



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10283720.852/2010-21
Recurso nº 999999 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1401-000.800 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de junho de 2012
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrentes PHILIPS ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA
FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005

PREJUÍZOS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO. Verificada a existência de saldos de prejuízos fiscais ou de bases negativas da CSLL de períodos anteriores ainda não utilizados pela contribuinte, admite-se a sua utilização para fins de compensação com a matéria tributável apurada em procedimento de ofício, respeitado o limite de trinta por cento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS.

Após o início do processo de fiscalização, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência. Ademais, a fiscalização não está obrigada a testar todos os métodos facultados ao contribuinte se incomprovada a utilização espontânea de mais de um método para o cálculo dos preços-parâmetro.

MÉTODO PRL60. CÁLCULOS SEGUNDO INSTRUÇÃO NORMATIVA. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE. DESCABIMENTO. AUSÊNCIA DE INCOMPATIBILIDADE ENTRE A LEI Nº. 9.959/2000 E A INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº. 243/2002.

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.

MÉTODO PRL60. IN 243/2002. PONDERAÇÃO DE CUSTOS. ISOLAMENTO. EFEITO BENÉFICO.

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 ($(PP = PLV - 60\%PLV - VA)$).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECÁLCULO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VEDAÇÃO. No caso de lançamento de ofício, não é admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo do benefício fiscal.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE. Estende-se ao lançamento decorrente (CSLL), no que couber, a decisão prolatada no IRPJ, em razão da íntima ação de causa e efeito que os vincula. Ano-calendário: 2005

Ementa:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao RECURSO DE OFÍCIO. Em relação ao Recurso voluntário, NEGAR provimento, nos seguintes termos:

i) Pelo voto de qualidade negar provimento em relação em relação à legalidade da IN. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias.

ii) Por maioria de votos, NEGAR provimento em relação aos juros sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias.

iii) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação às demais alegações.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

Processo nº 10283720.852/2010-21
Acórdão n.º **1401-000.800**

S1-C4T1
Fl. 624

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karen Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva.

Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativas ao ano-calendário de 2005, formalizadas a partir da imputação da seguinte infração: falta de adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social, de ajustes decorrentes de preços de transferência, segundo o método denominado PRL 60.

A 1ª Turma Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, Pará, tendo exonerado parte do crédito tributário constituído, recorre de ofício a este Colegiado administrativo, amparada nas disposições do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, e da Portaria MF nº. 3, de 2008.

A DRJ manteve então em parte o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas em casos concretos não se constituem em normas gerais. Inaplicável, portanto, a extensão de seus efeitos, de forma genérica, a outros casos.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE. As autoridades julgadoras de 1ª instância não possuem competência para apreciar a ilegalidade da Instrução Normativa expedida por autoridade hierárquica superior.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA. As Instruções Normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu o ato normativo.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. No caso de lançamento de ofício, não é admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. Comprovado que a pessoa jurídica, optante pelo lucro real, possui saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores, legítima a compensação deste saldo na base de cálculo do lançamento, na forma definida pelo art. 15 da lei nº 9.065/95, mediante manifestação do sujeito passivo neste sentido.

PREJUÍZOS FISCAIS NÃO OPERACIONAIS. COMPENSAÇÃO. Os prejuízos

não-operacionais somente podem ser compensados com os lucros não-operacionais.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, apresenta-se regular a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

optante pelo lucro real, possui saldo de base negativa de períodos anteriores, legítima a compensação deste saldo na base de cálculo do lançamento, na forma definida pelo art. 16 da lei nº 9.065/95, mediante manifestação do sujeito passivo neste sentido.

Por relevante, transcrevo, abaixo, excertos do voto condutor da decisão em referência.

2.3 DA COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS ACUMULADOS

No que tange a compensação de prejuízos fiscais, a solicitação tem guarida no art. 15 da Lei nº 9.065/95, infra. Trata-se de uma faculdade concedida ao sujeito passivo que mantém os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação, limitada a trinta por cento do lucro líquido ajustado.

Diante do acolhimento parcial, em primeira instância, das razões trazidas por meio de peça impugnatória, a Recorrente interpôs o recurso de fls. 273/342, por meio do qual sustenta:

- a ilegalidade da metodologia de cálculo do preço parâmetro prevista no artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, vez que esta inovou no plano normativo, criando fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método "PRL 60%" absolutamente diversa da fórmula prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, implicando sua aplicação indevida majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, afrontando, assim, o disposto no inciso II e no §1º do artigo 97 do Código Tributário Nacional;

- a competência dos Órgãos Administrativos de Julgamento, notadamente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para afastar, no caso concreto, as ilegalidades cometidas pelo Poder Executivo ao expedir Instruções Normativas, como, para ela, é o caso do artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002;

- a ilegalidade do artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, configurada, basicamente, pelas seguintes questões: i) instituição, pelo Poder Executivo, de fórmula de cálculo do preço parâmetro pelo método "PRL 60%" absolutamente diversa da fórmula estabelecida pelo Poder Legislativo (artigo 18 da Lei nº 9.430/1996); e ii) majoração (indevida) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante aplicação de critérios de apuração previstos, única e exclusivamente, no texto de uma Instrução Normativa;

- que, na fórmula prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, o legislador ordinário determinou que, para efeito de apuração do preço parâmetro pelo método "PRL 60%", a margem de lucro corresponde a 60% do preço líquido de revenda diminuído do valor agregado no País;

- que o legislador ordinário estabeleceu uma margem de lucro altíssima (60%), mas, por outro lado, autorizou a diminuição do valor agregado no País;

- que, de acordo com a metodologia (fórmula) de apuração do preço parâmetro pelo método "PRL 60%" introduzida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, no cálculo deverá ser excluído o valor agregado no País e a margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de revenda diminuído do valor agregado no País;

- que foi incluída na fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método "PRL 60%" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro;
- que, com a proporcionalização do preço de venda, indiretamente está sendo deduzido o valor agregado no País no cálculo do preço parâmetro, em flagrante violação ao inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996;
- que a introdução na fórmula prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 do percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e da participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro altera, substancialmente, os critérios de cálculo previstos no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996;
- que não há previsão legal para excluir o valor agregado no cálculo do preço parâmetro (o valor agregado deve ser excluído do preço líquido de venda apenas para fins de cálculo da margem de lucro corresponde a 60%);
- que, com a proporcionalização do preço líquido de venda, o valor é reduzido na exata proporção do percentual de participação do valor de aquisição do insumo no custo total, reduzindo o preço parâmetro e, por conseguinte, aumentando a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- que a apuração de ajuste em situação na qual não haveria ajuste caso observada a fórmula da Lei ou, então, a apuração de ajuste em valor superior ao que seria apurado caso fosse observada a fórmula da lei representam (em ambas as hipóteses) majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio da aplicação de disposições contidas, única e exclusivamente, no texto de Instrução Normativa, o que é absolutamente vedado pelo inciso II e pelo § 1º do artigo 97 do Código Tributário Nacional;
- que a Medida Provisória nº 478/2009 foi publicada com o evidente objetivo de, se convertida em Lei, corrigir as ilegalidades perpetradas pelo artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 quanto à fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL 60%;
- que a Medida Provisória nº 478/2009 representa o reconhecimento expresso de membros do Poder Legislativo e do Poder Executivo, e, também, do Advogado-Geral da União (a exposição de motivos também foi assinada pelo Dr. Luís Inácio Lucena Adams), de que a fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método "PRL 60%" prevista na Instrução Normativa nº 243/2002 não encontra fundamento na Lei nº 9.430/1996 e, portanto, é ilegal;
- que o artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 também viola o princípio "arm's length";
- que, ao determinar a comparação do preço praticado com preço parâmetro distante da realidade de mercado, o artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 ignorou, solenemente, o princípio "arm's length", de modo que, por mais esse motivo, devem ser cancelados os autos de infração;

- que a simples discordância da Fazenda Nacional quanto ao disposto na Lei nº 9.430/1996 não legitima a aplicação de fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método "PRL 60%" não prevista em Lei;
- que ainda que fosse possível sustentar o entendimento da Fazenda Nacional de que a interpretação literal do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 poderia resultar em diferentes fórmulas de apuração do preço parâmetro pelo método "PRL 60%", o § 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 confere ao contribuinte o direito de aplicação do método mais favorável;
- que a fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método "PRL 60%" pode ser considerada mais "benéfica" porque, corretamente, parte da premissa de que realmente uma empresa brasileira, em operações regulares de mercado, não atinge a elevadíssima margem de lucro de 60% e, por esse motivo, a fórmula da lei não excluiu o valor agregado no cálculo do preço parâmetro.
- que, caso se optasse por excluir o valor agregado do preço parâmetro, o percentual da margem de lucro de 60% deveria ser reduzido, inclusive, como se pretendeu com a Medida Provisória nº 478/2009, não convertida em Lei Ordinária;
- que, pela fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método "PRL 60%" prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, o valor agregado no País ao bem importado reflete na apuração da margem de lucro de 60% e, também, no valor do ajuste no lucro tributável, de modo que, quanto maior o valor agregado no País, menor será o ajuste a título de preço de transferência;
- que é possível comprovar, matematicamente, que a aplicação da fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método "PRL 60%" da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 mais do que dobra a tributação que seria obtida com a aplicação do método "PRL 20%", influenciando, inevitavelmente, a opção de importar para revender em vez de importar para produzir e posteriormente revender;
- que, ainda que se argumentasse que o método "PRL 60%" da Lei nº 9.430/1996 poderia incentivar a produção nacional, fato é que tal estímulo parece, por razões óbvias, muito mais razoável do que o estímulo para o desinvestimento no Brasil decorrente do aumento das importações para revenda direta, como parece pretender a Instrução Normativa SRF nº 243/2002;
- que, diferentemente do alegado pela Fazenda Nacional, a fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método "PRL 60%" prevista no artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 não é adequada, não permite apurar o preço justo em decorrência do "efeito circular", como também não evita a transferência de lucros entre empresas vinculadas, uma vez que, na maioria das vezes, premia o contribuinte que não cumpre a legislação de preços de transferência e transfere lucros para o exterior (afirma que essa situação pode ser identificada nos casos em que o contribuinte não efetuar qualquer controle e tiver o seu lucro arbitrado);
- que, de forma absolutamente autônoma à ilegalidade do artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, demonstrou na impugnação apresentada que o método "PRL 60%" não seria aplicável no ano-calendário de 2005, nos termos do artigo 31 da

Instrução Normativa SRF nº 243/2002, tendo em vista que as vendas realizadas foram atípicas em virtude do encerramento de suas atividades operacionais no Estado do Amazonas;

- que, em que pese o entendimento manifestado na decisão recorrida, fato é que os argumentos e documentos trazidos aos autos para contextualizar a decisão de encerramento das atividades operacionais no ano-calendário de 2005 não foram devidamente valorados pela Turma da DRJ/BEL;

- que, diante da decisão de encerrar as atividades no Estado do Amazonas, e considerando que os produtos importados estavam "mais baratos", no ano-calendário de 2005, viu-se obrigada a vender os seus produtos industrializados abaixo do preço de mercado para liquidar os estoques, apurando prejuízo operacional;

- que, tendo em vista que as operações de venda foram realizadas abaixo do preço de mercado para liquidar os estoques em virtude do encerramento das suas atividades no Estado do Amazonas, o artigo 31 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 as qualifica como "atípicas", não podendo ser utilizadas para o cálculo do preço parâmetro;

- que a documentação juntada aos autos representa a comunicação aos funcionários, aos clientes e aos demais colaboradores do encerramento das suas atividades no Estado do Amazonas, cuja decisão foi tomada no ano-calendário de 2004, influenciando, por conseguinte, todas as vendas realizadas no ano-calendário de 2005;

- que a autenticidade da documentação apresentada jamais poderia ser objeto de questionamento, pois foi utilizada por ela para contextualizar a decisão de encerramento de suas atividades operacionais no ano-calendário de 2005 e propiciar o convencimento do julgador administrativo quanto à atipicidade das vendas realizadas;

- que, com o objetivo de afastar ponto levantado apenas pela decisão recorrida, requer a juntada da tradução juramentada para o português dos documentos em inglês que instruíram a impugnação, nos termos da alínea "c" do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 ;

- que, considerando que faz jus ao benefício do "Lucro da Exploração", o ajuste a título de "Preço de Transferência" efetuado pela fiscalização deveria integrar o cálculo do "Lucro da Exploração";

- que a vedação prevista no artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 267/2002 não está prevista em Lei e, portanto, não deve prevalecer;

- que, na remota hipótese de se entender que a vedação prevista no artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 267/2002 seria legal, fato é que tal dispositivo não se aplica na hipótese dos autos, pois ela não está pleiteando a recomposição do "Lucro da Exploração" para fins de novo cálculo do incentivo;

- que o pedido formulado por ela não foi para recomposição do Lucro da Exploração e novo cálculo do incentivo, mas, sim, para que este incentivo seja considerado na apuração do IRPJ efetuada, de ofício, pela Fiscalização;

- que a redução de 75% do Imposto de Renda é um incentivo fiscal previsto em Lei e foi reconhecido por meio de Atos Declaratórios emitidos pela própria Receita

Federal do Brasil, não havendo, portanto, qualquer justificativa razoável para afastar a sua aplicação no caso concreto;

- que não tem fundamento legal a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando esta for exigida em conjunto com o tributo supostamente devido (e não isoladamente), conforme, inclusive, reconhecido pela 1ª Turma da CSRF;
- que admitir a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando exigida em conjunto com o tributo (e não isoladamente), seria impingir irremediável contradição aos próprios termos do art. 161 do CTN, pois este dispositivo, em sua parte final, além da cobrança dos juros de mora sobre o crédito inadimplido, resguarda a "imposição das penalidades cabíveis" sobre este crédito inadimplido;
- que a "penalidade cabível" mencionada na parte final do art. 161 do CTN é a própria multa de ofício, o que demonstra, cabalmente, que este montante não se confunde com o crédito tributário sobre o qual incidirá os juros de mora e as penalidades cabíveis (multa de ofício).

A 2ª Turma ordinária da Terceira Câmara da 1ª Seção do CARF através da Resolução n. 921.367, **Resolveu converter o julgamento em** diligência para que o presente processo fosse enviado à esta 1ª TURMA da QUARTA CÂMARA desta Primeira Seção de Julgamento, para que fosse julgado de forma conjunta com o processo nº. 10283.721271/2008-92, este da minha relatoria.

O motivo dessa Resolução foi a constatação de conexão entre processos, nos seguintes termos, naquilo que é de relevante:

(...)Observa-se, pois, que a apreciação do RECURSO DE OFÍCIO depende dos seguintes fatores:

- i) da confirmação dos saldos de períodos anteriores de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, que, por sua vez, depende do julgamento acerca da procedência dos lançamentos tributários objeto do processo administrativo nº 10283.721271/2008-92;
- ii) da procedência da infração tratada no presente processo.

Diante dos fatos esposados, conduzo meu voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que o presente processo seja enviado à 1ª TURMA da QUARTA CÂMARA desta Primeira Seção de Julgamento, para que seja julgado de forma conjunta com o processo nº. 10283.721271/2008-92.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade tanto do recurso de ofício quanto do recurso voluntário, deles tomo conhecimento.

RECURSO DE OFÍCIO

A matéria submetida a recurso de ofício relaciona-se ao aproveitamento de pela DRJ e solicitado pelo Contribuinte dos prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL no limite de 30%, nos seguintes termos:

No que tange a compensação de prejuízos fiscais, a solicitação tem guarida no art. 15 da Lei nº 9.065/95, infra. Trata-se de uma faculdade concedida ao sujeito passivo que mantém os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação, limitada a trinta por cento do lucro líquido ajustado.

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

O mesmo se diga compensação da base negativa da CSLL de exercícios anteriores, por sua vez fundamentada no art. 16 do mesmo diploma legal, in verbis:

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Todavia, a legislação do Imposto de Renda, em especial o art. 31 da Lei nº 9.249/95, acrescenta uma peculiaridade à compensação do prejuízo fiscal, não aplicável à compensação da base negativa da CSLL, segundo a qual o prejuízo fiscal não operacional somente podem ser compensado com lucro não operacional.

Art. 31. Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto no art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Como prova da existência de saldo de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, de exercícios anteriores, a recorrente juntou o Livro de Registro de Apuração do Lucro Real (fls. 184-212 do Anexo I), bem como a folha 157 do Acórdão nº 01-531 exarado no processo nº 10283.721271/2008-92 (fls. 213-214 do Anexo I).

Por meio destes documentos, extrai-se que o saldo de prejuízos fiscais existentes até o ano-calendário 2003 foi compensado com os ajustes relativos ao preço de transferência de que trata o processo nº 10283.721271/2008-92 (fl. 213-214). Pelo que, restou no início do ano-calendário 2005, um saldo de prejuízos fiscais, referentes ao ano anterior (2004), nos valores indicados na Tabela 1. Informações estas ratificadas por meio de consulta aos sistemas internos da RFB (fls. 218-222).

Tabela 1 - Saldo de Prejuízos Fiscais em 01/01/2005

Natureza do prejuízo fiscal	AC	Valor (R\$)
Não operacional	2004	2.703.111,99
Operacional	2004	3.023.183,27
Total		5.726.295,26

Extraí-se ainda dos documentos apresentados, que a recorrente apresentava um saldo negativo da CSLL, em 01/01/2005, no valor de R\$ 5.726.295,26.

Compulsando o lançamento, vê-se que autoridade lançadora não considerou os saldos de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL, de períodos anteriores, no lançamento.

De efeito, considerando a manifestação da recorrente no sentido de exigir, no caso concreto, o direito assegurado pelos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, acolhe-se parcialmente o pleito, no sentido de permitir o uso dos saldos de prejuízos fiscais operacionais e de base negativa da CSLL, de períodos anteriores, para reduzir a base de cálculo do lançamento, obstando o uso do saldo do prejuízo não operacional, uma vez que os ajustes do lançamento se referem ao resultado operacional.

Assim, irreparável a decisão piso nesse aspecto, pois nada mais fez do que acolher jurisprudência administrativa pacífica de aproveitamento de ofício, se houver, de saldo de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas. É que a lei não distingue entre o lucro tributável declarado e o apurado em lançamento suplementar, podendo ambos, portanto, serem alvos da compensação de prejuízos fiscais, caso o contribuinte aceite. Neste sentido há ampla jurisprudência administrativa, a exemplo das ementas a seguir trasladadas:

COMPENSAÇÃO DE MATÉRIA TRIBUTADA PELA FISCALIZAÇÃO - A ação fiscal deve levar em conta, ao proceder o lançamento de ofício, os prejuízos declarados pelo contribuinte, compensando-os. A compensação independe de opção na declaração de rendimentos." (Ac. 1º CC 101-77.400/87 - Resenha Tributária, Jurisprudência do IR, Vol. 1.2-1, pág. 50)

"PREJUÍZO FISCAL - COMPENSAÇÃO DE MATÉRIA TRIBUTADA PELA FISCALIZAÇÃO - A determinação de matéria tributável, em procedimento de ofício, impõe, também, o direito ao contribuinte de compensar prejuízos fiscais, de exercícios anteriores, ainda pendentes de compensação na escrituração fiscal." (Ac. 1º CC 103-19820/98)

Outrossim, o *quantum* dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL foram identificadas através do meio correto, Sistema Saplí cujos saldos são convergentes com o constante no LALUR da Recorrente. Bem assim, o aproveitamento se deu com as limitações previstas a partir do ano-calendário de 1995 sob a égide da Lei 8.981/95 e posteriormente da Lei nº 9.065, de 1995, arts. 15 e 16, que comandam o respeito ao limite de 30% do valor do lucro real apurado no período-base ou do lucro líquido ajustado, o que foi o caso.

Também agiu acertadamente a decisão de piso na medida em que seguiu os preceitos da legislação do Imposto de Renda, o art. 31 da Lei nº 9.249/95, que acrescentou uma peculiaridade à compensação do prejuízo fiscal, não aplicável à compensação da base negativa da CSLL. É que o prejuízo fiscal não operacional somente pode ser compensado com lucro não operacional.

Por todo o exposto, nego provimento ao RECURSO DE OFÍCIO.

RECURSO VOLUNTÁRIO

A recorrente questiona a utilização do método de cálculo do PRL-60, em face da atipicidade de suas operações de venda provocada pela liquidação do estoque e encerramento de sua atividade, nos termos do art. 31 da IN SRF 243/2002, *in verbis*;

Art. 31. Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como nas liquidações de estoque, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais.

A DRJ assim afastou o seu pleito:

O preceito normativo tem por objetivo evitar quer preços atípicos, comuns às hipóteses de liquidação de estoque, encerramento de atividade e venda com subsídio, venham a distorcer o resultado do cálculo do preço parâmetro de transferência.

No caso concreto, a recorrente, sem sucesso, tenta comprovar a atipicidade de suas operações de venda ocorridas no ano-calendário 2005 - e, por conseguinte, a inaplicabilidade do método de cálculo PRL-60 - mediante a apresentação de supostas comunicações a seus funcionários, clientes e colaboradores (fls. 59-106).

Ocorre que os documentos apresentados não são hábeis para a finalidade a que se propõem.

A uma, não asseguram sua autenticidade. Os documentos apresentados são meras cópias de supostas apresentações ou mensagens internas. Não há como saber se os referidos documentos são reais e/ou provêm da época dos fatos.

A duas, boa parte dos documentos está escrita em língua estrangeira, sem a devida tradução para o vernáculo nacional.

A três, não gozam de legitimidade para o fim proposto. Nos termos do art. 16 do contrato social da empresa (fl. 205), a decisão de encerramento das atividades da empresa deve ser decidida por deliberação da maioria absoluta do capital social. O que não

restou comprovado. Mesmo em casos de mera liquidação de estoques (não seguido de encerramento das atividades), fato não suscitado pela recorrente, a decisão deveria ser comprovada mediante documentos hábeis, tais como o ato de deliberação do corpo administrativo. O que também não ocorreu.

Outrossim, o extrato da entrega das DIPJ (fl. 217) demonstra a continuidade das atividades da empresa.

A Recorrente, em seu Recurso, se indispõe contra a decisão de piso, naquilo que é relevante, nos seguintes termos:

140. Os documentos em questão foram subscritos pelos representantes da Recorrente que participaram (direta ou indiretamente) do processo de encerramento de suas atividades e, por serem documentos particulares, a Lei não exige qualquer formalidade para garantir a sua autenticidade e, principalmente, para servir de elemento de prova para a formação do convencimento do Julgador Administrativo.

141. Dessa forma, a autenticidade da documentação apresentada jamais poderia ser objeto de questionamento, pois foi utilizada pela Recorrente para contextualizar a decisão de encerramento de suas atividades operacionais no ano-calendário de 2005 e propiciar o convencimento do Julgador Administrativo quanto à atipicidade das vendas realizadas.

(...) requer a juntada da tradução juramentada para o português dos documentos em inglês que instruíram a impugnação, nos termos da alínea "c" do §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 (doe. 02).

143. Ademais, e diferentemente do alegado na r. decisão recorrida, o artigo 16 do Contrato Social da Requerente estabelece expressamente que a sua liquidação (realização do ativo, pagamento do passivo e destinação do acervo líquido) deverá ser deliberada por maioria absoluta do capital social, e não a decisão de encerramento das atividades operacionais.

A Recorrente não consegue demonstrar a atipicidade de suas operações de venda. Tergiversa quando diz que se contrato social estabelece que a liquidação é que deverá ser deliberada por maioria absoluta do capital social e não a decisão de encerramento das atividades operacionais. Ora, uma decisão pressupõe a outra e como tal, deveria ter sido assentada em Assembléia. Outrossim, não trouxe elementos concretos no sentido de demonstrar que o seu preço estava aviltado em função de uma situação atípica, algo que poderia tê-lo feito apenas comparando com preços praticados em anos anteriores. Também não conseguiu rechaçar o argumento da DRJ, ou seja, o extrato da entrega das DIPJ (fl. 217) que demonstraria categoricamente a continuidade das atividades da empresa. Afinal, contra fatos não há mesmo argumentos.

Por fim, mas quem sabe mais importante ainda, uma vez afastada a espontaneidade do contribuinte pelo início da ação fiscal é certo que os dados informados se tornam definitivos. Logo, é indubitável que, em decorrência da cessação da espontaneidade, não cabe mais ao contribuinte rever as opções levadas a efeito na DIPJ apresentada. O autuante respeitou as opções manifestadas pelo contribuinte na DIPJ/2005 acerca dos métodos legalmente estatuídos para a definição dos preços parâmetros.

Portanto, considero o pleito improcedente por falta de provas mais robustas.

Da possibilidade de alteração de critério jurídico em função de mudança de interpretação da Lei

O ponto relevante da principal polêmica trazida pela Recorrente refere-se à questionamento relacionado à legalidade da IN SRF 243/2002.

Trata-se de Instrução Normativa que veio regulamentar as determinações da Lei 9.430/96, alterada pelo artigo 2º da Lei 9.959/00, no que tange ao cálculo do método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL (60%) para determinação do Preço Parâmetro.

O **preço parâmetro (PP)** por sua vez é o preço limite apurado “de cima para baixo”, a partir do Preço de Revenda Líquido (PRL) visando estimar a dedutibilidade dos custos e margem de lucro relativos aos bens importado por pessoas vinculadas localizadas no exterior. O produto importado cujo preço ultrapassar esse preço parâmetro calculado, sofrerá ajustes tornando essa parcela excedente indedutível para efeito de tributação.

Em primeiro há que se confirmar a existência de uma Instrução Normativa anterior, a IN 32/2001, que dava uma interpretação da Lei divergente da IN 243/2002.

Ora, é sabido hodiernamente que não existe uma única interpretação correta para um texto de Lei. Isso porque toda lei é feita de texto, e texto tem suas idiossincrasias que independem da nossa vontade de perseguir o máximo de objetividade e univocidade.

É uma pena que essa mesma cantilena é repetida infinitamente pelos doutrinadores e o que é pior, é absorvida sem resistência pela grande maioria dos operadores de direito. Pensar assim, *data máxima venia*, passa despercebido de questões epistemológicas essenciais, tais como os limites da linguagem. Desconhece que os conceitos possuem uma textura aberta, como muito bem demonstrou Hart ainda no seu clássico. O conceito de Direito e Alf Ross em seu insuperável livro *Justiça e Direito*, através dos quais trouxeram, para arejar o Direito, as novidades da revolução linguístico-pragmática instalada principalmente pelo “Segundo Wittgenstein” (Investigações Filosóficas). Nessa mesma linha, temos Ronald Dworkin.

A doutrina e a jurisprudência têm se enredado nessa difícil missão de extrair “definibilidade” e “precisão” das regras e dos conceitos jurídicos, em “casos fronteirícios”, ou seja em casos tais em que ocorre uma indeterminação semântica no uso de termos gerais inerente a toda e qualquer linguagem, justamente em função do fenômeno da **“textura aberta” da linguagem**. Essas chamadas “lacunas de reconhecimento” podem representar tanto uma “vaguidade de grau” quanto uma “vaguidade combinatória”. A primeira se refere a dúvidas quanto à quantidade ou grau de presença de uma das propriedades constitutivas de um conceito que deve estar presente no caso particular para que a aplicação do conceito seja possível. A segunda lacuna, a de “vaguidade combinatória”, referir-se-ia à imprecisão a respeito de quais são as propriedades constitutivas de um conceito e a maneira pela qual elas devem estar combinadas para que o uso do termo geral possa ser empregado de forma legítima. Afora isso, paira na interpretação de qualquer texto o “mal” da ambigüidade, dando margem mais de uma interpretação, como parece ser o caso concreto e que se demonstrará mais adiante com mais vagar.

Em resumo, por trás de uma interpretação da norma não existe uma realidade objetiva com o qual pudesse ser confrontado diretamente a validade do seu resultado. Nesse sentido, o princípio basilar da legalidade não pode ser usado como escudo para persuadir que a “ferro e fogo” existe uma única interpretação correta de uma texto de Lei.

Nesse diapasão, soa peremptório a utilidade dos atos infralegais que visam aclarar a norma e lhes dar concretude. É preciso não cair na ilusão de achar que todo o sentido da norma deva estar registrado literalmente com todas as palavras, como se o legislador fosse um demiurgo todo poderoso que conseguisse prever todas as situações fáticas e complexas que envolvem a realidade a ser coberta por uma determinada norma jurídica.

Outrossim, causa espécie quando no trato dessa matéria, não sei se por ingenuidade ou sagacidade, se compara a interpretação da Lei com a Interpretação da IN . Ou por outras palavras, quando se compara a interpretação da Lei n. 9.959/2000 com a interpretação trazida pela IN SRF nº 243/2002. Ora, mas não se pode fazer tal comparação uma vez que a interpretação mais adequada da Lei é o que se está em jogo, é o que se pretende provar.

Nesse passo, quem usa desse artifício comete a chamada **petição de princípio**, que é a falácia utilizada por aqueles que dão por provado aquilo que pretendem ou deveriam pretender provar. Quando se usa açodadamente o princípio da legalidade para dizer que uma determinada interpretação da Lei é a mais adequada, nada mais faz o postulante do que reconhecer que não está fazendo o seu serviço direito, indo para o caminho mais fácil de dar por provado aquilo que deveria tentar provar.

O presente voto vai se valer então de todos os tipos de interpretação tradicionais para tentar provar se a IN 243/2002 é legal ou não, justamente por submetê-la à toda prova. O que garante que uma interpretação é mais adequada do que outra é verificar como essa interpretação se sai ao se submeter aos mais variados testes de resistência. Antes de fazer isso, nenhuma valia tem se agarrar em uma determinada interpretação e dizê-la que tal ou qual seria a interpretação legal.

O art. 146 do CTN, embora trata de questão mais específica envolvendo um mesmo sujeito passivo que foi submetido temporalmente pela Administração Pública a dois critérios jurídicos distintos, na verdade vem amparar a Administração Pública da possibilidade de se fazer uma mudança de critério jurídico, seja porque a interpretação anterior estava visivelmente equivocada, seja porque a Lei sendo interpretada, comportava claramente mais de uma interpretação jurídica.

Nesse passo, não há dúvidas que a IN 243/2002, se comparada com a IN 32/2001 implementou mudanças de critério jurídico que passam a valer apenas a partir de 2003. A IN 32/2001 foi, sim, uma interpretação abraçada pela SRF até 2001 e como tal deve ser aplicada até esse limite de tempo.

Embora as mudanças de critérios jurídicos não sejam salutares para a segurança jurídica, a Administração Pública não pode ficar “engessada” indefinidamente a uma interpretação equivocada feita por ela mesma.

LEGALIDADE DA IN 243-2002

Posta essas questões preambulares passemos ao enfrentamento direto da questão da legalidade da IN 243/2002, começando obviamente por uma interpretação gramatical que é o ponto de partida de qualquer interpretação. Depois, exploraremos aspectos matemáticos relacionados à simplicidade de cada uma das fórmulas em questionamento. A seguir faremos uma interpretação sistemática e finalística buscando pela racionalidade das fórmulas. Demonstraremos matematicamente alguns “mitos” que giram em torno da proporcionalização efetivada pela IN 243/2002. Por fim, submeteremos a um “teste de resistência” os mais fortes argumentos utilizados pelos doutrinadores no que tange a colocar à prova a legalidade da IN 243/2002.

A grosso modo a Recorrente se insurge contra a metodologia de cálculo aplicada pela fiscalização com lastro na IN SRF nº 243/2002. Segundo ela, a metodologia de cálculo da Lei nº 9.430/96 não deixaria margens para qualquer mudança por meio de ato infralegal, onde modifica completamente o texto da norma com a inserção inclusive de conceitos de participação de bens importados no preço de revenda final, majorando assim a sua carga tributária em relação a IN anterior.

A princípio esclareça-se, por importante, que a Lei nº 9.430/96 em sua redação original somente previa para o cálculo da margem de lucro um percentual de 20% a ser aplicado sobre o preço de revenda dos bens ou direitos.

Uma interpretação apenas gramatical da referida norma apontava então para a impossibilidade de aplicação do referido método a situações que não fossem simples revenda de produtos importados sem a agregação de custos por meio de produção local. Nesse sentido, a Lei foi disciplinada pela IN SRF nº 38/97, que claramente vedava a utilização do PRL nessa situação específica, restando apenas como opção os métodos PIC (Preços Independentes Comparados) do CPL (Custo de Produção mais Lucro).

Tal fato foi questionado pelos Contribuintes e o então “Conselho de Contribuintes”, atual CARF, produziu jurisprudência contra essa interpretação meramente gramatical. No caso a jurisprudência passou a afirmar a possibilidade aplicação do método PRL aos casos em que se agrega valor no país e não somente para os casos de simples revenda.

É nesse contexto e vindo dar guarida às pretensões dos contribuintes é que foi editada a Lei nº 9.959/00, que alterou o art.18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, cuja interpretação passou também a ser a base da presente controvérsia. No caso, criou-se também a margem de lucro de sessenta por cento, dessa feita para os casos em que sobre a importação se agrega valor no país para subsequente revenda. Mas, a lide circunscreve-se não sobre esse percentual, mas sobre a base de cálculo sobre a qual ela incide.

Eis os seus exatos termos do referido preceptivo legal:

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

(...)

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

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

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

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

A interpretação gramatical é a primeira interpretação que se faz e é muito importante, pois apesar de não conseguir no mais das vezes definir univocamente uma determinada interpretação, ela serve sobretudo para eliminar inúmeras outras interpretações. Esse é o ponto!

Dessa forma, essa etapa sempre será seguida por outros métodos de interpretação que possuem o fim de submeter à teste de adequação as hipóteses concorrentes elencadas na etapa anterior. Somente a partir do resultado final desse processo é que poderemos nos referir a uma interpretação adequada para determinada norma. Antes disso, como já se colocou, se referir a uma interpretação legal a partir da semântica apenas do texto da norma ou afirmar que a carga tributária seria maior ou menor é cair na falácia da petição de princípio, dando por provado aquilo que se quer provar. Outrossim, o efeito tributário também é uma consequência da interpretação mais adequada que se dê ao texto da norma, nunca podendo ser a causa ou justificativa para uma interpretação.

Interpretação Gramatical

Fórmula adotada pela IN 32/2001 e pela Recorrente

A Recorrente faz a seguinte leitura gramatical do texto acima da Lei:

“60% sobre o valor integral do preço líquido de revenda do produto menos o valor agregado no País”, representando a seguinte fórmula:

$$PP1 = PLV - 60\%(PLV - VA) \text{ ou}$$

$$PP1 = 40\% PLV + 60\% VA$$

PP1=Preço parâmetro

PLV=Preço líquido de Revenda

VA=Valor agregado

Fórmula adotada pela IN 243/2002**Fórmula geral analítica:**

$$PP2 = PLV - 60\%PLV - VA^1$$

Fórmula sintética:

$$PP2 = 40\%PLV - VA$$

A diferença entre elas, matematicamente falando é apenas os parêntesis, denotando de plano um problema comum na linguagem, que é o da ambigüidade no plano semântico.

Uma outro aspecto que transparece da fórmula é da IN 32/2001 em contraponto com a da IN 243/2002 é da feiúra da primeira e falta de simplicidade.

O famoso físico Richard Feynman expressou essa verdade intuitiva quando disse:

“Você pode reconhecer a verdade por sua **beleza e simplicidade**. Quando você a apreende corretamente, é óbvio que ela é correta – pelo menos se você tem alguma experiência... Os inexperientes, os birutas e pessoas assim, fazem suposições simples, mas você pode perceber imediatamente que eles estão errados, de modo que isso não conta. Outros, os estudantes inexperientes, fazem suposições que são muito complicadas, e de certo modo parece que está tudo certo, mas sei que não é verdade porque **a verdade sempre se revela mais simples do que pensava.**”²

Apenas olhando para as duas fórmulas meu senso matemático indica que a fórmula da IN 243/2002 é mais simples e bonita. Mas, vamos avante.

No plano gramatical e semântico, a favor da interpretação da IN 243/2002 temos que a expressão “diminuídos” 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”.

Outro ponto a favor dessa interpretação gramatical, está no fato de que teria optado em manter a expressão “e do valor agregado” junto no mesmo item porque caso se criasse um terceiro item isso ficaria incompatível com a existência de apenas duas metodologias de cálculo e não três, afinal o item estava sendo utilizado para representar de forma autônoma cada uma das metodologias: PRL 60 e PRL 20.

¹ A fórmulação exata constante na IN 243/2002 ($PPn = \%nPL - 60\%(\%nPL)$), onde se incorpora efetivamente o fator ponderação de custos para fazer face à produto final revendido que incorpora mais de um insumo importado, será analisada em tópico à parte mais adiante no voto.

² Richard Feynman, citado em Hiperespaço, Rocco, página 149.

De outra banda, em favor da interpretação conduzida pela Recorrente teríamos a ausência de uma vírgula antes da expressão “e do valor agregado” para ficar bem caracterizado aí a ausência dos parêntesis.

Ora, mas se o objetivo do legislador fosse este mesmo de diminuir o valor agregado da margem de lucro por meio de parêntesis: $PP = PLV - 60\%(PLV - VA)$, por óbvio que o seu esforço de bem representar essa situação mais específica deveria ser seguida de uma redação mais robusta que contemplasse essa peculiaridade. Não se desincumbido bem dessa carga de prova, seja através da explicitação da fórmula matemática propriamente dita, como fazemos neste voto, seja através de uma formulação lingüística que ficasse mais claro isso, só se pode interpretar a formulação sem a existência dos parêntesis, ou seja, o valor agregado diminuindo diretamente o PLV para se chegar ao isolamento do preço parâmetro do produto importado (PP).

Como se vê, ambas as interpretações poderiam ser possíveis a nível gramatical ou semântico, muito embora num cotejo raso entre as duas, existam mais pontos a favor da interpretação da IN 243/2002. Outrossim, se sopesarmos o valor de um erro de concordância nominal contra um erro de vírgula, parece-me cristalino que pressupor um erro de concordância nominal seria mais grave do que um mero erro de vírgula.

Nesse sentido, no nível sintático/gramatical, parece mais razoável que a norma esteja a prescrever no cálculo da margem bruta de lucro, que seja considerado 60% sobre o valor líquido de revenda, portanto, daquela parcela que foi importada e, posteriormente, revendida diminuídos depois do valor agregado no país.

Mas, por amor ao debate avancemos nos próximos métodos de interpretação.

Interpretação lógica e matemática

Um outro aspecto que transparece da fórmula é da IN 32/2001 em contraponto com a da IN 243/2002 é da “feiúra” da primeira e falta de simplicidade.

Como já se colocou retro, mas não custa repetir, o famoso físico Richard Feynman expressou essa verdade intuitiva quando disse:

“Você pode reconhecer a verdade por sua **beleza e simplicidade**. Quando você a apreende corretamente, é óbvio que ela é correta – pelo menos se você tem alguma experiência... Os inexperientes, os birutas e pessoas assim, fazem suposições simples, mas você pode perceber imediatamente que eles estão errados, de modo que isso não conta. Outros, os estudantes inexperientes, fazem suposições que são muito complicadas, e de certo modo parece que está tudo certo, mas sei que não é verdade porque **a verdade sempre se revela mais simples do que pensava.**”³

Essa mesma intuição não passou despercebida de Polizelli⁴:

A aceitação da fórmula 60% sobre (o valor integral do preço líquido de venda do produto menos o valor agregado no País) implicaria em se vencer um verdadeiro desafio interpretativo, pois cria um novo método de determinação de preço parâmetro distinto do método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, cuja previsão legal determina que as margens de lucro sejam sempre sobre o produto ou parcela importada ou revendida.

Por outras palavras, com essa interpretação perde-se uma característica básica do método que é o “isolamento”. O método de cálculo é feito de “frente para trás”. Intuitivamente partimos do Preço de Revenda e vamos retirando tudo aquilo que seja possível até chegarmos, até isolarmos o preço parâmetro de importação para subsequente comparação com o preço real importado. Uma vez isolado o preço de importação é que sobre ele deve incidir a margem bruta de lucro de 60%. Somente a fórmula da IN 243/2002 persegue esse desiderato e faz o isolamento de forma perfeita, pois ela retira 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.

A fórmula da IN 32/2001 ela não expurga o valor agregado, ela faz algo diferente, ela adiciona 60% do valor agregado!

$$PP1 = PLV - 60\%(PLV - VA) \text{ ou}$$

$$PP1 = 40\% PLV + 60\% VA$$

Como se vê ela falha em simplicidade, na medida em que a referida fórmula contempla a subtração do Valor Agregado que por sua vez diminui o Preço de Revenda isso tudo no contexto de uma outra diminuição realizada sobre o Preço de Revenda, o que redundava em uma adição “disfarçada” do Valor Agregado para a formação do Preço Parâmetro.

Ora, afora a questão de falta de simplicidade da fórmula, por que motivo adicionar e não subtrair, e apenas parte do valor agregado e por que nesse percentual de sessenta por cento? Afinal o percentual de 60% seria apenas para cobrir a margem de lucro bruta? Todos os termos de uma fórmula matemática tem que ter uma razão de ser bem objetiva e explicável. Não há razão lógica alguma para esse fato, a não ser admitirmos que essa interpretação é produto de um erro dando origem a essa fórmula por acaso.

Interpretação finalística

A fórmula da IN 32/2001 ao deixar de subtrair o valor agregado como era de se esperar para atingir o isolamento do valor importado a ser comparado, e ir pelo caminho ilógico de adicionar 60% do valor agregado para apurar o preço parâmetro, faz com que a fórmula deixe de funcionar adequadamente, deixando de fazer os ajustes necessários nos casos de manipulação de preços importados entre partes relacionadas, objetivo maior do Preço de Transferência.

⁴ “Parâmetros para a definição de valor agregado e interpretações possíveis da Lei nº 9.959/2000 quanto ao método PRL de preços de transferência”. Revista de Direito Tributário Internacional. Ano 1, nº 2. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

E essa distorção acontece, justamente porque a variável independente Preço Parâmetro ((PP) a ser calculada aumenta diretamente proporcional a 60% do Valor agregado (VA). Ou seja, quanto maior o valor agregado no país maior se torna o PP e consequentemente menores vão ficando os ajustes até o ponto de não ter mais ajuste nenhum, independente de se fazer manipulação no Preço de importação. Um comportamento absurdo. Nunca esperado para essa fórmula.

Outrossim, os Preços Parâmetros calculados com base nessa metodologia distorcida não guarda a mínima correspondência com o valor do bem importado, o que é outro absurdo e precisaria ser explicado.

Apesar de taxar de ilegal a IN SRF nº 243/02 o tributarista Schoueri, termina por concordar com a distorção acima apresentada:

“7.6.1.3.1 Segundo tais autores, a fórmula acima seria criticável, já que, ao incluir o valor agregado na parcela da margem, surge um encontro de subtrações, o que implica uma adição. Em outras palavras, quanto maior o valor agregado, maior seria o preço parâmetro e, portanto, menor a necessidade de ajuste fiscal.

7.6.1.3.2 Essa observação leva a uma aparente incongruência na aplicação do método. Afinal, se a margem de lucro deve ser suficiente para cobrir todos os custos locais, então lógico seria que quanto maior fosse o volume dos custos locais, tanto maior fosse a margem; aplicando-se a fórmula acima, chega-se ao contrário: a margem de lucro diminui conforme se agrega valor no País. No limite, caso se agregasse enorme valor no País (e, portanto, caso se necessitasse de uma margem de lucro suficiente para remunerar tal agregação de valor), a margem resultante da aplicação da fórmula acima seria negativa.

7.6.1.3.3 O argumento é forte e coerente e, de fato, não parece passível de contestação a partir da lógica dos preços de transferência. Seria de se esperar que tivesse o legislador cuidado de ampliar a margem de lucro conforme houvesse maior agregação de valor, nunca o contrário.⁵

Porém, o mesmo renomado autor objeta que isso seria um efeito indutor positivo previsto pelo legislador para favorecer a agregação de valor no país e que não poderia ser desprezado. Ora, mas o objetivo do mecanismo de preço de transferência é outro completamente diferente não podendo se amoldar a tal desiderato. Na verdade o que se tenta justificar é um efeito errático da fórmula, se seguida uma interpretação errônea, que coincidentemente dá ensejo a um efeito indutor, mas que por óbvio não pode ser considerado um objetivo maior do Preço de Transferência, mormente quando esse efeito indutor torna a fórmula inútil para evitar-se manipulação de preços importados advindos de aquisições entre partes relacionadas, finalidade maior desse instituto.

Outro aspecto da fórmula não explicado pelos defensores da lógica da IN 32-2001 seria o porquê do legislador se utilizar da expressão matemática $(PL - VA)$ na fórmula $PP = PLV - 60\%(PL - VA)$. Ora, $(PL - VA)$ nada mais é do que Preço do Produto Importado (PPI) + Lucro. Então a margem bruta é uma expressão que faz incidir o percentual de 60% não sobre o valor agregado, mas sobre o próprio preço do produto importado mais o lucro. Ora, por que então não se fez referência direta a essas variáveis. E outra coisa, como explicar que a Margem Bruta seja uma grandeza que dependa do “Preço do bem importado”, se o Preço

Parâmetro, que tem paralelismo com o Preço do bem importado, é justamente o que se pretende encontrar?

Questão preme de questões, todas elas não elucidadas. Por que? Porque é produto da escolha por acaso da interpretação literal equivocada que só pode redundar em irracionalidade na fórmula produzida.

Interpretação Sistemática

Uma interpretação sistemática da referida fórmula envolve a análise dela a partir dos parâmetros da OCDE.

Nesse passo, Victor Borges Polizelli em excelente artigo aponta que a fórmula da IN 243/2002 com a estrutura explícita de “Preço menos Margem de Lucro menos Valor Agregado” apesar de aparentar mudar a estrutura convencional dessa metodologia (“Preço menos Margem de Lucro” apenas) indica que as diretrizes da OCDE longe de vedar essa estrutura até a recomenda quando se é possível adotá-la. E não poderia ser diferente uma vez que essa nova estrutura é a que melhor se amolda ao conceito de isolamento dos produtos importados, conforme já tratado em outro tópico.

Eis a doutrina de Polizelli:

Em socorro dessa proposta de interpretação, convém indicar que as diretrizes da OCDE, enquanto orientações gerais, não vedam expressamente a exclusão do valor agregado paralelamente à exclusão da margem de lucro. Pelo contrário, como já adiantado, a OCDE reconhece que é mais difícil determinar uma margem de lucro adequada para as situações em que há grande agregação de valor ao produto (item 2.22).

Mais ainda, as diretrizes da OCDE (item 2.19) sugerem que seja conferido maior peso a outros atributos de comparabilidade (funções realizadas, circunstâncias econômicas etc.) quando a margem de lucro disser mais respeito a esses atributos do que ao próprio componente importado.

Colocam-se assim algumas questões: será que a legislação brasileira não veio a atender exatamente a essas recomendações da OCDE, quando previu a exclusão individualizada do “valor agregado no País”? Seria essa uma forma adequada de se atribuir maior peso à função de produção e à circunstância econômica de alta agregação de valor?⁶

E na sequência o autor indiretamente toca no ponto da falta de simplicidade que por sua vez se liga na falta do “isolamento”, questões já sublinhadas alhures:

Fato é que, com a formulação proposta **$PP=PL -60\% \times PL - VA$** é muito mais fácil encontrarem-se definições apropriadas para os elementos “Valor agregado” e “margem de lucro” de modo a resultar em um preço parâmetro **plenamente comparável com o preço praticado na importação**.⁷

⁶ "Parâmetros para a definição de valor agregado e interpretações possíveis da Lei nº 9.959/2000 quanto ao método PRL de preços de transferência". Revista de Direito Tributário Internacional. Ano 1, nº 2. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

⁷ *Ibidem*.

Argumento equivocado de que a mudança de redação para fazer face apenas à ponderação aumentaria os ajustes tributários

Não se venha alegar que a redação da IN 232-2002 diverge muito da Lei no que tange a incorporação da ponderação e que isso aumentaria a carga tributária da Recorrente através de atos infralegais.

Conforme tabelas abaixo, fica bem claro que a ponderação não é o fator que faz aumentar os ajustes, ao contrário, é sempre mais favorável ao contribuinte (vide Tabela III). Outrossim, essa sistemática apenas incorpora uma “lei lógica” adequando melhor a fórmula para situações em que o que está sendo revendido é um produto em que se encontram incorporados vários insumos, no preço de revenda do produto estão compreendidos os preços de venda dos vários insumos que o integram. A ponderação é apenas uma “lei lógica” para fazer essa segregação dos diversos preços de vendas individuais a partir do peso valorativo do produto importado no custo total do produto.

Nesse ponto, cabe um parêntese. **É que a roupagem da fórmula adotada pela IN 243/2002 se modifica ao incorporar a técnica da ponderação, mas sem macular a 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.** Não se pode olvidar da ideia de que de certa forma o insumo foi também foi revendido. Nesse caso, apura-se por proporcionalidade a parcela do preço líquido de venda (PLn) do bem produzido que diz respeito ao insumo importado (PPn).

Fórmula adotada pela IN 243/2002 em sua essência

Fórmula analítica:

$$PP = PLV - 60\%PLV - VA$$

Fórmula EXPRESSAMENTE adotada pela IN 243/2002

$$PPn = \%nPL - 60\%(\%nPL)$$

Os mais desavisados observam logo que a fórmula é completamente diferente uma da outra, pois a variável VA (Valor agregado) existente na primeira formulação desaparece na segunda. Ora, mas $\%n = VI^8 / (VI + VA)$, ou seja, o percentual de participação do valor do bem importado sobre os custos totais é uma forma lógica de isolar o valor agregado do bem importado, afinal a variável “Total dos custos” é a soma do Valor Importado mais todo o Valor Agregado a esse insumo. No caso da participação de um único insumo importado, significa apenas a diminuição(subtração) por si só do valor agregado, não necessitando do

artifício do rateio proporcional, repartindo o “bolo” em seus pedaços supostamente revendidos (PLVn, PPn).

Por outras palavras, a participação do componente importado no preço de revenda líquido ($\%n \times PL$) é igual ao preço de revenda líquido do produto final (PLV) subtraído do valor agregado:

$$(\%n \times PL) = PL - VA$$

Nesse passo, Victor Borges Polizelli no seu excelente artigo muito bem diviso essa identidade entre a fórmula genérica da IN 243/2002 ($PP = PLV - 60\%PLV - VA$) e a fórmula derivada, verdadeiramente expressa na IN 243/2002 que contém a técnica da ponderação de custos ($PPn = \%nPL - 60\%(\%nPL)$).

Eis abaixo a prova matemática estabelecida pelo referido autor entre a variável Valor Agregado e tudo aquilo que não representa a participação do componente importado “n” no preço de revenda líquido:

Neste sentido, **o valor agregado poderia então ser identificado como tudo o que não representar a participação do componente importado “n” no preço de revenda líquido ($[1 - \%n] \times PL$)**. Aplicando esta identidade à proposição supra:

$$(\%n \times PL) + ([1 - \%n] \times PL) = PL \quad \%n \times PL + PL - \%n \times PL = PL \quad PL = PL \quad -*$$

Proposição Verdadeira

O sentido aqui identificado para o valor agregado é perfeitamente admissível na medida em que reflete a evolução histórica do método PRL (grifei).⁹

Segue a seguir um exemplo bem simples de como esse mecanismo de substituição da operação de subtração pelo rateio funciona:

Ex.: Dados hipotéticos: PLV=250, VA=40, 40%PLV=100, VI=60, LUCRO=150

PP=PLV -60%PLV-VA (fórmula analítica) = 40%PLV - VA (fórmula reduzida)

$$PP=100-40=60$$

Aplicando-se agora a fórmula EXPRESSA da IN 243:

$$PPn = \%nPL - 60\%(\%nPL)$$

$$\%n = VI / (VI + VA) = 60 / (60 + 40) = 0,6 = 60\%$$

$$PPn = 60\% \times 250 - 60\%(60\% \times 250) = 150 - 90 = 60$$

É claro que as fórmulas não são idênticas, pois variando-se as variáveis (lucratividade, VA etc), como se verá mais adiante nas simulações, a fórmula expressa da IN 243 que contém a ponderação ($PPn = \%nPL - 60\%(\%nPL)$) tende a ter PP diferentes, mas observem, sempre mais favoráveis ao Contribuinte do que a formulação abstrata e que serve apenas para um produto revendido que contenha apenas um único insumo importado ($PP = PLV - 60\%PLV - VA$). Vide comparação, então, da Tabela 3 com a Tabela 2, respectivamente.

Essa lógica foi inclusive construída a partir da jurisprudência do CARF, mais precisamente a partir do brilhante voto proferido pela ex-Conselheira Sandra Maria Faroni, relatora do Acórdão nº 101-94.888, de 17 de março de 2005. No caso ela passa em revista as alterações produzidas no art.18 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 9.959/2000. É o famoso caso de Revenda de Pára-brisa com preço parâmetro de R\$ 32.000,00 para um produto que valeria R\$ 10,00. Essa é a distorção causada pela fórmula da IN 32/2001 sem a utilização da ponderação.

Outrossim, vê-se, ainda, que a questão não é somente de lógica jurídica, mas também de bom senso e de razoabilidade. De importante que se deve ter em mente, para a análise da interpretação de uma norma e seu correspondente ato regulamentar infralegal, é que “*Nem sempre lei lógica precisa norma para estar no interior do sistema*”, é o que nos ensina o saudoso Jusfilósofo Lourival Vilanova em sua obra “*As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*”, São Paulo, Editora Max Limonad, 1997, pg.26.

Portanto, apesar de tal previsão não estar literalmente explícita na Lei, vê-se que sua sustentação encontra guarida quando posta em confronto com questões de fronteira, como fez a ilustre Conselheira Sandra Faroni no referido Acórdão.

Além do que, como se demonstra a seguir, essa ponderação tem apenas o efeito benéfico de reduzir os ajustes se comparado a interpretação da **IN 243/2002 sem a referida ponderação**. É de se ver.

TABELA 1 – “TESE DO CONTRIBUINTE” IN 32/2001 - INTERPRETAÇÃO DA LEI COM VALOR AGREGADO DENTRO DA MARGEM DE LUCRO – S E M PROPORCIONALIZAÇÃO DOS CUSTOS

FÓRMULA: $PP = PLV - 60\%(PLV - VA)$

Variáveis	Simula 1	Simula 2	Simula 3	Simula 4	Simula 5	Simula 6
PP	155,4	150	138	124	102	96,6
PL	240	240	240	250	240	240
lucro	140	140	140	150	140	140
VA	99	90	70	40	10	1
VI	1	10	30	60	90	99
MARGEM de PL sobre (VI + VA)	140,00%	140,00%	140,00%	150,00%	140,00%	140,00%

Processo nº 10283720.852/2010-21
Acórdão n.º 1401-000.800

S1-C4T1
Fl. 647

por fora						
AJUSTES	0	0	0	0	0	2,4
OBSERVAÇÕES						Aqui só há ajustes quando o Valor agregado é ínfimo, fazendo com que a fórmula não funcione para os demais casos!

TABELA 2 – “TESE DO FISCO – PRIMEIRO PASSO - INTERPRETAÇÃO DA LEI COM VALOR AGREGADO, MAS FORA DA MARGEM DE LUCRO – SEM PROPORCIONALIZAÇÃO DOS CUSTOS**FÓRMULA: PP= PLV – 60%PLV – VA**

Variáveis	Simula 1	Simula 2	Simula 3	Simula 4	Simula 5	Simula 6
PP	-3	6	26	60	86	95
PL	240	240	240	250	240	240
lucro	140	140	140	150	140	140
VA	99	90	70	40	10	1
VI	1	10	30	60	90	99
MARGEM de PL sobre (VI + VA)- por fora	140,00%	140,00%	140,00%	150,00%	140,00%	140,00%
AJUSTES – IN 243 – SEM proporcionalização	4,00	4,00	4,00	0,00	4,00	4,00
OBSERVAÇÕES				*Margem bruta maior de 60%(por dentro) ou 150% por fora não tem ajustes!		

TABELA 3 – “TESE DO FISCO – ÚLTIMO PASSO - INTERPRETAÇÃO DA LEI COM VALOR AGREGADO, MAS FORA DA MARGEM DE LUCRO – C O M PROPORCIONALIZAÇÃO DOS CUSTOS

FÓRMULA: $PPn = \%nPL - 60\%(\%nPL)$

Variáveis	Simula 1	Simula 2	Simula 3	Simula 4	Simula 5	Simula 6
PP	0,96	9,60	13,20	60,00	86,40	95,04
PL	240	240	110	250	240	240
lucro	140	140	140	150	140	140
VA	99	90	70	40	10	1
VI	1	10	30	60	90	99
Proporção do VI sobre Custo total (VI+VA) %=>	1,00%	10,00%	30,00%	60,00%	90,00%	99,00%
MARGEM de PL sobre (PBI + VA)- Por fora	140,00%	140,00%	10,00%	150,00%	140,00%	140,00%
AJUSTES – IN 243 – COM proporcionalização	0,04	0,40	16,80	0,00	3,60	3,96
OBSERVAÇÕES	Valor agregado não afeta ajustes, a não ser que a margem bruta ultrapasse 60% (por dentro) ou 150% (por fora).			Observar que não há ajustes aqui no ponto em que a proporcionalização do VI (Valor Importado) sobre os custos totais iguala a 60% (por dentro) e em que a Margem Bruta também alcança 150% (por fora) e 60% (por dentro), demonstrando a coerência da formulação.		

A partir das simulações acima, fica patente a conclusão peremptória de que a ponderação, **quando isolada** (eu disse quando isolada!) não produz ajustes desfavoráveis ao contribuinte, recaiando em falácia todos os argumentos em contrário. O que gera ajustes mais desfavoráveis ao contribuinte se comparado com a IN 32/2001 é apenas a questão de o Valor Agregado compor ou não a margem bruta, questão essa que não está clara na literalidade da Lei e que só pode ser deslindada a partir da utilização de um vasto conjunto de métodos interpretativos.

Observar como esse erro é reiteradamente difundido inclusive por doutrinadores de renome.

Higuchi, citado no Recurso, assim critica a IN 243/2002:

O art. 12 da IN 243/2002 não consignou nos cálculos a totalidade do preço líquido de venda e nem a totalidade do valor agregado no País como determina a lei. A instrução, sem base legal, apurou o percentual de participação dos bens importados na formação do custo total do bem produzido e **aplicou esse percentual no preço líquido de venda e no valor agregado no País.**¹⁰

Em primeiro lugar, como já se disse a Lei não precisa consignar lei lógica básica para trazer razoabilidade e evitar absurdos, como seria o caso de não se aplicar a ponderação e, por último, como já demonstrado, a ponderação não aumenta os ajustes, pelo contrário, diminui. A questão é outra, o que causa o efeito de aumento dos ajustes é a consideração do Valor Agregado no seio da margem bruta de lucro ou fora dela. E isso, como já se viu, não está literalmente claro na Lei.

Nesse passo, cai por terra também o argumento muito utilizado de que a tentativa do executivo de emplacar, mas sem sucesso, a Medida Provisória nº 478, de 29 de dezembro de 2009, restou configurada que a IN 243-2001 que teria a mesma redação dessa Medida Provisória, tenha extrapolado a Lei nº 9.430/96. Isso porque em sua redação saltaria aos olhos que a referida Lei teria abarcado em seus dispositivos a variável “participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido”, ou seja, a ponderação. Mas, ora, essa variável **quando isolada (eu disse quando isolada)** não implica em fazer com que os ajustes aumentem desfavoravelmente aos contribuintes, pelo contrário, **os ajustes diminuem**, conforme já foi sobejamente demonstrado nas tabelas acima.

Outro autor de renome, O Dr. Eurico M D. Di Santi escreveu um artigo muito erudito a respeito da questão, disponível na *internet*: “*Preços de transferência: Fraude à lei e abuso de poder na pretensa regulamentação das Leis 9.430 e 9.959 pela IN 243*”¹¹. O seu mérito é que não ataca em hipótese alguma a ponderação. Vai direto ao ponto nevrálgico da discussão: o papel desempenhado pelo Valor Agregado dentro da fórmula do preço de transferência.

Nesse ponto, ele ataca ferrenhamente a desconsideração do Valor Agregado tal qual posta na IN 243-2002. Utiliza-se de argumento já tratado alhures, qual seja, do efeito indutor provocado pela sistemática da legalidade anterior (IN 32-2001). Ou seja, o efeito extrafiscal da IN 32 foi “*incrementar o valor agregado dos produtos finais sujeitos vendidos no País. (...) Ou seja, o método PRL 60 estimulava os contribuintes a agregar tangíveis e intangíveis ao bem importado, atendendo à lógica da Lei 9.959 e da IN 32.*”

O mérito do seu argumento é indicar um efeito indutor que embora se argumente, como o fiz alhures, que não tenha sido previsto pelo Legislador, é bem provável que de fato tenha acontecido no mundo empírico. O problema é minimizado na medida em que a eficácia e legalidade da IN 32 é garantida pelo Fisco no período em que norteou esse comportamento. Entretanto, tal argumento extrajurídico não é suficiente para se permanecer

¹⁰ Imposto de renda das empresas. Interpretação e prática. 36ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2011, p.158.

¹¹ Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5jrd/precos-de-transferencia-fraude-a-lei-e-abuso-de-poder-na-pretensa-regulamentacao-das-leis-9430-e-9959-pela-in-243-eurico-marcos-diniz-de-santi>. Acessado em 04 de junho de 2012.

com uma interpretação que sustenta a referida fórmula, como já demonstrado, que chega a resultados absurdos e, em determinado ponto, deixa inclusive de funcionar e produzir o seu efeito e finalidade maior, qual seja, evitar a manipulação de preços entre empresas interrelacionadas e evitar a transferência de lucros entre os respectivos países.

Outro ponto atacado pelo Dr. Eurico de Santi diz respeito à tentativa de destrinchar a fórmula da IN 243/2002 provocando o que ele chama de “Adultério” na medida em que “distorce o sentido e a intenção originária da Lei 9.959 e da IN 32”:

A IN 243 muda completamente a orientação que havia sido dada pela IN 32, mediante a alteração do cálculo do PRL60: (i) a Lei 9.959 e a IN 32 consideravam o valor agregado como pressuposto para aplicação do PRL 60 e, obviamente, o incluíam como variável na forma de cálculo desse método; (ii) a IN 243 inovou ao desconsiderar o valor agregado como variável no cálculo do PRL60, neutralizando-o, e dando outra interpretação à palavra "bem". A IN 243, embora assuma o pressuposto da agregação de valor como diferencial para aplicação do PRL60 (hipótese), desconsidera-o na solução normativa (consequência), pretendendo considerar a palavra "bem" não na acepção de produto final (após a agregação de valor no País, sentido prescrito pela Lei 9.959 pela IN 32), mas como o próprio insumo importado. Ou seja, a IN 243 passou a entender a palavra "bem" na acepção de insumo, completamente dissociada do "valor agregado no País".¹²

O argumento é inteligente, bem elaborado e merece ser respondido. Em primeiro lugar, nota-se uma certa precipitação em afirmar de plano que a intenção da Lei 9.959 é tal e qual, colocando isso já como uma premissa verdadeira, quando na verdade é isso que se tenta provar. É a chamada petição de princípio. Em segundo lugar, observa-se em uma leitura atenta de todo o artigo que o autor intencionalmente não enfrenta a questão em seu ponto de partida inicial: a interpretação gramática e semântica. E por que penso que não o faz? Porque ficaria cristalino que a atribuição de estratagemas ardilosos ao conteúdo da IN 243, segundo ele, intencionalmente perpetrados pelo Fisco, não vingaria tão facilmente. O artigo tenta passar a ideia da existência de um plano conspiratório, ardiloso e maquiavélico plantado no seio da IN 243/2002 quando manipula a variável valor agregado. Ora, a variável “Valor agregado” está na literalidade da Lei 9.959, isso não se discute. O que se discute é sua posição matemática dentro da fórmula. A literalidade da Lei dá margem as duas interpretações, logo onde está o ardil da Receita Federal, que apenas se utiliza da opção mais racional e também prevista na literalidade da Lei? O que se tem que provar e o debate deve se instalar é em torno de qual das duas é a mais racional matematicamente! E isso o renomado autor não o fez. Ele em momento algum defende ou tenta explicar a racionalidade da sua hipótese, centrando forças apenas na tentativa de mostrar que a IN 243-2002 “muda completamente a orientação que havia sido dada pela IN 32”, mas isso não se discute. O que se discute é qual a “legalidade” correta, afinal se é dado à Administração revogar ou anular os seus próprios atos, impingida que está do Interesse Público, por que não poderia mudar sua interpretação da Lei, resguardando os atos colhidos pelo entendimento anterior, quando ela afere cristalinamente que cometera um erro na interpretação anterior?

O renomado autor ainda sob esse mesmo aspecto tenta demonstrar a obscuridade da fórmula, na forma de “artimanha”, qual seja, “manter o Valor Agregado como critério normativo relevante da hipótese (critério normativo), mas desconsiderá-lo como critério quantitativo relevante na solução normativa (consequência)”:

A artimanha da "Legalidade" 5 está em manter o valor agregado como critério normativo relevante da hipótese (critério normativo), mas desconsiderá-lo como critério quantitativo relevante na solução normativa (consequência): com isso, aparentemente, a IN 243 alinha-se à Lei 9.430 com a redação dada pela Lei 9.959, pois mantém o valor agregado como critério relevante da hipótese normativa, contudo, o exclui como critério quantitativo relevante na solução normativa.

Em cotejo com o ADULTÉRIO PARTE I, perpetrado pela IN 38, a diferença específica entre a IN 38 (julgada ilegal pelo CARF) e a IN 243 (ainda sob julgamento no CARF) é que no ADULTÉRIO PARTE I, a autoridade administrativa criou expressamente nova hipótese normativa introduzindo uma distinção legal (Caso 1 x Caso 2) que não havia na Lei 9.430; agora, no ADULTÉRIO PARTE II, de modo mais dissimulado, a IN 243 mantém a mesma hipótese normativa da Lei 9.430 (após a alteração pela Lei 9.959), confirma a distinção entre Caso 1 e Caso 2, mas elimina os efeitos jurídicos da dessa distinção legal quando não considera o valor agregado na solução normativa. E o faz mediante a obscura alteração da forma de cálculo do preço parâmetro. Ou seja, em termos bem objetivos: a IN 38 foi considerada ilegal porque criou nova hipótese normativa; a IN 243 é ilegal porque parte de uma distinção legal imposta pela Lei 9.959 (mantendo o valor agregado como hipótese para aplicação do PRL60), mas elimina os efeitos dessa distinção, mediante alteração da solução normativa específica para o Caso 1 (desconsiderando o valor agregado na fórmula).

Trata-se de exemplo clássico de fraude à lei: a única justificativa para o regime do PRL 60 - instaurado pela Lei 9.959 - é a existência de valor agregado tanto no critério normativo como no critério quantitativo da solução normativa que define o cálculo do preço parâmetro. A IN 243 manteve o critério normativo do valor agregado (na hipótese) sem considerá-lo na consequência normativa, justamente e não por acaso, na parte mais obscura e não-transparente desse dispositivo normativo: a fórmula!¹³

Esse ponto de sua inteligente argumentação também merece ser respondido. Aqui a inteligência do raciocínio do ilustre doutrinador reside em primeiro lugar reconhecer que a IN 243-2002 não inova em relação à Lei 9.959 no que tange a utilização da variável Valor Agregado. Afinal isso foi a inovação justamente prevista na Lei 9.959 quando criou o PRL 60 e como já visto no tópico ligado à interpretação sistemática, uma possibilidade aventada pela OCDE. O autor chama essa previsão de "critério normativo" ou "critério relevante da hipótese normativa". Porém, aponta um suposto ardil: concomitantemente o desconsidera da consequência normativo em seu chamado "critério quantitativo".

O que de importante tem se a dizer é que de fato a variável "Valor Agregado" constante na Lei como "critério normativo" RELEVANTE foi preservada. E foi preservada da forma mais racional possível, que é expurgando essa variável do Preço Líquido de Revenda para daí encontrar uma base pura sobre a qual aplicar a margem bruta e fixa de 60%, **isto é fazer jus a característica mais essencial do cálculo do preço de transferência, o chamado "isolamento"**. O que o douto doutrinador chama de desconsiderar o seu efeito da consequência normativo, podemos simplificar tudo com um "sinal negativo" apostado à variável "Valor Agregado" ($PP = PLV - 60\% PLV - VA$). É a própria semântica da fórmula que está justamente em discussão em função da interpretação gramatical e de todas as outras formas de interpretações que possam indicar qual a semântica matemática mais adequada que irá dar racionalidade na fórmula. Não há ardil algum aqui, há apenas interpretações mais ou menos razoáveis. E como já se demonstrou sobejamente nesse voto, a desconsideração do VA em sua totalidade seria a fórmula mais racional, pois só ela produz o isolamento necessário para se chegar em uma adequado Preço Parâmetro.

Por fim, o ilustre autor traz novamente um outro substancial argumento que merece ser enfrentado:

Ocorre que o sistema normativo inaugurado pela Lei 9.959 já ofereceu uma solução normativa LEGAL para os casos em que não se considera o valor agregado: o método PRL20. Excluir o valor agregado para calcular o preço parâmetro é LEGALMENTE possível, **mas desde que seja aplicada a margem de lucro de 20%:** ignorar o valor agregado ao bem importado e, ainda, aplicar a margem de lucro de 60% implica abuso de direito da autoridade que manipula o sentido das Leis 9.430 / 9.959 por meio de uma nova fórmula, ao mesmo tempo em que trai a intenção patente do legislador, que só justificou a margem diferenciada do PRL60 em razão de considerar o valor agregado.¹⁴

Nota-se, mais uma vez, que nesse ponto o autor contenta-se em atacar a fórmula da IN 243-2002, mas nunca defende a outra opção matemática. Aliás, defende apenas em um único ponto e já muito aqui discutido, a questão extrafiscal do efeito indutor provocado pela fórmula da IN 32-2001. Novamente se diga, que uma fórmula de preço de transferência não pode se escorar apenas em efeitos extrafiscais, deve ter um mínimo de racionalidade interna para ser adotada e que racionalidade é essa para se evitar a manipulação dos produtos importados não se esclarece.

Outrossim, o que se verifica é que a Recorrente nesse ponto ataca na verdade o percentual previsto de 60% previsto, esse sim, indubitavelmente, sem sombra de dúvidas, presente na Lei 9.959 e como tal qualquer falha do legislador em superdimensioná-lo refoge dessa instância julgadora e muito menos da IN 243-2002.

Esse ponto abre inclusive brecha para criticar a lógica da IN 32 e elogiar a lógica simples e direta da IN 243-2002. É que esta última foi a única que preservou para todos os efeitos a Margem Bruta de Lucro prevista em Lei de 60%, trazendo mais previsibilidade e simplicidade para o importador, pois qualquer que seja o caso concreto essa é a margem bruta e fixa a ser aplicada sobre o valor importado mais o valor agregado para que não seja necessário se fazer ajustes. Explicando matematicamente, se fizermos um gráfico onde no eixo do “X” colocarmos a variável “Valor Agregado” – VA, variando-a paulatinamente e no eixo vertical do “Y” confrontá-la com a variável “Margem de Lucro” obteremos uma simples linha reta paralela ao eixo do “X” na altura de 60% por dentro ou 150% calculado por fora, indicando o limite a partir do qual não se terá nunca ajustes. Abaixo dessa reta (abaixo de 60% ou 150%) estariam todas as hipóteses onde os ajustes ocorreriam. Vê-se aqui novamente o aspecto “beleza” e simplicidade presentes nessa fórmula.

Se traçarmos o mesmo esquema gráfico para a fórmula da IN 32-2001, não obteremos essa mesma simplicidade, muito menos se preservaria o limite de 60% da margem de lucro como parâmetro de ajuste. Ela variaria de 60% até 0% de margem quando atingir um Valor de agregação de 60%. E a partir desse nível de agregação a fórmula provoca Margens negativas, ou seja, a fórmula para de funcionar. Então agora fica fácil de entender porque não se aprofunda nessa discussão, pois a fórmula produz resultados absurdos. Em primeiro lugar, não mantém a Margem de Lucro de 60% prevista em Lei e, por último, deixa de funcionar para nível de agregação maior de 60%, permitindo a partir desse nível a total manipulação de preços, diferente do objetivo maior do instituto do Preço de Transferência.

Reitero o que o foi colocado pelo especialista em Direito Econômico Victor Polizelli :

A aceitação da fórmula 60% sobre (o valor integral do preço líquido de venda do produto menos o valor agregado no País) implicaria em se vencer um verdadeiro **desafio interpretativo**, pois cria um novo método de determinação de preço parâmetro distinto do método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, cuja previsão legal determina que as margens de **lucro sejam sempre sobre o produto ou parcela importada ou revendida**.

Mas, ainda uma última questão colocado pelo Doutor Eurico de Santi que merece nossa atenção. Segundo o renomado doutrinador:

Excluir o valor agregado para calcular o preço parâmetro é LEGALMENTE possível, **mas desde que seja aplicada a margem de lucro de 20%**: ignorar o valor agregado ao bem importado e, ainda, aplicar a margem de lucro de 60% implica abuso de direito da autoridade que manipula o sentido das Leis 9.430 / 9.959 por meio de uma nova fórmula.¹⁵

Conquanto já esclarecido que o referido percentual de 60%, adequado ou não, foi estabelecido explicitamente pelo legislador, cabe justificar o por quê de um aumento do seu patamar de 20% quando já se desconsidera o Valor Agregado. É como se houvesse uma anulação total do mesmo e como tal a fórmula deveria se comportar como se PRL 20 o fosse.

Porém, esquecem os defensores dessa tese aquilo que foi muito bem sublinhado pelo Doutorando pela USP, Ricardo Marozzi Gregório, ao analisar o PRL 60 pela ótica da IN 243-2002.:

Portanto, a margem de lucro – ML – não precisará mais suportar o custo do valor agregado no País. **Entretanto, continuará suportando os custos, despesas e remuneração da atividade comercial, bem como a remuneração da própria atividade de agregação de valor no País**. E esta seria uma possível razão de a margem percentual de 60% sobre o preço de revenda líquido ser superior aos 20% sobre o preço de revenda menos os descontos incondicionais concedidos previstos para a hipótese em que não há produção local. (destaquei).¹⁶

É que esquecem que com a agregação de valor há justificativa lógica para uma margem diferenciada porque existem outros componentes envolvidos que não se restringem apenas ao próprio valor agregado. Se retiramos determinados custos na forma de valor agregado não estou necessariamente anulando a lucratividade sobre essa agregação. É claro que o ideal seria o estabelecimento de mais de uma margem de lucro para se evitar os extremos, mas tal expediente não foi previsto por Lei.

Nesse ponto, entre os próprios doutrinadores há uma certa discrepância na linha de raciocínio. No caso o Dr. Marcelo Natale, economista e advogado, que participou de um debate com o Dr. Natanael Martins (ex-Conselheiro do CARF), com o Dr. Shoueri, entre outros, se vê uma suposta inadequação entre o PRL 60 e a ponderação.

Dr. Marcelo Natale (economista e advogado):

Ora, no PRL 20, eu compro e revendo sem fazer uma alteração física naquele produto. No PRL 60 eu teria uma justificativa lógica para uma margem diferenciada porque eu tenho outros componentes, i.e. o valor agregado que foi o tópico anterior. E ele é o cerne dessa discussão. Não é possível discutir o PRL 60 sem discutir o valor agregado. Aí nós vamos para a IN 243 e procuramos com microscópio onde

¹⁵ Ibidem

está o valor agregado e simplesmente não o encontramos, ele é ignorado solenemente no texto da IN 243, porque foi feito uma proporcionalização linear do cálculo. Reconheço que ele guarda certa lógica, porém ele nada mais é do que o método PRL 20 proporcionalizado. Ora, ele ratifica que deve ser feito uma proporcionalização, portanto, 20% me parece totalmente cabível também nesses casos. E com isso, se por um lado, na introdução do PRL 60, uma margem maior seria justificável, entre aspas, porque eu introduzi o valor agregado, se eu tiro o valor agregado eu tiro a base também que sustenta os 60% ou qualquer uma margem diferenciada daquela dos 20%.

Dr. Natanael Martins: Quer dizer, como um bom advogado você estaria a dizer que o PRL a 60 estaria a justificar a aplicabilidade do PRL a 20 com proporção, mas o PRL 60 se desmonta porque a IN tirou da base dele o valor agregado.

Dr. Marcelo Natale: Brilhante conclusão.

Nesse ponto, ousou discordar dos nobres doutrinadores. A proporcionalização em princípio não deve afetar a margem bruta de lucro a ser aplicado sobre os bens importados, uma vez que ela nada mais faz do que melhor distribuir o valor agregado total para cada um dos seus respectivos componentes importados, quando esse for o caso, isto é, quando o importador não opera com um único bem, produto ou serviço importado. Por outras palavras, a proporcionalização é um método de procura da verdade real, no caso de haver produção local com importação de mais de um bem, no que tange a fazer o isolamento do componente importado de tudo quanto mais aparece no produto final. É, portanto, uma metodologia neutra não afetando *o quantum* de percentual de margem bruta a ser aplicado.

Alegado problema do “efeito circular” na formulação expressa da IN 243/2002

Alega-se como falha da IN 243/2002 o fato de que cada vez que o contribuinte busca se aproximar do “preço parâmetro” obtido pela fórmula, ou seja, passando a adquirir o bem pelo valor equivalente ao “preço parâmetro”-PP, poderá ficar sujeito a novo ajuste a título de Preço de Transferência. É o seu efeito circular. Tenta-se provar isso através de tabelas contendo exemplos hipotéticos. O que se observa é que de fato a fórmula se comporta não de forma errática, mas de forma previsível. Só haverá ajustes no momento em que o PL dividido pelo somatório do Valor Importado mais o Valor Agregado ($PL/(VI+VA)$), for inferior a 60%, se calculado por dentro ou a 150%, se calculado por fora. Exatamente o que a fórmula se propõe a fazer, manter uma margem bruta de 60%, como está previsto na Lei. É claro que o exemplo dado pelo contribuinte não é só hipotético, mas irreal, pois as variáveis são interligadas, não se podendo conceber que a variação aleatória do VI não reflita também em um aumento correlacionado do Valor Agregado. No caso as simulações sempre mantêm constante o Valor Agregado. Outrossim, ninguém disse que a referida fórmula da IN 243/2002 é a fórmula perfeita, mas é a mais adequada se comparada com a formulação da IN 32/2011.

Decisões Judiciais

Na seara judicial observa-se que o caminho trilhado foi o mesmo do assumido neste voto. Tem-se notícias que em 10/02/2011 (DJF3 CJ1 de 18/02/2011, p.596), a justiça passou a ter um entendimento convergente ao do Fisco, quando do julgamento da AMS 200361000173814. Por unanimidade, trilhou-se caminho oposto, pela legalidade da IN 243/2002, tendo assim sido ementado:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO – PRL. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/02. APLICABILIDADE.

1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro – PRL, estabelecido na Lei nº 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF nº 243/02.

2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa nº 243/02 para a aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art.18 da Lei nº 9.430/1996.

3. Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que 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.

4. Apelação improvida. (destaquei)

No mesmo sentido, pode ser mencionada a recente decisão proferida no mês de março pela Segunda Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho (processo nº 10283.721285/2008-14),

Considerações finais

Como se percebe, apesar de ser controverso a conclusão aqui chegada de que mesmo a partir de uma análise gramatical/semântica a interpretação da Lei feita pela IN 243-20002 seja a mais favorável, por todos os outros ângulos que se analisa a questão (interpretação lógica, finalística e sistemática) de fato chega-se à conclusão peremptória de que a IN 243/2002 é legal.

Outrossim, A roupagem da fórmula adotada pela IN 243/2002 ($PPn = \%nPL - 60\% \times (\%nPL)$) se modifica, sim, 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 ($(PP = PLV - 60\%PLV - VA)$).

Encerrado o processo interpretativo feito de forma exaustiva, não mais se pode alegar que a IN 243/2002 é ilegal pelo simples fato de divergir da IN 32/2001. A IN

32/2001 é apenas uma versão mal sucedida da interpretação da Lei e como foi consolidada em um determinado lapso de tempo, será acatada para os fatos geradores abarcados pelo referido período em que ela estava em vigor.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO

Alega que nos termos do art. 544 do RIR/99 e da Lei nº 10.637/2002, os ajustes realizados nos valores dos custos dos bens importados deveria se refletir no lucro da exploração e consequentemente no imposto devido.

A legislação de regência assim dispõe:

RIR 99

Art.544. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período de apuração, antes de deduzida a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art.19, e Lei nº 7.959, de 1989, art.2º):

I – a parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras, observado o disposto no parágrafo único do art.375;

II – os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III – os resultados não operacionais.

§1º No cálculo do lucro da exploração, a pessoa jurídica deverá tomar por base o lucro líquido apurado, depois de ter sido deduzida a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

§2º O lucro da exploração poderá ser ajustado mediante adição ao lucro líquido de valor igual ao baixado de reserva de reavaliação, nos casos em que o valor realizado dos bens objeto da reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa operacional e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de:

I – receita não operacional; ou

II – patrimônio líquido, não computada no resultado do mesmo período de apuração.

Lei nº 10.637/02

Art. 45. Nos casos de apuração de excesso de custo de aquisição de bens, direitos e serviços, importados de empresas vinculadas e que sejam considerados indedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, apurados na forma do art. 18 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica deverá ajustar o excesso de custo, determinado por um dos métodos previstos na legislação, no encerramento do período de apuração, contabilmente, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de:

I - conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou

II - conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de esses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

§ 1º No caso de bens classificáveis no ativo permanente e que tenham gerado quotas de depreciação, amortização ou exaustão, no ano-calendário da importação, o valor do excesso de preço de aquisição na importação deverá ser creditado na conta de ativo em cujas quotas tenham sido debitadas, em contrapartida à conta de resultados acumulados a que se refere o caput.

§ 2º Caso a pessoa jurídica opte por adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido, o valor total do excesso apurado no período de aquisição deverá ser excluído do patrimônio líquido, para fins de determinação da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, de que trata o art. 9º da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, alterada pela Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 3º Na hipótese do § 2º, a pessoa jurídica deverá registrar o valor total do excesso de preço de aquisição em subconta própria que registre o valor do bem, serviço ou direito adquirido no exterior.

Como se vê, de fato a partir da Lei 10.637/2002 o ajuste deixou de ser um ajuste extrafiscal no lucro real para ser um ajuste contábil do lucro líquido, que por sua vez é a base do lucro exploração sobre o qual se calcula o imposto devido em empresas que possuem receitas submetidas a incentivos fiscais, como é o caso da Recorrente.

Porém, a pretensão da Recorrente não pode ser acolhida, pois a recomposição do lucro da exploração diante do lançamento de ofício não encontra guarida na jurisprudência ADMINISTRATIVA nem no ordenamento jurídico.

Ainda que com essa nova regulamentação, possa haver reflexo no lucro contábil do período de apuração em razão do ajuste do valor do excesso não dedutível, não cabe a pretensão por 4(quatro) motivos:

- Os ajustes no lucro contábil é cabível quando feito pelo **contribuinte/Pessoa Jurídica** espontaneamente e aí sim tendo reflexo no lucro líquido e no lucro da exploração. Feito de ofício pelo Fisco através de lançamento de ofício, por óbvio que o ajuste sai da órbita do contábil, mais se equiparando ao extra-contábil: “(...) **a pessoa jurídica** deverá ajustar o excesso de custo, (...), contabilmente, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de (...)” (art. 45 da Lei n. 10.637/2002).

- Há ainda um grande obstáculo operacional para a própria fiscalização fazer tal ajuste contábil em função do descumprimento de norma tributária dada causa pelo Contribuinte. É que o ajuste contábil não se concretiza totalmente no lucro contábil, diminuindo-o, pois há que se verificar, conforme determina a norma jurídica, se é o caso de **contabilizar como custo, se o insumo importado já foi utilizado, ou de simples baixa do ativo e**

nesse caso não interferiria no lucro da exploração. É o que determina os incisos II do art. 45 da Lei n. 10.637/2002:

“(…) a pessoa jurídica deverá ajustar o excesso de custo, (…), contabilmente, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de:

(...) I - **conta do ativo** onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou

II - **conta própria de custo ou de despesa do período de apuração**, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de esses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

Portanto, não faz sentido atribuir à fiscalização o ônus de refazer a contabilidade da Recorrente.

- Por fim, o sistema de benefícios fiscais não pode compactuar com o recálculo de benefício de forma retroativa em função da descoberta de ilícitos tributários, pelo contrário, o sistema jurídico se inclina à situação até de perda dos referidos benefícios. Vide art. 64 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002, que dispõe sobre os incentivos fiscais decorrentes do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas:

Art. 64. Constatado o descumprimento de qualquer das condições ou requisitos para usufruto dos incentivos fiscais previstos neste Capítulo, bem assim do disposto no art. 1º da Lei nº 7.134, de 26 de outubro de 1983, o titular da unidade da SRF da jurisdição do contribuinte:

I - no caso de redução, revogará o ato que tenha reconhecido o incentivo e comunicará ao órgão competente do MI a ocorrência desses fatos, para que sejam adotadas as providências cabíveis;

II - no caso de isenção, comunicará ao órgão competente do MI a ocorrência desses fatos para que seja providenciada a revogação do ato que tenha reconhecido o benefício fiscal e demais providências cabíveis.

- Nesse contexto, fica bastante claro a vedação explícita constante no artigo seguinte do mesmo diploma infralegal:

Art. 66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo

Por todo o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso para **NÃO** reconhecer os ajustes contábeis no lucro da exploração para efeito cálculo do imposto devido, em sede de **LANÇAMENTO DE OFÍCIO**.

Juros de mora sobre Multa de Ofício

Insurge-se a Recorrente contra a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício, utilizando-se do argumento *a contrario sensu*. Ou seja, como a única hipótese de incidência de juros sobre multa está consignada no parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96, deve, por exclusão, nas demais hipóteses, ser expurgada a aplicação dos juros sobre a multa aplicada, que só passará a incidir nos termos do § 1º do art. 161 do CTN.

Ora, como todo argumento a *contrario sensu*, deve-se usá-lo com muita cautela, pois é inseto a ele a chamada “falácia do falso antecedente”. Pois, se uma regra “p” implica “q”. Não se pode concluir com todo o rigor lógico que “não p” implique também em “não q”. Isso porque pode existir outras forma de chegar-se a “q”. Por outras palavras, Se “p” (em havendo multa de ofício isolada) -> (implica) “q” (implica o cálculo de juros de mora sobre ela). Isso não quer dizer que se negarmos “p” (no caso da multa de ofício sobre tributo, pois não se trata de multa isolada) estaremos negando necessariamente a existência de “q” (cálculo de juros de mora sobre essa multa). Pois, obviamente, outros antecedentes podem existir, como de fato existem na legislação, “r”, “s” etc que impliquem também em “q”.

Ora, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento da Recorrente no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

O Conselheiro Alkmim foi muito feliz em sua explicação por ocasião do Acórdão 1401-00.155 no qual a referida matéria também foi enfrentada:

(...) Seria o óbvio não conter referida previsão quando a multa é aplicada sobre crédito tributário não pago. Isso porque, ao contrário do que afirma a Recorrente, caso existisse tal previsão – de incidência de juros sobre multa –, poder-se-ia imaginar a dupla incidência dos juros, é dizer, uma sobre o crédito tributário e outra sobre a multa depois de formalizada. Em se tratando de tributo não pago, a multa deve incidir sobre a totalidade do crédito tributário que deixou de ser recolhido, incluindo-se nele a correção monetária e os juros. Assim, na verdade, não é o juros que incide sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário com juros e correção monetária.

Diante do exposto, mantenho os juros de mora sobre a multa de ofício.

LANÇAMENTO CSLL

Por fim, o que foi decidido com relação ao lançamento do IRPJ estende-se ao lançamento reflexo de CSLL, no que couber, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Por todo o exposto, VOTO no sentido de NEGAR provimento ao RECURSO DE OFÍCIO e ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

Na sessão ocorrida 08 de maio de 2012, essa 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF iniciou o julgamento do processo nº 16643.000098/2009-16, do qual sou Relator, oportunidade em que proferi o meu voto sobre a mesma matéria, mas em sentido contrário ao do que ora é adotado pelo ilustre Conselheiro Relator.

Agora conhecendo o seu posicionamento, e apesar do rigor com que a tese oposta é tratada no voto, não me convenci de seus argumentos, certo de que a questão, muito antes de passar pelas várias possibilidades de interpretação do texto legal, esbarra no princípio da legalidade.

Diante disso, adoto, como razões de declaração de voto, o entendimento que proferi em referido processo, nos termos que abaixo transcrevo:

São duas as questões postas em julgamento perante esta Corte Administrativa:

1º) saber se, no curso do processo administrativo tributário, pode ser reconhecida a ilegalidade da instrução normativa editada pela Receita Federal do Brasil;

2º) em caso positivo, se existe compatibilidade entre o regime de apuração do método PRL60 adotado pela instrução normativa RFB nº 243/2002, com o regime adotado pela lei nº 9.430/96, com a alteração da lei nº 9.959/00.

As demais questões constantes do relatório da DRJ e da peça de recurso, referentes às divergências entre valores declarados na DIPJ e aqueles reconhecidos durante o procedimento de fiscalização, boa-fé da Recorrente, pagamentos realizados e aplicação do PRL20 não são objeto de julgamento no presente recurso.

Feita essa delimitação, passo a decidir.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. RECONHECIMENTO DE ILEGALIDADE.

Inicialmente, cabe saber se pode, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, deixar de aplicar uma instrução normativa editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, por entender que a mesma não se coaduna com o dispositivo legal que lhe dá fundamento.

Isso porque a decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento deixou de apreciar as razões de mérito apresentadas pela Recorrente, por entender que não cabe ao julgador, no curso do processo administrativo tributário, afastar a aplicação de instrução normativa sob o fundamento de ilegalidade.

A questão não possui o sabor da novidade.

Este Conselho, desde os tempos do 1º Conselho de Contribuinte, tem entendimento assente de que as instruções normativas não se equiparam à lei, e podem ser afastadas quando a elas não se ajustarem.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 96, define que “*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*”. Disso se extrai que, na ordem jurídica devidamente estruturada, impõe-se a coordenação dos atos normativos através da verificação das competências decorrentes da Constituição da República e do fundamento de validade dos atos expedidos pelas respectivas autoridades. Leia-se o escólio de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *in verbis*:

Na dogmática analítica contemporânea, tem relevância especial, no que concerne às fontes, a noção de legislação. Isso ocorre sobretudo no direito de origem romanística, como é o caso do direito europeu continental e dos países latino-americanos de modo geral. Legislação, lato sensu, é modo de formação de normas jurídicas por meio de atos competentes. Esses atos são sacionadores no sentido de estabelecadores de normas soberanas (veja-se a expressão: a lei foi sancionada pelo Presidente da República). Sendo a sanção um exercício de competência, a legislação é fonte de inúmeras normas que requerem procedimentos regulados por outras normas que, por sua vez, são também produto de atos competentes. Essa regressão tem um fim: a primeira competência estabelecida conforme normas primeiras, as normas constitucionais. Ou seja, o reconhecimento da legislação como fonte do direito baseia-se necessariamente numa hipótese racionalizadora: um ato fundante que produz um conjunto de normas primárias, a Constituição¹⁷.

Dentro dessa sistemática, cada ato normativo exerce uma função normativa, de acordo com a competência de quem a expede e o fundamento de validade para sua edição. Invocando Hans Kelsen, alguns incautos chamam essa relação de “hierarquia”, pelo que uma norma estaria “submetida” à outra, de nível superior, de onde extrai seu fundamento de validade.

Para um enunciado ser considerado norma jurídica, devem ser obedecidos certos requisitos para sua criação. As normas não são postas de forma livre e desordenada no ordenamento jurídico. Ao contrário, devem as mesmas estar ligadas umas as outras, pelo que cada norma deve buscar o seu fundamento de validade em outra norma jurídica que confira o seu poder normativo.

Um enunciado normativo, para ser considerado norma jurídica perante o sistema, deve estar sempre sustentado por uma outra norma que lhe confira validade. Apenas assim se tem formado um sistema jurídico na acepção própria da palavra. Segundo Diego Martin Farrell, *in verbis*:

*as normas jurídicas se consideram válidas quando concordam com o critério adotado pelo jurista. Pode-se dizer, então, que a validade não é uma propriedade das normas, senão uma relação entre a norma e o critério eleito quando a norma se ajusta ao critério, consolidasse a mesma válida*¹⁸

Ressaltamos, todavia, que diante da vinculação entre uma norma a outra, não temos propriamente uma hierarquia normativa. Hierarquia normativa pede estruturação ordenada das normas, em que as normas constitucionais constituiriam fundamento de validade das normas complementares; e as normas complementares constituiriam fundamento de validade das normas ordinárias. Ao contrário, na ordem jurídica, a fundamentação buscada por uma norma jurídica em outra funciona como escalonamento, pelo que o enunciado irá buscar a sua fundamentação em outra norma, de acordo com a *competência* afeta ao conteúdo de sua disposição.

A leitura da doutrina de Kelsen é didática ao afastar a hierarquização da lógica organizacional do sistema jurídico, pela qual cada norma jurídica tem fundamento de validade em uma outra norma, sem juízos de subordinação. Trata-se, em verdade, de estruturação material do tratamento normativo a cada um dos veículos normativamente previstos, pelo que o fundamento de validade decorre da competência para o tratamento da matéria. O sistema jurídico é, assim, para Kelsen, escalonado, pelo qual uma norma busca o seu fundamento de validade em outra norma; mas não, necessariamente, hierarquizado.

Disso decorre o conceito de validade como relação de competência existente entre uma norma e outra.

No direito tributário, o fundamento de toda a imposição obrigacional está estabelecido na Constituição da República. Cabe à lei complementar de normas gerais de direito tributário definir as estruturas de cada uma das espécies tributárias, assim como dirimir conflitos de competência impositiva; e às leis ordinárias, cabe a instituição dos tributos (na maioria dos casos). Aos atos executivos, apesar do seu poder normativo, atribui-se o poder de regulamentar a funcionalidade na cobrança dos tributos – mas nunca, em momento algum, estabelecer obrigações tributárias novas ou alterar o comando na lei no que toca aos elementos essenciais da norma de tributação.

De fato, segundo Misabel de Abreu Machado Derzi, “os tributos são objeto de enumeração legal exaustiva, de modo que aquilo que não está na lei, inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e

fechados que se distinguem umas das outras por notas fixas irrenunciáveis. Não se admitem as ordens de estrutura flexível, graduável e de características renunciáveis que são os tipos. Esses, por sua vez, levariam à aceitação de formas mistas ou novas, deduzidas e descobertas, implicitamente, no ordenamento ou criadas, no tráfego jurídico, pela prática administrativa, segundo as necessidades do Tesouro, o que se chocaria com os princípios vigentes no sistema tributário”¹⁹

Por certo, pois, que, apenas diante da prescrição exata de todos os critérios formadores da norma tributária, como bem demonstra Paulo Barros Carvalho²⁰, é que se estará diante de uma norma jurídica tributária apta à instituição e cobrança de tributos. Essa função, na ordem jurídica brasileira, não pode ser exercida por meio de atos da Administração Pública, por força do disposto no art. 150, inciso I da Constituição da República.

É o que diz, também, o art. 97 do Código Tributário Nacional, norma geral de direito tributário, *in litteris*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

Quanto às instruções normativas, genericamente previstas no inciso I, art. 100 do CTN, as mesmas têm função de “normas complementares das leis”. E, especificamente no que toca às *instruções*, Tércio Sampaio Ferraz Júnior as classifica como “*atos administrativos internos que vinculam no âmbito de órgãos*”²¹.

As instruções normativas da Receita Federal do Brasil, neste sentido, são atos normativos de interpretação e aplicação da lei tributária, vinculando a sua observância no âmbito da própria secretaria. Este é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos

¹⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1988. p. 248.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*. Saraiva, São Paulo, 1995. 7 ed.

²¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, decisão, dominação*. Atlas, São Paulo, 2001. 3 ed. p. 232.

pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, aditada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação da lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á por ilegalidade e não por inconstitucionalidade

Por fim, Tércio Sampaio Ferraz Júnior, explica que, apesar de não existir a chamada hierarquia normativa no sistema jurídico, por vezes existem distinções verticais que induzem à hierarquização:

“Não obstante, é preciso reconhecer que, ao lado dos limites horizontais (...) aparecem distinções verticais, pois, em alguns casos, nada obsta que a matéria própria para uma competência seja objeto de uma outra. Nesse momento, a maior ad minus: um decreto pode fazer as vezes de uma portaria, mas a recíproca não é verdadeira, um lei complementar por fazer as vezes de uma lei ordinária, mas a recíproca não é verdadeira”

De todo o exposto, fixo duas premissas relevantes para o julgamento do presente feito:

1ª) as instruções normativas são atos normativos da administração que não podem instituir, alterar ou extinguir qualquer dos elementos constantes da norma tributária cuja competência seja atribuída à lei e que promova o aumento ou cobrança de tributo. Nesse particular, salvo quando a Constituição da República excepcionou, todos os elementos da regra matriz de incidência devem constar da lei, com relevo para a base de cálculo do tributo.

2ª) O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por força do decreto nº 70.235, recepcionado na ordem jurídica de 1988 com força de lei, tem, por competência, “*julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial*” (art. 25, inciso II), sendo-lhe vedado, no entanto, “*afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*” (art. 26-A). Não existe, assim, por força competência outorgada ao CARF, vedação para reconhecer a ilegalidade de instrução normativa editada pela Receita Federal do Brasil.

Ressalte-se que como visto, a possibilidade de o CARF afastar a aplicação de uma instrução normativa da Receita Federal do Brasil NÃO decorre de o CARF ser hierarquicamente superior à Secretaria da Receita Federal do Brasil, ambos órgão do Ministério da Fazenda; mas sim da competência legalmente deferida a cada um desses órgão. Trata-se de relação de escalonamento, e não de hierarquia.

Diante do exposto, reconheço a competência do CARF para julgar os efeitos da aplicação IN RFB nº 243/2002, tendo em vista a alegação de sua ilegalidade.

MÉRITO. IN-RFB Nº 243/2002 E LEI Nº 9.430

Trata, a questão em voga, das normas anti-elisivas instituídas pela lei nº 9.430/96, que tem por objetivo restringir os efeitos tributários da utilização dos preços de transferência como instrumento de economia fiscal.

Segundo o *International Tax Glossary*, “o preço de transferência se refere à determinação dos preços a serem cobrados entre empresas relacionadas – particularmente pelas companhias multinacionais – relativamente a transações entre vários membros de seus grupo (venda de bens, prestação de serviços, transferência e uso de tecnologias e patentes, mútuos etc.). Como tais preços não são livremente negociados, os mesmos podem ser eventualmente diferentes daqueles determinados pelas forças livres de mercado, nas negociações entre partes não relacionadas”.

Tem-se, assim, que o controle do preço de transferência objetiva evitar manipulação de preços, aplacando a elisão fiscal.

Em uma definição mais ampla, o termo preço de transferência é freqüentemente utilizado, principalmente no direito norte americano²², para se referir a fixação de preços em todos os tipos de transações entre partes relacionadas.

De uma maneira geral o preço de transferência é conceituado como o preço utilizado em operações comerciais envolvendo partes relacionadas, localizadas em jurisdições tributárias diversas, responsáveis pela percepção de renda.

A manipulação dos preços de transferência pode ser benéfica às empresas relacionadas na medida em que permite a alocação da renda ou do patrimônio de maneira mais favorável ao contribuinte, de acordo com as pressões tributárias ou necessidades do mercado. Assim é que uma empresa produtora localizada em um país com alta pressão tributária poderá exportar seus produtos por baixo preço para uma empresa coligada localizada em país de baixa pressão tributária, transferindo-lhe renda e evitando o imposto respectivo no país de origem. Ou então, pode uma empresa localizada em um país com baixa tributação prestar serviço superfaturado a uma empresa coligada localizada em um país com alta pressão tributária, causando uma ficção de perda de rendimento nesta empresa e, por conseguinte, ocasionando a redução da base imponible do imposto reeditório, enquanto a renda é transferida para a empresa localizada naquele primeiro país, que possui tributação mais favorável.

Ressalte-se que tal mecanismo não é tido como um ilícito praticado pelas empresas. Assim, o direito que se relaciona ao preço de transferência, de um modo geral, não busca traçar métodos de coação sobre as empresas que o praticam. Muito ao contrário, o direito busca conferir ao país prejudicado na alocação da renda a capacidade de determinar (*authority to adjust*) qual teria sido o preço utilizado na transação em mercado livre (*arm's length*), obedecendo a determinados parâmetros pré-fixados pela lei, e cobrar os tributos sobre renda a eles correspondente.

²² “The term “transfer pricing” is often used to refer to the setting of the prices on all types of transactions between related parties.” GUSTAFSON, Charles H., PERONI, Robert J., PUGH, Richard Crawford. *Taxation of International Transactions: Materials, text and problems*. West Publishing: St Paul, 1997. p. 499.

Preocupados com os efeitos que a livre fixação dos preços de transferência pode ter no poder de tributar dos estados de economia de mercado e de tributação normal (não considerados países com regime de tributação favorecida), a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE²³ desenvolveu um modelo de legislação a ser adotado pelos estados membros e não membros, como forma de restringir os efeitos tributários dessa prática.

Nesse modelo de legislação, a OCDE apresentou métodos que podem ser aplicados pelos Estados para restringir os efeitos dos planejamentos tributários realizados pelos contribuintes.

A legislação brasileira passou a tratar da matéria a partir da edição da lei nº 9.430/96, não tendo adotado integralmente as orientações da OCDE quanto à fixação dos métodos. No entanto, dentre os métodos adotados pelo Brasil, encontra-se o *Resale Price Method*, constante do modelo OCDE.

Por meio do método de revenda, no direito brasileiro chamado de Preço de Revenda Menos Lucro - PRL, o preço parâmetro deve ser encontrado pela decomposição do preço de venda do bem importado. Toma-se o valor final de venda e promove-se a sua decomposição, nos termos em que previsto na lei, até se aplicar a margem de lucro prevista na lei.

Segundo a redação original da lei nº 9.430/96, o PRL regia-se da seguinte forma:

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

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

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;(sem grifos no original).*

Nesses termos, a lei, na fixação do método PRL, não fazia diferenciação entre os bens importados aplicados à produção, daqueles bens importados que eram revendidos diretamente no mercado interno.

Diante dessa situação, a Secretaria da Receita Federal entendeu que seria inviável aplicar-se o método PRL quando o bem integrasse ou fosse consumido no processo produtivo no Brasil. Isso porque, sem a dedução dos demais valores que integraram a produção do bem, ao lado do produto importado, não se teria um valor razoável para funcionar como parâmetro de preço de livre mercado. Com isso, a então SRF editou a instrução normativa nº 38/1997, que proibia a utilização do PRL quando o produto importado tivesse sido integrado em processo produtivo no Brasil.

A questão suscitou inúmeros debates, tendo prevalecido entendimento de que a instrução normativa não poderia restringir *a priori* a utilização do método PRL. Esse foi o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do então Conselho de Contribuintes, de relatoria do Conselheiro José Clóvis Alves, *in verbis*:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA — Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos métodos descritos no artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Não pode haver restrição a utilização de qualquer um dos métodos pois tal imposição vai de encontro à previsão contida no caput do artigo 18 "POR UM DOS SEGUINTE MÉTODOS" e à alternativa dada no § 40, do mesmo artigo.(processo nº 16327.004322/2002-55.

Diante dessa situação, foi editada a lei nº 9.959, de 2000, que alterou o art. 18 da lei nº 9.430, passando a prever duas hipóteses de aplicação do PRL, de acordo com a destinação do bem importado: quando se tratar de mera revenda do bem importado, aplica-se margem de lucro de 20% e quando o bem importado for utilizado como insumo na produção do bem final, aplica-se margem de lucro de 60%.

O cerne da divergência ora em julgamento diz respeito à aplicação do método PRL 60. Veja-se o art. 18 da lei nº 9.430/96, *in litteris*:

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

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

A divergência em julgamento refere-se ao disposto na IN 243/2002, que assim definiu a aplicação do método PRL 60, a saber:

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

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

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

(...)

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

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

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

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a

relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

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

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

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

A questão em apreço é saber se a metodologia de cálculo descrita no parágrafo 11 do art. 12 da IN nº 243/2006 se adequa ao disposto no art. 18 da lei nº 9.430/96.

Segundo a contribuinte, a sistemática adotada pela IN nº 243/2006 é mais onerosa que aquela adotada pela lei nº 9.430/96, posto que na lei não estaria prevista a adoção de critério proporcional, ao passo que na instrução normativa, adotou-se um critério de proporcionalidade não previsto na lei. A Recorrente aponta as divergências entre os dois instrumentos normativos da seguinte forma:

(i) Cálculo da margem de lucro:

A divergência decorre, em parte, porque a Lei 9.959/00, ao prescrever a fórmula de cálculo da margem de lucro, determina que o percentual de 60% incida sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto, diminuído do valor agregado no país. Já a IN 243/02, para o cálculo da mesma margem de lucro, determina que o percentual de 60% seja calculado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente participação dos bens importados, atingindo um resultado invariavelmente menor.

(ii) Cálculo do preço-parâmetro:

A expressão preço-parâmetro é utilizada pela legislação dos preços de transferência para denominar o valor obtido através do cálculo de um dos métodos prescritos e com o qual se devera

comparar o preço efetivamente praticado entre as partes relacionadas.

Enquanto na Lei 9.959/00 o preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a IN 243/02 pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda, o que claramente acaba por restringir o resultado almejado pelo legislador.

A exemplificação da diferença entre as duas sistemáticas de cálculo foi assim apresentada pela Recorrente:

• **QUADRO B (Lei nº 9.959/00):**

Parcelas	Texto legal		Valor
Preço médio de venda	Média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:	a	1000
Descontos, impostos e comissões/ corretagens	a) dos descontos incondicionais concedidos; b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; c) das comissões e corretagens pagas;	b	-200
Valor agregado no país		c	-300
Margem de 60%	d) da margem de lucro de sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e o valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.	$d = [60\% \times (a-b-c)]$	-300
Preço parâmetro		$e = (a-b-d)$	500
Preço praticado		f	500
Ajuste tributável		Comparativo: e - f	Zero

• **QUADRO C (IN 243/02):**

Parcelas	Texto da IN		Valor
Preço médio de venda	Média aritmética ponderada dos preços de revenda, diminuídos:	a	1000
Descontos, impostos e comissões/corretagens	I - dos descontos incondicionais concedidos; II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; III - das comissões e corretagens pagas;	b	-200
Custo do bem importado		c	440
Custo agregado no país		d	300
Preço líquido de venda	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;	$e = (a - b)$	800
Percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido	A relação percentual entre o valor do bem importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;	$f = (c / \text{Custo Total de R\$ 700})$	63%
Participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido	Aplicação do "percentual de participação do bem importado no custo total" (calculado no item anterior) sobre o preço líquido de venda	$g = (f \times e)$	503
Margem de lucro	Aplicação de 60% sobre a "participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido" (calculada no item anterior)	$h = (g \times 60\%)$	302
Preço parâmetro	Diferença entre o valor da "participação do bem importado no preço de venda do bem produzido" e a margem de lucro de 60%	$i = (g - h)$	201
Preço praticado		j	500
Ajuste tributável		Comparativo: i - j	299

Em sede de memorial, a Fazenda Nacional contrapõe os argumentos da Recorrente, e fundamenta que existe *“falta de clareza na redação do texto legal, o que possibilita a construção de diferentes interpretações. A falta de clareza reside, especificamente, no art. 18, II, item 1, da Lei nº 9.430/96, que versa sobre o cálculo da margem de lucro de sessenta por cento”* cuja interpretação pode albergar tanto a fórmula de cálculo adotada pela IN nº 32/2001 quanto pela IN nº 243/2002

Assim, segundo Fazenda Nacional, na leitura do art. 18 da lei nº 9.430/96, *“a expressão “do valor agregado no País” não está em concordância com o termo “deduzidos” (deduzidos os valores... e do valor agregado no País)”*. Isso porque, segunda a Fazenda Nacional, *“valor agregado”*, precedido da *preposição + artigo “do”*, não se pode referir à *“deduzidos”*.

Com isso, *“Assim, uma possível interpretação consiste em entender que houve um mero erro gramatical na redação legal, e que o legislador quis dizer “o valor agregado”. Nessa ótica, o valor agregado deve integrar apenas o cálculo da margem de lucro, não representando mais uma parcela a ser diminuída do preço de revenda do produto”*.

No entanto, ressalva que essa não seria a única interpretação possível do dispositivo:

É possível, de outro lado, assumir que a aludida falta de concordância não traduz um simples erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada, voltada a evitar a inclusão de

mais uma alínea no inciso II do art. 18. Nessa linha de raciocínio, a expressão “do valor agregado” se refere ao termo “diminuídos” (caput do inciso II), e não à palavra “deduzidos” (item I da alínea d), como identificado por Victor Polizelli²⁴:

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “I” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00: [...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “I” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no caput do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção 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. [...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$ ²⁵

Nessa “segunda leitura” do texto legal, o valor agregado no País não é computado no cálculo da margem de lucro, consubstanciando-se em mais uma parcela a ser subtraída do preço de revenda. Logo, o preço parâmetro seria obtido a partir da 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) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País. 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”.

Superada a questão lingüística, aduz, a Fazenda Nacional, que a sistemática adotada pela IN nº 32/01 estava distorcida, pois o preço parâmetro variava de acordo com o nível de agregação de valor ocorrida no Brasil. Essa situação teria sido corrigida pela IN nº 243/2002, pois “*mantém o preço parâmetro constante, independentemente do nível de agregação de valor ao bem importado*”, atendendo aos propósitos específicos do controle de

²⁴ Apud GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. *Op. cit.* p. 187-188.

²⁵ Onde: $PL = \text{Preço líquido de revenda do produto}$; $VA = \text{valor agregado no País}$; $PP = \text{preço parâmetro}$.

Autenticado digitalmente em 19/07/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assi-

nado digitalmente em 19/07/2012 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIR

Impresso em 22/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

preços de transferência. Faz a demonstração dessa qualidade da IN nº 243/2002 por meio da seguinte tabela:

Preço líquido de venda do bem produzido ²⁶	Valor do bem importado	Valor agregado no País	Custo total do bem produzido	Percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido	Participação do bem importado no preço líquido de venda do bem produzido	Preço parâmetro
162,50	60	5	65	92,31%	150	60
187,50	60	15	75	80%	150	60
212,50	60	25	85	70,59%	150	60
237,50	60	35	95	63,16%	150	60
262,50	60	45	105	57,14%	150	60
287,50	60	55	115	52,17%	150	60
312,50	60	65	125	48%	150	60

Contrapostos os argumentos, vejamos:

Ambas as partes concordam que a sistemática de apuração do método PRL 60 definidos na IN nº 32/2001 (defendida pela Contribuinte) e IN nº 243/2002, defendida pela Fazenda, conduzem a resultados diversos.

Segundo se extrai do memorial da Fazenda Nacional, o método PRL 60, aceito pela Recorrente, pode ser descrito pela seguinte fórmula:

Fórmula de cálculo do PRL 60, na interpretação da contribuinte (IN SRF nº 32/01):

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{PLV} - \text{ML } 60\% (\text{PLV} - \text{VA})$$

Onde:

PLV = preço líquido de revenda (preço de revenda após as deduções dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas);

ML 60% = margem de lucro de sessenta por cento;

VA = valor agregado no País.

Por outro lado, o método PRL 60 extraído da sistemática de cálculo da IN nº 243/2002, pode ser descrito pela seguinte fórmula:

Preço parâmetro = PBI no PLV – ML 60% (PBI no PLV)

ou

Preço parâmetro = 40% (PBI no PLV)

Onde:

PBI no PLV = participação do bem, serviço ou direito importado no preço líquido de venda do bem produzido, obtida a partir da aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II do § 11 do art. 12 da IN SRF nº 243/02, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I do § 11 do art. 12;

ML 60% = margem de lucro de sessenta por cento.

Não existem, pois, dúvidas de que a sistemática defendida pela Recorrente diverge da sistemática sustentada pela Fazenda Nacional.

Por outro lado, também não há dúvidas de que a aplicação da IN SRF nº 32/2001 é mais favorável ao importador do que a IN SRF nº 243/2002. Veja-se a explicação do prof. Luis Eduardo Schoueri, extraído do memorial da Fazenda Nacional, ao discorrer sobre a IN nº 32/2001, *in verbis*:

[...] a fórmula acima é contestada por quem entende que a parcela do valor agregado, no lugar de compor o cálculo da margem de lucro, deveria ser deduzida em separado [...]

Segundo tais autores, a fórmula acima seria criticável, já que, ao incluir o valor agregado na parcela da margem, surge um encontro de subtrações, o que implica uma adição. Em outras palavras, quanto maior o valor agregado, maior será o preço parâmetro e, portanto, menor a necessidade de ajuste fiscal.

Essa observação leva a uma aparente incongruência na aplicação do método. Afinal, se a margem de lucro deve ser suficiente para cobrir todos os custos locais, então lógico seria que quanto maior fosse o volume de custos locais, tanto maior fosse a margem; aplicando-se a fórmula acima, chega-se ao contrário: a margem de lucro diminui conforme se agrega valor no País. No limite, caso se agregasse enorme valor no País (e, portanto, caso se necessitasse de uma margem de lucro suficiente para remunerar tal agregação de valor), a margem resultante da aplicação da fórmula seria negativa.

O argumento é forte e coerente e, de fato, não parece passível de contestação a partir da lógica dos preços de transferência. Seria de se esperar que tivesse o legislador o cuidado de ampliar a

margem de lucro conforme houvesse maior agregação de valor, nunca o contrário.

Entretanto, não se pode deixar de lado o argumento de que a fórmula acima, conquanto se afaste da lógica dos preços de transferência, acaba por premiar as empresas que agregam valor, no País, aos bens importados. Aqueles que agregam muito valor não sofrem qualquer ajuste.²⁷ [...]

Sem dúvida alguma, a sistemática da IN nº 32/2001 favorece as empresas no Brasil que importam insumos e agregam grande valor à mercadoria antes de vendê-la; ao passo que a IN SRF nº 243/2002 não possibilita esse incentivo.

No entanto, a princípio, tenho entendimento sedimentado de que não cabe à este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF fazer política fiscal ou política industrial, posto que o Governo Federal possui os instrumentos e mecanismos corretos e eficazes para tanto. A tributação sempre impacta no setor produtivo, em especial quando se trata da aplicação de uma norma anti-elisiva ligada à importação de insumos do exterior. Todavia, o fio condutor da decisão não pode se atrelar aos efeitos positivos ou negativos que a tributação tem na vida econômica das empresas, posto que referida medida não está afeta aos estritos princípios que informam a aplicação da legislação tributária, forte no princípio da legalidade.

Demais disso, conforme bem assevera a Fazenda Nacional, a sistemática da IN nº 243/2002 veio justamente expurgar referido efeito da IN SRF nº 32/2001, considerada como uma distorção enquanto norma anti-elisiva de combate ao preço de transferência. A demonstração, feita pela Fazenda Nacional, da funcionalidade da IN SRF nº 243/2002, como norma anti-elisiva, tornando estável o preço parâmetro é inegável. Reproduzo, novamente, o seu quadro explicativo, *in litteris*:

Preço líquido de venda do bem produzido ²⁸	Valor do bem importado	Valor agregado no País	Custo total do bem produzido	Percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido	Participação do bem importado no preço líquido de venda do bem produzido	Preço parâmetro
162,50	60	5	65	92,31%	150	60
187,50	60	15	75	80%	150	60
212,50	60	25	85	70,59%	150	60
237,50	60	35	95	63,16%	150	60

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006. p. 159-160.

262,50	60	45	105	57,14%	150	60
287,50	60	55	115	52,17%	150	60
312,50	60	65	125	48%	150	60

Nessa sistemática, não importa qual o montante ou percentual do valor agregado no país. Em qualquer caso, o preço parâmetro será o mesmo. Enquanto norma de controle ao preço de transferência, a sistemática de cálculo da IN SRF nº 243/2002 parece ser, de fato, mais eficiente do que a sistemática de cálculo da IN SRF nº 32/2001.

No entanto, pelo mesmo fundamento supra apontado, entendo que a IN SRF nº 243/2002, apesar de sua inegável qualidade enquanto método perene de fixação do preço parâmetro, somente poderá ser aceito se estiver respaldada na lei – questão essa que será tratada adiante.

Por fim, argumenta, a Fazenda Nacional, que a sistemática da IN nº 32/2001 também não está totalmente de acordo com a fórmula legalmente prevista na lei nº 9.430, posto que permitiria a sua manipulação pelos contribuintes, ajustando o valor segundo a maior ou menor integração de bens, no Brasil, ao produto importado, sendo que ***“a inadequação entre a metodologia da IN SRF nº 32/01 e a finalidade da Lei nº 9.430/96 foi reconhecida pela Sexta Turma do TRF da 3ª Região, no julgamento do processo nº 2003.61.00.006125-8/SP”***

Permissa venia, entendo que não está em julgamento, no presente processo, a legalidade da IN SRF nº 32/2001, mas apenas e tão somente a legalidade da IN SRF nº 243/2002.

Isso porque é a IN SRF nº 243/2002 que fundamenta a lavratura do lançamento, cuja procedência é objeto de julgamento no presente feito, e não a IN SRF nº 32/2001. Demais disso, a IN SRF nº 32/2001 foi editada pela Secretaria da Receita Federal, não sendo razoável supor que a Fazenda Nacional venha contrapor-se à aplicação de uma instrução normativa editada pela própria Receita Federal.

Aplicável, aqui, o princípio do *non venire contra factum proprio*, assim como o princípio da confiança legítima, que impede que o Estado sancione o contribuinte pela aplicação das normas administrativas por ele mesmo editadas, ainda que eivadas de ilegalidade.

Postas essas considerações, resta saber se a sistemática da IN SRF nº 243 encontra respaldo na lei nº 9.430/96.

Segundo a Recorrente, a sistemática pretendida pela IN nº 243/2002 impõe restrições não previstas na lei nº 9.430/96, razão pela qual a mesma deve ser considerada ilegal.

Lado reverso, argumenta a Fazenda Nacional que, por ocasião de um erro gramatical existente no art. 18 da lei nº 9.430/96, a sua leitura permitiria dupla interpretação: a expressão “do valor agregado” seria um erro gramatical, podendo (1) referir-se ao termo “deduzidos”, se considerado o termo “do valor agregado” como “o valor agregado” para corrigir a sentença gramatical, como (2) poderia referir-se ao termo “diminuídos”, constante do

inciso II do art. 18, consistindo em “*técnica redacional inapropriada*, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18”.

No presente caso, a lei nº 9.959, de 2000, decorreu da conversão da medida provisória nº 2.013-04, originada da MP nº 1924, de 07 de outubro de 1999, pelo que é possível saber, da exposição de motivos da referida medida provisória, se trata-se, realmente, de *técnica redacional inapropriada*. Isso porque, se a *mens legislatoris* ratificar a adoção de um método proporcional do preço líquido de venda para encontra-se o preço parâmetro, a interpretação, nesse formato será possível.

Consultando a exposição de motivos da MP nº 1924/99, publicada no Diário do Congresso Nacional em 29 de outubro de 1999, no que se refere à alteração do art. 18 da lei nº 9.430/96, temos o seguinte:

O artigo 2º admite, para fins de controle de preços de transferência, a utilização do método Preço de Revenda menos Lucro – PRL, nos casos de importação de bens, serviços ou direitos empregados, utilizados ou aplicados na produção de outros bens, serviços ou direitos, estabelecendo-se, para tanto, uma margem de lucro de sessenta por cento.

Não se pode, pois, afirmar tratar-se de *técnica redacional inapropriada*, posto que não existiu a intenção do legislador em atrelar o termo “do valor agregado” ao inciso II do art. 18 da lei nº 9.430/96. Saber a intenção do legislador, sem a referência expressa de sua pretensão na exposição de motivos, é mera especulação.

De toda sorte, não sou adepto da doutrina subjetivista da interpretação jurídica, segundo a qual “sendo a ciência jurídica um saber dogmático (a noção de dogma enquanto um princípio arbitrário, derivado de vontade do emissor da norma que lhe é fundamental), é, basicamente, um compreensão do pensamento do legislador; portanto interpretação *ex tunc* (desde então, isto é, desde o aparecimento da norma pela positivação da vontade legislativa), ressaltando, em consonância, o papel preponderante do aspecto genético e das técnicas que lhe são apropriadas (método histórico)”²⁹.

Com relação ao argumento gramatical, confesso que tenho grande resistência à interpretação exclusivamente literal dos textos normativos. Estando a norma inserida em um sistema, procuro sempre por meio da lógica e numa leitura sistemática, buscar o sentido lógico e sistêmico de norma aplicável ao caso concreto. Resisto a aceitar que uma letra seja suficiente para alterar completamente uma norma jurídica, de forma a permitir o que, numa outra interpretação, não seria permitido. Isso porque a lei não se origina de um órgão técnico jurídico, mas sim de órgãos políticos, onde nem sempre estão presentes os elementos essenciais da boa técnica. E isso é reflexo de um Estado democrático, onde as pessoas elegem os seus representantes pelo voto direto.

De fato, podem existir problemas hermenêuticos posto que, “ao valer-se da língua natural, o legislador está sujeito a equivocosidades que, por não existirem nessas línguas regras de rigor (como na ciência), produzem perplexidades”³⁰. Todavia, “a chamada interpretação gramatical tem na análise léxica apenas um instrumento para mostrar e demonstrar o problema, não para resolvê-lo. A letra da norma, assim, é apenas o ponto de partida da atividade hermenêutica. Como interpretar juridicamente é produzir uma paráfrase, a interpretação gramatical obriga o jurista a tomar consciência da letra da lei e estar atento às equivocosidades proporcionadas pelo uso das línguas naturais e suas imperfeitas regras de conexão léxica”.

No caso em apreço, acusa, a Fazenda Nacional, que o erro gramatical constante da redação do item 1 do inciso II do art. 18 da lei nº 9.430/96 estaria inserido nessa imperfeição léxica, permitindo a dupla interpretação do dispositivo.

Leia-se o dispositivo em debate:

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

(...)

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) da margem de lucro de:*
 - 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após **deduzidos os valores** referidos nas alíneas anteriores e **do valor agregado** no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;*

Segundo as regras gramaticais³¹, no item 1, o **do** só pode se referir a preço: *preço de revenda e preço do valor agregado no país*. É um princípio do paralelismo gramatical. Esse princípio prevê que termos coordenados devem manter estruturas sintáticas semelhantes. De fato, segundo Othon Garcia, *in verbis*:

³⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, decisão, dominação. Atlas, São Paulo, 2001. 3 ed. p. 283.

“Se coordenação é um processo de encadeamento de valores sintáticos idênticos, é justo presumir que quaisquer elementos da frase –sejam orações, sejam termos dela –, coordenados entre si, devam, em princípio pelo menos – apresentar estrutura gramatical idêntica, pois não se pode coordenar frases (ou termos) que não comportem constituintes do mesmo tipo. Isso é o que se costuma chamar paralelismo ou simetria de construção.”

Ainda na leitura gramatical, diante da presença de um termo precedido da preposição **de** + artigo **o**, para sabermos a qual outro termo ele se refere (está coordenado) basta procurar qual expressão pede a preposição *de* e a única possibilidade em toda a expressão entre vírgulas é a palavra *preço*. O princípio do paralelismo, já explicado acima, justifica o fato de ser gramaticalmente incorreto ler o dispositivo como **“deduzido do valor agregado”** porque, se assim fosse, deveria ser **“deduzidos dos valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção”**. A se considerar **do** valor agregado, considera-se, ao mesmo tempo, que há erro na lei quanto **“deduzidos os valores referidos”**.

Existe, assim, de fato, um erro gramatical quando o item 1 diz **“do valor agregado”**, pois a expressão **“preço do valor agregado”** não conduz a uma leitura lógica do dispositivo, nem a um expressão passível de descrição de uma fórmula suficiente para o cálculo do preço parâmetro. **Ressalto que, gramaticalmente, não existe outra interpretação possível.**

Isso porque, quanto à interpretação gramatical pretendida pela Fazenda Nacional, tem-se que o fato de a expressão **“calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País”** estar entre vírgulas é bastante significativo porque faz com que ela seja um bloco único e a coordenação esperada para **do valor agregado** deva estar presente dentro da expressão entre vírgulas e não fora dela. E não se diga, sob pena de absoluto desconhecimento do vernáculo, que referida constatação é irrelevante, principalmente quando, no texto legal, está inserido em um sub-item específico, no caso, o item 1 da alínea ‘d’ do inciso II do art. 18.

Para que fique clara a função sintática da oração entre vírgulas, é necessário que se faça uma decomposição do período em questão evidenciando os termos oracionais que foram omitidos. Decomposto, o período ficaria assim:

“O Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL - é definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos da margem de lucro de sessenta por cento, **que é 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 oração **que é calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País** refere-se ao antecedente, de sentido amplo e genérico, *margem de lucro* e tem a função de explicá-lo, trazendo uma informação adicional que pode ser retirada sem que se comprometa o entendimento do restante do período. Note-se que a informação é importante, mas, sintaticamente, forma um bloco único que pode ser transformado em uma oração independente, sendo que essa transformação não altera a compreensão do que restou do período. Observe: **“O Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL é definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos da margem de lucro de sessenta por cento na hipótese de bens importados aplicados à produção. A margem de lucro é calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País.”**

Essas características fazem com que a oração **que é calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País** seja classificada como uma oração subordinada adjetiva explicativa, assim definida por grandes linguistas brasileiros, *in verbis*:

“a [oração subordinada] adjetiva explicativa alude a uma particularidade que não modifica a referência do antecedente e que, por ser mero apêndice, pode ser dispensada sem prejuízo total da mensagem. Na língua falada, aparece marcada por pausa em relação ao antecedente e, na escrita, é assinalada por adequado sinal de pontuação, em geral, entre vírgulas”³²

“Orações adjetivas restritivas explicativas modificam um termo de sentido amplo e genérico, enfatizando a sua maior característica ou uma de suas características. Vêm sempre entre vírgulas, que marcam a necessidade de pausa respiratória entre o termo modificado e o restante da oração principal”³³.

É muito importante deixar claro, no entanto, que, quando se diz que a oração explicativa é mero apêndice e pode ser dispensada, está-se falando de uma dispensabilidade apenas sintática, pois, em termos de semântica (sentido, significado) pode-se dizer que tem sim relevância e muitas vezes relevância crucial para a boa compreensão do enunciado, como é o caso da oração em comento.

Superada, pois a interpretação gramatical, imprestável para a solução da controvérsia posta em julgamento, passo à interpretação sistemática da norma, em sua correlação com o ordenamento jurídico, mas com olhos atentos ao princípio da legalidade estrita.

Isso porque, em se tratando de norma que tem por objetivo criar um sistema anti-elisivo para os preços de transferência, inegavelmente que a questão está afeta à composição da base de cálculo do imposto de renda apurado pelas empresas, no que toca à (hipótese I) formação da receita tributável (solucionada pelos métodos PVEx, PVA, PVV ou CAP), ou de dedução de despesas e/ou custos incorridos na formação da renda tributável (solucionada pelos métodos PIC, PRL ou CPL).

A base de cálculo é um dos elementos essenciais da relação jurídico tributária, pois compõe o critério quantitativo constante do mandamento da norma, que descreve, hipoteticamente, os elementos que deverão formar o *quantum* do tributo devido na relação obrigacional concreta de tributação. Neste sentido, apenas e tão somente a lei pode definir os elementos formadores dessa relação, não se deferindo aos atos administrativos, inovar naquilo que a lei não previu – ainda que essa inovação seja indispensável para a funcionalidade da norma.

Esse ponto é delicado e essencial para o julgamento do feito.

³² BECHARA, Evanildo. **Gramática escolar da Língua Portuguesa**. Lucerna. Rio de Janeiro. 2006. 715p.

³³ SACCONI, Luiz Antônio. **Nossa Gramática Completa**. 30 ed. Nova Geração. São Paulo. 2010. p. 406.

Tomando por referência a redação original da lei nº 9.430/96 – em que não estava prevista a dedução dos valores agregados ao produto importado na aplicação do método PRL, o próprio Fisco entendeu pela inaplicabilidade do método aos casos de utilização do bem importado na produção nacional. Isso porque não havia, na lei, a previsão dessa dedutibilidade. A lógica então adota foi correta em um sentido: se a lei não prevê a dedução de valores da base de formação do imposto de renda, no caso, os valores agregados ao bem importado na produção do produto final, não poderia referida dedução ser realizada, invalidando o método PRL. **Puro princípio da legalidade.** Noutro sentido, no entanto, como não havia restrição *a priori* para utilização do método PRL, esta restrição não poderia ser imposta por meio de instrução normativa. Nessas situações, o julgador fica na situação de “dizer o que não pode”, mas não de dizer “como fazer corretamente”.

A Conselheira Sandra Maria Faroni, no entanto, na sapiência que lhe é peculiar, reconhecida em tantos anos dedicados a esse Conselho, deixou registrado seu entendimento de que, na redação original da lei nº 9.430/96, poderia a instrução normativa completar a lei, e RETIRAR da tributação aquilo que não havia sido previsto pela norma legal de controle dos preços de transferência. E, ao fazê-lo, sugeriu a adoção do método que somente veio a ser adotado pela IN nº 243/2002. Veja-se seu entendimento, proferido no julgamento do processo nº 16327.004012/2002-31, *in verbis*:

Na peça apresentada a título de contra-razões e recebida como memorial, o ilustre Procurador da Fazenda Nacional tece considerações relevantíssimas em torno dos precedentes da Câmara, que passo a abordar.

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

Observe, de pronto, que o exemplo não é apropriado para evidenciar qualquer desvio em relação aos casos concretos analisados pela Câmara, que tratam de importação de princípios ativos para a indústria farmacêutica, em que o valor agregado ao insumo importado é relativamente insignificante.

Por outro lado, a distorção apontada não decorre da interpretação, adotada pelo Conselho, de que a lei não veda a aplicação de qualquer dos métodos, mas sim, da determinação da base de cálculo para a aplicação do PRL. Nos casos em que o produto é revendido sem ser na forma em que foi adquirido, seu preço de revenda é aquele líquido dos valores agregados.

Melhor dizendo, se o que está sendo revendido é um produto em que se encontram incorporados vários insumos, no preço de venda do produto estão compreendidos os preços de revenda dos vários insumos que o integram. A lei fala em preço de revenda, e, no exemplo erigido pelo Auditor e mencionado pelo

Procurador, não se pode dizer que o limpador de pára-brisa importado esteja sendo revendido por R\$ 40.000,00. O que está sendo vendido por esse preço é o automóvel.

Um ato normativo que estabelecesse a forma de apurar o preço de revenda, nos casos de o produto ser revendido com agregação de outros insumos, estaria cumprindo seu papel de regulamentar a lei, não padecendo de qualquer ilegalidade, pois não estaria limitando onde a lei não limitou. Na falta de ato normativo nesse sentido, caberia ao contribuinte demonstrar, segundo um critério razoável, a ser analisado pela fiscalização, que o preço de revenda por ele adotado para aplicação do método PRL corresponde ao do insumo importado aplicado no produto industrializado.

A meu ver, a única forma possível de determinar o preço de revenda de qualquer insumo é aplicando, sobre o preço de venda do produto final, a mesma proporção que o custo do insumo representa no custo total do produto. A utilização desse critério independe da existência de ato normativo prevendo-o, porque está rigorosamente dentro da lei. A lei determina a aplicação de margem de lucro sobre o preço de revenda do produto importado. Inexistindo preço de revenda determinado sobre cada elemento integrante do produto final, cabe determiná-lo, a partir dos elementos conhecidos. Ora, os elementos conhecidos são os custos individuais dos insumos (inclusive mão de obra) aplicados na produção, o custo do produto final (somatório dos custos dos insumos) e o preço de venda do produto final. É elementar que a única forma de isolar o valor de venda de cada componente é ratear o valor total de venda entre todos os componentes do custo total do produto na mesma proporção em que participam desse custo. Existindo ou não ato normativo nesse sentido, se o contribuinte faz essa segregação, a fiscalização não tem como rejeitar o cálculo pelo PRL. Por outro lado, não feita a segregação, cabe à fiscalização intimar o contribuinte a refazer o cálculo a partir do valor assim segregado.

Concordo plenamente com a Conselheira Sandra Maria Faroni: na ausência da lei, e por uma questão sistemática, lógica e até mesmo teleológica da lei, é dado ao Fisco, por instrução normativa, RETIRAR elementos da base de cálculo do tributo. Isso não ofende o princípio da legalidade, que veda, na ausência da lei, “instituir ou aumentar tributo”. Demais disso, a decisão comentada decidiu questão formal, qual seja, a impossibilidade imposta pela IN SRF nº 32/97 de se adotar o método PRL no caso de utilização do bem importado na formação de um produto final, no Brasil, com agregação de valor.

No entanto, não é esta a hipótese dos autos: com a lei nº 9.959, de 2000, alterou-se a redação da lei nº 9.430/96, para prever expressamente a possibilidade de o método PRL ser utilizado quando o bem importado for consumido na produção de um produto no Brasil. E a lei nº 9.959/00, bem ou mal, definiu a fórmula de cálculo do método PRL.

Quero deixar bem claro: nenhuma das interpretações pretendidas, nem a do Fisco, nem a do Contribuinte, são gramaticalmente possíveis. Em ambos os casos, para se chegar a uma leitura lógica, impõe-se a consideração de um erro gramatical.

Todavia, a leitura pretendida pelo Fisco, além de incorrer em erros gramaticais, impõe a consideração de elementos de cálculo que não estão previstos na lei. E

causa-me grande preocupação aqueles que se utilizam de retórica para dizer o que a lei não disse. A questão fica nítida quando contrapostos o texto da IN nº 243 e o texto da lei nº 9.430/96.

Particularmente, lendo a lei nº 9.430, não consigo identificar a previsão “percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido” ou a “participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido”, com forma de composição da base de incidência da margem de lucro de 60%. Ora, instrução normativa não pode criar uma sistemática não prevista na lei. Se a sistemática da lei não é boa, ou suficiente, que se mude a lei. O que não se admite é colocar palavras onde elas não existem.

A clareza é solar:

Lei nº 9.430/96	IN nº 243
Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos: a) dos descontos incondicionais concedidos; b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; c) das comissões e corretagens pagas; d) da margem de lucro de: 1) sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;	I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas; II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa; III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I; IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o inciso III; V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.

Permissa venia, não há como se dizer que a lei previu a sistemática constante da IN nº 243. Tanto que, aqueles que defendem a legalidade da IN 243, se valem de argumentos pouco convencionais, para ler o que não está escrito na lei.

Diante disso, entre duas interpretações gramaticalmente IMPOSSÍVEIS, ou seja, entre cometer um erro gramatical para aplicar um método falho em seus objetivos ou cometer um erro gramatical para dizer o que a lei não disse, inovando, por ato administrativo, os elementos de composição da base de cálculo do tributo, *permissa venia*, por viver em um Estado Democrático de Direito, sujeito ao princípio da legalidade formal e material, fico com a primeira opção.

E não se diga, por retórico, que um erro gramatical é mais forte do que outro. Mesmo porque, se se tomar como referência a “gravidade” do erro gramatical, entendo que o fato de a expressão “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País” estar entre vírgulas significa que, na tradução para a fórmula matemática, os seus elementos devem estar entre parênteses.

Além disso, segundo a técnica redacional das leis, constantes da lei complementar nº 95, deve-se “para obtenção de ordem lógica: (...) d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alienas e itens” (art. 11, inciso III aliena ‘d’). Ou seja, por imposição legal, os itens se remetem às alíneas; e as alíneas se remetem aos incisos. Com isso, no art. 18 da lei nº 9.430, o item 1 se remete à alínea ‘d’ e a alínea ‘d’ se remete ao inciso I. Na interpretação pretendida pelo Fisco, o item 1 deveria se remeter diretamente ao inciso II, o que novamente demonstra o contrasenso desmedido de referida interpretação.

Com estes argumento, entendo que a sistemática de apuração da IN 243 é ilegal, por extrapolar o disposto no art. 18 da lei nº 9.430, inserindo elementos não constantes da lei e ferindo de morte o princípio da legalidade insculpido na Constituição da República. É dizer, a sistemática da IN nº 243, apesar de mais inteligente no comando de controlar os preços de transferência, não foi legalmente prevista, não podendo ser aceita no ordenamento jurídico brasileiro. Não se trata, na hipótese, de teleologia, mas sim de legalidade.

Por fim, dois outros fundamentos, sistemáticos e lógicos, reforçam essa convicção.

PRIMEIRO FUNDAMENTO: da leitura da IN SRF nº 243/2002, a única hipótese de admitir-se a sua conformação ao art. 18 da lei nº 9.430/96, é entender que o disposto no item 1, do inciso II de referido artigo é um “tipo” tributário, nos exatos termos em que rechaçado por Misabel de Abreu Machado Derzi, entendido como “ordem fluida que aceita transições contínuas e graduais (que) opõe-se a conceito determinado classificatório”, e não no sentido de *tatbestand*, entendidos como “conceitos rígidos ou somatórios, padrões numericamente definidos, com o que se almeja alcançar ora a segurança jurídica, ora a uniformidade ou a praticidade na aplicação da lei em massa” (p. 367), própria do direito tributário.

No direito tributário, não se admitem, na formação dos elementos essenciais da norma tributária – também chamados de *mínimo irreduzível do deôntico* por Paulo de Barros Carvalho –, conceitos abertos, que permitam a inserção ou retirada de elementos, de forma a exonerar-se ou aplicar-se a tributação.

Diferentemente de outros países, o princípio da legalidade, no Brasil, foi estrita e precisamente disposto na Constituição da República, justamente como forma de resguardar o direito do contribuinte – e não o direito do Estado. Supor o contrário atenta à própria noção de República, inadmissível em tempos contemporâneos.

Esse argumento me conduz diretamente ao SEGUNDO FUNDAMENTO: a União, sabedora da ilegalidade da instrução normativa que ela própria editou, tem tentado, por meio de medidas provisórias, legalizar o que a IN SRF nº 243/2002 antecipadamente previu.

De fato, a MP 478/2009 e a MP 563/2012, em suas essências, legalizam a base de cálculo pretendida pela IN SRF nº 243/2002. Lamenta-se que não o tenha feito antes da instrução normativa, pois, como bem demonstrado pelo competente Procurador da Fazenda Nacional, traria estabilidade na aplicação do método PRL.

E, neste particular, cumpre ressaltar que a MP 562/2012 promoveu a redução dos percentuais de lucro aplicáveis aos métodos PRL, o que reforça a maior onerosidade do sistema adotado pela IN 243/2002.

E mais: fosse a sistemática da IN 243/2002 mais benéfica ao Contribuinte, *permissa venia*, não se estaria julgando um auto de infração para glosa de valores deduzidos como preço de transferência superior ao preço parâmetro adotado, qual seja o PRL. Dizer o contrário é mera suposição, que não tem cabida no julgamento do caso concreto.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para, reconhecendo a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, cancelar o auto de infração que a toma como fundamento.

É como voto.

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator