ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10283.720942/2010-12

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

Processo nº	10283.720942/2010-12
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**1401-001.769 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de janeiro de 2017
Matéria	IRPJ
Recorrentes	SEMP TOSHIBA AMAZONAS SA
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

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 (PPn=%nPL - 60%x(%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, observado de forma isolada, diminui os ajustes se comparado com a sua formulação genérica, além de também não macular sua essência, mantendo a técnica do máximo isolamento para cada um dos insumos importados que fazem parte do produto final a ser revendido.

OMISSÃO DE RECEITA. DIFERENÇA DE ESTOQUE. IMPROCEDÊNCIA. É improcedente o lançamento de omissão de receita, quando o sujeito passivo comprova a inexistência da diferença de estoque que motivou a exação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, negar provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin (Relatora), Lívia De Carli Germano e José Roberto Adelino da Silva. Designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Redator Designado e Presidente.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto e Luiz Rodrigo De Oliveira Barbosa.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão 01-32.128 - 1ª Turma da DRJ/BEL que julgou procedente em parte o lançamento mantendo os créditos descrito na Tabela 2:

Tributo	FG	Valor lançado	Valor mantido	Multa
IRPJ	31/12/06	5.049.958,88	3.191.833,69	75%
CSLL	31/12/06	1.820.145,19	1.151.220,13	75%
PIS	31/12/06	122.636,26	-	-
COFINS	31/12/06	564.870,05	-	-

O relatório do acórdão da DRJ bem descreve todo o ocorrido até aquele momento:

> Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 07-30, relativo(s) ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, ano(s)-calendário 2006, com crédito total apurado no valor de R$ 16.243.571,96, incluindo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 31/11/2010.
>
> Integram os Autos de Infração as planilhas de cálculo de folhas 31-109.
>
> De acordo com os fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu na(s) seguinte(s) infração(ões):
>
> - Omissão de receitas, caracterizada pela diferença de estoque – com reflexos no IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;
>
> - Falta de adição ao lucro líquido da parcela de custos dos produtos importados que excede ao preço parâmetro de transferência – com reflexos no IRPJ e CSLL.
>
> O excesso ao preço parâmetro de transferência foi apurado com base no método do Preço de Revenda Menos Lucro – PRL 60, por sua vez calculado conforme as determinações da Instrução Normativa nº 243/2002.
>
> Sobre a exigência principal foi aplicada a multa de ofício 75 %.
>
> O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 29/12/2010 (fls. 08, 16, 21 e 27) e apresentou sua impugnação em 28/01/2011 (fls. 128-157), na qual alegou em síntese que:
>
> Da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002
>
> 1. *A Instrução Normativa nº 243/2002 criou nova metodologia de cálculo para o preço parâmetro PRL-60 não prevista em lei;*

2. Dessa forma, o lançamento, relativo ao preço de transferência, está de eivado de nulidade ante a ilegalidade do procedimento administrativo;

3. O TRF da 3ª Região Fiscal na se manifestou no sentido de afastar as alterações promovidas pela IN SRF 243/2002;

Da inexistência de diferença no estoque

4. Não há de se falar em omissão de receitas, pois há divergências entre as informações apresentadas pela fiscalização e aquelas constantes nos arquivos magnéticos;

5. As planilhas apresentadas demonstram os equívocos incorridos pela fiscalização;

6. Em razão da enorme quantidade de notas fiscais referentes aos códigos abordados pela fiscalização torna-se impossível a juntada de todos os comprovantes, sendo fornecido em mídia todas as informações;

7. Em seu processo produtivo, um mesmo insumo, utilizado na produção de determinado produto, pode possuir mais de um código de identificação, de acordo com seu fabricante;

8. A título exemplo, a matéria prima código 100478 (Sintonizador Thomson CTF5831), utilizada na produção de televisores, possui similaridade em sua descrição com os códigos alternativos 117512 (Sintonizador TAEA-H013F LG), 133031 (Sintonizador ELA51LXG Samsumg) e 631837 (Sintonizador TECC1040PG32T TAI), tratando-se portanto da mesma matéria prima "sintonizador";

9. A fiscalização também não observou:

a. As devoluções de produtos acabados (televisores) efetuados à época (6.837 itens);

b. A totalidade das saídas definitivas destes produtos (2.646.201 itens);

c. E abaixa de produtos para a assistência técnica (7.314 itens);

d. O estoque de 27.154 itens que integram a parte intermediária do processo produtivo;

e. As outras saídas de estoque, como por exemplo, as perdas , os produtos para teste, etc.;

10. Tendo em vista os esclarecimentos efetuados sobre os estoques, apresenta os demonstrativos sintéticos comparativos entre as planilhas elaboradas pelo Sr. Fiscal e as planilhas pautadas em indicações dos registros/documentos fiscais da impugnante dos demais códigos questionados no presente auto que demonstram a inexistência de diferença no estoque final dos insumos (fls. 148-151);

11. Em relação aos itens 128797 e 134955, em que a quantidade de utilização de insumos é maior, os Demonstrativos Analíticos dos códigos indicados na autuação também apontam para inexistência da diferença entre estoque;

12. Em relação ao código matéria prima "160554", para a qual não há código alternativo, utilizado na produção do produtos "915950" e "915941", a fiscalização:

a. Deixou de considerar 3 devoluções de produtos acabados;

b. Considerou um número de saídas superior ao contabilizado (111.950 x 95.920);

c. Equivocou-se no consumo de matérias primas utilizadas na produção dos modelos, conforme consta do modelo de produção de venda (96.100 x 52.133);

d. Inobservou as saídas de 529 produtos, relativas a outras baixas;

13. Caso seja necessária a comprovação das informações relativas ao arquivo magnético, mormente no que diz respeito à infração 2, que seja determinada a realização de diligência para averiguação dos fatos.

Por meio do Despacho nº 128 - 1a Turma da DRJ/BEL, de 20 de julho de 2011, o processo retornou em diligência à unidade de origem para que esta se manifestasse a respeito da pertinência da movimentação de estoque suscitada pelo sujeito passivo, e, em caso de reconhecimento de eventuais erros no cálculo que embasou o lançamento, apresentasse nova apuração da receita omitida (fls. 210-211).

Em resposta, a unidade de origem concluiu (fl. 560):

[...]

Analisando a documentação apresentada, conforme determina o item 1, constatamos que efetivamente a empresa comprova que algumas das matérias-primas selecionadas pela fiscalização e que apresentaram faltas, em decorrência da produção e venda dos produtos no ano calendário de 2006, tinham matérias-primas alternativas e similares, logicamente com códigos e fornecedores diferentes.

Constatamos ainda procedentes, as outras alegações do sujeito passivo relativas às diferenças de estoques contidas em sua impugnação, já que no curso da diligência foram apresentados documentos, procedimentos e informações que não foram trazidas ao conhecimento da fiscalização na ocasião da autuação.

Concluímos, atendendo ao item 2, que não há receita omitida, considerando que os estoques das matérias-primas selecionadas estão corretos e devidamente contabilizados.

[grifou-se]

Sobre a Impugnação sobreveio o Acórdão 0132.128 assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

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.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões judiciais, com efeito *inter* partes, não podem ser aplicadas a outros casos.

> OMISSÃO DE RECEITA. DIFERENÇA DE ESTOQUE. IMPROCEDÊNCIA. É improcedente o lançamento de omissão de receita, quando o sujeito passivo comprova a inexistência da diferença de estoque que motivou a exação.
>
> Impugnação Procedente em Parte

Assim, o crédito foi cancelado apenas parcialmente, remanescendo como devido o principal de R$ 4.343.053,82, a título de IRPJ e CSLL, a ser acrescido de multa de 75% e juros. Em relação a parte desonerada houve Recurso de Ofício.

No Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta a ilegalidade da IN SRF 243/2002 e comprovação de seu descompasso em relação à Lei 9.430/96, razão pela qual requer o cancelamento integral do lançamento fiscal indevidamente realizado, tendo em vista a aplicação da Instrução Normativa n. 243/02 para a definição do preço parâmetro a ser utilizado no ajuste fiscal referente aos preços de transferência.

Voto Vencido

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin

Recurso Voluntário.

O recurso voluntário é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito.

Ilegalidade da Instrução Normativa (IN) nº 243/2002

Em suma a Recorrente foi autuada por não aplicar o critério de cálculo do preço parâmetro previsto na IN nº 243/2002 para operações de importação realizadas com empresas vinculadas.

Ela sustenta, na Impugnação e no Recurso Voluntário, a ilegalidade da IN e a correta aplicação, por sua parte, do critério previsto na Lei nº 9.430/1996.

Esta matéria já é bastante discutida no CARF, tendo sido recentemente julgada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em sentido contrário ao pretendido pela Recorrente, porém com definição do resultado por maioria de votos Acórdão 9101002.514 – 1ª Turma -Sessão de 13 de dezembro de 2016.

Esta turma, também já discutiu a questão em outras também recentes oportunidades.

Quando do mais recente julgamento em 06 de abril de 2016, Acórdão 1401001.594, acompanhei o voto vencido, de relatoria do então conselheiro Marcos de Aguiar Villas Boas, do qual reproduzo o seguinte trecho, especialmente em razão da digressão histórica a respeito do instituto e do raciocínio estabelecido até a conclusão da ilegalidade do critério de formação do preço parâmetro estabelecido na IN 243/2001:

> "Há que se aprofundar, no entanto, nas diferenças dos critérios da Lei nº 9.430/1996 (com sua redação alterada pela Medida Provisória nº 1.924/1999, convertida na Lei nº 9.959/2000), da IN nº 32/2001 e da IN nº 243/2001. Por fim, é

preciso aprofundar na discussão sobre a (i)legalidade do critério de formação do preço parâmetro estabelecido na IN nº 243/2001.

A Lei nº 9.430/1996, no seu art. 18, inc. II, determina que o preço parâmetro, no caso do método chamado de PRL60, seja calculado a partir da média ponderada dos preços de venda no país, ou seja, dos Preços de Revenda (PR) dos bens ou direitos, devendo ser diminuída tal média dos descontos incondicionais, impostos e contribuições, e subtraídos da margem de lucro presumida de 60% do valor líquido da venda, ou seja, do Preço de Revenda (PR) menos o Valor Agregado (VA) aos produtos vendidos dentro do Brasil.

A rigor, não deveria se falar em Preço de Revenda, pois não há tecnicamente uma revenda nos casos concretos sujeitos à aplicação do PRL60. Esse método era utilizado apenas "na hipótese de bens importados aplicados à produção", conforme redação do item 1, da alínea "d", do inciso II, do art. 18, da Lei nº 9.430/1996.

Houve um problema na técnica legislativa, pois se entendeu possível criar um gênero, chamado de PRL, que teria duas espécies: item 1 - o PRL60, aplicável à importação de bens para produção, e item 2 - o PRL20, aplicável à importação de bens ou direitos para mera revenda.

Esses detalhes históricos fazem muita diferença na compreensão da matéria, pois ajudam a perceber que o critério de cálculo previsto da IN 243/2002 não é uma interpretação da lei, mas um novo cálculo, diferente do que era aceito pela própria Receita Federal quando da vigência da IN 32/2001, de modo que apenas uma nova lei poderia realizar a alteração pretendida, como, afinal, foi feito por meio da Medida Provisória (MP) nº 563/2012, convertida depois na Lei nº 12.715/2012.

Em notação matemática, segundo o entendimento deste Relator, o cálculo previsto na Lei nº 9.430/1996 não pode ser outro, senão o de Preço Parâmetro = PR - 60% x (PR-VA).

O cálculo supostamente interpretável a partir da lei segundo alguns, que é, inclusive, mencionado pelo Recurso Voluntário, seria o de Preço Parâmetro = PR - 60% x PR - VA.

Não entendo ser possível essa interpretação, pois, apesar do erro gramatical do legislador, a única interpretação que mantém coerência com o texto total e com os fins econômico-financeiros da norma termina sendo aquela primeira.

O erro está no momento em que há referência ao Valor Agregado. Diz-se que a margem de lucro será de "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 na produção".

Não deveria haver essa preposição "de" (negritada acima) no texto, pois a única interpretação possível parece ser a de que o Valor Agregado (VA) é mais um valor a ser deduzido do Preço final de Revenda (PR). O PR é deduzido dos valores que estão nas alíneas anteriores e que o transformam em um Preço de Revenda líquido, quais seja, os descontos incondicionais (alínea "a"), impostos e contribuições incidentes sobre as vendas (alínea "b"), comissões e corretagens pagas (alínea "c").

Com a preposição "de", linguisticamente, gera-se dúvida se o Preço de Revenda não seria subtraído do Valor Agregado (VA), e não o contrário. No entanto, essa interpretação não faz sentido do ponto de vista econômico-financeiro,

pois o VA será sempre menor do que o PR, então o resultado seria um valor negativo de margem de lucro.

Outra interpretação possível, esta analisada pelo Acórdão da DRJ e pelo Recurso Voluntário, seria a de que "do valor agregado no País" não concorda com "deduzidos", de modo que não estaria dentro do cálculo do lucro, mas como uma variável a mais na equação, que concordaria com "diminuídos", expressão que sempre constou do inciso II e sequer se refere especificamente ao critério do PRL60.

Essa interpretação não faz sentido pela distribuição textual, que coloca o Valor Agregado dentro do item 1, que trata do cálculo do lucro para efeitos de PRL60 sem qualquer sinal de pausa que pudesse indicar uma falta de relação direta da expressão Valor Agregado com o Preço de Revenda que aparece como partida para o cálculo da base à qual serão aplicados os 60% de percentual presumido de margem de lucro.

Essa interpretação também não faz sentido pela lógica do cálculo, que é Preço de Revenda menos Lucro, não havendo menção expressa ao Valor Agregado como uma variável autônoma da equação, além de que o Valor Agregado funciona razoavelmente bem na lógica de se chegar ao Lucro da empresa por meio de subtração dele do Preço de Revenda líquido para obter um custo presumido e aplicar a margem presumida - bastante questionável e, de fato, questionada por muitos - de 60%.

Por isso, entendo que nem caiba aprofundar na questão sobre o aumento do Valor Agregado levar a um aumento ou diminuição do preço parâmetro. O fato é que, como acontece com frequência no Brasil, se criou normas ruins, preços de transferência com critérios fracos, muito diferentes daqueles utilizados no exterior e, por isso, também como de costume no Brasil, gerou-se muito mais confusão e, então, muito mais contencioso do que era necessário.

Não se pode refazer o cálculo interpretativamente ou por meio de IN se ele está descrito em lei com certa clareza, ainda que houvesse nele o mencionado erro da preposição "de". Em caso de grande dúvida, até se poderia optar por uma das interpretações possíveis, mas nunca para prejudicar o contribuinte.

É esse o sentido do princípio da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, que se manifesta por meio do óbice legal criado no inc. II, do art. 97, do CTN: o contribuinte apenas pode ter seus tributos majorados quando houver clareza, quando todos os elementos estiverem evidentes no texto de lei, permitindo, assim, que se retire parte da sua propriedade, direito considerado fundamental, previsto no rol dos direitos fundamentais do art. 5º da Constituição Federal, considerados, inclusive, cláusulas pétreas.

Essa noção de que apenas é possível tributar quando houver certeza, quando os elementos para tanto estiverem muito claros na lei, já havia sido construída pelo gênio Adam Smith no século XVIII, no seu clássico A Riqueza das Nações, e depois foi lembrada por outros célebres pensadores, sejam economistas, sejam juristas.

Essa construção teórica, de fato, se refletiu no ordenamento jurídico de múltiplos países, inclusive do Brasil.

Voltando ao critério de cálculo em específico, é verdade que a agregação de valor é um fim a ser buscado cada vez mais no Brasil. Ele combate a desindustrialização do país, uma das principais causas do seu atraso socioeconômico, então não estaria em desacordo com os fins constitucionais brasileiros um cálculo que valorizasse o aumento da agregação de valor no Brasil.

O fato é que, bom ou ruim, o cálculo do PRL60 estava previsto na Lei nº 9.430/1996 e foi confirmado pela IN nº 32/2001. Outras interpretações são alterações da lei. Deste modo, entendo que o cálculo não pode ser: Preço Parâmetro = PR - 60% x PR - VA. Ele deve ser: Preço Parâmetro = Preço de Revenda (PR) - Lucro (L), este igual a 60% x (PR - VA).

A IN 32/2001, ato normativo publicado pela Receita Federal pouco tempo após a criação do PRL60 pela Lei nº 9.959/2000, manteve a redação da lei. A IN 113/2000 foi publicada antes, com redação semelhante à da lei, mas não especificava no detalhe como calcular a margem de lucro.

Com a publicação da IN 32, em 03 de abril de 2001, não se tinha mais grandes dúvidas sobre o cálculo do PRL60, que era aplicado pelas empresas conforme a fórmula apresentada de Preço Parâmetro = PR - 60% (PR - VA), sendo que PR é o preço de venda, inadequadamente chamado de preço de revenda, líquido dos valores previstos na lei e na IN, dos produtos industrializados no Brasil com o uso de insumos importados.

A IN nº 243/2002, por sua vez, traz um cálculo bastante diferente, ainda que se possa tecer considerações diversas sobre a sua maior adequação à finalidade do preço de transferência, aos aspectos econômico-financeiros em jogo etc.

Caso se tratasse realmente de mera opção interpretativa, estaria tudo bem e a IN nº 243/2002 sequer precisaria ter previsto expressamente a interpretação em questão. No entanto, tanto não é uma mera questão de interpretação, que veio uma IN para modificar o cálculo previsto na IN nº 32/2001, que, esse sim, refletia a Lei nº 9.430/1996.

O indivíduo favorável à interpretação de que a IN nº 243/2002 pode, então, se questionar: "Ora, mas qual o problema de aceitá-la se ela faz mais sentido do ponto de vista econômico-financeiro e está próxima do que impõe a Lei nº 9.430/1996?". O problema é exatamente que ela está apenas "próxima" da lei, mas não é uma mera concretização dela, uma regulamentação que não altera o resultado tributário.

Provavelmente, percebeu-se que o resultado do cálculo previsto na lei e na IN nº 32/2001 levava a um preço parâmetro que refletia o custo total da importação, e não o custo daquele bem específico importado. No caso de importação de diferentes insumos, por exemplo, o preço parâmetro terminaria refletindo o custo total desses insumos, e não de cada um deles, levando a um preço parâmetro maior do que o adequado para melhor servir de limite aos valores empregados em operações entre partes vinculadas.

O cálculo da IN 243/2002 veio, então, para determinar que o Preço de Revenda (PR) fosse transformado, como bem explica a Recorrente, em PBI no PR, ou seja, em vez se utilizar o Preço de Revenda, passou-se a empregar uma proporcionalização da participação do Preço do Bem Importado (PBI) no Preço de Revenda (PR).

Deve ter ficado compreendido que, dessa forma, o preço parâmetro seria mais adequado a servir de limite de preço para cada bem importado, pois o novo cálculo estaria considerando uma espécie de preço de revenda do bem importado específico. Deixou-se de lado o cálculo genérico de custo de importação para buscar chegar a um cálculo específico de cada bem importado.

Muito dizem, então, que essa é uma mera interpretação da lei, que, ao mencionar Preço de Revenda, estaria mencionando o preço de revenda relativo a

cada bem importado. Mas entendo que não é bem por aí. Primeiro, como dito, não se trata de revenda, pois revenda está sujeita ao PRL20. Trata-se de venda de um novo produto industrializado, resultado de uma produção na qual os bens importados foram aplicados.

Como dito, a mistura dos métodos PRL60 e PRL20 causou uma grande confusão e deu ensejo, apesar de não permiti-la juridicamente, a essa interpretação ilegal da IN nº 243/2002.

Só há revenda de bens ou direitos no caso de efetiva compra e revenda e, portanto, é aplicável o PRL20. No caso do PRL60, há venda de produtos industrializados. Se há algo revendido, é o produto final, resultado do processo de produção no qual se utilizou os bens importados.

O trecho que tem sido utilizado para justificar uma suposta interpretação conforme a lei da IN 243/2002 se refere ao PRL20, é trecho que já existia desde redação original da Lei nº 9.430/1996. Ele diz que "o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos".

Não se pode interpretar "preço de revenda dos bens ou direitos" como a justificativa da proporcionalização criada pela IN 243/2002, pois sequer há revenda dos bens ou direitos importados no caso de aplicação do PRL60. Se interpretado dessa forma, afronta-se a própria função do PRL60, que era regular o preço praticado em operações de importação de bens aplicados em produção, processo que iria resultar na venda de um produto industrializado.

A linha de argumentação do Acórdão da DRJ para defender a IN nº 243/2002 também é falha. Observe-se que o problema não está na segunda variável da equação, mas na primeira. A DRJ tenta usar uma suposta confusão sobre como seria utilizado o Valor Agregado na equação para concluir que isso justificaria o esclarecimento pela IN. Esse argumento não parece ter sentido.

O problema da IN nº 243/2002 para o contribuinte está na redução da primeira variável, aquela positiva, que leva diretamente à redução do preço parâmetro. No momento em que se substitui a variável Preço de Revenda por um valor que corresponda à Participação do Bem Importado no Preço de Revenda, altera-se o cálculo previsto na lei, reduz-se o preço parâmetro e aumenta-se os tributos.

Como dito, o cálculo do PRL60 não pode ser outro, senão Preço de Revenda, leia-se: Preço de Venda do Produto Final (PVPF) líquido - 60% (PVPF - VA). A IN 243/2002 modificou o critério chamado PRL60 para criar um diferente, um critério de preço de transferência até mais adequado do ponto de vista econômico-financeiro, porém, ainda assim, diferente daquilo que estava previsto em lei e que majora a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Para analisar essa questão, é imprescindível retomar o histórico legislativo, por meio do qual se nota claramente que a IN não surgiu apenas para interpretar a lei e lhe dar um maior detalhamento, pois havia um método em plena aplicação, reconhecido pela Receita Federal por meio da Instrução Normativa nº 32/2001, mas ela decidiu mudar o seu posicionamento quanto ao cálculo e estabelecer um novo critério por meio da IN nº 243/2002, publicada apenas em 13 de novembro de 2002. A IN nº 243/2002 surgiu, portanto, um ano e meio após a IN nº 32/2001!

Com o advento da IN nº 243/2002, não se pode dizer simplesmente que ela veio regular a lei e que apenas trouxe maiores detalhes para o seu cálculo. O cálculo é outro. Não há mais PRL (PR - L) propriamente na IN nº 243/2002, mas, como dito, (PBI no PR - L), sendo que "L" também passou a ser calculado de outra forma,

porém o que prejudica mesmo o contribuinte, como dito, é a alteração da primeira variável da equação, a variável positiva, que faz o seu resultado final diminuir.

Note-se que o critério de cálculo, ainda que tenha uma lógica econômico-financeira, é, como todo critério para se estabelecer um parâmetro, arbitrário em alguma medida. A própria eleição do percentual de 60% é questionada por muitos empresários, até porque a margem de lucro é algo que pode variar bastante de um negócio para o outro.

Deste modo, o critério precisa estar claro na lei. Os atos normativos infralegais não têm competência, de acordo com o art. 97 do CTN, como se verá, para modificar o critério quando ele afetar o *quantum* de tributo a ser pago.

Na época, a Receita Federal deveria ter, em diálogo dentro do Ministério da Fazenda, providenciado uma Medida Provisória que alterasse a Lei nº 9.430/1996, na sua redação criada pela Lei nº 9.959/2000, como, de fato, se fez mais tarde.

Em vez disso, preferiu-se o caminho mais fácil de publicar um ato normativo da própria Receita Federal para modificar um critério que estava previsto em lei.

O que se viu, depois disso, e este processo administrativo é um exemplo, foi uma enxurrada de contencioso tributário, que prejudica tanto a Receita Federal, quanto os contribuintes, a menos que a primeira entenda ser lucrativo o contencioso, pois lhe dá mais receitas, mesmo apesar de todo o custo de tempo e dinheiro empregado nas centenas ou milhares de processos administrativos e judiciais gerados para discutir se a IN nº 243/2002 é legal ou ilegal.

Ao fim e ao cabo, quando o STF vier a definir essa matéria, o que ainda deve levar alguns anos, o grave prejuízo ao país estará causado e, a depender da decisão final, apenas se estabelecerá o maior perdedor: a Receita Federal ou as empresas que importaram bens de vinculadas e aplicaram em suas produções.

Esse Relator entende, portanto, que o critério prescrito pela IN era ilegal. Não adianta escapar do argumento da ilegalidade pela saída de que a IN apenas interpreta a lei ou de que apenas a concretiza, pois, havendo mais de uma interpretação supostamente possível, a Receita Federal não poderia ter publicado uma norma que optasse pela interpretação menos favorável ao cidadão, interpretação essa que majora triutos.

Não se trata ainda de aplicação do *in dubio pro* contribuinte, pois essa virá mais à frente. Trata-se aqui de respeito à legalidade. E nem se diga que ela não pode ser aplicado por conta da Súmula nº 2 do CARF, que veda a declaração de inconstitucionalidade em concreto pelo órgão.

Tal súmula, segundo o entendimento deste Relator, é, com o devido respeito, um equívoco, tendo em vista que possibilita e até incentiva a aplicação de normas inconstitucionais como é essa da IN. Contudo, não se deixa de aplicar a Súmula nº 2 aqui, pois o princípio da legalidade tributária também está previsto no Código Tributário Nacional, que é o veículo introdutor de normas gerais do Direito Tributário no sistema brasileiro.

Deste modo, a IN afronta o inc. II, do art. 97, do CTN, que confere apenas à lei a competência para majorar tributos. A IN termina majorando o IRPJ e a CSLL dos contribuintes quando reduz o preço parâmetro, de modo que age usurpando competência exclusiva da lei.

Se interpretado o inc. II, do art. 97, do CTN, em comunhão com o art. 100 do próprio CTN, nota-se que as normas infralegais são complementares da lei, mas não podem lhe complementar para majorar tributos.

Se não fosse assim, permitir-se-ia que o próprio órgão fiscalizador emitisse normas para aumentar a sua arrecadação sob o argumento de estar meramente interpretando e concretizando leis. No momento em que se abra a oportunidade de um órgão arrecadador de tributos emitir normas para aumentar tributos que não estejam claras, expressas, delineadas na lei, o caminho para arbítrios estará muito bem traçado.

Existem diferentes modelos de adoção do princípio da legalidade. Sabe-se que o sistema brasileiro optou, conforme lembra a Recorrente, pelo princípio da legalidade estrita, também conhecido como tipicidade cerrada, o que impede qualquer excesso do Executivo, mesmo quando ele pareça não afrontar diretamente a lei.

É muito interessante trazer aqui à baila os acórdão do Supremo Tribunal Federal, órgão mais alto do Poder Judiciário brasileiro, que analisou se os Decretos nº 612/1992, 2.173/1997 e 3.048/1999 não estariam inovando o sistema jurídico e assumindo a competência da lei no momento em que definia a expressão "atividade preponderante" e o que seria graus de risco "leve", "médio" e "grave".

Nos inúmeros julgamentos sobre o tema, o STF deixou clara a importância de se respeitar a legalidade estrita e a tipicidade cerrada, mas entendeu que, naquela discussão específica, a norma infralegal estaria apenas regulamentando expressões já previstas na lei e que não haviam sido definidas por ela. Entendeu-se, então, que a própria lei estaria delegando sua competência para a regulamentação infralegal.

O STF concluiu que não haveria, portanto, ofensa à estrita legalidade e à tipicidade cerrada, pois o caso seria de ilegalidade de normas infralegais supostamente ferindo a lei e, assim, não era de competência do tribunal constitucional:

"Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional" (STF, RE 332.604-AgR/PR, Rel. Min. Carlos Veloso).

No caso da IN 243 especificamente, fica claro que ela veio para configurar um cálculo que restringe o preço parâmetro e aumentar os tributos, pois havia um cálculo previsto numa IN da própria Receita Federal e que deixou de ser aplicado um ano e meio depois.

A Receita Federal notou que poderia melhorar o critério econômico-financeiro do preço de transferência, comprimindo o preço parâmetro, o que daria menos margem ao contribuinte e, portanto, aumentaria o IRPJ e a CSLL. Era o cenário ideal para ela. Apenas se esqueceu que não poderia fazer isso sem lei nova que prescrevesse o novo critério".

Nesse seguir, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para reconhecer a ilegalidade da Instrução Normativa (IN) nº 243/2002.

Recurso de Ofício:

A decisão de piso julgou procedente em parte o lançamento tendo reconhecido a existência de erro na apuração efetuada pela fiscalização, considerado o resultado de diligência realizada pela unidade de origem que analisou os documentos

apresentados pela recorrente em sede de impugnação e concluiu pela inexistência da receita omitida, vez que demonstrada a inexistência de diferença de estoque.

Os valores mantidos, considerado o resultado da diligência, foram descritos na tabela 2:

Tributo	FG	Valor lançado	Valor mantido	Multa
IRPJ	31/12/06	5.049.958,88	3.191.833,69	75%
CSLL	31/12/06	1.820.145,19	1.151.220,13	75%
PIS	31/12/06	122.636,26	-	-
COFINS	31/12/06	564.870,05	-	-

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício, em razão do resultado da diligência.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Redator Designado

O ponto relevante da minha divergência com o voto do Relator refere-se ao questionamento relacionado à legalidade da IN SRF 243/2002, no recurso voluntário.

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 desapercebido 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 fronteiriços", 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 validez 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 subseqüente 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) ou

PP1= 40% PLV + 60% VA

PP1=Preço parãmetro

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.

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 ai 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

[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.

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

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.

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 Polizelli[4]:

> **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.

[3] Op. Cit.
[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.

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 subseqüente 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) 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 redunda 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.

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 prenhe 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.

[5] Preços de transferência no direito tributário brasileiro, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2006, pp.159-160.

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 seqüência 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%x 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]

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

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

[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] Ibdem

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 revendas 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 x PL) é igual ao preço de revenda líquido do produto final (PLV) subtraído do valor agregado:

(%n x PL) = PL-VA

Nesse passo, Victor Borges Polizelli no seu excelente artigo muito bem divisou 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)).

[8] Valor declarado do bem importado

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] x PL)**. Aplicando esta identidade à proposição supra:
>
> (%n x PL) + ([1 - %n] x PL) = PL %n x PL + PL - %n x PL = PL PL = PL -* 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%x250 -60%(60%x250)=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.

[9] Op.cit.

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)- por fora	140,00%	140,00%	140,00%	**150,00%**	140,00%	140,00%
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, recaindo 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 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

[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.

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 9.9959 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**

[12] Ibdem

> **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" aposto 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**

[13] Ibdem

> **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

[14] Ibdem

> 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 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

[15] Ibdem

[16] Preços de transferência:uma avaliação da sistemática do método PRL. Tributos e preços de transferência. 3º vol. Coordenador Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Dialética, 2009, p.189)

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, ouso 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 mantém 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%x(%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.

CSLL. – LANÇAMENTO DECORRENTE

Por fim, tendo se em vista que, quanto ao Auto de Infração relativo à CSLL, fato motivador foi o mesmo relativo ao IRPJ, aplica-se a esse assunto as razões esposadas no voto relativas ao IRPJ.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário e acompanho a relatora, negando também provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto