ADI 4697 Órgão julgador: Tribunal Pleno Relator(a): Min. EDSON FACHIN Julgamento: 06/10/2016 Publicação: 30/03/2017.

indivíduo à existência de uma lei formal, isto é, emanada do Poder Legislativo; e (ii) já o Princípio da Estrita Legalidade Tributária se apresenta como proibição constitucional dirigida à Administração Federal, Estadual e Municipal de instituir ou aumentar tributos sem que haja uma lei que o autorize.

No caso específico, conforme entendeu o Ministro, não há ofensa ao Princípio da Reserva Legal, uma vez que o diploma impugnado é justamente a lei em sentido formal que disciplina a matéria referente à instituição das contribuições sociais de interesse profissional para aqueles conselhos previstos no art. 3º da Lei 12.514/11. Por outro lado, o Princípio da Estrita Legalidade Tributária exige lei em sentidos material e formal para as hipóteses de instituição e majoração de tributos, nos termos do art. 150, I, da CF/88. Em relação à essa majoração, entendeu-se que a finalidade da referida limitação constitucional ao poder de tributar “encontra-se satisfeita, uma vez que o *quantum debeatur* da obrigação tributária encontra-se limitado a um montante previamente estabelecido, por força de lei”.

Na verdade, o que não se observa, segundo o voto, é o pretenso “Princípio da Tipicidade Cerrada”, tal como articulado por “parcela relevante de doutrina tributarista pátria”. No entanto, destaca o Ministro Edson Fachin, não se pode concordar com essa corrente doutrinária, sob pena de, conforme critica, “inviabilização da tributação no país ou, pelo menos, assumir um modelo de legalismo datado na evolução histórico-filosófica das ideias tributárias brasileiras”. Nesses termos, concluiu por suficientemente determinado o mandamento tributário, para fins de observância da Legalidade Tributária, “na hipótese das contribuições profissionais previstas no diploma impugnado, tendo em conta as categorias jurídicas da praticabilidade e da parafiscalidade, como próprias dessa espécie tributária”.

Não obstante a *ratio decidendi* dos julgados acima analisados, no que toca à aplicação da Legalidade Tributária Suficiente, tivesse contemplado apenas os casos de contribuições (especialmente as parafiscais) e taxas, tais fundamentos tiveram efeitos em outro caso com espécie tributária distinta, o do Tema 324²¹³ da Repercussão Geral, no qual se discutiu a validade de lei que permite ao Poder Executivo estabelecer classes de valores a serem pagos a título de IPI, para determinadas bebidas e alimentos.

²¹³ RE 602917 Órgão julgador: Tribunal Pleno Relator(a): Min. ROSA WEBER Redator(a) do acórdão: Min. ALEXANDRE DE MORAES Julgamento: 29/06/2020 Publicação: 21/10/2020.

Naquele julgamento ocorrido em meados de 2020, venceu a corrente inaugurada pelo voto divergente do Ministro Alexandre de Moraes, em detrimento do voto da relatora, a Ministra Rosa Weber. De acordo com o voto da relatora, o art. 3º da Lei 7.798/89 operou uma mudança da base de cálculo do IPI das bebidas frias, uma vez que permitiu a operacionalização de um sistema em que o imposto não era cobrado com base no valor da operação de que decorresse a saída do produto – base de cálculo prevista no art. 47 do CTN –, mas com base em uma pauta fiscal.

A divergência do Ministro Alexandre de Moraes, contudo, se baseou no contexto de que a sistemática em questão foi editada com o objetivo de combater a evasão fiscal no ramo de bebidas alcoólicas, pois “Verificou-se que, por meio da tributação *ad valorem*, era frequente a manipulação do valor da operação, de forma a eliminar a tributação pelo IPI, causando notável prejuízo à arrecadação”. Assim, segundo o voto, a Lei 7.798/89, ao atribuir ao Poder Executivo a criação de classes de valores correspondentes ao IPI a ser pago, teve por objetivo facilitar a fiscalização da União, bem como evitar a sonegação fiscal.

Após considerações acerca da corrente tradicional da Legalidade Tributária, o Ministro ressalva que tanto a doutrina tributária “mais moderna”, quanto o STF, vêm, “em determinados casos, empregando ideia mais flexível do princípio da legalidade tributária, permitindo, por vezes, o complemento de determinado aspecto da obrigação tributária mediante ato infralegal, desde que a lei trace limites à regulamentação pelo Executivo”. Para reforçar essa aceção, transcreve trechos do voto do Ministro Dias Toffoli no Tema 829 da Repercussão Geral.

E ao analisar o caso concreto, o voto faz uma leitura no sentido de que a Lei 7.798/89 tratou apenas de regulamentar o que já estava disposto no CTN, conceituando, portanto, o que seria “valor da operação” para fins de definição da base de cálculo do IPI. Daqui se exaurem os mesmos requisitos anteriormente analisados para o atendimento à Legalidade Tributária Suficiente, pois, segundo o Ministro, não houve “qualquer alteração da base de cálculo; apenas se instituiu uma técnica de tributação que leva em consideração o próprio valor da operação comumente verificada no mercado, em respeito, portanto, ao que determina o CTN”. Isso é somado ao fato de que o §1º do artigo 3º estipulou o limite a ser observado pelo ato infralegal: “Os valores de cada classe deverão corresponder ao que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na TIPI, sobre o valor tributável numa operação normal de venda”.

Assim, o Ministro fez a proposição da seguinte tese, a qual foi acompanhada pela maioria do Plenário do STF, vencida as Ministras Rosa Weber (relatora) e Cármen Lúcia e os Ministros Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello: “É constitucional o artigo 3º da Lei 7.798/1989, que estabelece valores pré-fixados para o IPI”.

Mesmo entre os integrantes do Colegiado que acompanharam o voto divergente do Ministro Alexandre de Moraes houve divergência, especificamente em relação ao *obiter dictum* constante naquele voto no sentido de que: “em uma interpretação sistemática, podemos concluir que quando a Constituição permitiu a alteração de alíquotas do IPI pelo Poder Executivo, houve outorga implícita da possibilidade de alteração da base de cálculo”. Discordaram dessa aceção os Ministros Gilmar Mendes e Luís Roberto Barroso, sendo que o segundo destacou o seu entendimento de que o art. 153, §1º, da CF/88, deve ser interpretado de forma literal, de modo a não ser possível entender que onde se lê “alíquota”, deve-se ler “alíquota e base de cálculo”. Na interpretação de Sua Excelência, as “hipóteses de exceção à legalidade tributária devem ser aplicadas na forma como estritamente previstas na Constituição e a interpretação dessas normas compete ao Plenário desta Corte”.

Poucos meses depois, no final de 2020, o Plenário do STF prosseguiu a transpor o seu entendimento de Legalidade Tributária Suficiente para outros tributos, naquela oportunidade a contribuição ao PIS e a COFINS. No julgamento do Tema 939²¹⁴ da Repercussão Geral (em conjunto com a ADI 5.277²¹⁵, na qual se discutia caso semelhante), venceu a corrente do relator, Ministro Dias Toffoli, validando-se a “flexibilização da Legalidade Tributária” constante do §2º do art. 27 da Lei 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo.

O voto ora em análise dedicou tópico específico para tratar da evolução do Princípio da Legalidade Tributária na jurisprudência da Corte, o qual se inicia com a contextualização de

²¹⁴ RE 1043313 Órgão julgador: Tribunal Pleno Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI Julgamento: 10/12/2020 Publicação: 25/03/2021.

²¹⁵ A questão lá submetida a julgamento pode ser assim resumida: “Os dispositivos impugnados tratam da possibilidade de o Poder Executivo fixar coeficientes para reduzir as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive, para fins carburantes, alíquotas essas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, redação dada pela Lei nº 11.727/08, as quais podem ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização.” ADI 5277 Órgão julgador: Tribunal Pleno Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI Julgamento: 10/12/2020 Publicação: 25/03/2021.

que, tradicionalmente, o STF adotou uma concepção “estrita ou fechada” acerca de tal base principiológica. Segundo essa orientação, caberia exclusivamente ao legislador dispor, de forma “integral e detalhada”, sobre todos os elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária. Nessa perspectiva, não se admitia qualquer abertura normativa que permitisse à lei ser complementada por meio de norma infralegal no tocante aos aspectos essenciais da obrigação tributária²¹⁶.

Relembrou o Ministro os precedentes mais recentes da Corte, tais quais os Temas 540 e 829 da Repercussão Geral, bem como a ADI 4.697, reforçando que a mesma conclusão acerca da Legalidade Tributária Suficiente pode ser aceita em relação aos tributos dotados de função extrafiscal, tendo em vista que, nesses casos, “costumeiramente é necessário apreender variados aspectos da realidade fenomênica para dar efetividade a essa função”. Ao final do tópico ora em análise, consta a ressalva de que a questão relativa à delegação legislativa para dispor sobre o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária foi enfrentada pelo STF a partir das “peculiaridades das espécies tributárias envolvidas. A presença do teto legal para a exação foi um critério diferencial para a solução jurídica encontrada, mas não foi o único”.

Ainda que os precedentes anteriormente mencionados tenham sido firmados em consideração às peculiaridades das espécies tributárias envolvidas, o Ministro Dias Toffoli prossegue a construir um raciocínio para tentar enquadrar a contribuição ao PIS e a COFINS na Legalidade Tributária Suficiente. Nesse afã, adere à linha de que “quanto maior for a coatividade de certo tributo, maior deve ser a atuação do legislador em seu disciplinamento, tendo em vista que menor é a aceitação do contribuinte quanto ao pagamento dessa exação”.

Em outras palavras, haverá exigência de uma atuação mais intensa de lei em sentido estrito na disciplina de tributos dotados de elevado grau de coatividade (especialmente aqueles cujo pagamento não decorre de um benefício imediato ao contribuinte). Na interpretação do Ministro, deve-se partir da premissa de que, nesses casos, a aceitação do encargo pelo contribuinte tende a ser mais difícil, e, por essa razão, é no âmbito do Parlamento que deve ocorrer o debate democrático e se obter o consentimento do contribuinte (vide Princípio da Autoimposição). Destaca, assim, que o pagamento de impostos não decorre de “benefício

²¹⁶ Exceções a essa rigidez eram apenas aquelas expressamente autorizadas pela CF/88, como, por exemplo, a delegação ao Poder Executivo para, observadas as condições e os limites legais, alterar as alíquotas do II, IE, IPI e IOF, conforme previsto no art. 153, § 1º. Tal entendimento, inclusive, sempre encontrou respaldo na doutrina clássica, especialmente na defendida por Alberto Xavier.

imediatamente concedido ao contribuinte”, uma vez que essas exações não estão vinculadas a qualquer atividade estatal específica, e são portadoras “de alta carga de coatividade, o que implica dizer que o princípio da legalidade tributária é, para eles, mais rígido”.

Feito esse recorte, e adentrando-se mais a fundo no caso concreto, o Ministro Dias Toffoli identifica que a característica da retributividade imediata – o que reduz o grau de coatividade dos tributos – pode ser vista em taxas, contribuições de melhoria, bem como em algumas contribuições, dentre as quais elenca: “as contribuições sociais gerais, as contribuições sociais para a seguridade social, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições do interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições de iluminação pública”.

Acerca das contribuições, objeto do Tema 939 da Repercussão Geral, é fundamentado que, quando o pagamento de uma contribuição decorrer da concessão desse tipo de benefício, a carga de coatividade dessa exação se mostrará mitigada, pois “o patrimônio afetado do contribuinte acabará sendo, de algum modo, compensado imediatamente”. Isso significa, na linha do que conclui o voto, que o Princípio da Legalidade Tributária será, no tocante a esse tributo, “menos rígido”, possibilitando especial diálogo da lei que dela trata com o regulamento (excetuadas as hipóteses constitucionalmente previstas).

Aqui devem ser referenciadas duas ressalvas relevantes feitas no voto: (i) a observância do Princípio da Legalidade Tributária é verificada “de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto”; e (ii) não existe ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária, “caso contrário, haverá sério risco de sua banalização²¹⁷”.

Postos tais entendimentos na moldura do caso concreto, o voto categoriza que, no tocante à contribuição ao PIS e à COFINS, cujo traço característico é o financiamento da seguridade social, para a observância do Princípio da Legalidade Tributária em relação a suas alíquotas, é imprescindível: (i) a prescrição de condições e do valor máximo dessas exações em

²¹⁷ Em sentido semelhante, e em demonstração de que a matéria relativa à aplicação da Legalidade Tributária Suficiente ainda não se encontra pacificada na Corte, o Ministro Roberto Barroso assim se manifestou ao acompanhar o Ministro Dias Toffoli: “Porém, preciso dizer que, com a exposição do Ministro Dias Toffoli, depois acompanhada pelos eminentes Ministros, aplaquei um pouco minhas dúvidas. Embora me reserve o direito de continuar repensando a matéria - o verdadeiro sentido e o alcance da reserva legal, em sentido positivo e em sentido negativo -, por ora, estou aderindo à posição trazida com maestria pelo Ministro Dias Toffoli, com a experiência que tem na chefia da Advocacia Pública Federal.”

lei em sentido estrito; (ii) que exista nela função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado, de modo a justificar a manipulação das alíquotas por ato do Poder Executivo, sempre nos estritos limites da delegação.

Assim, da análise da lei e do contexto que levou à sua edição, o Ministro entendeu por presentes ambos os requisitos. Especificamente no que toca ao requisito “(ii)”, verifica-se o entendimento de que o Poder Executivo pode alterar as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS sobre receitas financeiras, com fundamento na necessidade de resposta rápida às oscilações do mercado financeiro. Como essas receitas – tais quais juros e rendimentos de investimentos – variam constantemente conforme as condições econômicas (como a taxa básica de juros), permite-se ao Poder Executivo, por juízo de conveniência e oportunidade, ajustar as alíquotas dessas contribuições como instrumento de política fiscal e econômica. Essa possibilidade, prevista em lei, “visa otimizar o Princípio da Solidariedade que orienta a seguridade social, podendo inclusive ser usada para incentivar determinados setores ou estabilizar efeitos indesejados das variações do mercado”.

Proferido o voto do relator, passaram a votar os demais Ministros, sendo que, no que importa ao objeto da presente análise, cumpre mencionar a posição do Ministro Alexandre de Moraes, para quem se a questão submetida a julgamento fosse sobre a possibilidade de as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS serem reduzidas e restabelecidas por regulamento infralegal ser constitucional, certamente a resposta seria negativa. Mas não é essa questão analisada, pois, conforme relembra, a indagação que se faz é se há a possibilidade de essas alíquotas serem reduzidas e restabelecidas “nos termos de uma verdadeira delegação específica do legislador infraconstitucional”.

Importante mencionar, também, o voto do Ministro Edson Fachin que, ao acompanhar o Ministro relator, faz referência ao Tema 324 da Repercussão Geral aqui já analisado, lembrando que, segundo a Reserva Legal na seara tributária, todos os aspectos da regra matriz da hipótese de incidência tributária devem ser regulados por lei em sentido estrito, mas determinados aspectos da obrigação tributária podem ser complementados por ato infralegal. Assim, segundo o Ministro, “desde que a lei trace limites à regulamentação pelo Poder Executivo, emprega-se uma ideia mais flexível do princípio da legalidade tributária”.

Outro voto relevante é o do Ministro Gilmar Mendes, que, ao analisar a questão da alteração de alíquotas se dar por ato infralegal, verificou estar-se diante de um “regulamento ou

decreto autorizado” “*intra legem*”, plenamente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, “podendo constituir relevante instrumento de realização de política legislativa, tendo em vista considerações de ordem técnica, econômica, administrativa etc”.

Os demais Ministros acompanharam a corrente do relator, exceto o Ministro Marco Aurélio, que em breve voto vencido fundamentou que a CF/88 não permite a delegação em debate, sendo que o Poder Executivo, ao alterar as alíquotas pela via do decreto – norma infralegal, estaria agindo em usurpação da competência do Poder Legislativo.

Outra tese de grande repercussão, dessa vez no ano de 2021, foi analisada no julgamento do Tema 554²¹⁸ da Repercussão Geral e da ADI 4.397²¹⁹, oportunidade na qual foi debatida a validade da fixação de alíquota da contribuição ao SAT a partir de parâmetros estabelecidos por regulamentação do Conselho Nacional de Previdência Social.

No tocante ao Tema 554 da Repercussão Geral relatado pelo Ministro Luiz Fux, foi contextualizado que a lei não trouxe a: (i) definição expressa da atividade preponderante, lacuna preenchida pelo Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/99, o qual define como preponderante a atividade que ocupa, “em cada estabelecimento da empresa”, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos (art. 202, §3º, do RPS); e (ii) classificação dos graus de risco por atividade econômica, a qual é implementada com base em estatísticas do Ministério da Previdência e Assistência Social (MPS). Destaca-se que a falta de definição legal do conceito de “atividade preponderante” e da classificação do “grau de risco leve, médio e grave”, sofreu forte impugnação judicial mediante a alegação de possível violação ao Princípio da Legalidade Tributária.

Considerando a situação acima descrita, procedeu o Ministro relator a analisar a controvérsia sob dois recortes complementares; o primeiro referente aos Princípios da Legalidade e da Tipicidade, Tipos e Conceitos Indeterminados e o segundo acerca da/o Deslegalização, Regulamento, Delegação Técnica e Discricionariedade Técnica. Em relação ao primeiro recorte, inicia o voto relembrando que os elementos essenciais à relação jurídico-tributária estão sob a reserva da Legalidade. Não obstante, anota que no Direito Comparado, especificamente o Direito Espanhol, há a tese de que “a finalidade da normatização secundária

²¹⁸ RE 677725 Órgão julgador: Tribunal Pleno Relator(a): Min. LUIZ FUX Julgamento: 11/11/2021 Publicação: 16/12/2021.

²¹⁹ ADI 4397 Órgão julgador: Tribunal Pleno Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI Julgamento: 11/11/2021 Publicação: 22/02/2022.

é colmatar²²⁰ lacunas ou interpretar os conceitos indeterminados, sem que disso possa derivar *ius novum*”.

Assim, o fenômeno identificado por Sua Excelência de “enfraquecimento do princípio da legalidade que vem ocorrendo no Direito Tributário” tem por consequência um maior protagonismo das normas infralegais, que, nos termos do raciocínio lá exposto, devem ser controladas em sua interpretação e aplicação pelos órgãos jurisdicionais.

Para impulsionar a investigação em seu primeiro recorte, o voto delimita “O que se questiona é existência de um princípio da tipicidade no Direito Tributário e, se assim for, se prevê uma tipicidade fechada ou uma tipicidade aberta”. Segundo o Ministro, a questão está em fixar, clara e precisamente, os limites da Administração Fazendária na “colmatação e na interpretação da lei”. Tal questão é necessária em razão do contexto lá delineado a respeito da “deslegalização em sentido estrito”, “com a transferência de competências originariamente alocadas no Poder Legislativo ao Poder Executivo²²¹, através de delegação legislativa”.

Feitas essas constatações, observa o Ministro que a doutrina tradicional encampa a tese da Tipicidade Fechada, mediante a qual a lei deve prever, de forma objetiva e exaustiva, o tipo tributário, levando ao “Princípio da Tipicidade Fechada Tributária ou Princípio da Determinação”. Com base nos entendimentos dessa corrente, o campo tributário não comporta os tipos abertos e os conceitos indeterminados ou carentes de especial valoração, de maneira que só poderia prevalecer na seara tributária o conceito determinado fechado ou simplesmente conceitos determinados. Consequência disso, conforme entende no voto, é a restrição das atividades de interpretação e conformação secundária pela Administração Tributária, “como se fosse possível, na teoria do direito e no campo dos fatos, assegurar segurança jurídica absoluta e previsibilidade objetiva integral de todos os direitos e deveres dos contribuintes”.

No fito de evitar tal situação, o Ministro Luiz Fux se filia à corrente segundo a qual, não obstante o legislador deva efetuar uma regulação mínima, “nem por isso está obrigado a regular rígida e pormenorizadamente todos e cada um dos elementos reservados à Lei”. Do

²²⁰ Leia-se: “tapar brechas, fendas, lacunas etc”.

²²¹ Salienta-se aqui que o Ministro Luiz Fux identifica a chamada “hipertrofia do Poder Executivo, acentuada em países que adotam o sistema Presidencialista de Governo, como o Brasil, tem como causas mais relevantes no Direito Tributário os seguintes aspectos: o crescimento das atividades atribuídas ao Poder Executivo; o caráter técnico de suas normas jurídicas; a inflação legislativa em face da complexidade de suas normas jurídicas; a incapacidade da lei para tratar dos problemas na sociedade de risco; a globalização, da qual decorre a deslocalização das fontes de produção e de rendimentos.”

contrário, seria excluída qualquer intervenção da Administração Tributária, “podendo sacrificar a aplicação de outros princípios ou valores constitucionais dignos de proteção”.

O voto ressalta, ainda, que em situações excepcionais, a Administração poderá especificar elementos da hipótese de incidência, suprindo lacunas ou interpretando a legislação, especialmente quando necessário à preservação da igualdade em sua aplicação. Nessas hipóteses, admite-se a incidência de outros valores e princípios constitucionais, como “a proporcionalidade, a razoabilidade, bem como o Princípio da Equivalência, o qual rege o Sistema de Financiamento Acidentário, sob análise concreta nestes autos”. Desse modo, mantém-se sempre aberta a possibilidade de conformação da norma à realidade, viabilizando uma aplicação teleológica do Direito e autorizando o emprego, pela legislação, de cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados.

Conclui o Ministro que a determinação, na verdade, é mais bem atendida pela concreção dos tipos abertos²²², “a partir de sua valoração, através de pauta axiológica a ser aplicável ao objeto da regulação”, observando-se, contudo, que a Tipicidade Aberta ali articulada tem como limite a criação de tributos sem previsão legal, vedando-se ao aplicador da lei a interpretação extensiva e a analogia para criar tributos, na forma do art. 108²²³, §1º, do CTN.

Passa-se agora a analisar o segundo recorte delineado no voto, qual seja, o/a da/o Deslegalização, Regulamento, Delegação Técnica e Discricionariedade Técnica, complementar ao primeiro. Nesse sentido, o Ministro sumariza que os requisitos fundamentais da delegação legislativa são a: (i) previsão no ordenamento jurídico, ou, ao menos, a sua não vedação; (ii) existência de ato específico que, de forma expressa, concretize a delegação, o qual pode ser a própria constituição ou a lei; (iii) determinação, por parte do poder delegante, dos limites de atuação do ente delegatário; e (iv) possibilidade de controle da delegação pelo poder delegante.

Na sequência, o voto extrai desses critérios que a atuação dos entes delegatários, exercida por meio de atos infralegais, deve estar orientada pelos “*standards*” estabelecidos na

²²² Especificamente para o objeto do presente estudo, cumpre fazer menção ao exemplo descrito pelo Ministro Luiz Fux, no sentido de que corrobora a tese por ele traçada “a legislação do imposto de renda, na qual se utilizam expressões como ‘despesas razoáveis’, ‘gastos incompatíveis’ e ‘despesas necessárias’, entre tantas outras utilizadas na legislação dos diversos tributos.”

²²³ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

norma delegatária e balizada pelos demais valores e princípios do ordenamento jurídico. Tal exigência decorre do Princípio do Estado Democrático de Direito, “pois a delegação legislativa traduz-se em delegação técnica, ou seja, o recebimento de atribuição para o exercício de discricionariedade técnica”. Ressalte-se que esse raciocínio parte, simultaneamente, de uma finalidade e de uma suposição: a de que a discricionariedade técnica confere ao ente delegatário legitimidade para adotar as medidas – em especial no âmbito da normatização secundária – que melhor atendam às finalidades legais, considerando que o legislador não teria como antecipar, de forma precisa, a solução mais adequada para cada caso concreto.

Além disso, a adoção da posição acima representa a superação da Tipicidade Fechada no Direito Tributário, o que implica, conforme fundamenta o Ministro, na inexistência de óbice à delegação técnica, na forma da discricionariedade técnica. Destaca-se a ressalva constante no voto de que não se está a propor “uma deslegalização integral do Direito Tributário, muito menos a possibilidade de a lei atribuir ao Poder Executivo a competência para dispor acerca de qualquer dos aspectos fundamentais da regra-matriz de incidência, seja no antecedente como consequente”.

Assim, admitida a possibilidade de utilização dos conceitos indeterminados no Direito Tributário, o voto chega à conclusão de que é possível alcançar o mesmo efeito da delegação legislativa, seguindo-se a linha de que “os conceitos indeterminados funcionam como ‘*standards*’ a serem desenvolvidos pelo aplicador da lei, em especial o Poder Executivo ao regulamentar a lei tributária, a concretização em ato destes parâmetros contidos na regra de delegação”. Assim, a Tipicidade, considerada a possibilidade da adoção dos tipos abertos, na formatação da regra-matriz de incidência, funcionaria como “*standard*”, como modelo a ser seguido pelo ente delegado.

Em outras palavras, a Tipicidade Aberta, assim como a admissão do uso de conceitos indeterminados no Direito Tributário, representaria uma forma de “delegação legislativa imprópria, indireta ou oblíqua”. Nessa perspectiva, admite-se que a lei utilize conceitos indeterminados de natureza técnica, configurando-se uma situação de discricionariedade técnica. Não se trata, conforme pontua o Ministro, da delegação pura abordada pela doutrina clássica do direito constitucional, mas sim, nas palavras do Ministro Dias Toffoli quando do julgamento do Tema 939 da Repercussão Geral, de “atribuição que a lei comete ao regulamento para a aferição de dados, em concreto, justamente para a boa aplicação concreta da lei”.

Não obstante tais entendimentos, o voto, antes de concluir o segundo recorte, cuida das seguintes ressalvas: (i) quando se afirma a existência de discricionariedade técnica não se está a afirmar a possibilidade de juízo de mérito quanto à conveniência e oportunidade da concretização da lei através de conformação secundária; (ii) a função do regulamento é desempenhar um juízo técnico, desprovido da discricionariedade no seu sentido clássico, pois não se está diante de espaço entre várias soluções possíveis ou ponderações de interesses, mas a avaliação quanto aos critérios extrajurídicos, técnicos, de natureza objetiva; e (iii) o controle da delegação legislativa através dos conceitos indeterminados e da tipicidade aberta se dará pela pertinência, instrumentalizado pelos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, à luz de juízo de ponderação, inexistindo qualquer zona de insindicabilidade judicial²²⁴.

O Ministro Luiz Fux conclui aderindo à tese de que, no âmbito do Direito Tributário, a lei é funcionalmente incapaz de programar, de forma material, decisões tecnicamente adequadas à complexa realidade da sociedade de risco. Nesse cenário, o legislador passa a substituir a programação material das decisões por uma programação de natureza procedimental, definindo como tais decisões devem ser tomadas. Abre-se, assim, espaço para a conformação secundária dos conceitos indeterminados e dos tipos legais pelo Poder Executivo, seja em razão de seu maior grau de aparelhamento burocrático, seja pela especialização técnica de seus órgãos e agentes, ou ainda por sua maior proximidade com a realidade concreta.

Confrontados esses entendimentos ao caso concreto, o Plenário do STF, à unanimidade, fixou a seguinte tese²²⁵ no Tema 554 da Repercussão Geral: “O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88)”.

Ante todos os julgados até aqui analisados, é possível constatar que a adoção, pelo STF, do Princípio da Legalidade Tributária Suficiente encontra premissas e também critérios de validade, os quais, segundo o racional lá firmado, devem ser aplicados pelo intérprete quando confrontado à uma hipótese de interferência de norma infralegal no fenômeno jurídico-

²²⁴ Leia-se: “O Poder Judiciário não se furtará de apreciar a delegação administrativa”.

²²⁵ Entendimento semelhante foi aplicado na ADI 4.397, nos termos do voto do Ministro relator, Dias Toffoli: “A lei estabeleceu diálogo com o regulamento em termos de subordinação (ao prescrever os limites e fixar os padrões), de desenvolvimento (notadamente do sistema jurídico de tutela do ambiente do trabalho, da proteção do trabalhador contra acidentes de trabalho, da equidade e da eficiência) e de complementariedade (ao deixar um valioso espaço para o regulamento complementar parte do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência do tributo).”

tributário. Na verdade, percebe-se que, quando é aplicado o Princípio da Legalidade Tributária Suficiente, não é correto falar em interferência de fato no fenômeno tributário. Há aqui, sim, uma interferência aparente, mas apenas do ponto de vista de um dos polos da relação jurídica, o contribuinte. Mas a correta denominação dessa ocorrência é que a norma infralegal imprime um complemento ao fenômeno jurídico-tributário, e, assim, o integra. Não interfere, mas sim dá-lhe concretude.

Ainda, é possível extrair que, da comparação entre os julgados do STJ e os do STF, que o primeiro vem se atendo mais à uma corrente da Legalidade Estrita, com poucas menções à Legalidade Suficiente, a qual já se encontra bem avançada na Corte Constitucional na seara tributária, transbordando às contribuições profissionais, taxas de poder de polícia, PIS e COFINS, IPI e contribuição ao SAT.

Assim, o tópico a seguir cuidará de analisar as premissas e os critérios de validade mencionados anteriormente para a aplicação da Legalidade Suficiente, para, enfim, dispor sobre o papel das normas infralegais face o fenômeno jurídico-tributário.

2.5) Categorização da *ratio decidendi* dos julgados e organização dos conceitos empregados

Da análise dos julgados do STF, é possível sumarizar as seguintes premissas para se compreender o fenômeno da mitigação da Legalidade Tributária Estrita:

- (i) Há um grau de Legalidade exigido pelo art. 150, I, da CF/88, a ser satisfeito a depender da espécie tributária;
- (ii) Quanto maior for a coatividade de certo tributo sem benefício imediato ao contribuinte (i.e., impostos), maior deve ser a atuação do legislador em seu disciplinamento – maior grau de Legalidade;
- (iii) Já os tributos submetidos a um menor grau de Legalidade são aqueles dotados de função extrafiscal ou os contraprestacionais, a fim de que seja possível apreender os vários aspectos da realidade fenomênica para dar efetividade a essa função; e
- (iv) Assim, em flexibilização à Legalidade, admite-se que a lei utilize conceitos indeterminados de natureza técnica, configurando-se uma situação de discricionariedade técnica (a ser preenchida pelas normas infralegais).

Já os critérios de validade para a mitigação da Legalidade Tributária Estrita (sobretudo pela via da lei autorizadora da delegação, hipótese essa que foi mais analisada pelo STF), a partir da Legalidade Tributária Suficiente, são as seguintes:

- (i) A Legalidade Suficiente não pode criar tributos;
- (ii) A lei deve traçar limites à regulamentação pelo Executivo, prescrevendo, por exemplo, as condições, limites de atuação e o valor máximo das exações;
- (iii) É necessária a presença de função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado, de modo a justificar, por exemplo, a manipulação das alíquotas por ato do Poder Executivo, sempre nos estritos limites da delegação;
- (iv) A lei deverá disciplinar os elementos essenciais para o reconhecimento do tributo e só então poderá deixar um espaço de complementação para a norma infralegal, não existindo ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária;
- (v) A finalidade da normatização secundária é preencher lacunas ou interpretar os conceitos indeterminados, sem que disso possa derivar direito novo;
- (vi) A lei que autoriza a delegação deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade;
- (vii) A delegação à norma infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais;
- (viii) A delegação à norma infralegal deve poder ser retirada a qualquer momento, por decisão do Congresso, bem como deve haver a possibilidade de controle da delegação pelo poder delegante;
- (ix) Deve existir ato específico que, de forma expressa, concretize a delegação, o qual pode ser a própria CF/88 ou a lei;
- (x) A discricionariedade técnica não permite o juízo de mérito quanto à conveniência e oportunidade da concretização da lei através de conformação secundária;
- (xi) A função do regulamento é desempenhar um juízo técnico, desprovido da discricionariedade no seu sentido clássico, pois não se está diante de espaço entre várias soluções possíveis ou ponderações de interesses, mas a avaliação quanto aos critérios extrajurídicos, técnicos, de natureza objetiva; e
- (xii) O controle da delegação legislativa através dos conceitos indeterminados e da tipicidade aberta se dará pela pertinência, instrumentalizado pelos princípios da

proporcionalidade e razoabilidade, à luz de juízo de ponderação, inexistindo qualquer zona de insindicabilidade judicial.

Diante de tais premissas e critérios, é dizer, inovadoras no ordenamento constitucional, a doutrina cuidou de se debruçar sobre as posições mais recentes do STF em matéria de Legalidade Suficiente. Cite-se aqui, por exemplo, a hipótese argumentativa proferida por Luís Eduardo Schoueri, Diogo Olm Ferreira e Victor Lyra Guimarães Luz²²⁶, segundo a qual, sendo admitido que o Poder Executivo manipule alíquota de contribuições para a seguridade social em certas situações, “parece que o mesmo racional seria estendido a qualquer imposto”, pois “qualquer tributo pode produzir efeitos que não se esgotam na mera arrecadação de recursos ao Erário, podendo ser dotado, assim, de uma ‘função extrafiscal’, a alíquota de qualquer tributo poderia ser objeto de delegação²²⁷”.

Decorridas outras considerações, os autores²²⁸ trazem à baila o exemplo do imposto sobre a renda, o qual, por mais que não seja um tributo normalmente arrolado entre aqueles com alto potencial indutor, o legislador tributário ainda assim se valeu de normas indutoras (i.e., concessão dos diversos benefícios fiscais que vemos nas áreas da Sudam e Sudene). A despeito disso, os autores não admitem que a presença da função indutora em um tributo – independentemente de ser alto ou baixo o potencial indutor – possa, por si só, autorizar a mitigação a Legalidade Tributária.

Isso porque a CF/88 prevê os casos em que é dada ao Executivo a possibilidade de utilizar normas com função indutora de forma imediata, sem a observância da Legalidade ou de outras amarras, tais quais as Anterioridades Anual e Nonagesimal. E concluem: “não é toda norma tributária que, posto utilizada pelo legislador com funções indutoras, pode ser destacada das amarras constitucionais da Legalidade Tributária”.

²²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021, pp. 77-78.

²²⁷ Tal hipótese não é admitida como verdadeira pelos autores, sendo descrita apenas para que possam balizar a opinião de que “Diante desse contexto, a opção do constituinte de relacionar tributos específicos nas hipóteses taxativas de mitigação da Legalidade perderia o seu sentido.”

²²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021, p. 83.

Pedro Júlio Sales D'Araújo²²⁹ compartilha desse entendimento, sustentando que a *ratio* dos julgados anteriormente analisados pode ser interpretada como uma sinalização ao legislador no sentido de permitir a delegação ao Poder Executivo da fixação de alíquotas de quaisquer tributos, mesmo fora das hipóteses expressamente previstas na CF/88. Ainda, para o autor²³⁰, “Não se pode confundir a textura aberta do texto e a possibilidade interpretativa conferida à Administração para concretização da norma legalmente prevista, com a delegação pura e simples para que o Executivo preencha disciplina que deve ser estabelecida em lei”.

À luz desses entendimentos, e considerando a controvérsia objeto do presente estudo, passa-se aqui a sumarizar um raciocínio o qual irá guiar a conclusão a ser atingida ao final deste estudo.

Considerando-se verdadeiro o entendimento de que há um grau de Legalidade exigido pelo art. 150, I, da CF/88, a ser satisfeito a depender da coatividade da espécie tributária, é possível concluir que o IRPJ e a CSLL devem ter uma maior atuação do legislador em seu disciplinamento – maior grau de Legalidade, pois o seu pagamento não acarreta um benefício imediato ao contribuinte; no mesmo sentido, o imposto de renda não se encontra vinculado a uma atividade estatal específica.

De todo modo, admitindo-se a *ratio* das decisões do STF de que é possível atribuir menor grau de Legalidade para aqueles tributos dotados de função extrafiscal, “a fim de que seja possível apreender os vários aspectos da realidade fenomênica para dar efetividade a essa função”, diretriz essa compatível com o *modus operandi* dos preços de transferência, é, *prima facie*, admissível a flexibilização à Legalidade Tributária, é admitido que a lei se utilize de conceitos indeterminados de natureza técnica, configurando-se uma situação de discricionariedade técnica (a ser preenchida pelas normas infralegais).

Mas, ainda à luz da *ratio* das decisões do STF, não é em qualquer hipótese que o preenchimento de conceitos indeterminados por normas infralegais mostrar-se-á válido. Assim,

²²⁹ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A Contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT) e o Princípio da Legalidade. In: Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF. Coordenadores: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; PRZEPIORKA, Michell. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2022, p. 942.

²³⁰ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A Contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT) e o Princípio da Legalidade. In: Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF. Coordenadores: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; PRZEPIORKA, Michell. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2022, p. 940.

o capítulo seguinte servirá para analisar o papel das normas infralegais, veiculadas por atos inferiores aos decretos, para com o fenômeno jurídico-tributário. Tal perspectiva é relevante, porquanto os acórdãos acima analisados dedicaram maior esforço argumentativo em prol da Legalidade Tributária Suficiente do que para as normas infralegais.

3) PAPEL DAS NORMAS INFRALEGAIS

A seguir, será investigado qual é o papel das normas complementares, ou “normas infralegais”, para com o fenômeno jurídico-tributário, bem assim o escopo dessa atuação. Quer dizer, se no início do capítulo anterior foi estudada a competência tributária (normas de estrutura) atribuída constitucionalmente aos entes federados (União, Estados e Municípios), para, mediante lei, instituir tributos (normas de comportamento), agora se estudará a “competência administrativa tributária”, a qual, conforme escreve Igor Lubiana Chisté²³¹, é a competência para “edição de atos gerais e abstratos voltados a dar cumprimento aquilo que fora prescrito apenas em termos esparsos na lei”.

3.1) Delimitação do conceito e sua abrangência no ordenamento jurídico

Inicialmente, é útil a padronização proposta por Rodrigo Caramori Petry²³², que, analisando o tema sob a denominação de “normas regulamentares”²³³, propõe cinco significados mais comuns utilizados na CF/88 (arts. 84, IV²³⁴, 87²³⁵, parágrafo único, II),

²³¹ CHISTÉ, Igor Lubiana. Competência regulamentar tributária. 2018. 217 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 46. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/21675>. Acesso em: 17 maio 2025.

²³² PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a estrutura do Direito Tributário no Brasil. Revista de Direito Tributário Atual, n. 24. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2010, pp. 507-508. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1656/1147>. Acesso em: 17 maio 2025.

²³³ Frise-se que o recorte e termos utilizados pelo autor não diverge do método de análise (e conceitos empregados) nesta investigação: “Apenas para buscar uniformizar nossa linguagem aqui, vamos usar a expressão ‘normas regulamentares’ ou ‘regulamentos’ para representar as normas estatais infralegais que detalham e instrumentalizam as leis em sentido amplo (sejam leis ou atos com força de lei), e que podem ser veiculadas por diversos atos normativos administrativos editados por autoridades do Poder Executivo”.

²³⁴ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

²³⁵ Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;

doutrina (na linha do que escreve Roque Antonio Carrazza²³⁶) e julgamentos dos tribunais²³⁷, sendo apenas duas delas (“iii)” e “iv)”) relevantes para esta investigação:

“iii) normas regulamentares em **sentido amplo**, entendidas como todas as normas estatais infralegais que detalham, instrumentalizam e tornam praticáveis pelos agentes administrativos as regras fixadas pelos veículos normativos com força de lei, dentro do âmbito da discricionariedade administrativa autorizada pela lei, e que podem ser veiculadas por decretos, instruções normativas, portarias, resoluções, circulares etc. (o veículo adequado ao regulamento é indicado em cada caso pela Constituição e pelas leis ou atos com força de lei);
iv) normas regulamentares em **sentido estrito**, entendidas como as normas estatais que detalham/instrumentalizam as leis em geral, fixadas por decretos do Chefe do Poder Executivo ou instruções normativas dos auxiliares diretos do Chefe do Poder Executivo (ministros de Estado ou secretários estaduais ou municipais), podendo as portarias ministeriais fazerem o papel de instruções normativas;”

Empregando tais conceitos no âmbito tributário, parte o autor²³⁸ para a análise dos dispositivos já aqui mencionados do CTN, e critica o fato de que, não obstante o diploma conferir destaque especial às normas regulamentares veiculadas por decretos (arts. 96 e 99), não deu a atenção necessária às “instruções ministeriais (veiculadas por instruções normativas e portarias) diferenciando-os em relação aos demais atos normativos administrativos, como o fez a Constituição Federal (arts. 84, IV e 87, parágrafo único, II)”. Além disso, aponta que, em relação às normas regulamentares veiculadas por “atos inferiores aos decretos”, o CTN denominou genericamente de “normas complementares”, “misturando sob tal título aquelas normas fixadas por instruções normativas e portarias editadas pelos auxiliares diretos do Chefe do Poder Executivo (ministros e secretários)”.

Referidas críticas não impedem uma maior delimitação das normas infralegais em matéria tributária. Enquanto as normas previstas nos arts. 84, IV e 87, parágrafo único, II, da CF/88 recebem, respectivamente, a classificação de normas regulamentares de primeiro e segundo grau, Rodrigo Caramori Petry²³⁹ propõe as de terceiro grau: “veiculadas por atos normativos (instruções normativas, portarias, circulares, ordens de serviço, e outros atos criados pela legislação) editados por agentes administrativos subordinados aos auxiliares diretos do

²³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 363-364.

²³⁷ STF, Pleno, AC nº 1.033 AgR-QO/DF, Rel. Ministro Celso de Mello, julgamento em 25.05.2006, DJU em 16.06.2006.

²³⁸ PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a estrutura do Direito Tributário no Brasil. Revista de Direito Tributário Atual, n. 24. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2010, pp. 512. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1656/1147>. Acesso em: 17 maio 2025.

²³⁹ PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a estrutura do Direito Tributário no Brasil. Revista de Direito Tributário Atual, n. 24. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2010, p. 516. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1656/1147>. Acesso em: 17 maio 2025.

Chefe do Poder Executivo (v.g. Secretário da Receita Federal do Brasil, que é subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda)”.

Aprofundando-se nessa classificação, o autor²⁴⁰ denomina as normas infralegais objeto do presente estudo de “atos normativos administrativos abstratos de caráter secundário”, os quais são representados pelos decretos, instruções normativas e resoluções, que, via de regra, são veículos normativos cujo conteúdo é “dependente em relação ao que for estabelecido em atos legislativos” (“leis em sentido amplo”). Confere-se especial ênfase aos atos que veiculam “normas regulamentares”, ou “atos de regulamentação”, isto é, aqueles aptos a veicular normas para regulamentar as leis, como é o caso dos decretos regulamentares, instruções normativas e portarias, além de outros atos administrativos inferiores.

Ainda que Rodrigo Caramori Petry não tenha pretendido analisar a fundo tais atos sob a perspectiva da regra-matriz de incidência tributária, é possível interligar as considerações acerca do fenômeno-jurídico tributário às normas infralegais, utilizando-se como “ponte” as normas de estrutura e de comportamento²⁴¹. O raciocínio ora proposto pode ser assim ilustrado:

ESTRATIFICAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS DE ACORDO COM AS SUAS FUNÇÕES NA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA	
<i>Norma de estrutura</i>	CF/88 e leis complementares: * Competência tributária * Materialidade e base de incidência * Fato gerador, base de cálculo e contribuinte * Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários
<i>Norma de comportamento</i>	Leis ordinárias: * A quem pagar (sujeito ativo) * Quem deve pagar (sujeito passivo) * Quanto pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações) * Como pagar * Quando pagar * Onde pagar
<i>Norma regulamentar</i>	

²⁴⁰ PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a estrutura do Direito Tributário no Brasil. Revista de Direito Tributário Atual, n. 24. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2010, p. 516. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1656/1147>. Acesso em: 17 maio 2025.

²⁴¹ A distinção entre normas de estrutura e de comportamento, conforme admite Rodrigo Caramori Petry, é feita para fins didáticos, uma vez que “mesmo as normas de estrutura regulam condutas de pessoas, ainda que indiretamente”. Além disso, a depender do tributo, a maior ou menor explicitação de sua regra-matriz de incidência em normas de estrutura e de comportamento pode variar.

	Decretos, portarias, instruções normativas, etc: * Detalham, instrumentalizam e tornam praticáveis pelos agentes administrativos as regras fixadas pelas normas de estrutura e principalmente as de comportamento. Ou seja, as normas regulamentares esclarecem, mas nunca alteram/instituem (salvo nas hipóteses expressamente previstas): • A quem pagar (sujeito ativo) • Quem deve pagar (sujeito passivo) • Quanto pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações) • Como pagar • Quando pagar • Onde pagar
--	---

Fonte: elaboração do próprio autor.

Aplicando-se o exemplo geral acima às normas de tributação da renda das pessoas jurídicas, é possível ilustrar, em linhas gerais, o seguinte:

ESTRATIFICAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS DE ACORDO COM AS SUAS FUNÇÕES NA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA	
<i>Norma de estrutura</i>	CF/88 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza; CTN Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (...) Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.
<i>Norma de comportamento</i>	

	Lei 9.430/96 Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) § 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.
<i>Norma regulamentar</i>	IN RFB 1.700/17 Art. 67-A Para cada operação e em cada período de apuração, a pessoa jurídica deverá computar na determinação do lucro real e do resultado ajustado a diferença decorrente da aplicação de procedimento contábil que resulte em valor e/ou momento diferente daquele em que a receita bruta deva ser reconhecida e/ou mensurada nos termos da legislação tributária, calculada conforme disposto no § 7º do art. 26. § 1º A diferença de que trata o caput será: I - adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso seja positiva; e II - excluída do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, caso seja negativa. § 2º Os valores adicionados ou excluídos nos termos do § 1º deverão ser relacionados com a respectiva conta contábil representativa do ajuste da receita bruta, bem como com uma conta específica na parte B do e-Lalur e do e-Lacs, por meio da qual tais valores serão controlados.

À luz desse exemplo, acerca da atuação das normas regulamentares no campo do fenômeno jurídico-tributário, cumpre mencionar as lições de Hugo de Brito Machado²⁴², para quem estas não podem inovar ou, de qualquer forma, modificar o texto da norma que regulamentam. São, segundo o autor, “regras jurídicas de categoria inferior”. Não é diferente a compreensão de Luciano Amaro²⁴³ sobre o tema, segundo o qual as normas complementares são as portarias, instruções etc., editadas pelas autoridades, com vistas a explicitar preceitos legais ou instrumentar o cumprimento de obrigações fiscais (por exemplo, ao aprovar modelos de documentos a serem utilizados pelos contribuintes).

Na linha do que escreve o segundo autor, havendo desconformidade entre o que um de tais atos estabelece e o que a lei determina, o ato será inválido. Tais atos têm utilidade pois, com frequência, exercem um papel esclarecedor de dúvidas do contribuintes e dirimem eventuais conflitos que poderiam ser gerados pela equivocada interpretação da lei. Segundo Luciano Amaro, porém, se o contribuinte não concordar com a interpretação dada pela autoridade, ele não está obrigado a segui-la, desde que assuma o risco de eventual discussão com o fisco, sobre a qual, se necessário, será dada a palavra final pelo Poder Judiciário.

Semelhantes são as conclusões de Roque Antonio Carrazza²⁴⁴, ao tratar do tema a partir do conceito de “regulamento”, o qual, segundo ele, dentro da “pirâmide jurídica”, está abaixo da lei. Logo, não pode nem ad-roga-la (“revogar”), nem modifica-la, devendo se submeter às disposições legais, “inspirando-se em suas diretivas, sem as contrariar”. Conclui o autor que a lei e o regulamento não se confundem: “àquela cabe a imposição de condutas (comissivas ou omissivas); a este, a disciplina dos pormenores”.

Partilha dessas ideias Humberto Ávila²⁴⁵, que, na sequência, conclui que as instruções normativas não podem ser objeto do controle abstrato de constitucionalidade²⁴⁶: “elas podem ser ilegais; inconstitucional poderia ser somente a lei regulamentada. As instruções normativas são ‘medidas de execução’, cuja normatividade depende diretamente dos atos normativos primários”. Em razão disso, a norma infralegal será ilegal quando o seu conteúdo ultrapassar aquilo que está previsto na lei, ou quando se afastar das limitações legais. Após as suas

²⁴² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 95-96.

²⁴³ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 191-192.

²⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23ª ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 53/2006. São Paulo: Malheiros, 2007. pp. 360-361.

²⁴⁵ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 368.

²⁴⁶ No mesmo sentido: ADI 7599 Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA Julgamento: 26/04/2024 Publicação: 29/04/2024

considerações e análise da jurisprudência do STF, o autor²⁴⁷ sumariza o seguinte entendimento acerca dos atos normativos emanados pela Administração:

- “(1) A Constituição Brasileira só permite a edição de regulamentos executivos;
- (2) Os regulamentos executivos são aqueles que permitem a aplicação de uma lei não auto executável, por meio da definição de formalidades técnicas, sem instituir novas obrigações (principais ou acessórias);
- (3) Os regulamentos executivos não podem, de modo algum, prejudicar ou dificultar a aplicação de uma lei, caso em que a parte diretamente aplicável da lei deve ser aplicada se o regulamento não for essencial para sua aplicação;
- (4) Os regulamentos executivos devem ser editados somente pelo órgão que possua competência para regular a matéria.”

Não obstante alguns desses autores, consoante analisado no capítulo anterior, sejam tendentes à corrente mais “tradicional” da Legalidade Tributária (Legalidade Estrita/Tipicidade Fechada), é interessante pontuar que, ao discorrerem acerca das normas infralegais, as suas lições não se chocam, nesse ponto específico, com a *ratio decidendi* dos acórdãos do STF deferentes à Legalidade Tributária Suficiente.

Nesse sentido, importante lembrar os seguintes critérios de validade para a mitigação da Legalidade Tributária Estrita: “(ii)” A lei deve traçar limites à regulamentação pelo Executivo, prescrevendo, por exemplo, as condições, limites de atuação e o valor máximo das exações; “(iv)” A lei deverá disciplinar os elementos essenciais para o reconhecimento do tributo e só então poderá deixar um espaço de complementação para a norma infralegal, não existindo ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária; e “(v)” A finalidade da normatização secundária é preencher lacunas ou interpretar os conceitos indeterminados, sem que disso possa derivar direito novo.

Portanto, e equacionados os entendimentos doutrinários acima, é de se perceber que as normas infralegais ou “atos normativos administrativos abstratos de caráter secundário” são editada/os para melhor detalhar, instrumentalizar e tornar praticáveis (este último para os agentes administrativos) as regras fixadas pelas normas de estrutura e de comportamento (na qualidade de leis em sentido estrito). Essas últimas sim, e não as infralegais, têm o condão de instituir/alterar/innovar o fenômeno jurídico-tributário, entendido como os fatos e consequências positivados, todos, ao fim e ao cabo, visando a satisfação do débito pelo sujeito passivo.

²⁴⁷ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 369-370.

3.2) Espécies de normas infralegais em matéria tributária – Análise da Portaria MF 95/97 e da IN SRF 243/02

Conforme visto anteriormente, as normas regulamentares em sentido amplo²⁴⁸ são entendidas como todas as normas estatais infralegais que detalham, instrumentalizam e tornam praticáveis pelos agentes administrativos as regras fixadas pelos veículos normativos com força de lei, dentro do âmbito da discricionariedade administrativa autorizada pela lei, e que podem ser veiculadas por decretos, instruções normativas, portarias, resoluções, circulares etc.

Citam-se primeiro os decretos regulamentares baixados pelo Chefe do Poder Executivo, os quais podem ser divididos em duas categorias: (i) os que se prestam a orientar os agentes administrativos na aplicação da lei (art. 84²⁴⁹, IV, da CF/88), a exemplo do Decreto 9.580/18, o qual regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do imposto sobre a renda; e (ii) aqueles os quais, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, podem modificar as alíquotas de certos tributos (art. 153²⁵⁰, §1º, da CF/88).

Segundo Luciano Amaro²⁵¹, os atos mencionados no ponto “(ii)” inovam o direito (embora dentro dos estreitos limites assinalados). Além disso, ambos os atos mencionados nos pontos “(i)” e “(ii)” devem observância ao art. 99 do CTN, segundo o qual o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, na exata linha do que já se atribuiu aos atos infralegais na ilustração anterior.

Tratando agora da regulamentação de competência da SRF (RFB), é relevante a leitura da Portaria RFB 1.098/2013, na qual são elencadas três figuras usuais na interpretação da legislação tributária: a Instrução Normativa, o Ato Declaratório Interpretativo e a Portaria de caráter normativo.

²⁴⁸ Classificação essa a que se filia o presente estudo em razão de sua maior abrangência.

²⁴⁹ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

²⁵⁰ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

²⁵¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 191.

O foco desta investigação seguirá com as portarias e as instruções normativas, especialmente as já citadas Portaria MF 95/97 e a IN SRF 243/02. Em relação à primeira norma, verifica-se que dispõe sobre as margens de lucro aplicáveis na determinação dos preços de transferência, fixando as diretrizes para a sua alteração, com fundamento na delegação prevista no art. 20²⁵² da Lei 9.430/96: “O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, INTERINO, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 20 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, resolve: (...)”. Tais “atribuições” encontram respaldo no já analisado art. 87, parágrafo único, II, da CF/88.

A situação da IN SRF 243/02, contudo, é bastante distinta, não havendo delegação expressa pela Lei 9.430/96 para dispor acerca da metodologia de cálculo do PRL-60. Da análise dos fundamentos para a sua edição, são elencados os seguintes:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto nos arts. 18 a 24 e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no art. 2º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, nos arts. 3º e 4º da Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, no art. 46 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, e na Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 1997, resolve: (...)”

No que importa ao presente estudo, sobretudo a fim de confrontar a conceituação de normas infralegais delineadas anteriormente ao caso em análise, é possível verificar que a competência para a edição da IN SRF 243/02 é assim justificada:

Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001
 “Art. 209. Ao Secretário da Receita Federal incumbe:
 III - expedir atos administrativos de caráter normativo sobre assuntos de sua competência;”

Referido Regimento Interno foi editado com azo no Decreto 3.782, de 5 de abril de 2001, que em seu à época vigente art. 7º, incisos, elencava as competências da SRF, cujas mais relevantes seguem abaixo transcritas:

“Art. 7º À Secretaria da Receita Federal compete:
 I - planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal;
 II - propor medidas de aperfeiçoamento e regulamentação e a consolidação da legislação tributária federal;
 III - interpretar e aplicar a legislação fiscal, aduaneira e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução;”

²⁵² Art. 20. Em circunstâncias especiais, o Ministro de Estado da Fazenda poderá alterar os percentuais de que tratam os arts. 18 e 19, caput, e incisos II, III e IV de seu § 3º.

Note-se ser inquestionável a competência da SRF, atribuída por força de lei, para interpretar e aplicar a legislação fiscal, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução (inciso III). O inciso II aparenta ir mais além, pois permite à SRF propor medidas de aperfeiçoamento e regulamentação da legislação fiscal. Não obstante, e voltando-se a análise do inciso III, há aqui um condicionamento: a interpretação da legislação fiscal promovida pela SRF se materializa na edição dos atos necessários à sua execução. O comando vai na linha do aqui já concluído acerca da competência das normas infralegais (nesse caso, instruções normativas), para detalhar, instrumentalizar e tornar praticáveis as regras fixadas em lei.

Analisando-se ambos os incisos II e III conjuntamente, não parece haver impedimento para que a SRF, ao verificar a necessidade de aperfeiçoamento na regulamentação da legislação tributária, assim o faça via instruções. O que não se pode conceber em um primeiro momento, considerando o estudado até aqui, é que se aperfeiçoe a própria legislação via norma infralegal, não havendo impedimento, é claro, que tal aperfeiçoamento seja em face de interpretação anteriormente conferida pela SRF.

Nesse sentido, já é possível verificar duas delimitações de um “âmbito de discricionariedade administrativa” para a regulamentação promovida pela IN SRF 243/02: (i) a primeira decorre do próprio texto da Lei 9.430/96; e (ii) já a segunda se encontra no Decreto 3.782/01; no que toca a este último ponto: o papel dos atos regulamentares da SRF para com os métodos de cálculo dos preços de transferência previstos na Lei 9.430/96 é o de, mediante a interpretação de seu texto, lhe conferir a necessária execução.

Conclui-se, portanto, que a IN SRF 243/02: (i) se trata de norma regulamentar em sentido amplo; (ii) é voltada para detalhar, instrumentalizar e tornar praticáveis as regras fixadas na Lei 9.430/96; e (iii) deve, necessariamente, atuar dentro do âmbito da discricionariedade administrativa autorizada pela Lei 9.430/96 e pelo Decreto 3.782/01, sendo que, no tocante à primeira, deve se inspirar em suas diretivas, sem as contrariar ou modificar, sob pena de incorrer em ilegalidade.

Em relação à Lei 9.430/96, não há autorização expressa para que a SRF disponha sobre os métodos de cálculo. Essa autorização poderia até decorrer (de maneira implícita) do Decreto 3.782/01, que lhe permite a interpretação e aplicação da legislação fiscal, “editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução”. Ademais, dita interpretação encontra

barreira no próprio texto da Lei 9.430/96, sendo que a regulamentação dessa interpretação deve ser feita apenas para permitir a execução da lei.

3.3) Escopo das normas infralegais – O fenômeno da interferência aparente

A fim de complementar o raciocínio dos tópicos anteriores, desenvolvidos majoritariamente para o estudo da norma, Igor Lubiana Chisté²⁵³ discorre não apenas sobre as normas infralegais ou complementares, mas também acerca da própria competência regulamentar, figura essa essencial para se analisar o escopo das normas infralegais face o fenômeno jurídico-tributário.

As lições do autor são complementadas pelas de Rodrigo Caramori Petry²⁵⁴; de acordo com o segundo autor, para verificar a legitimidade de uma regulamentação, inclusive diante das normas de estrutura e de comportamento, o intérprete deve analisar: (i) se a regulamentação está em conformidade com as diretrizes constitucionais; (ii) se respeita o princípio da legalidade no caso concreto; e, principalmente, (iii) se observa os limites impostos pelas normas hierarquicamente superiores.

Pois bem, Igor Lubiana Chisté²⁵⁵ pretendeu categorizar três contextos diversos nos quais a atividade regulamentar tributária pode ser exercida: (i) pormenorização de deveres, tanto instrumentais atribuídos ao contribuinte, como funcionais a que devem observância as autoridades fiscais; (ii) tipificação de critérios e parâmetros que possibilitem a captação, por amostra, de dados da realidade concreta e viabilizem a aplicação da lei; e (iii) explicitação em termos analíticos da extensão semântica de conceitos estipulados no instrumento legal.

Note-se que o ponto (ii) foi um dos principais consequentes da jurisprudência do STF acerca da Legalidade Tributária Suficiente. Nas palavras do Ministro Dias Toffoli quando do julgamento do Tema 939 da Repercussão Geral, trata-se da “atribuição que a lei comete ao

²⁵³ CHISTÉ, Igor Lubiana. Competência regulamentar tributária. 2018. 217 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 45. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/21675>. Acesso em: 17 maio 2025.

²⁵⁴ PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a estrutura do Direito Tributário no Brasil. Revista de Direito Tributário Atual, n. 24. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2010, pp. 509. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1656/1147>. Acesso em: 17 maio 2025.

²⁵⁵ CHISTÉ, Igor Lubiana. Limitações à competência regulamentar tributária. Revista da Universidade Federal do Espírito Santo – REDUFES, Vitória, v. 10, n. 21, pp. 20-21, jan./abr. 2024. Disponível em: <https://periodicos.ufes.br/redufes/article/view/23352>. Acesso em: 18 maio 2025.

regulamento para a aferição de dados, em concreto, justamente para a boa aplicação concreta da lei”.

Já o ponto (iii) é especialmente relevante para a presente investigação, pois é o que melhor se assemelha ao que pretendeu a IN SRF 243/02, sendo que, de acordo com o autor, nesses casos o estado de indeterminação do conceito previsto no texto legal persiste em razão da “falta de precisão linguística”. Assim, “ao exercer a competência regulamentar o órgão ou a autoridade administrativa definirá denotativamente ou conotativamente o conceito constante da lei”.

Contudo, para esses casos, Igor Lubiana Chisté não vislumbrou a possibilidade de se delinear previamente diretrizes para aferir se a delegação feita pela lei seria constitucional ou inconstitucional, uma vez que “a autoridade administrativa, no intuito de explicitar a lei, realizará sua interpretação”. E ressalva que, caso o observador do sistema entenda que a interpretação administrativa não está em conformidade com o sistema jurídico, poderá provocar o Poder Judiciário, “único habilitado a indicar a interpretação válida e definitiva”²⁵⁶, exatamente o que ocorreu/ocorrerá na controvérsia ora em análise.

Ainda que tal dificuldade exista, uma vez que o delineamento de tais diretrizes é extremamente dependente do caso concreto, a investigação até aqui conduzida possibilita delimitar, com base na revisão de literatura e análise de jurisprudência realizadas nos tópicos e capítulos anteriores, três escopos para as normas infralegais em comento.

O primeiro deles é o de que a norma infralegal tributária não pode ir de encontro à regra-matriz de incidência delineada nas normas de estrutura e de comportamento (vedação à inovação e/ou modificação do texto legal), mas, tão somente, explicitá-la (sobretudo no tocante à quantificação final e atos necessários à quitação do valor devido), ainda que, à luz da Legalidade Tributária Suficiente, minore ou majore alíquotas dentro dos parâmetros postos na lei.

O segundo é o de que a referida explicitação pode sim interferir [o que chamaremos aqui] de forma “aparente” no fenômeno jurídico-tributário, nunca inovando nele, mas apenas

²⁵⁶ CHISTÉ, Igor Lubiana. Competência regulamentar tributária. 2018. 217 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 198. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/21675>. Acesso em: 17 maio 2025.

esclarecendo, por meio de interpretação, a extensão semântica dos conceitos previstos na lei, permitindo a sua aplicação. Essa aceção é necessária, sob o risco de valer eventual interpretação restritiva do contribuinte acerca dos efeitos da lei tributária, que ao fim e ao cabo sempre alegará que é a interpretação do fisco que desborda da norma. Não se trata de simples repetição do que já se encontra previsto em lei, uma vez que, se assim o fosse, desnecessária seria a figura da competência regulamentar.

Assim, esse segundo escopo, criado a partir do estudo do objeto deste trabalho, da análise de jurisprudência e da revisão de literatura acerca: (i) do fenômeno jurídico-tributário; (ii) das fontes do direito; e (iii) das normas regulamentares, é um dos mais importantes desta investigação, uma vez que permite a compreensão de um fenômeno que não se encontra na doutrina, mas que foi aqui elaborado, qual seja, o da “interferência aparente da norma infralegal no fenômeno jurídico-tributário”.

Quando o fisco exerce o seu dever/poder de interpretação da lei tributária, à medida em que afeta a relação fisco x contribuinte, estar-se-á configurado o fenômeno da interferência aparente. Sob a ótica do contribuinte, em se tratando de interferência mais gravosa (que venha a majorar/redirecionar/ampliar obrigação tributária), será alegada interferência indevida no fenômeno tributário (ainda mais quando posterior a uma interpretação mais branda). Para o fisco, tratar-se-á de operacionalização da aplicação da lei tributária e da concretização dos efeitos que por ela sempre foram pretendidos, independentemente de regulamentação anterior e menos abrangente pelo fisco.

Reutilizando os conceitos de regra-matriz de incidência – com enfoque no critério quantitativo, o mais comum nos debates de majoração tributária – e normas de comportamento anteriormente estudados, o fenômeno da interferência aparente ora proposto pode ser assim ilustrado:

INTERFERÊNCIA APARENTE DA NORMA INFRALEGAL NO FENÔMENO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO / REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA	
<i>Norma de comportamento</i>	* Quanto pagar (base de cálculo e deduções): a lei diz que X é sempre dedutível
<i>Norma regulamentar</i>	* Quanto pagar (base de cálculo e deduções): X deve ser sempre dedutível Contudo, se da interpretação de X forem verificados elementos impertinentes que antes

	eram incluídos no seu cálculo (inclusive por força de normas regulamentares anteriores), a nova norma regulamentar promoverá uma interferência aparente ao explicitar que o cálculo de X resulta em valores menores para fins de dedutibilidade, havendo, consequentemente, uma majoração tributária para o contribuinte que sempre deduziu X à luz do parâmetro anterior, o qual por ele será sempre considerado como o correto ²⁵⁷
--	--

Fonte: elaboração do próprio autor.

Coaduna aqui o exemplo descrito pelo Ministro Luiz Fux em seu voto no Tema 554 da Repercussão Geral, no sentido de que corrobora a tese por ele traçada “a legislação do imposto de renda, na qual se utilizam expressões como ‘despesas razoáveis’, ‘gastos incompatíveis’ e ‘despesas necessárias’, entre tantas outras utilizadas na legislação dos diversos tributos.”

E já foi analisada aqui a hipótese reversa, qual seja, a de que a interpretação conduzida por instrução normativa aumenta a dedutibilidade de despesas. Visando regulamentar a aplicação dos preços de transferência na redação original da Lei 9.430/96, foi editada a IN SRF 38/97, cujas principais disposições relativas ao PRL constam²⁵⁸ em seu art. 4º, §1º, e art. 12 e respectivos parágrafos. Todos esses dispositivos veiculavam inovações as quais não estavam explícitas no texto legal. Em relação ao art. 12 e respectivos parágrafos, a norma infralegal previu: (i) que a margem de lucro deveria ser calculada sobre o preço de revenda após a exclusão dos descontos incondicionais concedidos (questão de mera materialidade da margem de lucro

²⁵⁷ Essa acepção parte do pressuposto de que, usualmente, contribuintes não tendem a concordar com majorações da carga tributária. Referida majoração é ainda mais sensível quando ocorre pela via de norma infralegal, as quais podem ser aplicadas de imediato sem a observância aos Princípios da Anterioridade Anual e Nonagesimal. Por isso é que julgados do CARF e dos TRFs, atendendo a pedidos dos contribuintes, vinham deferindo ao menos a impossibilidade de aplicação da IN SRF 243/02 aos fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2022, apesar do comando da norma (art. 45) de que entraria em vigor na data de sua publicação.

²⁵⁸ Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13. (...)

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na 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, serviços ou direitos, diminuídos: (...)

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

e passível de investigação por ato infralegal²⁵⁹); e (ii) a possibilidade de inclusão dos serviços, ao lado dos bens e direitos, entre os itens importados passíveis de serem objeto do método PRL.

Em outras palavras, a hipótese reversa acima pode ser assim generalizada para o fim de se enquadrar na ilustração anterior: se da interpretação de X forem verificados elementos **pertinentes** que antes eram **excluídos** do seu cálculo (inclusive por força de normas regulamentares anteriores), a nova norma regulamentar promoverá uma interferência aparente ao explicitar que o cálculo de X resulta em valores **maiores** para fins de dedutibilidade, havendo, conseqüentemente, uma **redução** tributária para o contribuinte que sempre deduziu X à luz do parâmetro anterior, contribuente esse o qual sequer irá cogitar questionar a legalidade do ato infralegal.

E conforme aponta Ricardo Marozzi Gregorio²⁶⁰ em sua análise, as inovações da IN SRF 38/97 não sofreram qualquer contestação por parte dos contribuintes, já que atuaram de forma benéfica para eles, ampliando as hipóteses de utilização do método (inclusão dos serviços) e aumentando o preço parâmetro (com a exclusão dos descontos incondicionais concedidos da margem de lucro), o que diminuiu as probabilidades de ajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, o presente estudo entende que deve haver uma congruência para tais interferências. Se a norma regulamentar, conforme acima, pode perquirir o objetivo do texto legal de maneira a ocasionar a redução de tributo (redução essa que a princípio só pode ocorrer mediante lei por força do art. 150²⁶¹, §6º, da CF/88), referida norma infralegal, ao explicitar a lei tributária, também poderá, à luz do fenômeno da interferência aparente, realizar uma majoração da carga tributária em face do contribuinte, na medida em que, e apenas se, a interpretação por ela veiculada encontre força nos conceitos predeterminados pela lei.

²⁵⁹ Interpretação do próprio autor.

²⁶⁰ GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma Avaliação da Sistemática do Método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência (3º volume). Coordenador: Luís Eduardo Schoueri. Dialética. São Paulo, 2009, p. 170.

²⁶¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Note-se que o fenômeno da interferência aparente ora proposto é aplicável tanto a majorações quanto reduções tributárias, embora a matéria tenha maior risco de ser discutida quando ocorre a majoração. Se a norma infralegal, ainda que indevidamente, regulamenta a matéria reduzindo o tributo devido (desrespeitando a abrangência pretendida pela lei), ela também será ilegal e inconstitucional, embora a sua declaração de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade seja pouco usual.

Porém, não se pode confundir interferência aparente com interferência de fato, nem pressupor que a primeira seria um instrumento apto a alcançar a segunda por vias transversas. A primeira sim é um instrumento legítimo e representa o escopo da atuação das normas infralegais frente ao fenômeno jurídico-tributário. Já a interferência de fato é indevida, pois, como visto, não é dado às normas infralegais alterar a regra-matriz de incidência tributária, ressalvados casos específicos disciplinados na CF/88 (art. 153 , §1º, da CF/88). Relembre-se que, mesmo à luz da Legalidade Tributária Suficiente, há *standards* a serem seguidos pela norma infralegal, os quais necessariamente devem ser satisfatoriamente traçados pelo Parlamento.

Em suma, enquanto a interferência aparente veiculada em norma infralegal atua dentro dos limites da Legalidade e daqueles estatuídos pela lei tributária regulamentada, a interferência de fato convida à ilegalidade do ato, por desbordar da lei tributária em sentido estrito. A linha entre ambas é tênue, e para que se verifique se ocorreu a interferência aparente ou a de fato, é necessário analisar de maneira aprofundada a interpretação inserida pelo fisco na norma infralegal e confrontá-la ao texto da lei que se pretendeu regulamentar.

Com base nisso, o terceiro escopo é que essa interpretação do fisco deve ser levada a cabo com o objetivo de melhor detalhar, instrumentalizar e tornar praticáveis (este último para os agentes administrativos) as regras fixadas pelas normas de estrutura e de comportamento, encontrando limites: a) no próprio texto da lei regulamentada – a norma infralegal deverá inspirar-se em suas diretivas, sem as contrariar; e b) nas competências do órgão regulamentador, neste caso a SRF.

São esses os limites para o trânsito das normas infralegais, que, à luz da IN SRF 243/02, deve/m considerar os impactos no fenômeno jurídico tributário e o âmbito da discricionariedade administrativa autorizada pela lei tributária. Muitas vezes, ocorrerá a interferência aparente, sendo que, somada às considerações acerca da Legalidade Tributária

Suficiente traçadas anteriormente, compõem os elementos chave para a sistematização das hipóteses nas quais as normas infralegais podem interferir no fenômeno jurídico-tributário, visando, assim, responder ao seguinte questionamento: “A IN SRF 243/02 violou o Princípio da Legalidade Tributária?”.

4) ANÁLISE DA IN SRF 243/02 À LUZ DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA SUFICIENTE E DA INTERFERÊNCIA APARENTE

Consoante narrado anteriormente, este capítulo será guiado pelo seguinte questionamento: “A IN SRF 243/02 violou o Princípio da Legalidade Tributária?”. Para tanto, será analisado/a: (i) a que grau de Legalidade Tributária o IRPJ e a CSLL estão submetidos considerando o ordenamento jurídico aplicável aos preços de transferência; (ii) delimitado esse grau, em que medida a Lei 9.430/96 dispôs de *standards* suficientes para a regulamentação levada a cabo pela IN SRF 243/02; e (iii) por fim, à luz do fenômeno da interferência aparente, se a IN SRF 243/02 aderiu ou transbordou as diretrizes postas pela Lei 9.430/96.

4.1) Grau de Legalidade Tributária a que estão submetidos o IRPJ e a CSLL no ordenamento jurídico relativo aos preços de transferência

No presente estudo, foi verificado que há um grau de Legalidade exigido pelo art. 150, I, da CF/88, a ser satisfeito a depender da espécie tributária, sendo que é apenas após aferido o respectivo grau que é possível perquirir acerca do papel da norma infralegal tributária no caso concreto. Para se aferir isso, retoma-se brevemente o conceito de coatividade e o da função extrafiscal do tributo.

Quanto maior for a coatividade de certo tributo sem benefício imediato ao contribuinte (i.e., impostos), maior deve ser a atuação do legislador em seu disciplinamento – maior grau de Legalidade. Já os tributos submetidos a um menor grau de Legalidade são aqueles dotados de função extrafiscal ou os contraprestacionais, a fim de que seja possível apreender os vários aspectos da realidade fenomênica para dar efetividade a essa função. Assim, em flexibilização à Legalidade, admite-se que a lei utilize conceitos indeterminados de natureza técnica, configurando-se uma situação de discricionariedade técnica (a ser preenchida pelas normas infralegais).

In casu, é evidente que o IRPJ e a CSLL, especialmente no ordenamento relativo aos preços de transferência, são dotados de um alto grau de coatividade, porquanto o seu pagamento não decorre de um benefício imediato ao contribuinte, estando ausente a característica da retributividade imediata delineada pelo Ministro Dias Toffoli quando da prolação de seu voto no Tema 939 da Repercussão Geral.

No tocante à extrafiscalidade, definida como o uso do tributo para outros fins que não os puramente arrecadatários, rememore-se a hipótese traçada por Luís Eduardo Schoueri, Diogo Olm Ferreira e Victor Lyra Guimarães Luz²⁶², segundo a qual “qualquer tributo pode produzir efeitos que não se esgotam na mera arrecadação de recursos ao Erário, podendo ser dotado, assim, de uma ‘função extrafiscal’, a alíquota de qualquer tributo poderia ser objeto de delegação²⁶³”.

Não obstante, em princípio, o IRPJ e a CSLL possam ser utilizados com intuito extrafiscal, este não é o caso do ordenamento relativo aos preços de transferência. Relembre-se que o *telos* do instituto é o de, ao se verificar que os preços praticados por empresas relacionadas não refletem o valor de mercado devido em transações entre empresas não relacionadas, fazer garantir que os resultados (renda e lucro) que deveriam ter sido gerados sob condições normais de mercado, beneficiando uma ou outra empresa, sejam tributados dessa forma, ou seja, “*included in the profits of that enterprise and taxed accordingly*”.

E para que o “princípio do *arm’s length*” seja efetivado, é necessário, consoante escrevem Lucilene Rodrigues Santos e Luiz Alberto Gurgel de Faria²⁶⁴: “ajustar os lucros obtidos nas transações entre empresas relacionadas por referência às condições que teriam sido obtidas entre empresas independentes em transações comparáveis e circunstâncias comparáveis”.

Ora, não há outro objetivo dos ajustes realizados pelos preços de transferência senão o puramente arrecadatário; não se busca, por meio deles, os ajustes, induzir comportamentos

²⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021, pp. 77-78.

²⁶³ Tal hipótese não é admitida como verdadeira pelos autores, sendo descrita apenas para que possam balizar a opinião de que “Diante desse contexto, a opção do constituinte de relacionar tributos específicos nas hipóteses taxativas de mitigação da Legalidade perderia o seu sentido.”

²⁶⁴ SANTOS, Lucilene Rodrigues; FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. O princípio *arm’s length* em transações com intangíveis de propriedade intelectual: uma análise sob o prisma do Projeto BEPS. Revista da Advocacia-Geral da União, Brasília, DF, v. 23, n. 1, mar. 2024, p. 239.

ou regular o mercado, mas sim combater a elisão fiscal (vide objetivo previsto na exposição de motivos do PL 2.448/96²⁶⁵, o qual originou a Lei 9.430/96), alocando-se e tributando-se adequadamente a renda e o lucro resultantes das operações que incorrem partes relacionadas.

Diante dessas considerações, à luz da *ratio decidendi* firmada nos Temas 540, 829 e 939 da Repercussão Geral, não se pode admitir, em princípio, uma flexibilização da Legalidade Tributária (a “Legalidade Tributária Suficiente”) ao IRPJ e à CSLL. Não obstante essa assertiva, por si só, tenha a capacidade de concluir o debate, vale trazer à baila o racional do Tema 554 da Repercussão Geral, no qual, conforme já analisado, foi assentada a validade da fixação de alíquota da contribuição ao SAT a partir de parâmetros estabelecidos por regulamentação do Conselho Nacional de Previdência Social.

Não obstante o voto do relator, Ministro Luiz Fux, seja deferente à jurisprudência que já vinha sido firmada no STF acerca da Legalidade Tributária Suficiente, é possível perceber que o último julgamento pretendeu conferir uma abrangência maior a essa base principiológica. Não se buscou justificar extensivamente a legislação lá debatida à luz do grau de coatividade, extrafiscalidade ou contraprestacionalidade. O que se verifica da *ratio decidendi* do referido tema é a justificativa de que, que em situações excepcionais, a Administração poderá especificar elementos da hipótese de incidência, suprimindo lacunas ou interpretando a legislação, especialmente quando necessário à preservação da igualdade em sua aplicação.

Nessas hipóteses, admite-se a incidência de outros valores e princípios constitucionais, como “a proporcionalidade, a razoabilidade, bem como o Princípio da Equivalência, o qual rege o Sistema de Financiamento Acidentário, sob análise concreta nestes autos”. Desse modo, mantém-se sempre aberta a possibilidade de conformação da norma à realidade, viabilizando uma aplicação teleológica do Direito e autorizando o emprego, pela legislação, de cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados.

Ora, se esse é o caso, não parece haver vedação que ao invés do “Princípio da Equivalência” utilizado naquele caso concreto, seja utilizado o “Princípio do *Arm’s Length*”, de maneira que, no presente caso, seja autorizado o emprego, pela Lei 9.430/96, de cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados, possibilitando-se um maior grau de abrangência à

²⁶⁵ BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 2448, de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=203584>. Acesso em: 7 abr. 2025.

investigação levada a cabo pela IN SRF 243/02. O conceito jurídico indeterminado debatido neste caso é justamente o “valor agregado”, havendo razoável concordância (vide Acórdão CARF 1302-000.915 e voto do Ministro Gurgel de Faria no AREsp 511.736) de que a Lei 9.430/96 não esclareceu adequadamente o conceito.

Assim, considerando o até aqui analisado e as especificidades exigidas pelo “Princípio do *Arm’s Length*”, na linha do voto do Ministro Mauro Campbell no REsp 1.787.614, entende-se haver sim uma possibilidade para a conformação secundária dos conceitos indeterminados e dos tipos legais pelo Poder Executivo, seja em razão de seu maior grau de aparelhamento burocrático, seja pela especialização técnica de seus órgãos e agentes, ou ainda por sua maior proximidade com a realidade concreta.

Não obstante a existência dessa possibilidade, passa-se a analisar se a Lei 9.430/96 emprestou *standards* suficientes a fim de viabilizar a regulamentação da metodologia de cálculo do PRL-60 efetivada na forma da IN SRF 243/02.

4.2) *Standards* postos pela Lei 9.430/96 a fim de viabilizar a sua regulamentação por norma infralegal

Nesse objetivo, cumpre aqui rememorar e sumarizar os critérios de validade para a mitigação da Legalidade Tributária Estrita (sobretudo pela via da lei autorizadora da delegação, hipótese essa que foi mais analisada pelo STF), a partir da Legalidade Tributária Suficiente:

- (i) Deve existir ato específico que, de forma expressa, concretize a delegação, o qual pode ser a própria CF/88 ou a lei;
- (ii) A lei deverá: **a)** traçar limites à regulamentação pelo Executivo, prescrevendo, por exemplo, as condições, limites de atuação e o valor máximo das exações; **b)** disciplinar os elementos essenciais para o reconhecimento do tributo e só então poderá deixar um espaço de complementação para a norma infralegal, não existindo ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária; e **c)** ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade;
- (iii) A finalidade da normatização secundária é: **a)** preencher lacunas ou interpretar os conceitos indeterminados, sem que disso possa derivar direito novo; e **b)**

desempenhar um juízo técnico, desprovido da discricionariedade no seu sentido clássico, pois não se está diante de espaço entre várias soluções possíveis ou ponderações de interesses, mas a avaliação quanto aos critérios extrajurídicos, técnicos, de natureza objetiva; e

- (iv) A delegação à norma infralegal: **a)** não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais; **b)** deve poder ser retirada a qualquer momento, por decisão do Congresso, bem como deve haver a possibilidade de controle da delegação pelo poder delegante; e **c)** não permite o juízo de mérito quanto à conveniência e oportunidade da concretização da lei.

O descumprimento de qualquer dos requisitos mencionados colocará em dúvida a validade da norma infralegal. O controle da delegação legislativa, exercida por meio de conceitos indeterminados e da tipicidade aberta, deverá ser pautado pelo critério da pertinência, com fundamento nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, mediante juízo de ponderação. Em última instância, tal controle compete ao Poder Judiciário, a quem caberá aferir a conformidade da norma com os limites constitucionais da delegação normativa.

Pois bem, iniciando-se a análise do requisito “**(i)**”, da leitura da Lei 9.430/96, em momento algum se extrai não pretensão expressa ou mesmo implícita do legislador ordinário para que a Secretaria da Receita Federal buscasse arquitetar uma fórmula mais adequada do aquela que se compreende imediatamente do texto legal. Quando o legislador pretendeu realizar a delegação, assim o fez, como é o caso do art. 20 do diploma, o qual prescreve que: “Em circunstâncias especiais, o Ministro de Estado da Fazenda poderá alterar os percentuais de que tratam os arts. 18 e 19, caput, e incisos II, III e IV de seu § 3º”.

A ausência de delegação expressa dificulta a aplicação da Legalidade Tributária Suficiente, mas não veda a competência interpretativa da SRF que lhe foi conferida à época pelo Decreto 3.782/2001, que em seu art. 7º, inciso III, lhe possibilita “interpretar e aplicar a legislação fiscal, aduaneira e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução”. Conclui-se então que o requisito “**(i)**” foi descumprido., o que não invalida automaticamente a instrução normativa, mas diminui sobremaneira a abrangência que lhe pode ser empresada.

Passando-se para a análise do requisito “**(ii)**”, este se divide em três subtópicos: **a)** traçar limites à regulamentação pelo Executivo, prescrevendo, por exemplo, as condições,

limites de atuação e o valor máximo das exações; **b)** disciplinar os elementos essenciais para o reconhecimento do tributo e só então poderá deixar um espaço de complementação para a norma infralegal, não existindo ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária; e **c)** ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade.

Mas, como visto, à míngua de uma delegação expressa pela Lei 9.430/96 a fim de que norma infralegal perquirisse fórmulas de cálculo mais adequadas, consequentemente não há em seu texto limites à regulamentação da SRF, os quais poderiam ser traduzidos, por exemplo, em margens de lucro máximas e mínimas admitidas por ocasião da alteração da fórmula de cálculo, ou, de uma forma menos elaborada, em porcentagens máximas e mínimas de aumento/perda de arrecadação por ocasião da mesma alteração. Descumprido, portanto, o subtópico “a)”.

Deve-se investigar, então, se, ao menos, a Lei 9.430/96 disciplinou os elementos essenciais para o reconhecimento do comando legal (*in casu*, do método de cálculo para se aferir a parcela dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL), requisito esse essencial para se deixar um espaço de complementação para a norma infralegal. Tal investigação também demandará o resgate dos conceitos analisados no primeiro capítulo deste estudo.

A dificuldade reside na já analisada problemática de que há duas interpretações possíveis para o texto da lei. A primeira corrente admite por correta a interpretação dada pela IN SRF 32/01 ao art. 18, inciso II, da Lei 9.430/96, no sentido de que o método PRL-60 seria definido pela média aritmética dos preços de revenda (bens, direitos ou serviços), diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas, e da margem de lucro de 60% (no caso de bem importado aplicado em processo produtivo no Brasil) calculada sobre o preço de revenda, diminuídos os descontos, tributos, comissões e também o valor agregado no país.

Relembra-se aqui a fórmula que foi delimitada ao considerarmos as diretrizes de Jonathan Barros Vita²⁶⁶:

$\text{PRL-60} = (A - B - C - D) - 60\% \times (A - B - C - D - VA)$
A = preço médio ponderado da revenda entre partes não relacionadas

²⁶⁶ VITA, Jonathan Barros. Preços de transferência. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 235.

B = descontos incondicionais concedidos
C = impostos e contribuições incidentes sobre as vendas
D = comissões e corretagens pagas
VA = valor agregado
A – B – C – D = preço médio líquido de revenda

Fonte: elaboração do próprio autor.

Já a segunda corrente é a da “técnica redacional inapropriada”. O problema e a divergência residem na interpretação do seguinte dispositivo: “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 preposição “de” junto ao artigo “o” antes da expressão “valor agregado” pode levar a duas interpretações. A primeira, e aquela levada a cabo pela IN SRF 32/01, é a de que “do valor agregado” se refere ao termo “deduzidos”, constante no item 1. Já a segunda, conforme explicita Ricardo Marozzi Gregorio²⁶⁷, é a de que pode se referir à palavra “diminuídos”, que consta no caput do inciso II. Para evidenciar ambas as possibilidades:

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

(...)

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; (...).”

O autor também ressalta que essa técnica seria justificada pela intenção do legislador de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois “a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção”. Contudo, ressalva que ainda faltaria a inserção de uma vírgula antes da expressão “e do valor agregado”.

Diante da possibilidade dessa nova interpretação, Luís Eduardo Schoueri²⁶⁸ demonstra de forma ilustrativa que, ainda que tais parâmetros fossem adotados, a IN SRF 243/02 continuaria a produzir resultados diversos dos decorrentes da aplicação do texto legal (considere-se PP = PRL-60 dos exemplos anteriores):

²⁶⁷ GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma Avaliação da Sistemática do Método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência (3º volume). Coordenador: Luís Eduardo Schoueri. Dialética. São Paulo, 2009, p. 188.

²⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 248.

Texto supostamente legal	Texto da IN SRF 243/02
$PP = PL - VA - 60\%PL^{269}$	$PPn = \%nPL - 0,6 (\%nPL)$
$PP = 200 - 40 - 60\%200$	$PPn = \%n^{270}200 - 0,6 (\%n200)$
$PP = 160 - 120$	$PPn = 120 - 0,6 (120)$
$PP = 40$	$PPn = 48$

Fonte: SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 247-248.

Isso foi admitido inclusive em Acórdãos CARF pró-fisco (1201-000.658²⁷¹ e 9101-002.514²⁷²), cujos cálculos elaborados nos votos condutores buscam demonstrar que a fórmula introduzida pela IN SRF 243/02 resultaria em preços parâmetro sempre iguais ou superiores àqueles calculados com base no art. 18, II, “d”, item 1., da Lei 9.430/96 (seria possível importar por um preço de transferência maior), o que ensejaria valores a serem ajustados sempre iguais ou inferiores.

A IN SRF 243/02, então, pretendeu, em seus §§10 e 11 do art. 12²⁷³, alterar: (i) a fórmula de cálculo da margem de 60%, a qual, se antes era entendida como 60% sobre o valor

²⁶⁹ Ricardo Marozzi Gregorio indica a mesma fórmula: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.

²⁷⁰ $\%n = 0,6$ uma vez que o autor indica “um grau de agregação nacional de 40%”. Sendo esse o caso, então $G =$ percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados (G), logo 0,6.

²⁷¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1201-00.658, de 14 de março de 2012, pp. 16-17. Recurso Voluntário no Processo nº 16561.000175/2007-86. 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ e CSLL – Preços de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

²⁷² BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-002.514, de 13 de dezembro de 2016, pp. 20-21. Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte no Processo nº 16561.000042/2009-71. Câmara Superior de Recursos Fiscais / 1ª Turma. Recorrentes: Scania Latin America Ltda. e Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ – Preços de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

²⁷³ 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: (...)

§ 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;

do preço médio líquido de revenda menos o valor agregado no País (art. 18, inciso II, alínea “d”, item 1., da Lei 9.430/96), passou a ser 60% apenas da “parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados” (inciso IV, §11, art. 12, da IN SRF 243/02); e (ii) a fórmula de cálculo do preço parâmetro, pois enquanto para a legislação o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a IN SRF 243/02 (incisos I, II, III e V, §11, art. 12) pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas²⁷⁴, do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda.

A justificativa era a de que, ao se aplicar a fórmula $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$, e substituir o preço de “revenda” pela proporcionalização mencionada acima, o valor agregado deve ser neutralizado, resultando na equação $PPn = \%nPL - 0,6 (\%nPL)$, tal como prevista na IN SRF 243/02.

Ao analisar tais dispositivos, Jonathan Barros Vita²⁷⁵ delineia a seguinte fórmula, a qual, segundo ele, transbordou parcialmente da regra contida na Lei 9.430/96:

$PRL-60 = \{[G \times (A - B - C - D)] - 60\% \times [G \times (A - B - C - D)]\}$
A = preço médio ponderado da revenda entre partes não relacionadas
B = descontos incondicionais concedidos
C = impostos e contribuições incidentes sobre as vendas
D = comissões e corretagens pagas
E = valor dos bens, serviços e direitos importados considerados como custos
F = custo agregado no país
G = percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados = valor dos bens, serviços e direitos importados considerados como custos (E) / total dos custos incorridos na produção (E + F)

Fonte: elaboração do próprio autor.

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.

²⁷⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 243.

²⁷⁵ VITA, Jonathan Barros. Preços de transferência. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, pp. 240-241.

Novamente confrontando-se a fórmula acima delineada aos cálculos e valores exemplificativos feitos/utilizados por Luís Eduardo Schoueri²⁷⁶, chega-se exatamente ao mesmo resultado que o autor:

$\text{PRL-60} = \{[G \times (A - B - C - D)] - 60\% \times [G \times (A - B - C - D)]\}$
$\text{PRL-60} = \{[G \times (138 - 18)] - 60\% \times [G \times (138 - 18)]\}$
$\text{PRL-60} = \{[60/60 + 35 \times (138 - 18)] - 60\% \times [60/60 + 35 \times (138 - 18)]\}$
$\text{PRL-60} = \{[63,16\% \times 120] - 60\% \times [63,16\% \times 120]\}$
$\text{PRL-60} = \{75,79 - 60\% \times 75,79\}$
$\text{PRL-60} = \{75,79 - 45,47\}$
$\text{PRL-60} = 30,32$

Fonte: elaboração do próprio autor.

Dessa forma, relembra-se que, diferentemente do cálculo para o PRL-60 preconizado no art. 18, II, da Lei 9.430/96, os novos parâmetros introduzidos pela IN SRF 243/02 acarretam o seguinte: se o preço parâmetro ou PRL-60 é de R\$ 30,32, isso significa que ao se praticar um preço de revenda no mercado interno de R\$ 138,00 de bem/serviço/direito produzidos localmente, é possível que a empresa importe aquele bem/serviço/direito utilizados na produção do primeiro (revendido) por até R\$ 30,32. Assim, qualquer valor praticado a maior não será dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, diante dos indícios de superfaturamento.

Diante dessas divergências de interpretação da Lei 9.430/96, tanto na doutrina, quanto nas vias administrativa (SRF e contenciosa) e judicial, não se pode afirmar que houve a satisfatória disciplina dos elementos essenciais para o reconhecimento do comando legal (*in casu*, do método de cálculo para se aferir a parcela dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL), requisito esse essencial para se deixar um espaço de complementação para a norma infralegal.

Se algum consenso pode ser extraído da matéria ora em análise, é o fato de que a IN SRF 243/02 representou uma evolução matemática das modalidades de cálculo anteriores, para melhor ou para pior a depender da ótica fisco x contribuinte. Não obstante a presença na norma do conceito jurídico indeterminado “valor agregado”, a ausência de uma disciplina suficiente acerca do seu “papel” no cálculo parece cair em uma das vedações traçadas pelo STF quando

²⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 228.

da admissão da Legalidade Tributária Suficiente: “A função do regulamento é desempenhar um juízo técnico, desprovido da discricionariedade no seu sentido clássico, pois não se está diante de espaço entre várias soluções possíveis ou ponderações de interesses, mas a avaliação quanto aos critérios extrajurídicos, técnicos, de natureza objetiva”.

Subsumindo-se tal diretriz ao caso concreto, a regra de proporcionalização e a neutralização do valor agregado, não obstante demande uma avaliação quanto aos critérios extrajurídicos, técnicos, de natureza objetiva, a própria disciplina insuficiente do texto legal, somada à ausência de delegação específica, acarreta um cenário de várias soluções possíveis ou ponderações de interesses, o que é vedado aos regulamentos ainda pela jurisprudência mais aderente à Legalidade Tributária Suficiente. Descumprido, portanto, o subtópico “b)”. Tal descumprimento não acarreta na automática invalidação da instrução normativa, mas diminui sobremaneira a abrangência que lhe pode ser empresada.

Já a análise do subtópico “c)”, qual seja, a de que a lei delegatória deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade, tal questão será mais bem explorada no tópico seguinte do presente estudo.

4.3) A IN SRF 243/02 aderiu ou transbordou às/das diretrizes postas pela Lei 9.430/96? Interferência aparente e interferência de fato

Por fim, a investigação acerca do cumprimento dos requisitos “(iii)” e “(iv)”, bem como do subtópico “c)” do requisito “(ii)” será pautada pelo seguinte raciocínio: a instrução normativa não pode fugir dos princípios e critérios econômicos e jurídicos que a Lei 9.430/96 fixou, no caso o método PRL-60, ao mesmo tempo em que não se pode exigir que a instrução normativa restrinja-se a repetir os termos da lei. Para tal análise, serão considerados os fundamentos dos acórdãos do AREsp 511.736 e do REsp 1.787.614.

Para o AREsp 511.736, a sua *ratio decidendi* já aqui delimitada é a seguinte: a) a leitura da norma primária, em conjunto com a norma regulamentadora, evidencia que a última, em vez de apenas disciplinar a execução da primeira, inovou em relação à norma que buscava complementar. Tal inovação²⁷⁷ decorreu da inclusão do item “participação dos bens” na

²⁷⁷ Confira-se o seguinte trecho de sua fundamentação: “Ou seja, o ato infralegal editou critério completamente estranho à lei regulada, ao estabelecer como preço parâmetro ‘a diferença entre o valor da participação do bem,

fórmula de cálculo criada pela IN SRF 243/02 para se chegar ao preço de transferência (resultado final) (art. 12, §11, II e V); e b) impossibilidade de que prevaleça a regra criada pelo próprio credor (Receita Federal), a quem compete “apenas aplicar ou no máximo regulamentar as normas já criadas”.

Em relação ao REsp 1.787.614, se extrai o seguinte: a) a *ratio legis* do art. 18 da Lei 9.430/96 direciona a: (a.1) constatar o valor líquido de revenda, descontadas as despesas elencadas pela norma; (a.2) considerar, desse valor líquido de revenda, a parcela correspondente à participação do produto final; e (a.3) descontar a margem de lucro para alcançar o preço do insumo; e b) a função das normas infralegais é a de “explicar a lei” e “esclarecer a sua função prática”, o que é diferente de “repetir as suas palavras *ipsis litteris*”, uma vez que “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”.

Nota-se aqui uma notável divergência acerca de se a fórmula preconizada na IN SRF 243/02 poderia ser extraída da interpretação do próprio art. 18, inciso II, da Lei 9.430/96. Mas o ponto determinante que levou aos posicionamentos divergentes entre a Primeira e Segunda Turmas reside justamente na resposta (e sua justificativa) à questão formulada pelo Ministro Gurgel de Faria em seu voto: “o aperfeiçoamento dessa metodologia de cálculo poderia ser realizado por meio de instrução normativa, inovando no ordenamento em descompasso com a lei ordinária regulamentada e diminuindo a esfera jurídica dos contribuintes?”. A Segunda Turma, ao contrário da Primeira, não verificou inovação, mas sim “aclaramento”.

Porém, o seguinte raciocínio segue gerando estranhamento na fundamentação construída no REsp 1.787.614: se a IN SRF 243/02 não inovou no ordenamento jurídico – ou ao menos se não instituiu fórmula de cálculo distinta para o PRL-60 que a preconizada no texto legal –, seria desnecessária qualquer fundamentação teórica acerca da função das normas infralegais.

Ou seja, se verdadeira a premissa “a)” acima acerca da *ratio legis* do art. 18 da Lei 9.430/96, referida acepção por si só confirmaria que a IN SRF 243/02 atendeu ao Princípio da Legalidade. No entanto, e como já dito, optaram os Ministros Francisco Falcão e Mauro Campbell a tecer considerações acerca do escopo das normas infralegais em matéria tributária,

serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido’, preconizando uma espécie de proporção dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido”.

emprestando-lhes maior abrangência, bem como acerca do “Princípio da Legalidade Tributária Suficiente”.

Tal raciocínio se confirma uma vez que o próprio Ministro Mauro Campbell, ao tecer um raciocínio acerca do atendimento ao Princípio da Legalidade Tributária, ressalva expressamente que, ainda que se entendam relevantes as diferenças redacionais entre o art. 12, da IN/SRF 243/02, e o art. 18, da Lei 9.430/96, o método delineado na primeira está de acordo com o entendimento do STF, segundo o qual a legalidade tributária imposta pelo texto constitucional não é estrita ou fechada. Verifica-se que o Ministro Mauro Campbell pretende, na linha de precedentes da Corte Constitucional, adotar para a controvérsia ora em estudo o chamado “Princípio da Legalidade Tributária Suficiente”, no qual “a lei estabelece parâmetros e nortes que deverão ser preenchidos – com a razoabilidade necessária em uma relação entre fins e meios – pelos normativos infralegais”.

Referida base principiológica, como já visto, empresta maior abrangência às normas infralegais, desde que cumpridos os seus requisitos, os quais passam a ser mais bem analisados a seguir. Aqui, deve-se analisar se a:

- (i) Lei 9.430/96 delegatária foi legitimamente justificada e se o diálogo com a IN/SRF 243/02 se deu em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade?;
- (ii) IN/SRF 243/02 cumpriu com a sua finalidade de: **a)** preencher lacunas ou interpretar os conceitos indeterminados, sem que disso possa derivar direito novo; e **b)** desempenhar um juízo técnico, desprovido da discricionariedade no seu sentido clássico, pois não se está diante de espaço entre várias soluções possíveis ou ponderações de interesses, mas a avaliação quanto aos critérios extrajurídicos, técnicos, de natureza objetiva?; e
- (iii) (suposta) delegação da Lei 9.430/96 à IN/SRF 243/02: **a)** resultou em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais; **b)** poderia ser retirada a qualquer momento, por decisão do Congresso, bem como haveria a possibilidade de controle da delegação pelo poder delegante; e **c)** permitiria o juízo de mérito quanto à conveniência e oportunidade da concretização da lei?

No tocante ao requisito “(i)”, não se verifica justificação legítima ou razoável do texto legal, uma vez que, conforme já apontado, sequer houve delegação expressa a fim de que norma infralegal perquirisse fórmulas de cálculo mais adequadas. A regulamentação levada a cabo pela IN/SRF 243/02 deve ter sua força extraída das normas gerais de competência da SRF face a legislação tributária.

Em continuidade, para se aferir se a IN/SRF 243/02 promoveu um diálogo com a Lei 9.430/96 em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade (segunda parte do requisito “(i)”), torna-se necessário investigar o cumprimento dos requisitos “(ii)” e “(iii)”.

Isso porque, a finalidade da IN/SRF 243/02, enquanto norma infralegal, é a de: **a)** preencher lacunas ou interpretar os conceitos indeterminados, sem que disso possa derivar direito novo; e **b)** desempenhar um juízo técnico, desprovido da discricionariedade no seu sentido clássico, pois não se está diante de espaço entre várias soluções possíveis ou ponderações de interesses, mas a avaliação quanto aos critérios extrajurídicos, técnicos, de natureza objetiva.

O subtópico “a)” pode até, em uma primeira análise, se assemelhar com a abrangência que o Ministro Francisco Falcão conferiu ao papel das normas infralegais em seu voto no REsp 1.787.614, com base inclusive em doutrina, no sentido de que “a omissão do legislador não exclui o ônus de o Executivo cumprir as suas funções institucionais, suprimindo integralmente a lacuna da lei no caso de normas de eficácia plena”²⁷⁸.

Um exame mais aprofundado, porém, sobretudo da doutrina lá colacionada, revela que os ensinamentos de José Carlos Francisco na obra em comento são voltados ao estudo comparado sobre o tratamento dado ao poder regulamentar, especificamente os atos administrativos normativos e ordinativos da Administração, no direito da Alemanha, Espanha, Estados Unidos, França, Inglaterra, Itália e Portugal.

Não obstante as conclusões do autor sejam acertadas, não podem ser transpostas de forma integral e sem ressalvas a um debate de índole tributária. Na verdade, ainda à luz da Legalidade Tributária Suficiente, as conclusões do autor podem ser assim complementadas a fim de encaixarem com exatidão no presente estudo: “a omissão do legislador não exclui o ônus

²⁷⁸ Função Regulamentar e Regulamentos, 1ª. Edição: 2009. Ed. Forense.

de o Executivo cumprir as suas funções institucionais, suprimindo integralmente a lacuna da lei no caso de normas de eficácia plena” [**desde que disso não derive direito novo**].

É este o ponto nodal do presente debate: o preenchimento dos conceitos indeterminados e da tipicidade aberta não pode, em matéria tributária, ainda que de Legalidade Tributária Suficiente, acarretar direito novo. Inobservância parecida pode ser extraída do voto do Ministro Mauro Campbell, ao afirmar que “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”. Ora, em momento algum o STF pretendeu substituir a Legalidade Tributária Estrita pela Legalidade Tributária Suficiente. Admitiu, apenas, que existem graus de Legalidade admitidos pela CF/88, mais flexíveis ou rígidos, a depender da espécie tributária e dependentes da dialogicidade entre a lei tributária e a norma infralegal.

Não obstante o brilhantismo daquele voto à luz da perspectiva internacional de *transfer pricing* e do “princípio do *arm’s length*”, carece rigor argumentativo a transposição da Legalidade Tributária Suficiente ao caso ora em análise. Isso porque é lá afirmado em um primeiro momento que, “ainda que se entendam relevantes as 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”, defendendo-se que, por conseguinte, a regra da proporcionalização explicaria a correta execução da norma, e, com isso, já se atinge a conclusão de que “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”.

É necessário, portanto, que se realize um estudo mais aprofundado dos precedentes do STF sobre o tema, o que se pretendeu no presente estudo, categorizar as hipóteses e requisitos atinentes à (necessidade de) aplicabilidade da Legalidade Tributária Suficiente e, por fim, realizar a subsunção destes ao caso concreto, para só aí atingir-se uma conclusão. Assim, deve-se investigar se a IN/SRF 243/02 criou ou não novo direito. É inegável o fato de que a IN SRF 243/02 é uma evolução matemática das modalidades de cálculo anteriores (vide Acórdão pró-fisco 9101-002.324²⁷⁹).

²⁷⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-002.324, de 3 de maio de 2016, pp. 12-13. Recurso Especial do Contribuinte no Processo nº 16561.000206/2008-80. Câmara Superior de Recursos Fiscais / 1ª Turma. Recorrente: Alcatel-Lucent Brasil S/A. Interessado: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ – Preços de Transferência. Disponível em:

Tal não poderia ser diferente, uma vez que a IN SRF 243/02 alterou: (i) a fórmula de cálculo da margem de 60%, a qual, se antes era entendida como 60% sobre o valor do preço médio líquido de revenda menos o valor agregado no País (art. 18, inciso II, alínea “d”, item 1., da Lei 9.430/96), passou a ser 60% apenas da “parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados” (inciso IV, §11, art. 12, da IN SRF 243/02); e (ii) a fórmula de cálculo do preço parâmetro, pois enquanto para a legislação o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a IN SRF 243/02 (incisos I, II, III e V, §11, art. 12) pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas²⁸⁰, do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda (a regra de proporcionalização).

Não obstante haja um razoável consenso no STJ no sentido de que se trata de uma modalidade razoável de cálculo, não houve aqui uma mera explicitação de conceitos jurídicos indeterminados, mas sim a utilização de novos critérios, conceitos e métricas (expurgo do valor agregado e regra de proporcionalização) não existentes no texto legal.

Consoante concluído anteriormente, não obstante a presença na norma do conceito jurídico indeterminado “valor agregado”, a ausência de uma disciplina suficiente acerca do seu “papel” no cálculo parece cair em uma das vedações traçadas pelo STF quando da admissão da Legalidade Tributária Suficiente, quer dizer, a função do regulamento de desempenhar um juízo técnico, desprovido da discricionariedade, não se confunde com um espaço entre várias soluções possíveis ou ponderações de interesses. Ao revés, deve ocorrer a avaliação quanto aos critérios extrajurídicos, técnicos, de natureza objetiva.

Em uma tentativa de se responder à questão formulada pelo Ministro Gurgel de Faria em seu voto: “o aperfeiçoamento dessa metodologia de cálculo poderia ser realizado por meio de instrução normativa, inovando no ordenamento em descompasso com a lei ordinária regulamentada e diminuindo a esfera jurídica dos contribuintes?”, com base no até aqui exposto e à luz da Legalidade Tributária Suficiente, é de que sim, a metodologia de cálculo do PRL-60 até poderia ser aperfeiçoada pela via da instrução normativa, na medida em que, e apenas se, a Lei 9.430/96 tivesse disciplinado o substrato, os elementos e ferramentas para tanto.

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

²⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 243.

O substrato foi sim disciplinado. Ora, é evidente que a lei pretendia ver cumprido o “princípio do *arm's length*”. É também inquestionável, conforme introduzido neste estudo, que o art. 18 da Lei 9.430/96 pretendeu impedir que práticas de sub e superfaturamento desloquem renda para outras jurisdições e/ou gerem artificialmente despesas dedutíveis das bases do IRPJ e da CSLL. Não obstante, tal substrato, à luz da Legalidade Tributária Suficiente, revela-se insuficiente. Faltaram os elementos e ferramentas para o reconhecimento do comando legal (*in casu*, do método de cálculo para se aferir a parcela dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL), requisito esse essencial para se deixar um espaço de complementação para a norma infralegal. Descumprido, assim, o requisito “(ii)” na sua totalidade.

Por fim, o último requisito “(iii)” dispensa maiores digressões, uma vez que sequer houve delegação expressa da Lei 9.430/96 à IN SRF 243/02. Ainda que admitida a competência regulamentar da SRF, observa-se que: **a)** a edição da norma infralegal não implicou desapoderamento do legislador quanto à definição de elementos essenciais da obrigação tributária (requisito cumprido); **b)** a norma poderia, sim, ser revogada a qualquer tempo por decisão do Congresso Nacional, além de estar sujeita a controle jurisdicional (requisito cumprido); e **c)** admite-se juízo de mérito quanto à conveniência e oportunidade da concretização da lei (requisito descumprido), diante da já reconhecida evolução matemática do critério de cálculo por ela instituído.

O não preenchimento da maior parte dos requisitos necessários à aplicabilidade à IN/SRF 243/02 da Legalidade Tributária Suficiente, bem como a necessidade de flexibilização de alguns deles (i.e., alto grau de coatividade, ausência de extrafiscalidade e contraprestacionalidade), leva, assim, a concluir que a ela deve-se aplicar a Legalidade Estrita. Consequência disso é que o escopo das normas infralegais no caso ora em análise, na medida em que afetam diretamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é o de que devem se limitar a “ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei”, mas não para “agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada”²⁸¹.

E conforme já traçado anteriormente, enquanto a interferência aparente veiculada em norma infralegal atua dentro dos limites da Legalidade e daqueles estatuídos pela lei tributária regulamentada, a interferência de fato convida à ilegalidade do ato, por desbordar da lei

²⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 279.

tributária em sentido estrito. A linha entre ambas é tênue, e para que se verifique se ocorreu a interferência aparente ou a de fato, é necessário analisar de maneira aprofundada a interpretação inserida pelo fisco na norma infralegal e confrontá-la ao texto da lei que se pretendeu regulamentar, exercício esse o qual já foi realizado neste estudo.

Face esse raciocínio, entende-se que ocorreu interferência de fato, e não aparente, no fenômeno jurídico-tributário da Lei 9.430/96 pela IN/SRF 243/02, porquanto descumpridos os requisitos da Legalidade Tributária Suficiente, atraindo a Legalidade Tributária Estrita, pelas seguintes razões:

- (i) A Lei 9.430/96 não delegou, expressa ou implicitamente, competência à IN/SRF 243/02 para investigar, criar critérios, conceitos e métricas visando o aperfeiçoamento da metodologia de cálculo do PRL-60;
- (ii) Por causa disso não há limites claros à regulamentação pelo Executivo, a exemplo de condições, limites de atuação e o valor máximo das exações, o que convida à possibilidade de arbítrio fiscal;
- (iii) A Lei 9.430/96 não disciplinou os elementos e ferramentas para o reconhecimento do comando legal (*in casu*, do método de cálculo para se aferir a parcela dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL), requisito esse essencial para se deixar um espaço de complementação para a norma infralegal;
- (iv) Não houve apenas um diálogo entre a Lei 9.430/96 e a IN/SRF 243/02 em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade, mas sim de preenchimento de lacunas com a criação de novo direito;
- (v) Tendo em vista as já comprovadas divergências interpretativas na redação do art. 18, inciso II, da Lei 9.430/96, a SRF não desempenhou um juízo técnico desprovido da discricionariedade, pois o presente caso revela um espaço entre várias soluções possíveis ou ponderações de interesses (Lei 9.430/96 x IN SRF 32/01 x IN SRF 243/02), que extrapolam a avaliação quanto aos critérios extrajurídicos, técnicos, de natureza objetiva;
- (vi) A IN/SRF 243/02, apesar de não resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais e poder ser revogada a qualquer momento, por decisão do Congresso via edição de nova lei, acabou por permitir o juízo de mérito quanto à conveniência e oportunidade da concretização da lei.

Importante ratificar que não há na Lei 9.430/96 limites à regulamentação da SRF, os quais poderiam ser traduzidos, por exemplo, em margens de lucro máximas e mínimas admitidas por ocasião da alteração da fórmula de cálculo, ou, de uma forma menos elaborada, em porcentagens máximas e mínimas de aumento/perda de arrecadação por ocasião da mesma alteração.

Ademais, no que toca à ausência de juízo técnico desprovido da discricionariedade promovido pela SRF quando da edição da IN SRF 243/02, não obstante se verifique razoável consenso entre as Turmas de Direito Público do STJ (e dos acórdãos pró-fisco no CARF e TRFs) de que aquela norma seria a mais adequada para aferir o correto “preço de transferência” e “mais eficiente quanto a evitar a prática de manipulação dos preços em operações com pessoas vinculadas”, ela mesma não era carente de distorções.

Um fato que parece ter refugido dos debates nas vias administrativa e judicial é o raciocínio feito por Diego Marchant²⁸², ao constatar que o método PRL-60, segundo a IN SRF 243/02, introduziu a técnica da proporcionalização, no entanto, manteve a margem de lucro que o legislador criou para a outra técnica – a da dedução do valor agregado. Segundo o autor, essa é a origem dos resultados distorcidos gerados pelo método previsto na IN SRF 243/02, uma vez que utilizou para as vendas fictas a margem de 60%. E continua explicando que “Ora, se a técnica da proporcionalização transforma a venda de um produto acabado em várias vendas, deveria se utilizar a margem de 20% aplicável às revendas”.

Nesse sentido, Diego Marchant²⁸³ demonstra que tal conclusão pode ser comprovada pela própria Lei 12.715/12, que, em seu art. 47, introduziu o novo PRL, o qual adota a regra da proporcionalização prevista na IN SRF 243/02, mas utiliza uma margem única de 20% para revenda e produção local (ressalvadas algumas exceções setoriais que variam entre 30% e 40%).

Ante todo o exposto, o presente estudo chegou às conclusões a seguir sumarizadas, as quais refletem integralmente todo o esforço investigativo aqui empreendido:

²⁸² MARCHANT, Diego. Uma Visão Analítica do PRL-60 – A Delimitação dos Problemas da IN nº 243 e da Lei nº 9.430. In: *Tributos e Preços de Transferência* (4º volume). Coordenador: Luís Eduardo Schoueri. Dialética. São Paulo, 2013, p. 47.

²⁸³ MARCHANT, Diego. Uma Visão Analítica do PRL-60 – A Delimitação dos Problemas da IN nº 243 e da Lei nº 9.430. In: *Tributos e Preços de Transferência* (4º volume). Coordenador: Luís Eduardo Schoueri. Dialética. São Paulo, 2013, p. 47.

- (i) A IN SRF 243/02 violou o Princípio da Legalidade Estrita, sendo esta a base principiológica aplicável ao método PRL-60, na forma em que [insuficientemente] disciplinado pela Lei 9.430/96;
- (ii) A Legalidade Tributária Suficiente não é incompatível com o ordenamento jurídico relativo aos preços de transferência, sendo, inclusive, recomendável, desde que a lei de regência cuide de cumprir os requisitos delineados pela jurisprudência do STF a fim de deixar um espaço para o regulamento, o que não se verifica no caso objeto deste estudo; e
- (iii) A IN SRF 243/02 transbordou das diretrizes postas pela Lei 9.430/96, incorrendo em interferência de fato, uma vez que, em razão da insuficiência de elementos e ferramentas na Lei 9.430/96, acabou por criar novos critérios, conceitos e métricas visando o aperfeiçoamento da metodologia de cálculo do PRL-60.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A força motriz do presente estudo foi o anseio de que os resultados desta investigação possam contribuir não apenas para o debate acadêmico e jurisprudencial, mas também para a racionalização da edição de futuros atos normativos infralegais e leis delegativas e, em última análise, para o fortalecimento da segurança jurídica no sistema tributário brasileiro, muito questionada nos últimos anos.

Embora não tenha sido objeto específico deste estudo, verifica-se que não obstante haja consenso na doutrina e na jurisprudência de que cumpre ao Poder Judiciário analisar eventual descompasso de interpretação conferida pelo fisco à lei tributária, não uma definição clara de se, por exemplo, o tema é de competência do STJ ou do STF. Isto porque, como também visto, trata-se de matéria que pode ser solucionada tanto pela via infraconstitucional quanto constitucional.

A despeito dessa mútua competência, ou “zona de penumbra” como preferiu chamar a doutrina, verifica-se nos últimos anos uma tendência a maior flexibilização da Legalidade Tributária mediante a utilização de conceitos jurídicos indeterminados, tipos abertos e delegações legislativas à norma infralegal para verdadeiramente delinear aspectos do fenômeno jurídico-tributário. Tal delineamento realizado pelas normas infralegais mereceu considerações à parte neste estudo, ao ponto de se propor o chamado fenômeno da interferência aparente, no qual se visou demonstrar que há hipóteses em que a norma infralegal, ainda que altere a forma

como a tributação ocorria em um cenário anterior, ainda assim não incorrerá em violação ao Princípio da Legalidade Tributária.

Para se aferir se de fato não houve tal violação, é dizer, se ocorreu tão somente o delineamento de aspectos do fenômeno jurídico-tributário, até mesmo superando interpretações de normas infralegais anteriores de modo a conferir a eficácia pretendida pela lei tributária (interferência aparente), é necessário, de acordo com a jurisprudência mais recente, aferir primeiro qual o grau de Legalidade aplicável na espécie para aí então analisar a norma infralegal, cotejando-a com as disposições da lei tributária.

Tal cotejo deve ser realizado a partir dos seguintes critérios de validade para a mitigação da Legalidade Tributária Estrita (sobretudo pela via da lei autorizadora da delegação, hipótese essa que foi mais analisada pelo STF), a partir da Legalidade Tributária Suficiente:

- (i) Deve existir ato específico que, de forma expressa, concretize a delegação, o qual pode ser a própria CF/88 ou a lei;
- (ii) A lei deverá: **a)** traçar limites à regulamentação pelo Executivo, prescrevendo, por exemplo, as condições, limites de atuação e o valor máximo das exações; **b)** disciplinar os elementos essenciais para o reconhecimento do tributo e só então poderá deixar um espaço de complementação para a norma infralegal, não existindo ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária; e **c)** ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade;
- (iii) A finalidade da normatização secundária é: **a)** preencher lacunas ou interpretar os conceitos indeterminados, sem que disso possa derivar direito novo; e **b)** desempenhar um juízo técnico, desprovido da discricionariedade no seu sentido clássico, pois não se está diante de espaço entre várias soluções possíveis ou ponderações de interesses, mas a avaliação quanto aos critérios extrajurídicos, técnicos, de natureza objetiva; e
- (iv) A delegação à norma infralegal: **a)** não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais; **b)** deve poder ser retirada a qualquer momento, por decisão do Congresso, bem como deve haver a

possibilidade de controle da delegação pelo poder delegante; e **c)** não permite o juízo de mérito quanto à conveniência e oportunidade da concretização da lei.

Disto isso, voltando à atenção para o caso objeto deste estudo, lá foi atingida a conclusão de que a IN SRF 243/02 pretendeu, em seus §§10 e 11 do art. 12, alterar: (i) a fórmula de cálculo da margem de 60%, a qual, se antes era entendida como 60% sobre o valor do preço médio líquido de revenda menos o valor agregado no País (art. 18, inciso II, alínea “d”, item 1., da Lei 9.430/96), passou a ser 60% apenas da “parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados” (inciso IV, §11, art. 12, da IN SRF 243/02); e (ii) a fórmula de cálculo do preço parâmetro, pois enquanto para a legislação o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a IN SRF 243/02 (incisos I, II, III e V, §11, art. 12) pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda.

Também foi concluído, com base em toda a doutrina e jurisprudência aqui analisados, que a IN SRF 243/02 é uma evolução matemática das modalidades de cálculo anteriores (vide Acórdão pró-fisco 9101-002.324²⁸⁴. E aplicado todo o racional teórico tributário ao ordenamento jurídico dos preços de transferência, foi concluído que a Legalidade Tributária Suficiente não é com ele incompatível, sendo, inclusive, recomendável, desde que a lei de regência cuide de cumprir os requisitos delineados pela jurisprudência do STF a fim de deixar um espaço para o regulamento.

Isso, contudo, não foi verificado no caso objeto deste estudo. Isto porque o grau de Legalidade aplicável à IN SRF 243/02 e principalmente à Lei 9.430/96 na parte em que disciplina o método PRL-60 é a Legalidade Tributária Estrita, o que reduz o escopo de atuação das normas infralegais. Viu-se que não há na Lei 9.430/96 limites à regulamentação da SRF, os quais poderiam ser traduzidos, por exemplo, em margens de lucro máximas e mínimas admitidas por ocasião da alteração da fórmula de cálculo, ou, de uma forma menos elaborada, em porcentagens máximas e mínimas de aumento/perda de arrecadação por ocasião da mesma alteração.

²⁸⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-002.324, de 3 de maio de 2016, pp. 12-13. Recurso Especial do Contribuinte no Processo nº 16561.000206/2008-80. Câmara Superior de Recursos Fiscais / 1ª Turma. Recorrente: Alcatel-Lucent Brasil S/A. Interessado: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ – Preços de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

A minguada de tais limites, a IN SRF 243/02 transbordou das diretrizes postas pela Lei 9.430/96, incorrendo em interferência de fato, uma vez que, em razão da insuficiência de elementos e ferramentas na Lei 9.430/96, acabou por criar novos critérios, conceitos e métricas visando o aperfeiçoamento da metodologia de cálculo do PRL-60. Diante dessas constatações, concluiu-se que a IN SRF 243/02 violou o Princípio da Legalidade Estrita, sendo esta a base principiológica aplicável ao método PRL-60, na forma em que [insuficientemente] disciplinado pela Lei 9.430/96.

Assim, e conforme adiantado no início deste estudo, trata-se de temática não apenas juridicamente densa, mas também de extrema atualidade e utilidade prática, uma vez que inúmeros litígios tributários contemporâneos têm origem justamente em atos infr legais que, ao extrapolar os limites de sua função regulamentar, geram instabilidade e insegurança jurídica. No decorrer e na conclusão da pesquisa, verificou-se que os conceitos aqui delineados e até propostos são úteis em uma perspectiva geral quando da redação das normas e também de sua interpretação pelos operadores do Direito, seja o fisco, seja o Poder Judiciário.

No que toca a uma perspectiva objetiva, e se porventura cabe algum espaço de pessoalidade ao interesse fim do autor em um trabalho como o presente, entende-se que a Primeira Seção do STJ não está obrigada a seguir necessariamente os mesmos passos que o presente estudo para exercer o seu convencimento motivo. Contudo, o que se pode afirmar/recomendar é que não poderá se distanciar dos conceitos aqui traçados, tampouco deixar de subsumir se a Legalidade Tributária Suficiente é de fato aplicável ao caso concreto.

A discussão é especialmente relevante para os Tribunais Superiores, a quem compete a última palavra sobre os conflitos fisco x contribuinte. Fato é que o instituto de julgamento de matérias ao rito repetitivo e da repercussão geral aproxima o sistema judicial brasileiro ao da *common law*, e fortalece o emprego dos precedentes judiciais qualificados valorizando, deste modo, a estabilidade e a segurança jurídica.

Não obstante, deve haver um cuidado por parte dos magistrados ao aplicar um precedente, verificando a ocorrência de semelhanças entre o caso em julgamento e a decisão proferida pela Corte Superior, analisando, consequentemente, a *ratio decidendi* e o *obiter dicta*. É imprescindível o fiel cumprimento de algumas etapas como o exame atento do caso concreto, a verificação desta semelhança com o caso submetido ao exame pela Corte e, somente após a correta identificação da *ratio decidendi*, decidir ou não por sua aplicação.

Após aplicação das etapas imprescindíveis na decomposição do precedente, a saber: (i) examinar atentamente o caso concreto; (ii) verificar a semelhança, ou diferença, entre eles; (iii) identificar a *ratio decidendi*, diferenciando-a do *obiter dicta* (e são muitos na jurisprudência do STF); e (iv) decidir pela aplicação do precedente ao caso concreto, conclui-se, conforme visto acima, que o caso concreto, à luz do racional firmado pelo STF, não se compatibiliza com a Legalidade Tributária Suficiente.

A declaração de ilegalidade da IN SRF 243/02 não deve ser vista como a chancela da utilização de metodologias de apuração do *quantum debeatur* menos eficientes, mas, ao revés, como uma mensagem ao legislador e aos operadores do Direito, no sentido de que somente é possível, por norma infralegal, o delineamento de certos aspectos da regra-matriz de incidência, a fim de conformar a norma à realidade, na medida em que, e apenas se, a lei tributária fornecer o substrato, os elementos e as ferramentas para tanto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Lejus, 2002.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União; Controladoria-Geral da União. Relatório de auditoria conjunta CGU e TCU: avaliação da integridade do CARF. Brasília, DF: TCU; CGU, 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu>. Acesso em: 18 abr. 2025.
- BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Direito tributário aplicado. São Paulo: Almedina Brasil, 2020.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. São Paulo: IBET, 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-de-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em: 8 maio 2025.
- CHISTÉ, Igor Lubiana. Competência regulamentar tributária. 2018. 217 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/21675>. Acesso em: 17 maio 2025.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da incidência tributária ou fenomenologia da tributação e princípios retores. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 2004. In: Meio século de tradição: coletânea comemorativa. Disponível em: <https://www.ibet.com.br>. Acesso em: 8 maio 2025.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: sumário executivo. 5. ed. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br>. Acesso em: 18 abr. 2025.
- CUNHA, Leonardo Carneiro de. O processo Civil no Estado Constitucional e os fundamentos do Projeto do novo Código de Processo Civil brasileiro. Revista de processo, v.209, julho, 2012.
- GREGORIO, Ricardo Marozzi. Arm's length e praticabilidade nos preços de transferência. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito da USP. São Paulo. 2010. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011-133745/publico/Tese_RICARDO_MAROZZI_GREGORIO_Versao_Completa.pdf. Acesso em: 5 maio 2025.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros.

MARINONI, Luiz Guilherme. A zona de penumbra entre o STJ e o STF: a função das cortes supremas e a delimitação do objeto dos recursos especial e extraordinário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

OECD. Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>. Acesso em: 7 abr. 2025.

OCDE. Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros [*Action plan on base erosion and profit shifting*]. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264207790-pt>. Acesso em: 4 maio 2025.

OECD. Transfer pricing and multinational enterprises. Paris: OECD Publishing, 1979. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/transfer-pricing-and-multinational-enterprises_9789264167773-en.html. Acesso em: 7 abr. 2025.

PÁDUA, Felipe Bizinoto Soares de. Lineamentos sobre a relação jurídica tributária. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, n. 47, 1º sem. 2021. ISSN 1415-8124. DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-47-8>.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; PRZEPIORKA, Michell (Coord.). Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2022.

PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a estrutura do Direito Tributário no Brasil. Revista de Direito Tributário Atual, n. 24. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2010. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1656/1147>. Acesso em: 17 maio 2025.

ROCHA, Sergio André. Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). Preços de Transferências. In: Tributos e Preços de Transferência (1º volume). São Paulo, 1997.

SANTOS, Lucilene Rodrigues; FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. O princípio arm's length em transações com intangíveis de propriedade intelectual: uma análise sob o prisma do Projeto BEPS. Revista da Advocacia-Geral da União, Brasília, DF, v. 23, n. 1, mar. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenadores). Tributos e Preços de Transferência (2º volume). Dialética. São Paulo, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coordenador). Tributos e Preços de Transferência (3º volume). Dialética. São Paulo, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coordenador). Tributos e Preços de Transferência (4º volume). Dialética. São Paulo, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013.

TOGNETTI, Silvania Conceição. Presunções e ficções legais no direito tributário e no imposto sobre a renda. Direito Tributário Atual, n. 21, São Paulo: IBDT, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. In: Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, n. 58, 2004.

VITA, Jonathan Barros. Preços de transferência. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA CONSULTADAS

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 2448, de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=203584>. Acesso em: 7 abr. 2025.

BRASIL. Congresso Nacional. Medida Provisória nº 478, de 29 de dezembro de 2009. Dispõe sobre a extinção da Apólice do Seguro Habitacional do Sistema Financeiro da Habitação – SH/SFH, altera a legislação tributária relativamente às regras de preços de transferência, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/95277>. Acesso em: 4 maio 2025.

BRASIL. Congresso Nacional. Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012. Altera a redação dos arts. 18, 19 e 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para dispor sobre as deduções na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos: I – Método dos Preços Independentes Comparados – PIC; II – Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/104845>. Acesso em: 4 maio 2025.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 4 maio 2025.

BRASIL. Decreto nº 3.782, de 5 de abril de 2001. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 6 abr. 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3782.htm. Acesso em: 19 maio 2025.

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 23 nov. 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm. Acesso em: 19 maio 2025.

BRASIL. Decreto nº 11.109, de 29 de junho de 2022. Promulga o Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República de Singapura para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e seu Protocolo, firmados em Singapura, em 7 de maio de 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/D11109.htm. Acesso em: 4 maio 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 4 maio 2025.

BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 16 dez. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 19 maio 2025.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 18 abr. 2025.

BRASIL. Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000. Altera dispositivos das Leis nºs 8.112, de 11 de dezembro de 1990, e 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e dá outras providências. Exposição de motivos. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2000/lei-9959-27-janeiro-2000-370687-exposicaodemotivos-150060-pl.html>. Acesso em: 17 abr. 2025.

BRASIL. Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012. (...); e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 set. 2012. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112715.htm. Acesso em: 18 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1401-001.594, de 6 de abril de 2016. Recurso Voluntário no Processo nº 16643.720063/2013-83. 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ e CSLL – Preço de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 17 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1202-000.835, de 7 de agosto de 2012. Recurso Voluntário no Processo nº 16643.000043/2009-14. 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Delphi Automotives Systems do Brasil Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ – Preço de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1302-000.915, de 10 de abril de 2012. Recurso Voluntário no Processo nº 16561.000185/2007-11. 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Laboratórios Pfizer Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ/CSLL – Preço de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1101-000.864, de 7 de março de 2013. Recurso de Ofício e Voluntário no Processo nº 16643.000308/2010-18. 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Eli Lilly do Brasil Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário – IRPJ e CSLL – Preço de Transferência. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-001.262, de 6 de agosto de 2013. Recurso Voluntário no Processo nº 16643.000288/2010-77. 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Siemens Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ – Preço de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-001.275, de 10 de setembro de 2013. Recurso de Ofício e Voluntário no Processo nº 10283.720851/2010-87. 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrentes: LG Electronics da Amazônia Ltda e Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ – Preço de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1201-00.658, de 14 de março de 2012. Recurso Voluntário no Processo nº 16561.000175/2007-86. 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ e CSLL – Preços de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-002.514, de 13 de dezembro de 2016. Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte no Processo nº 16561.000042/2009-71. Câmara Superior de Recursos Fiscais / 1ª Turma. Recorrentes: Scania Latin America Ltda. e Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ – Preços de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1401-000.800, de 12 de junho de 2012. Recurso de Ofício e Voluntário no Processo nº 10283.720852/2010-21. 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrentes: Philips Eletrônica da Amazônia Ltda. e Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ e CSLL – Preço de Transferência e Compensação de Prejuízos Fiscais. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-00.967, de 3 de julho de 2012. Recurso Voluntário no Processo nº 16643.000266/2010-15. 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrente: Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ – Preços de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1102-000.610, de 23 de novembro de 2011. Recurso de Ofício e Voluntário no Processo nº 10283.721272/2008-37. 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento. Recorrentes: LG Eletrônica da Amazônia Ltda. e Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ e CSLL – Preço de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-002.324, de 3 de maio de 2016. Recurso Especial do Contribuinte no Processo nº 16561.000206/2008-80. Câmara Superior de Recursos Fiscais / 1ª Turma. Recorrente: Alcatel-Lucent Brasil S/A. Interessado: Fazenda Nacional. Assunto: IRPJ – Preços de Transferência. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula Vinculante nº 115, aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018. Enunciado: “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 nos termos da Portaria ME nº 129, de 1º de abril de 2019. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 95, de 30 de abril de 1997. Dispõe sobre as margens de lucro a serem aplicadas na determinação de preços a serem utilizados como parâmetro nas operações de compra e venda de bens, serviços e direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica vinculada, domiciliada no exterior. Publicado(a) no DOU de 02/05/1997, página 8782. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/22937>. Acesso em: 18 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 ago. 2001. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/25731>. Acesso em: 19 maio 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB nº 1.098, de 8 de agosto de 2013. Dispõe sobre atos administrativos no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 13 ago. 2013. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/44697/visao/original>. Acesso em: 22 maio 2025.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 38, de 30 de abril de 1997. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda de bens e direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 maio 1997. Seção 1, p. 8892. Disponível em:

<https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/13658>. Acesso em: 18 abr. 2025.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 32, de 30 de março de 2001. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda de bens e direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 3 abr. 2001. Seção 1, p. 17. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/13539>. Acesso em: 18 abr. 2025.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 13 nov. 2002. Seção 1, p. 17. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/15119>. Acesso em: 18 abr. 2025.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 16 mar. 2017. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/81268/visao/multivigente>. Acesso em: 19 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 511.736/SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data de autuação: 8 maio 2014. Brasília, DF. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=AREsp+511736+&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em: 4 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp n. 2.355.991/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 5 maio 2025, DJEN de 9 maio 2025. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp n. 2.212.939/PR, relator Ministro Teodoro Silva Santos, Segunda Turma, julgado em 30 set. 2024, DJe de 3 out. 2024. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 728.330/RJ, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 19 mar. 2009, DJe de 15 abr. 2009. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.872.241/PE, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 23 nov. 2022, DJe de 14 dez. 2022. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.089.998/RJ, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 18 out. 2011, DJe de 30 nov. 2011. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.586.950/RS, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 19 set. 2017, DJe de 9 out. 2017. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.628.374/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 4 fev. 2020, DJe de 14 fev. 2020. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.799.306/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, relator para acórdão Ministro Francisco Falcão, Primeira Seção, julgado em 11 mar. 2020, DJe de 19 maio 2020. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 812.799/SC, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 16 maio 2006, DJ de 12 jun. 2006, p. 450. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp n. 620.922/MG, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 15 ago. 2006, DJ de 18 set. 2006, p. 266. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 900.015/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 11 nov. 2008, DJe de 1 dez. 2008. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.556.350/RS, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 24 nov. 2015, DJe de 1 dez. 2015. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.833.983/CE, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 6 ago. 2024, DJe de 9 ago. 2024. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp n. 2.162.101/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 11 dez. 2024, DJEN de 16 dez. 2024. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. MS n. 7.790/DF, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Seção, julgado em 24 nov. 2004, DJ de 1 fev. 2005, p. 389. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.506.281, relator Ministro Gurgel de Faria, DJe de 12 set. 2019. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.787.614/SP. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data de autuação: 13 dez. 2018. Brasília, DF. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=EResp+1787614+&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em: 4 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar nº 1.033 AgR-QO/DF, rel. Min. Celso de Mello, Plenário, julgado em 25 maio 2006, Diário da Justiça da União, 16 jun. 2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 19 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 558780 AgR, relator Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 7 abr. 2015, publicado em 22 abr. 2015. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 19 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7599, Relatora: Min. Cármen Lúcia, julgado em 26 abr. 2024, publicado em 29 abr. 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6843820>. Acesso em: 24 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 636, de 24 de setembro de 2003. Diário da Justiça da União, Brasília, DF, 9 out. 2003, p. 2. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2836>. Acesso em: 24 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 140669, órgão julgador: Tribunal Pleno, relator: Ministro Ilmar Galvão, julgamento em 2 dez. 1998, publicação em 18 maio 2001. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 704292, órgão julgador: Tribunal Pleno, relator: Ministro Dias Toffoli, julgamento em 19 out. 2016, publicação em 3 ago. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 838284, órgão julgador: Tribunal Pleno, relator: Ministro Dias Toffoli, julgamento em 19 out. 2016, publicação em 22 set. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 343446, órgão julgador: Tribunal Pleno, relator: Ministro Carlos Velloso, julgamento em 20 mar. 2003, publicação em 4 abr. 2003. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5288, órgão julgador: Tribunal Pleno, relatora: Ministra Rosa Weber, julgamento em 23 nov. 2021, publicação em 1 dez. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4697, órgão julgador: Tribunal Pleno, relator: Ministro Edson Fachin, julgamento em 6 out. 2016, publicação em 30 mar. 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 602917, órgão julgador: Tribunal Pleno, relatora: Ministra Rosa Weber, redator do acórdão: Ministro Alexandre de Moraes, julgamento em 29 jun. 2020, publicação em 21 out. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1043313, órgão julgador: Tribunal Pleno, relator: Ministro Dias Toffoli, julgamento em 10 dez. 2020, publicação em 25 mar. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5277, órgão julgador: Tribunal Pleno, relator: Ministro Dias Toffoli, julgamento em 10 dez. 2020, publicação em 25 mar. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 677725, órgão julgador: Tribunal Pleno, relator: Ministro Luiz Fux, julgamento em 11 nov. 2021, publicação em 16 dez. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4397, órgão julgador: Tribunal Pleno, relator: Ministro Dias Toffoli, julgamento em 11 nov. 2021, publicação em 22 fev. 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 20 maio 2025.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Quarta Turma. Apelação / Remessa Necessária nº 5002440-20.2018.4.03.6114/SP. Apelante: União Federal – Fazenda Nacional. Apelada: Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Automotores Ltda. Relatora: Des. Fed. Marli Ferreira. Julgado em: 25 abr. 2023. Publicado em: 27 abr. 2023. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Terceira Turma. Apelação Cível nº 5003625-15.2017.4.03.6119/SP. Apelante: União Federal – Fazenda Nacional. Apelada: Cummins Brasil Ltda. Relator: Des. Fed. Nelton dos Santos. Julgado em: 21 mar. 2023. Publicado em: 27 mar. 2023. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Terceira Turma. Apelação Cível nº 0034048-52.2007.4.03.6100/SP. Apelante: Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda. Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Des. Federal Carlos Muta. Julgado em: 19 ago. 2010. Publicado em: 14 set. 2010. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/>. Acesso em: 23 abr. 2025.

ANEXO I – ACÓRDÃOS CARF

Acórdão/data da sessão	<i>Ratio decidendi</i>
1102-000.610 23/11/2011 Resultado: não-unânime	“Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência. (...). A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente ‘sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores’. Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal: (...)”. Acórdãos repetidos: 9101-002.315, 03/05/2016; 9101-002.317, 03/05/2016; 9101-002.318, 03/05/2016; 9101-002.319, 03/05/2016; 9101-002.936, 08/06/2017; 9101-002.934, 08/06/2017; 9101-002.939, 08/06/2017; 9101-002.935, 08/06/2017; 9101-002.938, 08/06/2017; 1301-003.033, 16/05/2018; 1301-003.209, 24/07/2018; 1301-003.290, 15/08/2018; 1301-003.291, 15/08/2018; 1301-003.292, 15/08/2018.
1201-000.658 14/03/2012 Resultado: unânime	“O cálculo dos preços de transferência pelo método do preço de revenda menos lucro de 60% (PRL-60), tal como estabelecido pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas calculadas com base no art. 18, II, “d”, item 1, da Lei nº 9.430/96. Assim sendo, não havendo o mencionado ato normativo aumentado o IRPJ e a CSLL que

	seriam devidos segundo a referida lei, não há que se falar em afronta ao princípio da legalidade tributária. (...). A interpretação que o próprio Fisco vinha atribuindo ao art. 18, II, “d”, item 1, da Lei nº 9.430/96, por intermédio da Instrução Normativa SRF nº 32/2001, era ainda mais benéfica ao contribuinte do que aquela vazada no termos da Instrução Normativa SRF nº 243, publicada em 13/11/2002. Nesse sentido, viola o princípio da proteção à confiança legítima a pretensão do Fisco em aplicar a sua nova interpretação aos fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorridos no próprio ano-calendário de 2002”. Acórdãos repetidos: 1102-001.152, 30/07/2014.
1401-000.800 12/06/2012 Resultado: não-unânime (resolvido por voto de qualidade)	“A normatização do denominado método “PRL60”, empreendida no art. 12 da IN SRF nº. 243/2002, se analisada sob o prisma de uma interpretação gramatical, lógica, finalística e sistemática se mostra em perfeita consonância com as normas veiculadas no art. 18 da Lei nº. 9.430/97, com a redação estatuída pelo art. 2º da Lei nº. 9.959/2000. (...). A roupagem da fórmula adotada pela IN 243/2002 ($PP_n = \%nPL - 60\% \times (\%nPL)$) se modifica em relação à sua formulação genérica prevista na literalidade da Lei ($PP = PLV - 60\%PLV - VA$) ao incorporar a técnica da ponderação, contudo esse aspecto específico visto de forma isolada, ao contrário do apregoado diminui os ajustes se comparado com a sua formulação genérica, além do que essa nova “roupagem” também não macula sua essência que é provocar o surgimento do “preço parâmetro de comparação” a partir do expurgo do Valor Agregado e assim, manter a técnica do máximo isolamento para cada um dos insumos importados que fazem parte do produto final a ser revendido, o que não acontece na fórmula da IN 32/2001 ($((PP = PLV - 60\%(PLV - VA))$ nem na formulação genérica encontrada da literalidade Lei ($(PP = PLV - 60\%PLV - VA)$)”. Acórdãos repetidos: 1401-000.801, 12/06/2012; 1401-000.848, 09/08/2012; 1401-000.802, 12/06/2012; 1401-001.527, 02/02/2016; 1401-

	001.627, 05/05/2016; 1401-001.770, 26/01/2017; 1401-001.771, 26/01/2017; 1401-001.769, 26/01/2017.
1202-000.835 07/08/2012 Resultado: não-unânime	“A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos. A IN SRF nº 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL-60%, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo”. Acórdãos repetidos: N/A.
1301-000.967 03/07/2012 Resultado: unânime	“A Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, ao expressar, com precisão matemática, os elementos a serem considerados na determinação do custo dos bens, serviços ou direitos, adquiridos do exterior de pessoa vinculada, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, segundo o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), atuou, com propriedade, nos exatos termos do disposto no art. 100 do Código Tributário Nacional. Irrelevante, ex vi do disposto no art. 118 do mesmo Código Tributário Nacional, os efeitos econômicos advindos da interpretação promovida pelo ato normativo combatido”. Acórdãos repetidos: 1301-001.096, 07/11/2012; 1301-001.056, 02/10/2012; 1301-001.952, 02/03/2016; 1301-001.983, 06/04/2016; 1301-001.984, 06/04/2016.
1302-000.915 10/04/2012	

Resultado: não-unânime	“A IN 243/02 buscou interpretar a Lei, porém excedeu seus limites ao presumir, sem autorização legal ou suporte fático, o valor agregado no Brasil por uma regra de proporcionalidade. Para não resultar em ajuste, tal valor teria que ser no mínimo custo incorrido no Brasil agregado à margem de 150% (60% do preço). As margens fixas determinadas pela Lei 9.430/96 aplicam-se apenas aos custos importados de determinadas partes ou aos respectivos preços de revenda, não aos custos ou preços de itens nacionais e nem à margem ou ao valor agregado no Brasil. A IN 243/02 não está de acordo nem com o texto ou com o contexto da Lei”. Acórdãos repetidos: N/A.
1101-000.864 07/03/2013 Resultado: não-unânime	“A IN SRF nº 32, de 2001, propõe fórmula idêntica a posta pela lei no 9.430, de 1996. A IN SRF nº 243, de 2002, desborda da lei, pois utiliza fórmula diferente da prevista na lei, inclusive mencionando variáveis não cogitadas pela lei. Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF nº 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados”. Acórdãos repetidos: N/A.
1301-001.262 06/08/2013 Resultado: não-unânime	“Com efeito, a metodologia da IN SRF nº 243/2002, abandona a comparação de preços de venda líquidos com a aplicação de margem de lucro presumida, tal como disposto na Lei nº 9.430/96, para, em verdade, comparar parte do preço de venda, denominado preço de venda proporcional aos custos importados em relação aos custos totais, distorcendo o objetivo do próprio controle dos preços de transferência”. Acórdãos repetidos: N/A.

1301-001.275 10/09/2013 Resultado: não-unânime	“As disposições do artigo 12 da IN SRF 243/2002, especificamente no que diz respeito aos critérios de aplicação do método PRL60, encontravam-se, até a edição da MP 563/2012 (convertida na Lei 12.715/2012), em descompasso com as determinações legais, somente se evidenciando a harmonia do sistema a partir da inovação legislativa proporcionada pelos novos dispositivos. Por força dessa conclusão, reconhecendo-se a ilegalidade da composição do método de controle dos preços de transferência referenciado pelo mencionado dispositivo, não se pode admitir a imposição de sua observância pela contribuinte, ao menos no que se refere ao período anterior à alteração legislativa mencionada”. Acórdãos repetidos: N/A.
1103-000.835 09/04/2013	“É lícito considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, uma interpretação que se coaduna com a melhor leitura da fórmula contemplada na lei e com o controle dos preços de transferência no Brasil”. Acórdãos repetidos: N/A.
1102-001.238 25/11/2014	“Considerando que o método PRL não foi desenvolvido para lidar com situações nas quais a parte controlada realiza funções, emprega ativos e assume riscos muito mais elevados do que numa empresa tipicamente revendedora, o conceito de valor agregado introduzido pela Lei nº 9.959/00 deve ser entendido como algo que permite a reconfiguração da noção de ‘revenda’ no sentido da proporcionalização evidenciada pela IN/SRF nº 243/02”. Acórdãos repetidos: 1102-001.100, 06/05/2014; 1401-001.594, 06/04/2016.

1302-001.588 26/11/2014	“A proporcionalização determinada pelos incisos do § 11 do art. 12 da IN SRF 243/02 é uma interpretação razoável e que não desborda dos parâmetros hermenêuticos do art. 18, II, da Lei 9.430/96”. Acórdãos repetidos: 1302-001.585, 26/11/2014; 1302-001.584, 26/11/2014.
9101-002.263 02/03/2016 Resultado: não-unânime	“A IN SRF nº 243/2002 conforma-se à disposição do artigo 18, da Lei nº 9.430/1996, com redação conferida pela Lei nº 9.959/2000, ao proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência”. Acórdãos repetidos: 9101-003.416, 06/02/2018; 9101-003.418, 06/02/2018; 9101-003.419, 06/02/2018; 9101-003.414, 06/02/2018; 9101-003.417, 06/02/2018.
9101-002.324 03/05/2016 Resultado: não-unânime (resolvido por voto de qualidade)	“Não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido. Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando-se a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência”.

	Acórdãos repetidos: 9101-002.323, 03/05/2016; 9101-002.322, 03/05/2016; 9101-002.321, 03/05/2016; 9101-002.320, 03/05/2016; 9101-002.415, 17/08/2016; 9101-002.425, 17/08/2016; 9101-002.424, 17/08/2016; 9101-002.446, 21/09/2016; 9101-002.444, 21/09/2016; 9101-002.511, 12/12/2016; 9101-002.512, 12/12/2016; 9101-002.513, 12/12/2016; 9101-002.842, 12/05/2017; 9101-002.838, 12/05/2017; 9101-002.841, 12/05/2017; 9101-002.837, 12/05/2017; 9101-002.836, 12/05/2017; 9101-002.937, 08/06/2017; 1201-001.680, 16/05/2017; 9101-002.952, 03/07/2017; 9101-002.834, 12/05/2017; 9101-002.840, 12/05/2017; 9101-002.835, 12/05/2017; 9101-002.950, 03/07/2017; 9101-003.094, 14/09/2017; 9101-003.095, 14/09/2017; 9101-003.415, 06/02/2018; 1201-002.268, 14/06/2018; 1201-002.270, 14/06/2018; 1201-002.271, 14/06/2018; 1201-002.269, 14/06/2018; 9101-003.457, 06/03/2018; 1201-002.360, 16/08/2018; 9101-003.503, 03/04/2018.
9101-002.514 12/12/2016 Resultado: não-unânime	“O princípio da legalidade tributária, albergado no art. 150, I, da Constituição da República, estabelece que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. O preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em ajustes ao lucro líquido sempre em montantes iguais ou inferiores àqueles calculados segundo a correta interpretação da Lei nº 9.430/96, daí porque não há que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária”. Acórdãos repetidos: 1201-000.658, 14/03/2012; 1102-001.152, 30/07/2014; 1201-001.161, 03/03/2015; 1402-000.368, 05/07/2016; 9101-002.514, 12/12/2016; 9101-002.524, 12/12/2016; 1201-001.651, 12/04/2017; 1201-001.614, 23/03/2017; 1201-001.652, 12/04/2017; 9101-002.948, 03/07/2017; 9101-003.019, 09/08/2017; 9101-003.020, 09/08/2017; 9101-003.021, 09/08/2017; 9101-003.022, 09/08/2017; 9101-003.023, 09/08/2017; 9101-003.024, 09/08/2017; 1401-002.122, 18/10/2017; 9101-003.025, 09/08/2017; 1401-002.900, 19/09/2018; 1401-

	002.945, 16/10/2018; 1401-002.901, 19/09/2018; 1401-003.079, 13/12/2018; 1401-004.072, 11/12/2019.
1301-002.184 25/01/2017	“MÉTODO PRL 60. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243/02. LEGALIDADE. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ART. 97, INCISO II, DO CTN. A Instrução Normativa SRF nº 243/02, ao interpretar o comando legal do art. 18 da Lei nº 9.430/96, traduziu com precisão e sem extrapolar os limites legais a expressão matemática que alcança os objetivos da legislação de preços de transferência. A alegação de ofensa ao art. 97, II, do CTN decorre de interpretação equivocada do art. 18 da Lei nº 9.430/96 que, em busca de redução no valor dos ajustes, afasta a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 243/02. MÉTODO PRL 60. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243/02. DESESTÍMULO À INDÚSTRIA NACIONAL. IMPROCEDÊNCIA. A metodologia de cálculo estabelecida na Instrução Normativa SRF nº 243/02 tem por objetivo blindar o preço parâmetro de possíveis alterações em virtude das alterações no valor agregado no país, de forma a permitir um cálculo mais preciso e que atenda aos objetivos da Lei nº 9.430/96, sendo improcedentes as alegações de que sua aplicação violaria a proteção à indústria nacional”. Acórdãos repetidos: N/A.
1302-002.128 17/05/2017	“A proporcionalização determinada pelos incisos do § 11 do art. 12 da IN SRF 243/02 é uma interpretação que atende aos critérios da razoabilidade, por ser mais conforme com o espírito de uma norma que regulamenta (art. 18, II, da Lei 9.430/96; adequação, vez que não cabia ao legislador pormenorizar, em texto de lei, o método de cálculo do preço parâmetro, bastando que desse contornos legais, devidamente observados pela IN 243/02; e necessidade, ao retificar a equivocada interpretação dada pela IN SRF 32/01, aperfeiçoando o método de cálculo do PRL60, de forma a

	permitir o controle de preços de transferência quando mais de um insumo importado estiver compondo o produto final vendido”. Acórdãos repetidos: 1302-001.162, 10/09/2013; 1302-001.167, 10/09/2013; 1302-001.163, 10/09/2013; 1302-002.128, 17/05/2017.
1302-002.701 10/04/2018	“A Lei nº 9.430, de 1996, deixou a formulação do cálculo pormenorizado do preço parâmetro para a norma complementar, desde que respeitados o princípio do arm's length, ou que haja suporte em outro princípio constitucional. (...) É legal a formulação de cálculo do preço parâmetro no método PRL 60 veiculada na Instrução Normativa 243, de 2002, uma vez que respeita ao princípio do arm's length”. Acórdãos repetidos: N/A.
1302-003.083 18/09/2018	“A interpretação trazida pela Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, é a que melhor traduz os comandos estampados no art. 18 da Lei nº 9.430/96, vez que revela com maior precisão o objetivo almejado pelo referido diploma legal. No que diz respeito à proporcionalização, a questão é de ordem puramente matemática (e não jurídica), que empresta maior exatidão na determinação do preço parâmetro. A expressão matemática extraída das disposições da IN 243 é a que otimiza o pretendido pelas normas de preços de transferência, eis que: i) matematicamente, preserva uma margem de lucro mínima, no patamar fixado pela lei (60%); ii) possibilita o ajuste tomando por base o insumo importado, e não o valor total do produto dele decorrente; iii) exclui integralmente o valor agregado, permitindo a explicitação do preço parâmetro livre de qualquer artificialismo; e iv) em que pese eventuais distorções econômicas no âmbito em que é aplicada (empresas submetidas ao controle), alcança o objetivo pretendido pelas normas de preços de transferência”.

	Acórdãos repetidos: N/A.
1201-002.628 17/10/2018	“De acordo com a 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”. Acórdãos repetidos: Ao menos 123 acórdãos fazem menção à Súmula CARF nº 115.

ANEXO II – ACÓRDÃOS TRFS

TRF-1	
Decisão/data da prolação	<i>Ratio decidendi</i>
1028120-55.2020.4.01.3400 01/06/2021	“Ao decidir pelo indeferimento da tutela, Sua Excelência entendeu que: (...) As questões controvertidas envolvendo a legitimidade de tal ato normativo foram suficientemente enfrentadas em recente julgado do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, cujos fragmentos transcrevo na íntegra como razões para decidir: (...) A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de preços de transferência, aderindo aos parâmetros da Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei 9.430/1996 e refletidas na IN SRF 32/2001. O legislador, independentemente de obrigação convencional, pode adotar, na disciplina interna das relações jurídicas, modelos ou parâmetros internacionalmente aceitos ou discutidos, sendo, para tal efeito, irrelevante a subscrição da convenção ou se os próprios países subscritores descumprem o avençado. Imperioso ressaltar que a liberdade de conformação do legislador, adstrita aos vetores maiores de Constituição e legislação complementar - sem que, a propósito, esteja presente qualquer violação ao ordenamento hierárquico interno -, não pode, portanto, ser invalidada ao argumento de que o Brasil não aderiu à Convenção Modelo da OCDE. (...) Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei 9.430/1996 alterada pela Lei 9.959/2000, é que foi editada a IN SRF 243/2002, em substituição à IN SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, sem que exista, tampouco, fundamento para cogitar-se de ofensa à anterioridade tributária”.

	Decisões repetidas: N/A.
--	---------------------------------

TRF-2 ²⁸⁵	
Decisão/data da prolação	<i>Ratio decidendi</i>
5004620-69.2023.4.02.0000 26/04/2023	“No caso, a decisão agravada tem o seguinte teor: (...) No caso dos autos, deve-se notar que a jurisprudência não é majoritária no acolhimento da tese formulada pela Autora com o objetivo de anular lançamento tributário de IRPJ e CSLL, decorrente de ação fiscal que apurou ajustes de preço de transferência, assim, não resta evidenciada a plausibilidade jurídica plena a fundamentar a excepcionalidade da tutela de urgência. Sobre o tema, destaco os seguintes precedentes: (...) 9. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei 9.430/1996 com alteração da Lei 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, sem que exista, tampouco, fundamento para cogitar-se de ofensa à anterioridade tributária. (...) (TRF3 - APELAÇÃO CÍVEL Nº 0004621-67.2013.4.03.6110/SP, Terceira Turma, Rel. Des. Fed. CARLOS MUTA, v.u., D.E. 27/06/2016) (...) A decisão deve ser prestigiada, tratando-se de matéria complexa, sem entendimento jurisprudencial consolidado”. Decisões repetidas: N/A.

²⁸⁵ Ambas as decisões mapeadas no TRF-2 foram tiradas de Agravos de Instrumento oriundos da mesma Ação Ordinária (nº 5015063-05.2023.4.02.5101).

5013158-39.2023.4.02.0000 14/09/2023	“Permaneço convencida de que a matéria é complexa e que deve ser prestigiada a decisão de primeiro grau, agora favorável ao contribuinte, após o contraditório. Ademais, diante dos precedentes favoráveis à tese da Nissan – e.g. STJ, AREsp nº 511.736, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julg. 4.10.2022; STJ, REsp nº 1.765.882, relator Ministro Manoel Erhardt (Des. Fed. Conv. TRF5), Primeira Turma, julg. 22.11.2022; TRF3, AC nº 5002440-20.2018.4.03.6114, relatora Des. Fed. Marli Ferreira, Quarta Turma, julg. 22.7.2023; TRF3, AC nº 0002554-77.2004.4.03.6100, relator Des. Fed. Sidmar Dias Martins, Quarta Turma, julg. 7.3.2023 –, o recurso da União se ressent, à primeira vista, do requisito da probabilidade do direito”. Decisões repetidas: N/A.
---	--

TRF-3	
Acórdão/data da sessão	<i>Ratio decidendi</i>
0034048-52.2007.4.03.6100 19/08/2010 Resultado: não-unânime	“À guisa de complementar a disposição legal regente do assunto, sobrevieram instruções normativas da Secretaria da Receita Federal, incluindo a de nº 243/2002, que extrapolou o poder regulamentar que lhe é imanente, daí se avistando ofensa ao princípio da reserva da lei formal”. Acórdãos repetidos: N/A.
0017381-30.2003.4.03.6100 10/02/2011	“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,

Resultado: unânime	serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 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”. Acórdãos repetidos: 0023693-12.2009.4.03.6100, 19/07/2012.
0006125- 90.2003.4.03 .6100 25/08/2011 Resultado: unânime	“4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento. 5. O aperfeiçoamento fez-se necessário porque o preço final do produto aqui industrializado não se compõe somente da soma do preço individuado de cada bem, serviço ou direito importado. À parcela atinente ao lucro empresarial, são acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade da efetiva apuração do custo desses bens, serviços ou direitos importados da empresa vinculada, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a

	consequente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal”. Acórdãos repetidos: 0005440-49.2004.4.03.6100, 25/07/2013.
0014576- 36.2005.4.03 .6100 08/08/2013 Resultado: unânime	“4. Em razão da imprecisão metodológica da IN/SRF nº 32/2001, a Secretaria da Receita Federal baixou a IN/SRF nº 243/2002, que melhor refletiu a intenção da lei regulamentada no tocante ao controle do preço de transferência, qual seja, impedir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior. 5. A IN/SRF nº 243/2002 deixou de considerar o preço líquido de venda do bem produzido, como fazia a IN 32/2001, utilizando o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. 6. Com isso, a IN/SRF nº 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 length), 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 nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal”. Acórdãos repetidos: 5020271-90.2018.4.03.0000, 18/03/2019; 5000969-87.2019.4.03.6128, 08/09/2020; 5018845-76.2018.4.03.6100, 24/10/2022.

0028594- 62.2005.4.03 .6100 02/10/2014 Resultado: unânime	“7. Contrariamente ao postulado na inicial, o que se verificou foi a necessária e adequada explicitação, pela instrução normativa impugnada, do conteúdo legal para permitir a sua aplicação, considerando que o conceito legal de valor agregado, conducente ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do produto. 8. O artigo 18, II, da Lei 9.430/1996, alterada pela Lei 9.959/2000, prevê que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros - PRL - 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa. 9. O preço de transferência, assim apurado e não de outra forma como pretendido neste feito, é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado concorrencial, ou seja os praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL”.
---	--

	Acórdãos repetidos: 0004621-67.2013.4.03.6110, 17/06/2016; 5000267-64.2017.4.03.6144, 24/11/2020.
0029836-51.2008.4.03.6100 17/03/2016 Resultado: unânime	“5. Assim, nesse aspecto, a IN nº 243/2002 não violou o artigo 18, II, ‘d’, item 1, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país. (...) 6. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei nº 9.430/1996 alterada pela Lei nº 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF nº 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação ao princípio da legalidade. (...) Sob outro aspecto, resta pacificado o entendimento de que o objetivo das instruções normativas, que possuem eminentemente caráter interpretativo, é de esclarecer a legislação e possibilitar sua execução no âmbito das repartições fiscais”. Acórdãos repetidos: 0001368-09.2010.4.03.6100, 05/05/2016.
0028202-25.2005.4.03.6100 01/06/2016	“A IN/SRF nº 32/2001 e a IN 243/0 mantiveram em comum que o preço de transferência pelo método PRL da Lei nº 9430/96, com a redação da Lei 9.959/2000, é o resultado do preço de revenda menos descontos incondicionais, impostos, comissões e o percentual de sessenta por cento.

Resultado: unânime	Porém, são completamente distintas no que se refere à forma de obtenção da margem de lucro de sessenta por cento, que a primeira simplesmente determina que incida sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado no país, ao passo que a segunda obriga a apuração do percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, para então aplicá-lo sobre o preço líquido de venda e, assim, obter a participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido. Não se cuida de um mero detalhamento ou explicitação de conceitos, como alega o fisco, mas em clara modificação da sistemática legal e, mais grave, de modo a indevidamente majorar o tributo, em afronta aos artigos 5º, 150, inciso I, CF e 3º, 97, incisos II e III, §1º, e 114 do CTN, como bem ponderou o impetrante. - A edição da Lei nº 12.715, em 17 de setembro de 2012, que deu nova redação ao artigo 18 da Lei 9430/96 e revogou a dada pela Lei 9.959, de 27/01/2000, expõe de modo cabal que a Instrução Normativa nº 243 havia desbordado desta última, porquanto o legislador encampou inteiramente - com praticamente texto idêntico - o que a regulamentação havia indevidamente antecipado”. Acórdãos repetidos: 0014709-97.2004.4.03.6105, 06/09/2017; 5001100-48.2018.4.03.6144, 25/02/2021; 0002554-77.2004.4.03.6100, 07/03/2023; 0017883-85.2011.4.03.6100, 05/05/2023; 5031844-57.2020.4.03.0000, 08/03/2024; 5034137-97.2020.4.03.0000, 08/03/2024; 5006180-62.2017.4.03.6100, 18/09/2024.
5002007-92.2017.4.03.6100 11/02/2020 Resultado: unânime	“1. A criação do conceito de “preço de revenda”, relativo aos insumos adquiridos 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 nº 9.430/1996). 2. A questão passou a ser tratada, no âmbito regulamentar, pela Instrução Normativa SRF nº 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”. Acórdãos repetidos: N/A.
5002413- 17.2016.4.03 .0000 10/03/2020 Resultado: não-unânime	“2. A IN SRF 243/2002 não tratou de, meramente, explicitar a lei para execução do seu conteúdo normativo, tendo o ato regulamentar da Receita Federal excedido dos limites legais impostos no art. 18, da Lei 9.430/96, na redação dada pela Lei 9.959/2000, empregando na metodologia de cálculo critérios não existentes no texto legal. Tanto que, quando da edição da Lei nº 12.715/2012, foi dada nova redação ao artigo 18 da Lei 9430/96, revogando a dada pela Lei 9.959/2000, positivando novos parâmetros para cálculo do IRPJ, o que acabou por expor de modo cabal que a Instrução Normativa nº 243 havia desbordado desta última, porquanto o legislador encampou inteiramente - com praticamente texto idêntico - o que a regulamentação havia indevidamente antecipado. Precedentes desta Corte. No âmbito do próprio CARF existência de decisões reconhecendo a ilegalidade das disposições da IN SRF 243/2002:”. Acórdãos repetidos: N/A.
5013244- 89.2018.4.03 .6100 08/10/2021 Resultado: unânime	“Não procede a alegação de malferimento ao princípio da legalidade, porque a IN 243/2002 teve por escopo explicitar “o 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. O artigo 18, II, da Lei 9.430/1996, alterada pela Lei 9.959/2000, prevê que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros

	- PRL - 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa”, ApCiv 0028594-62.2005.4.03.6100, Desembargador Federal Carlos Muta, TRF3 - Terceira Turma, e-DJF3 Judicial 1 Data:07/10/2014. Note-se, então, observar-se a proporcionalidade e as deduções permitidas pela própria lei, consequentemente restando afastada a tese de ofensa à capacidade contributiva, ao passo que inexistente majoração de tributo. Desta feita, não há de se falar em vulneração à anterioridade”. Acórdãos repetidos: N/A.
5003625- 15.2017.4.03 .6119 10/02/2022 Resultado: unânime	“5. O entendimento assente na jurisprudência é o de que a norma regulamentar (IN 243/02) não extrapolou os ditames legais (Lei 9.430/96), e sim apenas especificou os conceitos utilizados na metodologia de cálculo “PRL-60”. Precedentes deste Tribunal”. Acórdãos repetidos: N/A.
0002554- 77.2004.4.03 .6100 07/03/2023 Resultado: unânime	“Nenhum tributo pode ser instituído, nem aumentado, aqui consideradas as mudanças de base de cálculo que o tornem mais oneroso, a não ser por meio de lei (artigos 97 do CTN e 150, inciso I, da CF/88). Naturalmente, sob pena de violação a este princípio constitucional da legalidade tributária, os regulamentos normativos infralegais não podem exigir ou aumentar tributo, aqui compreendida a ampliação da base de cálculo prevista em lei, dado que implicaria aumento da exação. - Denota-se que a Instrução Normativa SRF n.º 243/02, que regulamentou a Lei n.º 9430/96, claramente extrapolou os

	limites impostos por essa lei, pois ao distinguir o valor agregado no Brasil da parcela de bens, serviços ou direitos importados (artigo 12, §11 e incisos) acabou estabelecer hipóteses não previstas na lei que implicam majoração da base de cálculo, dado que pela legislação, do cálculo do preço de revenda menos o lucro, deve ser excluído o valor agregado no país”. Acórdãos repetidos: N/A.
5002440- 20.2018.4.03 .6114 22/07/2023 Resultado: unânime	“5. Posteriormente, foram editadas as Instruções Normativas da SRF nº 32/2001 e nº 243/2002, que tinham em comum que o preço de transferência pelo método PRL é o resultado do preço de revenda menos descontos incondicionais, impostos, comissões e o percentual de sessenta por cento a título de lucro. Contudo, divergiam quanto a maneira para alcançar a margem de lucro de sessenta por cento. Enquanto a Instrução Normativa SRF nº 32/2001 determina que incida sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado no país, a Instrução Normativa SRF nº 243/2002 estabelece a apuração do percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, para então aplicá-lo sobre o preço líquido de venda e, assim, obter a participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido. 6. Dessa forma, constata-se que na Lei n. 9.430/1996 a aplicação do coeficiente de 60% se dá sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, enquanto, na IN 243/02 a aludida alíquota recai sobre uma média aritmética ponderada, que considera a participação do bem importado no preço de revenda da mercadoria fabricada, o que pode majorar a tributação do IRPJ e da CSLL, principalmente nas situações em que resta agregado maior valor ao produto no Brasil. 7. Tem-se, portanto, que a IN 243/02 desbordou sua função precípua de regulamentar o comando do art. 18 da Lei n. 9.430/1996, em uma clara afronta aos artigos 5º, 150, inciso I, da CF e 3º, 97, incisos II e III, §1º, e 114 do CTN”. Acórdãos repetidos: N/A.

5011968- 23.2018.4.03 .6100 23/10/2023 Resultado: não-unânime	“5. Conforme moderna orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, “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”(STJ, AREsp n. 511.736/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 4/10/2022, DJe de 27/10/2022). Em igual sentido, são, a título exemplificativo os seguintes precedentes desta Corte: TRF 3ª Região, 4ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5002440-20.2018.4.03.6114, Rel. Desembargador Federal MARLI MARQUES FERREIRA, julgado em 22/07/2023, Intimação via sistema DATA: 26/07/2023 e TRF 3ª Região, 6ª Turma, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 5002413-17.2016.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal LUIZ ALBERTO DE SOUZA RIBEIRO, julgado em 10/03/2020, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 19/03/2020”. Acórdãos repetidos: N/A.
5025750- 88.2023.4.03 .0000 15/03/2024 Resultado: unânime	“5. De fato, a orientação jurisprudencial das Turmas integrantes da 2ª Seção desta Corte Regional era no sentido de reconhecer a legalidade da norma regulamentar. Todavia, ao se debruçar sobre o tema, em precedentes julgados em outubro e novembro de 2022, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a ilegalidade da regulamentação, a qual teria desbordado dos limites da lei ordinária, a pretexto de regulamentação. 6. A partir da orientação da Corte Cidadã, a 3ª e 4ª Turmas Tributárias desta Corte Regional revisitaram o tema e, alterando entendimento anterior, passaram a reconhecer a ilegalidade na apuração pelo método PRL na forma da IN-SRF 243, com relação às importações efetuadas na vigência da Lei Federal nº 9.959/00 (como no caso presente). 7. Até o presente momento processual, a matéria não foi objeto de reanálise em Colegiado da 6ª Turma. Porém, como referido pela requerente,

	em análises individuais, integrantes da 6ª Turma tem aderido ao novel entendimento do Superior Tribunal de Justiça”. Acórdãos repetidos: N/A.
--	--

TRF-4	
Acórdão/data da sessão	<i>Ratio decidendi</i>
5003126-82.2019.4.04.7105 07/11/2023	“Conforme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a IN/SRF nº 243/2002 extrapolou o conteúdo do art. 18 da Lei n. 9.430/1996 ao modificar a forma de mensuração do preço de transferência do bem importado para fins de dedução do lucro real, majorando indevidamente o IRPJ e a CSSL”.

TRF-5	
Acórdão/data da sessão	<i>Ratio decidendi</i>
	Observação: após a utilização dos operadores: “PRL 60”, “PRL-60”, “IN SRF 243/02”, “243” e “preço(s) de transferência”, não foram localizadas decisões acerca da matéria no Tribunal.