



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

Processo nº	10880.729277/2011-74
Recurso nº	999.999 Voluntário
Acórdão nº	1401-001.527 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	02 de fevereiro de 2016
Matéria	IRPJ/CSLL
Recorrente	SCHERING DO BRASIL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de contestar o lançamento, descabe a alegação de nulidade

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

É desnecessária a realização de perícia quando as explicações e elementos documentais juntados aos autos compõem instrução probatória suficiente para a formação do convencimento do julgador.

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

A normatização do denominado método “PRL60”, empreendida no art. 12 da IN SRF nº. 243/2002, se analisada sob o prisma de uma interpretação gramatical, lógica, finalística e sistemática se mostra em perfeita consonância com as normas veiculadas no art. 18 da Lei nº. 9.430/97, com a redação estatuída pelo art. 2º da Lei nº. 9.959/2000.

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

A roupagem da fórmula adotada pela IN 243/2002 ($PP_n = \%nPL - 60\%x(\%nPL)$) 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 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)).

IMPORTAÇÃO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO. REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. PIS/PASEP. COFINS. INCIDÊNCIA. DEDUÇÃO DO PREÇO DE VENDA.

É cabível a dedução dos valores correspondentes à contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins da média aritmética ponderada dos preços de revenda praticados para fim de fixação do preço parâmetro apurado de acordo com o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), mesmo que a pessoa jurídica tenha aderido ao regime especial de crédito presumido estabelecido pela Lei nº 10.147/2000 ao importador ou fabricante de medicamentos nela previstos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR o pedido de perícia, em AFASTAR a preliminar de nulidade e no mérito em NEGAR provimento ao recurso, nos seguintes termos: 1) Por maioria de votos, NEGAR provimento em relação a "ilegalidade da IN 243/2002". Vencido o Conselheiro Marcos de Aguiar Villas Boas. O Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório acompanhou pelas conclusões; 2) Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento em relação ao pedido de abatimento do crédito presumido do PIS e Cofins do Preço de Revenda para efeito de cálculo do preço parâmetro. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas e Aurora Tomazini de Carvalho. O Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório apresentará declaração de voto defendendo a legalidade da IN com outros fundamentos..

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio, Fernando Luiz Gomes de Souza, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de São Paulo I-SP.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Trata-se de ação fiscal desenvolvida com a finalidade de verificar a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em relação à dedutibilidade de custos de bens importados em operações praticadas pela contribuinte com pessoas jurídicas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior, em conformidade com o disposto nos artigos 18 e 23, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a nova redação dada pela Lei nº 9.959/2000, e com a Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002.

Consoante relatório fiscal (fls. 2020/2156), a contribuinte atua no segmento da indústria farmacêutica e, no ano-calendário de 2006, efetuou ajuste ao lucro líquido no montante de R\$ 908.164,98, decorrente da aplicação de métodos de preço de transferência, tendo informado nas Fichas 32 – Operações com o Exterior – Importações de sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica do exercício 2007, o seguinte:

(...)

Depois de analisar as informações prestadas pela contribuinte, a autoridade tributária constatou diferenças entre os preços praticados pela contribuinte e os preços parâmetros obtidos depois de aplicar o do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), tendo efetuado de ofício um ajuste adicional às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2006 de R\$40.581,373,46:

Valor Total do Ajuste PRL 20%	R\$ 2.796.155,66
Valor do Ajuste Insumos PRL 60%	R\$ 9.408.376,71
Valor do Ajuste Acondicionamento PRL 60%	R\$ 29.285.006,07
Valor Total do Ajuste Apurado pela Fiscalização	R\$ 41.489.538,44
Valor Total do Ajuste Efetuado nella Empresa (DIPJ/2007)	R\$ 908.164,98
VALOR TOTAL DO AJUSTE A SER EFETUADO	R\$ 40.581.373,46

Em face do exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos (fls.

2157/2166):

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016

por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor (R\$)
Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ	001 – ADIÇÕES – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NÃO ADIÇÃO DE PARCELA DE CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS – BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR – PESSOA VINCULADA Art. 241 do RIR/99.	10.145.343,35
Juros de Mora (até 31/05/2011)	Art.6º, § 2º, da Lei nº 9.430/96.	4.596.855,07
Multa Proporcional	Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 .	7.609.007,51
	TOTAL	22.351.205,93

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor (R\$)
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL	001 – CSLL FALTA DE RECOLHIMENTO Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art.1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; art.37 da Lei nº 10.637/02	3.652.323,61
Juros de Mora (até 31/05/2011)		1.654.867,82
Multa Proporcional		2.739.242,70
	TOTAL	8.046.434,13

Notificada dos lançamentos em 29/06/2011 (fls. 2160 e 2165), a contribuinte apresentou impugnação ao feito em 27/07/2011 (fl. 2176/2191), deduzindo, em resumo, as seguintes razões:

(i) O Auto de infração é nulo pelo erro insanável contido na base de cálculo das exigências fiscais, decorrente da equivocada utilização de valores arbitrados de contribuição ao PIS e de COFINS às alíquotas de 2,1% e 9,9%, respectivamente, sobre o preço de venda de todos os medicamentos nele constantes;

(ii) No entanto, a Requerente não recolhe a contribuição ao PIS e a COFINS sobre todos os seus medicamentos, por suas classificações fiscais se enquadrarem no disposto nos artigos 1º e 3º, ambos da Lei nº 10.147/2000, que desoneraram tais medicamentos visando "a repercussão nos preços da redução da carga tributária" e, assim, não deveriam compor o cálculo do preço parâmetro do método PRL 20% e do PRL 60%;

(iii) Da mesma forma como o cálculo do preço de transferência deve ser individualizado por produto, a D. Autoridade Fiscal deveria ter verificado a correta e individualizada tributação dos produtos pela contribuição ao PIS e pela COFINS, o que não foi feito;

(iv) A lógica e motivação da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000, que tentou privilegiar a geração de valor no país, foi totalmente invertida e desvirtuada pela IN SRF nº 243/2002, que penaliza indevidamente o setor industrial brasileiro e contribui para o perigoso processo de desindustrialização da economia brasileira;

(v) A IN SRF nº 243/2002 extrapola as regras previstas na Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000, não podendo ser aplicada para fundamentar as exigências fiscais contidas no Auto de Infração, sob pena de violação do princípio da estrita legalidade tributária;

(vi) A exemplo da IN nº 38/1996, cuja aplicação foi afastada pelo E. CARF por conter regulamentação em sentido divergente da Lei nº 9.430/96, a IN SRF nº 243/2002 também deve ser afastada pelo mesmo motivo de ilegalidade que foi reconhecido pelo próprio Poder Executivo (doc. 10), razão pela qual tentou, sem sucesso, corrigir tal equívoco por meio da edição da Medida Provisória nº 478/2009, que não foi convertida em lei; e,

(vii) Protesta pela apresentação posterior de novos documentos e pela realização de perícia técnico-contábil acerca dos produtos e matérias-primas importados, a fim de comprovar que seus cálculos de preços de transferência obedeceram ao disposto na Lei nº 9.430/1996.

A DRJ MANTEVE o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2006

IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO. JUNTADA POSTERIOR. CONDIÇÕES EXCEPCIONAIS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvada a ocorrência de algumas das hipóteses previstas nas alíneas "a" a "c" do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, a ser demonstrada pelo autuado.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

É desnecessária a realização de perícia quando as explicações e elementos documentais juntados aos autos compõem instrução probatória suficiente para a formação do convencimento do julgador.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao IRPJ se estende à CSLL, por decorrerem os lançamentos dos mesmos fatos e elementos de prova.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

IMPORTAÇÃO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO. REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. PIS/PASEP. COFINS. INCIDÊNCIA. DEDUÇÃO DO PREÇO DE VENDA.

É cabível a dedução dos valores correspondentes à contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins da média aritmética ponderada dos preços de revenda praticados para fim de fixação do preço parâmetro apurado de acordo com o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), mesmo que a pessoa jurídica tenha aderido ao regime especial de crédito presumido estabelecido pela Lei nº 10.147/2000 ao importador ou fabricante de medicamentos nela previstos. Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

O feito foi baixado em diligência para averiguação e ajuste da não consideração do crédito presumido do PIS/PASEP e da COFINS a que teria direito alguns de seus produtos em função da adesão à regime especial.

Às fls. 2.473/2.590., consta Relatório Fiscal do retorno de diligência.

Às fls. 2.592/2.749, consta manifestação de inconformidade ao retorno de diligência em que a Recorrente propugna pelo acatamento dos ajustes feitos pelo fiscal na medida em que neutralizou o PIS e a COFINS sobre os produtos (medicamentos) constantes em regime especial. A Recorrente repisa novamente os argumentos recursais contra todo o auto de infração combatendo novamente a ilegalidade da IN 243, bem assim aduzindo novos argumentos contra essa ilegalidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

Preliminarmente, a recorrente imputa a nulidade do feito por questões gerais que mais se ligam ao mérito da lide. Alega vício na apuração das bases de cálculo dos lançamentos, uma vez que a autoridade fiscal teria computado indevidamente valores do PIS e da Cofins nos preços de vendas de medicamentos que, segundo a contribuinte, não seriam, em sua maioria, devidos.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto 70235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93:

Art. 59 - São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos.

Acrescente-se que, quando muito, em se admitindo o fato da autoridade lançadora ter cometido algum engano com relação à matéria de fato, enquadramento legal e a sua subsunção à norma, tratar-se-ia então de questão de mérito e não de preliminar de nulidade. E como ficará bem demonstrado mais adiante, nem mesmo isso aconteceu.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada

Perícia

A contribuinte requer a realização de perícia/diligência, bem assim se insurge contra a decisão de primeira instância que a considerou prescindível. Porém, conforme se verificará na exposição mais adiante do mérito, assim como também ficou bastante claro em todo o contexto da decisão de primeira instância, os elementos indispensáveis à solução do litígio encontra-se nos autos, motivo pelo qual o pedido de perícia dever ser indeferido nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72. Ademais, o deferimento de diligência e perícia é uma decisão do âmbito de discricionariedade do julgador, cabendo a ele fazê-la ou não a

depender da formação de sua convicção (diligência) ou mesmo que se lhe exigirá conhecimentos técnicos específicos que somente um perito especializado poderia ter (perícia), o que não é o caso dos autos em que se requer apenas análise de meros dados contábeis, fiscais e legais., perfeitamente dentro da alcada de competência do Auditor Fiscal. Outrossim, conforme muito bem colocou a decisão de piso:

CÓPIA

o pedido de realização de perícia para demonstrar que seus cálculos de preços de transferência estão corretos deve ser indeferido, haja vista que esta circunstância deveria ser demonstrada neste momento, em sede de impugnação, mediante juntada de memórias de cálculos, acompanhadas das explicações necessárias para evidenciar seu ponto de vista.

Portanto, indefiro o pedido de perícia/diligência.

MÉRITO

O mérito da lide se resolve por duas questões atacadas pela recorrente:

A) Ilegalidade da IN 243/2002

B) Base de cálculo equivocada – Não considerou o crédito presumido do PIS/PASEP e da Cofins a que tem direito alguns de seus produtos em função à adesão a regime especial

A) LEGALIDADE DA IN SRF 243/2002 - Da possibilidade de alteração de critério jurídico em função de mudança de interpretação da Lei

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

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

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

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

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

É uma pena que essa mesma cantilena é repetida infinitamente pelos doutrinadores e o que é pior, é absorvida sem resistência pela grande maioria dos operadores de direito. Pensar assim, *data máxima venia*, passa 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 validade do seu resultado. Nesse sentido, o princípio basilar da legalidade não pode ser usado como escudo para persuadir que a “ferro e fogo” existe uma única interpretação correta de uma texto de Lei.

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

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

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

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

nenhuma valia tem se agarrar em uma determinada interpretação e dizê-la que tal ou qual seria a interpretação legal.

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

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

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

LEGALIDADE DA IN 243/2002

Posta essas questões preambulares passemos ao enfrentamento direto da questão da legalidade da IN 243/2002, começando obviamente por uma interpretação gramatical que é o ponto de partida de qualquer interpretação. Depois, exploraremos aspectos matemáticos relacionados à simplicidade de cada uma das fórmulas em questionamento. A seguir faremos uma interpretação sistemática e finalística buscando pela racionalidade das fórmulas. Demonstrationaremos 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 agrupa 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 agrupa valor no país para subsequente revenda. Mas, a lide circunscreve-se não sobre esse percentual, mas sobre a base de cálculo sobre a qual ela incide.

Eis os seus exatos termos do referido preceptivo legal:

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

(...)

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

a) **dos** descontos incondicionais concedidos;

b) **dos** impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) **das** comissões e corretagens pagas;

d) **da** margem de lucro de:

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

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

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

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

Interpretação Gramatical

Fórmula adotada pela IN 32/2001 e pela Recorrente

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

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

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

$$\mathbf{PP1= 40\% PLV + 60\% VA}$$

PP1=Preço parâmetro

PLV=Preço líquido de Revenda

VA =Valor agregado

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

$$\mathbf{PP2= PLV - 60\%PLV - VA}^1$$

Fórmula sintética:

$$\mathbf{PP2=40\%PLV - VA}$$

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

¹ A formulação exata constante na IN 243/2002 ($PP_n = \%nPL - 60\%(\%nPL)$), onde se incorpora efetivamente o fator ponderação de custos para fazer face à produto final revendido que incorpora mais de um insumo importado, Documento assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

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 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

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

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”³

Essa mesma intuição não passou despercebida de Polizelli⁴:

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

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

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

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

$$\text{PP1} = 40\% \text{ PLV} + \mathbf{60\% VA}$$

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 redonda em uma adição “disfarçada” do Valor Agregado para a formação do Preço Parâmetro.

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.

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 agrava 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

Documento assinado⁵ [Preços de transferência no direito tributário brasileiro](#), 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2006, pp.159-160.

Autenticado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016

por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

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

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

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

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

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

$$\text{PP} = \text{PLV} - 60\% \text{PLV} - \text{VA}$$

Fórmula EXPRESSAMENTE adotada pela IN 243/2002

$$\text{PPn} = \% \text{nPL} - 60\% (\% \text{nPL})$$

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 $\% \text{n} = \text{VI}^8 / (\text{VI} + \text{VA})$, 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 ($\% \text{n} \times \text{PL}$) é igual ao preço de revenda líquido do produto final (PLV) subtraído do valor agregado:

$$(\% \text{n} \times \text{PL}) = \text{PL} - \text{VA}$$

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

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

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

$$(\% \text{n} \times \text{PL}) + ([1 - \% \text{n}] \times \text{PL}) = \text{PL} \% \text{n} \times \text{PL} + \text{PL} - \% \text{n} \times \text{PL} = \text{PL} \text{ PL} = \text{PL} - *$$

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

⁸ Valor declarado do bem importado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016

por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

$$\mathbf{PP=100-40=60}$$

Aplicando-se agora a fórmula EXPRESSA da IN 243:

$$\mathbf{PPn=%nPL -60%(%nPL)}$$

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

$$\mathbf{PPn=60\%x250 -60%(60\%x250)=150-90=60}$$

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.

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

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, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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

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

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

O argumento é inteligente, bem elaborado e merece ser respondido. Em primeiro lugar, nota-se uma certa precipitação em afirmar de plano que a intenção da Lei 9.9959 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)”:

¹² Ibdem

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016
por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

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

O que de importante tem se a dizer é que de fato a variável "Valor Agregado" constante na Lei como "critério normativo" RELEVANTE foi preservada. E foi preservada da forma mais racional possível, que é expurgando essa variável do Preço Líquido de Revenda para daí encontrar uma base pura sobre a qual aplicar a margem bruta e fixa de 60%, **isto é fazer jus a característica mais essencial do cálculo do preço de transferência, o chamado "isolamento"**. O que o douto doutrinador chama de desconsiderar o seu efeito da consequência normativo, podemos simplificar tudo com um "sinal negativo" 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.

Documento assinado¹³ Ibde
lmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016
por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

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

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

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

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

Documento assinado¹⁴ Ibde
lmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016
por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

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

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

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

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

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

Dr. Marcelo Natale (economista e advogado):

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

¹⁵ Ibidem

¹⁶ Preços de transferência:uma avaliação da sistemática do método PRL. Tributos e preços de transferência. 3º vol. Documento assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016 Coordenador Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Dialética, 2009, p.189)

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

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

Dr. Marcelo Natale: Brilhante conclusão.

Nesse ponto, uso 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.

B) BASE DE CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO - ALEGAÇÃO DE NÃO CONSIDERAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO do PIS/PASEP E DA COFINS A QUE TERIA DIREITO ALGUNS DE SEUS PRODUTOS EM FUNÇÃO DA ADESÃO À REGIME ESPECIAL

Em relação a este tópico, o julgamento foi convertido em diligência, nos seguintes termos:

(...)

A princípio apresentei meu voto negando provimento ao item “B” na esteira do raciocínio seguido pela decisão de piso. Porém, a maioria dos meus pares tinha entendimento diverso. Nesse contexto me quedei à necessidade desta diligência para averiguar dados necessários aos que pensavam diferente.

Conforme relatado, a lógica da Recorrente é no sentido de que não recolhe a contribuição ao PIS e a COFINS sobre todos os seus medicamentos, por suas classificações fiscais se enquadrarem no disposto nos artigos 1º e 3º, ambos da Lei nº 10.147/2000, que desoneraram tais medicamentos visando “a repercussão nos preços da redução da carga tributária” e, assim, não deveriam compor o cálculo do preço parâmetro do método PRL 20% e do PRL 60%. Como quanto maior for o resultado do cálculo do preço parâmetro menores são os ajustes do PRL, a Recorrente pleiteia que a dedução daqueles impostos deve ser anulada, da fórmula do preço parâmetro por conta daquele benefício fiscal.

Porém, a especificação dos períodos em que tais ocorrências se deram não se encontra bem definida nos autos, impossibilitando um possível provimento deste tópico de forma certa e incondicional.

Diante desse contexto, proponho que feito seja baixado em diligência para:

- A partir das DACONs, verificar em quais períodos de fato ocorreu o referido benefício fiscal, de forma que em um possível provimento desse recurso que se evite possível locupletamento indevido;
- A partir das DACONs fazer os ajustes nos autos de forma a anular esse efeito.

Em relação a quais períodos ocorreu o benefício fiscal, o fiscal respondeu que:

Como pode ser constatado nas duas fichas apresentadas, em todos os meses do ano-calendário de 2006 há produtos farmacêuticos cadastrados que geraram direito ao crédito presumido.

É importante ressaltar que nas Fichas 09A - Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep - Alíquotas Diferenciadas e 19A - Cálculo da Contribuição da Cofins

Alíquotas - Diferenciadas a Schering do Brasil Química e Farmacêutica Ltda. demonstrou, mensalmente, a base de cálculo, as alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo e o valor apurado.

Constata-se que a empresa demonstra nas referidas fichas que para os produtos farmacêuticos que geram direito ao crédito presumido há incidência do PIS/Pasep com a alíquota de 2,10% e da Cofins com a alíquota de 9,90%.

Em relação aos ajustes, o fiscal esclareceu da impossibilidade de fazê-lo a partir das DACON:

Não é possível a partir do Dacon do ano-calendário de 2006 fazer qualquer ajuste nos cálculos que geraram o crédito tributário constantes dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL. Vejamos:

1. A empresa Schering apura a receita de vendas mensal e aí estão incluídas todas as vendas dos produtos farmacêuticos. Do mesmo modo, apura a base de cálculo de todos os produtos que geram direito ao crédito presumido e, consequentemente, os valores apurados referem-se a todos os produtos de código 0903001-01- Produtos Farmacêuticos que Geram Direito ao Crédito Presumido;

2. A receita de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os valores do PIS/Pasep e da Cofins, apenas para efeito do cálculo do preço parâmetro, apurados pela fiscalização referem-se apenas aos bens para os quais foram apurados preços parâmetros maiores que os preços praticados e, por consequência, geraram ajustes ao lucro líquido e à base de cálculo da CSLL, conforme demonstrado no Termo de Verificação e respectivos Autos de Infração;

3. Apresento, a seguir, os demonstrativos que consolidam, por método de apuração, a receita de vendas, e os valores do PIS/Pasep e da Cofins, para efeito apenas do cálculo do preço parâmetro, todos calculados por esta fiscalização:

(...)

No cotejamento entre os totais da Tabela I e da Tabela II ficou demonstrado que não é possível a partir do Dacon do ano-calendário de 2006 fazer qualquer ajuste nos cálculos que geraram o crédito tributário constantes dos autos de Infração de IRPJ e CSLL.

4. Por último, os preços de transferência são calculados produto a produto e não por totalização de receitas e de valores das contribuições mensais. São calculadas as totalidades dos produtos importados (para a apuração do preço praticado), dos vendidos e/ou revendidos (para a apuração do preço parâmetro), das quantidades passíveis de ajuste e dos ajustes a serem efetuados, sempre em relação ao período de apuração (AC 2006).

Não concordo que devam ser feitos ajustes nos autos com o objetivo de não calcular os preços parâmetros com a diminuição das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins. conforme exporei no item das "CONSIDERAÇÕES FINAIS" deste relatório.

Mas, para cumprir o quesito A partir das DACONs fazer os ajustes nos autos de forma a anular esse efeito e considerando tudo acima exposto, informo que não há outra alternativa que não seja o recálculo dos ajustes, produto a produto, conforme o método de apuração determinado na legislação de Preço de Transferência:

Como pode ser verificado nas memórias de cálculos dos preços parâmetros, anexadas neste Termo de Verificação, um mesmo insumo importado foi utilizado na produção de medicamentos diferentes. Deste modo, foram apurados tantos preços parâmetros quantos foram os medicamentos produzidos.

O que o Fiscal aponta como dificuldade é que pelas normas de preços de transferência, para cada insumo importado corresponde um único preço parâmetro. Assim, teria que se fazer a ponderação de cada um dos preços parâmetros obtidos pela quantidade consumida do insumo no respectivo medicamento.

Nas considerações finais, o fiscal declina mais detalhadamente a sua discordância em relação a esses ajustes, inclusive reproduzindo julgados do CARF que iriam de encontro a essa linha de entendimento:

Considerações Finais:

Os Autos de Infração constantes deste processo constituíram créditos tributários referentes apenas ao IRPJ e CSLL e não foram lavrados autos referentes ao PIS/Pasep e Cofins como afirmou a empresa .

O inc. II, do § 7º, do art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 está apenas discriminando quais são os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas conforme determinado no inc. II, do art.

12 da referida IN, ou seja: ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins. Nada mais do que elencar quais são os tributos incidentes sobre a venda.

Quando nas normas sobre preço de transferência há referência aos ajustes, elas estão se referindo aos ajustes decorrentes dos métodos adotados e declarados na DIPJ. Não há que se fazer qualquer relação com as deduções referentes ao crédito presumido efetuadas no Dacon, como tentou fazer a empresa efetuando um relacionamento entre os itens 39 e 40 do Recurso Voluntário .

Esta fiscalização analisou a classificação tarifária (NCM) de cada um dos medicamentos importados ou produzidos com o objetivo de verificar se atendiam ao disposto na alínea "a", do inc. I, do art. art. 1º da Lei nº 10.147, de 21/12/2000 com as alterações posteriores, diferentemente da afirmação contida nos itens 42, 44, 45 e 48 do Recurso Voluntário .

As operações de venda não são desoneradas por força dos arts. 1º e 3º da Lei nº 10.147/2000, com as redações dadas pelas Leis nº 10.548/2002 e 10.865/2004 . Tais artigos, tão somente, instituíram alíquotas diferenciadas de contribuições para determinados produtos farmacêuticos, assim como instituíram um regime especial de crédito presumido às pessoas jurídicas que, atendidas algumas condições, procedessem à industrialização e importação de produtos farmacêuticos. Vejamos:

Ari. 1º A contribuição para os Programas de Integração Social e. de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. devidas pelas pessoas

jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56. 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

1 - incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04,' exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento); (grifei)

Art. 3º Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99. 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º,e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo: (grifei)

/- tenham firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985: ou

II - cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001.

§ 1º O crédito presumido a que se refere este artigo será:

I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo:

- deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial, (grifei)

§ 2º O crédito presumido somente será concedido na hipótese em que o compromisso de ajustamento de conduta ou a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos, de que tratam, respectivamente, os incisos I e II deste artigo, inclua todos os produtos constantes da relação referida no inciso I do § 1º, industrializados ou importados pela pessoa jurídica.

§ 3º E vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido de que trata este artigo, bem como sua restituição.

A Lei nº 10.147/2000, com suas alterações, é explícita ao determinar que o PIS/Pasep e a Cofins incidirão sobre a receita bruta de venda dos produtos farmacêuticos que especifica.¹

Deste modo, não há que se falar de incidência, ou não, sobre os preços dos medicamentos, porque essa afirmação é um equívoco. A empresa Schering utiliza-se sistematicamente da palavra "preço" baseada na definição da IN SRF nº 243/2002, inc. II, do § 7o, do art. 12. Nesse dispositivo legal, volto a repetir, o legislador teve a intenção, tão somente, de elencar os tributos incidentes sobre as vendas que deveriam ser diminuídos.

Se estamos analisando as contribuições devemos nos ater ao texto do inc. I. do art. 1o da Lei nº 10.147/2000, ou seja, elas incidirão sobre a receita bruta de venda dos produtos farmacêuticos que especifica.

Inclusive, a empresa declarou em relação aos produtos farmacêuticos que geram direito ao crédito presumido a Receita de Vendas, a Base de Cálculo, a Alíquota de 2,10% e o Valor Apurado na Ficha 09A - Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep Alíquotas Diferenciadas. Na Ficha 19A - Cálculo da Contribuição da Cofins Alíquotas Diferenciadas declarou em relação aos produtos farmacêuticos que geram direito ao crédito presumido a Receita de Vendas, a Base de Cálculo, a Alíquota de 9,90% e o valor apurado.

Como pode ser constatado há inclusive um valor apurado, mensalmente, das referidas contribuições. Ocorre que esse valor apurado apenas não é recolhido aos Cofres Públicos por força do determinado no art. 3o da Lei nº 10.147/2000 que concedeu um benefício fiscal: o regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação de determinados produtos farmacêuticos.

O setor farmacêutico denomina corretamente como "Lista Positiva" aquela que elenca os medicamentos que não se sujeitam ao recolhimento das contribuições por força do benefício fiscal do crédito presumido determinado no art. 3o da Lei nº 10.147/2000.

Assim, há outro equívoco contido na nota de rodapé/4 do item 4821, no qual a empresa afirmou: Na "Lista Positiva", sem incidência de PIS e COFINS: Amlrocur, Beiaferon, Bonoferos, Findara, Gestadinona, Iopamiron, Magnevistan, Mesigyna, Mirena, Nebido, Primolout e Urogr afina, (grifei)

Os arts. 1º e 3º da Lei nº 10.147/2000 foram regulamentados no âmbito da Receita Federal do Brasil na IN SRF nº 594, de 26/12/2005:

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição para o PIS/Pasep incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) incidentes sobre a comercialização no mercado interno e sobre a importação de: (grifei)

VII - produtos farmacêuticos classificados nos seguintes códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002: (grifei)

- CÓPIA
- a) 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56;
 - b) 30.04, exceto no código 3004.90.46;
 - c) 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.30.1, 3006.30.2 e 3006.60.00:

Art. 2a São contribuintes nas operações de comercialização no mercado interno dos produtos referidos no art. 1º:

I - o fabricante, o produtor ou o importador desses produtos; (grifei)

Art. 4º O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para os efeitos desta Instrução Normativa, é o auferimento de receitas na comercialização, no mercado interno, dos produtos referidos no art. 1º, importados ou produzidos no País. (grifei)

Art. 5º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é:

I - a receita bruta auferida, o peso ou o volume, conforme o caso, relativos à venda mensal dos produtos de que tratam os incisos Ia V do art. 1º; e

II - a receita bruta auferida com a venda mensal dos produtos de que tratam os incisos VI a XI do art. Iº. (grifei)

Art. 12. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta auferida em operações de venda dos produtos farmacêuticos de que trata o inciso VII do art. Iº aplicam-se as alíquotas de:

I - 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento), respectivamente, no caso de venda efetuada por fabricante ou por importador; e (grifei)

Art. 17. As alíquotas de que tratam os arts. 9º a 16 aplicam-se a todas as pessoas jurídicas que auferiram receitas decorrentes da venda dos produtos relacionados no art. Iº, exceto às aquelas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), (grifei)

Art. 39. Sem prejuízo do disposto nos arts. 26 e 29, pode requerer a fruição de regime especial de utilização de crédito presumido, observada a legislação específica aplicável à matéria, a pessoa jurídica que proceda à industrialização ou à importação de produtos farmacêuticos sujeitos à incidência das contribuições na forma do inciso I do art. 12, classificados na TIPI: (grifei)

I- na posição 30.03. exceto no código 3003.90.56;

II - na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46;

III - nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2; e

IV - nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às vendas efetuadas para a ZFM.

Art. 43. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as operações de: I-exportação de mercadorias para o exterior;

II- venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação; e

111 - venda de materiais e equipamentos efetuadas diretamente à Itaipu Binacional.

Parágrafo único. Para efeito do inciso II consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

Apenas a pessoa jurídica que não se reveste da condição de importador ou industrial está dispensada do recolhimento das contribuições incidentes sobre a receita bruta auferida em operações de venda dos produtos farmacêuticos, pois essa tributação se processa à alíquota zero. Por outro lado, os fabricantes e importadores se sujeitam às alíquotas de 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento), respectivamente, para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins.

Como determinado nas normas legais o crédito presumido dos produtos farmacêuticos sujeitos ao regime especial é determinado mediante a utilização dessas mesmas alíquotas sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos sujeitos a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta relacionados pelo Poder Executivo, conforme determinado no art. 3º da Lei nº 10.147/2000. O referido crédito presumido poderá ser deduzido do montante devido das mencionadas contribuições, sem prejuízo das demais formas de aproveitamento dos créditos gerados em razão de outras aquisições e pagamentos no mercado interno ou externo no regime da não-cumulatividade, conforme o art. 39 da IN SRF nº 594/2005.

Portanto, o regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não exime o contribuinte do recolhimento dessas contribuições. Apenas é um benefício fiscal que assegura a dedução de créditos extras dos valores devidos das contribuições, tendo como contrapartida o compromisso de promover uma diminuição nos preços dos medicamentos proporcionalmente à redução de sua carga tributária.

A título de informação transcrevo, abaixo, a ementa do Acórdão 14-50.895 - Ia Turma da DRJ/RPO, de 11/06/2014:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Data do fato gerador: 31/12/2008

LANÇAMENTO. APLICAÇÃO DA LEI VIGENTE À DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do feito gerador e rege-se pela lei então vigente. A Instrução Normativa SRF nº 243/2002 regulamentou as regras da Lei nº 9.430/1996 relativas a preços cie transferência vigentes no ano-calendário de 2008, razão pela qual é ela aplicável aos lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos nesse período de apuração.

**REGRAS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA Lei nº 9.430/1996.
TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DAS RENDAS MODELO OCDE. COMPATIBILIDADE.**

São aplicáveis os ajustes previstos na Lei nº 9.430/96, por inexistir contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE - cpte trata dos preços de transferência nas convenções -, e os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que inserem os preços de transferência na legislação fiscal brasileira.

VINCULAÇÃO POR EXCLUSIVIDADE.

São qualificadas como vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual aquela goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para compra e venda de bens, serviços ou direitos. A vinculação de que trata o art. 23, X, da Lei nº 9.430/1996 somente se aplica em relação às operações com os bens, serviços ou direitos para os quais se constatar a exclusividade.

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN/SRF 243/2002.
ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.**

Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço praticado devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

É cabível a dedução dos valores correspondentes ao PIS e à COFINS da média aritmética ponderada dos preços de revenda praticados para fim de fixação do preço parâmetro apurado de acordo com o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), mesmo que a pessoa jurídica tenha aderido ao

regime especial de crédito presumido, estabelecido pela Lei nº 10.147/2000 ao importador ou fabricante de medicamentos nela previstos, (grifei)

Como coloquei na Resolução, a minha linha de entendimento era contrária a baixar o feito em diligência para fazer tais ajustes. Concordo em todos os seus termos com as considerações finais colocadas pelo fiscal no sentido de não se adotar aqui tais ajustes, que inclusive foi elaborada minuciosamente pelo fiscal deixando registrado todas as suas memórias de cálculo.

Nesse sentido passo agora a reproduzir o meu voto originalmente apresentado naquela ocasião e que não foi acatado pelo colegiado tendo em vista o direcionamento do julgamento para sua conversão em diligência.

Legislação de regência invocada pela Recorrente (1º e 3º da Lei nº 10.147/2000):

Os artigos 1º e 3º da Lei nº 10.147/2000, com as redações dadas pelas Leis nº 10.548/2002 e 10.865/2004, de fato, instituíram alíquotas diferenciadas de contribuições para determinados produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal, bem como um regime especial de crédito presumido às pessoas jurídicas que, atendidas determinadas condições, procedessem à industrialização e importação de produtos farmacêuticos:

Art. 1º A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3,
3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I- incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, EXCETO NO CÓDIGO 3003.90.56, 30.04, EXCETO NO CÓDIGO 3004.90.46, NOS ITENS 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 E 3006.30.2 E NOS CÓDIGOS 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento);

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento);

II - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

§ 1º Para os fins desta Lei, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

§ 2º O Poder Executivo poderá, nas hipóteses e condições que estabelecer, excluir, da incidência de que trata o inciso I, produtos indicados no CAPUT, exceto os classificados na posição 3004.

§ 3º Na hipótese do § 2º, aplica-se, em relação à receita bruta decorrente da venda dos produtos excluídos, as alíquotas estabelecidas no inciso II.

Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples.

Art. 3º Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90,

3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo:

I - tenham firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; ou

II - cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001.

§ 1º O crédito presumido a que se refere este artigo será:

I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo;

II - deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.

§ 2º O crédito presumido somente será concedido na hipótese em que o compromisso de ajustamento de conduta ou a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos, de que tratam, respectivamente, os incisos I e II deste artigo, inclua todos os produtos constantes da relação referida no inciso I do § 1º, industrializados ou importados pela pessoa jurídica.

§ 3º É vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido de que trata este artigo, bem como sua restituição.

Por sua vez, o art. 18 da Lei nº 9.430/96 que estabelece a forma de cálculo do preço parâmetro para o método PRL é bastante preciso em seus termos:

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)

Da Lei 10.147/2000 se pode extrair que apenas a pessoa jurídica que não é importador ou industrial está dispensada do recolhimento das contribuições incidentes sobre a receita bruta auferida em operações de venda dos produtos farmacêuticos apontados pela Lei nº 10.147/2000, uma vez que a tributação seria à alíquota zero, por outro lado, os fabricantes e importadores, como é o caso da contribuinte, se sujeitam às alíquotas de 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento), respectivamente, para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins. A incidência é patente.

Sendo assim, ao tomar parte do regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica não se exime do recolhimento dessas contribuições, **mas tem a faculdade de deduzir créditos extras dos valores devidos das contribuições**, tendo como contrapartida o compromisso de promover uma diminuição nos preços dos medicamentos proporcionalmente à redução de sua carga tributária.

E o art. 18 da Lei 9.430/96 que dá o tom do cálculo da base de cálculo do método PRL 60, não deixa margens à dúvida. Isto é, que só é possível de dedução “**os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas**”, justamente porque é esse o ponto de partida. Qualquer coisa fora desse escopo, não faz parte do ponto de partida e, portanto, não precisa ser ajustado.

Ademais é inerente ao método PRL o fato de se tratar de um método de cálculo presumido.”. O método de cálculo é feito de “frente para trás”. Intuitivamente parte-se do Preço de Revenda e o legislador comanda que se retire tudo aquilo que seja possível até

chegarmos, até isolarmos o preço parâmetro de importação para subsequente comparação com o preço real importado Embora na elaboração de seus componentes o legislador vise a uma maior aproximação possível da realidade, isso é obtido até determinado ponto pelo legislador, mas nos exatos termos de seus componentes, não sendo dado ao fiscal ampliar a referida fórmula por mais justa que possa parecer essa ampliação. O método PIC é outro método onde a margem de presunção é bem menor e que se cabível ou utilizado a finalidade prevista pela Lei seria melhor alcançada em função da natureza de seu cálculo, mas não é o caso do PRL. Dessa forma, não se pode fazer um híbrido dos dois métodos com a finalidade de se chegar a um preço parâmetro mais justo, como pretende a Recorrente, misturando um fórmula presumida com outra fórmula em que o custo real é que prepondera.

Desta forma, nada a reparar no procedimento fiscal ao reconhecer que a contribuinte estava sob a fruição do regime especial de crédito presumido estabelecido pela Lei nº 10.147/2000 e, assim, para fins de determinação do preço parâmetro, deduziu dos preços de venda de cada um dos medicamentos os valores devidos a título de contribuição para o Pis e Cofins.

Por todo o exposto, REJEITO o pedido de perícia, AFASTO a preliminar de nulidade e NEGO provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Declaração de Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio

Não obstante a costumeira qualidade contida nos fundamentos do voto do ilustre Relator, peço vênia para acompanhá-lo pelas conclusões porque minhas razões de decidir na questão da legalidade da apuração do PRL60 pela sistemática da IN/SRF nº 243/02 são um pouco distintas daquelas que foram expostas em seu voto. Destarte, apresento a presente declaração de voto apenas para esclarecer essas razões.

Com efeito, desde a introdução da disciplina do controle dos preços de transferência no Brasil, o tema que mais ganhou destaque na doutrina e jurisprudência que trataram do assunto foi, sem dúvida, a apuração do preço parâmetro segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro, o chamado Método PRL.

Como tal método foi inspirado no *resale price*, que é um dos métodos que foram desenvolvidos para a apuração do padrão *arm's length*, vale a pena fazer uma pequena digressão no contexto histórico do desenvolvimento da disciplina no âmbito internacional para que possamos ter uma visão mais precisa desses conceitos.

O desenvolvimento do controle dos preços de transferência no âmbito internacional¹⁷:

Historicamente, o *arm's length* consolidou-se como o critério preferido para a alocação de lucros nas transações realizadas entre empresas relacionadas. Tanto a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, por meio de seu Comitê de Assuntos Fiscais, quanto a Organização das Nações Unidas - ONU, por meio de seu Comitê de Especialistas para a Cooperação Internacional em Matéria Tributária, já deixaram claras suas posições favoráveis ao *arm's length* ao rechaçar qualquer discussão sobre a possibilidade de adoção de iniciativas que buscavam o estabelecimento de outro padrão para o tratamento do tema, como, por exemplo, a utilização de fórmulas predeterminadas. Afora os Estados Unidos, que foram seus idealizadores, o *arm's length* foi sendo paulatinamente incorporado, explícita ou implicitamente, na legislação interna dos diversos países.

Internacionalmente, a definição desse padrão costuma ser fundamentada pelo que é indiretamente depreendido no que está estipulado nos parágrafos 1º dos artigos 9º das Convenções-Modelo da OCDE da ONU e dos Estados Unidos. Confira-se:

[Quando] ... as duas empresas [associadas], nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados em conformidade.

¹⁷ As referências bibliográficas dos diversos aspectos do referido controle citados neste voto podem ser encontradas na seguinte obra de minha autoria: *Preços de Transferência - Arm's Length e Praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. nº 2.200-2 de 24/08/2001

Foi justamente os Estados Unidos o primeiro país que vivenciou enormes dificuldades quando tentou implementar o controle dos preços de transferência a partir da mera enunciação de uma cláusula tão genérica para o trato da matéria. Foram necessários alguns anos de maturação para se perceber que era preciso desenvolver uma metodologia específica. Por isso, em 1968, foi editada a regulamentação da Seção 482 do *Internal Revenue Code* (a qual dispunha sobre o *arm's length* naquele País), incorporando os chamados métodos tradicionais, para a apuração do padrão na seguinte ordem de prioridade: o *comparable uncontrolled price* (CUP), o *resale price method* e o *cost plus method*. Além destes, abriu-se possibilidade para a utilização de qualquer outro método (quarto método), desde que ele chegasse a resultados considerados *arm's length*.

Os métodos apresentados eram fundamentalmente baseados na comparabilidade entre transações realizadas pelas empresas relacionadas (*controlled transactions*) e transações realizadas por empresas independentes (*comparable transactions*). O CUP comparava os preços das transações, o *resale price* comparava as margens brutas a partir dos preços de revenda (*resale margins*) e o *cost plus* comparava margens brutas a partir dos custos de produção (*mark ups*). Os métodos foram desenvolvidos para o tratamento preferencial de transações envolvendo bens tangíveis.

O período entre 1968 e 1986 foi marcado pela insistência do *Internal Revenue Service* (IRS) e dos tribunais americanos em afirmar a consistência dos métodos estabelecidos na regulamentação da Seção 482. Contudo, os casos difíceis (*hard cases*) submetidos às cortes daquele País pareciam demonstrar que a ausência de comparáveis, principalmente para intangíveis, era uma realidade muito mais frequente que se poderia supor.

Depois de muitas críticas e de um conjunto de propostas e regulamentações temporárias, em 1994, foi editada a regulamentação da Seção 482 que está até hoje vigente. Surgiram o *comparable profits method* (CPM) e o *profit split*. O CPM compara margens líquidas (*profit level indicators*) entre partes controladas e não controladas apropriadamente selecionadas. Por sua vez, o *profit split* deve ser aplicado quando ambas as partes controladas operam com complexas funções econômicas e expressivos riscos e intangíveis de titularidade própria. A possibilidade de utilização de métodos não-especificados (não mais tratada na condição de quarto método) foi também contemplada.

Diante dos avanços na legislação americana, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE aprofundou seus estudos sobre o tema do controle de preços de transferência. Em 1995, a partir dos relatórios que havia publicado em 1979 e 1984 e das novas ideias inseridas nas propostas e na regulamentação final da Seção 482 do IRC, foi publicado o relatório *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Depois da sua Convenção-Modelo, os *Guidelines*, como ficou conhecido o relatório, transformaram-se no mais importante desenvolvimento da OCDE na área tributária nos últimos 50 anos.

A ideia dos *Guidelines* é confirmar a adesão da OCDE ao padrão *arm's length* estabelecido no artigo 9º da Convenção-Modelo. Sua função é ajudar as administrações tributárias (de países membros ou não-membros da OCDE) e os grupos multinacionais a encontrar soluções mutuamente satisfatórias para o controle dos preços de transferência. Os *Guidelines*, no tocante aos métodos sugeridos para a apuração do *arm's length*, basicamente repetem aqueles que foram desenvolvidos nos Estados Unidos. Destaque-se, de forma mais relevante, a criação do *transactional net margin method* (TNMM) em substituição ao CPM americano.

Uma questão primordial, quando se aborda o tratamento metodológico que visa a apurar o *arm's length*, é o critério de escolha do método. Cada método possui um campo de aplicação típico. O CUP é tipicamente utilizado quando as características dos bens e serviços são comparáveis e, por isso, é possível a determinação direta do preço *arm's length*, tais como nas hipóteses de comparação interna e nas situações que envolvem *commodities* e taxas de juros. O *resale price*, quando empresas comerciais preponderantemente distribuidoras (*stripped distributors*) ou agentes comissionados (*commissioned agents*) configuram uma das partes da transação controlada. O *cost plus*, quando as empresas que configuram uma das partes da transação controlada são do tipo industriais e com a produção preponderantemente vinculada a contratos de encomenda (*contract manufacturers*), contratos de remuneração continuada (*toll manufacturers*) e montagens de baixo risco (*low risk assemblers*) ou do tipo provedoras de serviços (*service providers*). Os métodos TNMM e CPM, quando as características dos bens e serviços, bem como as funções, ativos, riscos e bases de custos, não são comparáveis. Por fim, o *profit split* é tipicamente utilizado nas mesmas condições que o TNMM e o CPM, porém, agregam-se, ainda, as exigências de que as partes controladas realizem transações intimamente relacionadas e funções complexas ou possuam intangíveis valiosos ou ativos exclusivos.

Por essa razão, enquanto que a regulamentação americana, desde a sua criação, preferiu adotar a regra do melhor método (*best method rule*), a OCDE só recentemente alterou seus *Guidelines*, abandonando um critério hierárquico que veladamente reconhecia ser impossível a plena aplicabilidade dos métodos, para adotar o critério do “método mais apropriado”. Em ambos os casos, importa notar que o resultado *arm's length* deve ser determinado pelo método que, diante dos fatos e circunstâncias, produza a medida mais confiável.

Mais especificamente sobre o método *resale price*, é pertinente dispensar também algumas poucas linhas.

Tal método tem como ponto de partida o preço de revenda para uma empresa independente de um bem ou serviço adquirido de uma empresa relacionada. Deste preço de revenda é deduzido um lucro bruto apropriado para se chegar ao preço *arm's length* que servirá de parâmetro para a transação controlada. O lucro bruto apropriado é calculado em função da margem de lucro (margem de revenda) *arm's length*. Por exemplo, se o preço de revenda de uma mercadoria é \$100 e a margem de lucro *arm's length* é de 20%, o lucro bruto apropriado será \$20 (20% x \$100) e o preço *arm's length* será \$80.

A racionalidade do método pode ser ilustrada pela seguinte fórmula:

$$\text{Preço } \textit{arm's length} = \text{Preço de Revenda} - \text{Margem de Revenda} \times \text{Preço de Revenda}$$

A margem de lucro *arm's length* deve ser suficiente para gerar um lucro bruto capaz de cobrir os custos e despesas operacionais da operação de revenda, considerando as funções realizadas, os ativos empregados e os riscos assumidos, e, ainda assim, conferir um lucro líquido apropriado para o revendedor. Esta margem de lucro deve ser determinada com base em margens verificadas em operações de revenda realizadas em circunstâncias comparáveis. Trata-se de tomar como referência as margens praticadas quando bens e serviços

adquiridos em transações não controladas são revendidos para empresas independentes. Os preços *arm's length* são calculados, portanto, a partir de margens *arm's length*. Estas, por sua vez, são constituídas sobre uma base de preços praticados em operações de revenda para empresas independentes.

Impõe-se perceber a necessidade de um teste de comparabilidade envolvendo as circunstâncias das transações. As operações de revenda das transações não controladas devem ser realizadas em circunstâncias comparáveis às da operação de revenda da transação controlada. Se nenhuma das diferenças existentes entre as circunstâncias for suficiente para afetar materialmente a margem de lucro no mercado aberto ou se razoáveis ajustes puderem ser feitos para eliminar os efeitos materiais destas diferenças, considera-se que há comparabilidade. As margens de lucro das transações não controladas aprovadas no teste da comparabilidade comporão uma amostra que consubstanciará o resultado *arm's length*. A qualidade e o tamanho da amostra de transações aprovadas no teste da comparabilidade são importantes fatores diretamente relacionados à confiabilidade do método. A qualidade está relacionada com os ajustes efetuados. O tamanho permite empregar técnicas estatísticas capazes de refletir a distribuição das margens das transações não controladas aprovadas no teste. A confiabilidade será tanto maior quanto maior for o tamanho da amostra e mais próxima da curva normal for sua distribuição.

Infere-se da própria estruturação do *resale price* que ele é usado quando é possível constatar que uma das partes na transação controlada realiza operações de revenda. Entretanto, a confiabilidade do método é condicionada às situações em que a empresa revendedora não agrupa valor significativo aos bens e serviços revendidos. Por isso, trata-se de um método tipicamente usado quando empresas comerciais preponderantemente distribuidoras (*stripped distributors*) ou agentes comissionados (*commissioned agents*) configuram uma das partes da transação controlada. A OCDE admite que alguma alteração do produto pode ser feita pelo revendedor. Contudo, reconhece que a aplicação do método será bastante dificultada nas situações em que houver processamento ou incorporação do produto adquirido em produtos mais complexos e quando o revendedor contribuir substancialmente para a criação ou manutenção de intangíveis que são agregados aos produtos revendidos. **Quanto maior as funções realizadas, os ativos empregados e os riscos assumidos pelo revendedor, maior deverá ser a remuneração pela margem de lucro e mais difícil de se encontrar circunstâncias comparáveis. Para a OCDE, o uso do *resale price* será provavelmente inapropriado em tais circunstâncias, mas, para a regulamentação americana, a confiabilidade do método estará a tal ponto comprometida que ele poderá ter que ser afastado por não atender à regra do melhor método (*best method rule*).**

Cumpre destacar que o método poderá ser utilizado no controle do preço de transferência exercido sobre a empresa que representa a parte testada (empresa revendedora importadora) ou no controle do preço de transferência exercido sobre a outra parte da transação controlada (empresa relacionada exportadora). Entretanto, o resultado *arm's length* observado nas margens de lucro das transações não controladas só pode ser utilizado para o cálculo do preço *arm's length* a partir do preço de revenda da empresa revendedora. Por isso, só um dos lados da transação controlada corresponde à parte testada (*one-sided analysis*). Em regra, será o lado que desempenha funções menos complexas e que configure a utilização típica do método, ou seja, operações de revenda.

Além disso, as margens de lucro utilizadas para a determinação do resultado *arm's length* não devem ser diretamente retiradas das demonstrações financeiras de empresas

que realizam transações não controladas. Ainda que sejam margens brutas calculadas com base no lucro bruto, o qual, por definição, apenas sustenta os custos e despesas operacionais da revenda, e acrescenta uma devida remuneração ao revendedor, é sempre possível que alguns itens de custo ou de despesa sofram tratamento diferenciado nos diversos países, tornando incompatíveis as margens meramente calculadas a partir daqueles demonstrativos. Há necessidade, então, de se promover ajustes adequados para garantir consistência contábil entre as variadas fontes.

O desenvolvimento do controle dos preços de transferência no Brasil:

Feita essa digressão no contexto histórico do desenvolvimento da disciplina no âmbito internacional, passo, então, à descrição do tema no contexto interno, particularmente com destaque para o objeto da presente análise, qual seja, o método que foi criado no Brasil, para as operações de importação, tendo como inspiração o *resale price*.

O item 12 da exposição de motivos que acompanhou o projeto que resultou na Lei nº 9.430/96 foi bastante claro sobre os objetivos pretendidos com a inserção da nova matéria em nosso sistema tributário. Leia-se:

12.

As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados “Preços de Transferência”, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior.
(grifei)

Como se pode observar, a intenção expressamente declarada na exposição de motivos para se introduzir os dispositivos sobre preços de transferência na Lei nº 9.430/96 foi “evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior”. Por conseguinte, fica clara a motivação antielisiva da introdução do controle de preços de transferência no País. Isto corrobora o entendimento que qualifica as regras consubstanciadas pela Lei nº 9.430/96 como cláusulas específicas antielisivas.

Percebe-se também a insinuação de que a legislação que acompanhava a exposição de motivos se apresentava “em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE”. Apesar de o Brasil não ser um país integrante daquela organização internacional, há que se notar o paradigma utilizado como pretexto pelo legislador. Como noticiado, àquela época, os *Guidelines* haviam sido recentemente divulgados. Eram, portanto, o instrumento mais autorizado para exprimir o pensamento dos países integrantes da OCDE em matéria de preços de transferência. Era de se esperar, então, que a lei brasileira seguisse de perto as recomendações contidas nos *Guidelines*.

Para iniciar a análise do regime brasileiro dos preços de transferência, cumpre investigar a técnica adotada para aferir o controle dos preços praticados nas transações controladas. Nesse sentido, destacam-se as ideias de “preço praticado” e “preço parâmetro”. O “preço praticado” é a média aritmética ponderada dos preços efetivamente praticados nas transações controladas no período de apuração do tributo, enquanto que o “preço parâmetro” é aquele calculado segundo um dos métodos previstos na legislação. Assim, a legislação de preços de transferência institui a seguinte ficção: se o “preço praticado” é superior, nas importações, ou inferior, nas exportações, ao “preço parâmetro”, deve-se “tributar a renda auferida”. Trata-se do ajuste primário consagrado pela matéria em âmbito internacional. O mecanismo utilizado para operacionalizar este ajuste é a figura da adição ao lucro real prevista na legislação do imposto de renda.

No que diz respeito aos métodos criados para o cálculo do chamado “preço parâmetro”, o legislador brasileiro reconhecidamente temeu trazer para o País a complexidade da metodologia internacional. Por isso, apesar de se inspirar nos trabalhos da OCDE, adotou uma variedade de mecanismos que tiveram o intuito de promover maior praticabilidade no trato da matéria.

Nesse sentido, conquanto, no exterior, o enfoque dos métodos tradicionais resida na comparabilidade de preços (CUP) ou margens brutas (*cost plus* e *resale price*), no Brasil, o legislador preferiu manter a comparabilidade apenas para os métodos inspirados no CUP. Quanto aos métodos inspirados no *cost plus* e no *resale price*, o legislador inovou ao predeterminar as margens brutas que deverão ser aplicadas. Ademais, ignorou completamente a recomendação de que cada método deve ter um campo de aplicação específico ao conceder uma plena liberdade de escolha do método desde que dentre esses três tradicionais. Outrossim, não aceitou trazer para o País os métodos que foram posteriormente criados para o trato dos casos mais difíceis, como o TNMM e o *profit split*, e não concordou com a possibilidade de que o contribuinte apure o preço parâmetro por intermédio de outros métodos não especificados.

No que tange à denominação empregada, a lei brasileira nominou de forma diferenciada os métodos caso eles se apliquem à importação ou à exportação. Assim, especificamente com base no *resale price*, foram criados: na importação (artigo 18, inciso II), o método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL; e na exportação (artigo 19, § 3º, incisos II e III), os métodos do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído de Lucro – PVA – e do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído de Lucro – PVV.

Descrito este panorama, é conveniente agora fazer o relato dos principais aspectos que traçaram a evolução histórica do método que é o objeto da análise do presente voto, qual seja, o PRL¹⁸.

1ª Fase: Antes da Lei nº 9.959/00:

Ao tratar do PRL em sua redação original, a Lei nº 9.430/96 estabelecia um único percentual, equivalente a 20%, a ser aplicado sobre o preço de revenda dos bens ou

¹⁸ Fruto de novas reflexões, as conclusões aqui expostas são um pouco distintas das que foram anteriormente apresentadas no meu trabalho acadêmico citado pelo ilustre Relator, o qual havia sido publicado há cerca de sete anos (Cf. “Preços de Transferência: uma Avaliação da Sistemática do Método PRL”. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.) *Tributos e Preços de Transferência*/v.03! São Paulo: Dialética, 2009, pp. 170 a 195).

direitos importados para o cálculo da margem de lucro. O artigo 18, inciso II, desta lei dispunha da seguinte forma:

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

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

De forma semelhante ao que foi feito para o *resale price*, podemos dizer que a racionalidade do método podia, então, ser ilustrada pela seguinte fórmula:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Preço de Revenda} - 0,2 \times \text{Preço de Revenda}$$

Como se pode ver, estava intrínseca na racionalidade do método a ideia de que o cálculo do preço parâmetro parte de um preço de “revenda”. Nesse sentido, a margem de 20% foi predeterminada presumindo-se que seria suficiente para gerar um lucro bruto capaz de cobrir os custos e despesas operacionais da operação de revenda, considerando as típicas funções realizadas, ativos empregados e riscos assumidos, bem como conferindo um lucro líquido apropriado para uma empresa tipicamente revendedora.

Foi por isso que a IN/SRF nº 38/97 tentou explicitar uma vedação não contida, pelo menos expressamente, no texto legal. E foi isso justamente o que causou a maior controvérsia desta fase histórica do método. Trata-se daquilo que constou em seu artigo 4º, § 1º:

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

Os métodos tratados nos artigos 6º e 13 dessa instrução normativa referiam-se, respectivamente, ao dos Preços Independentes Comparados – PIC, inspirado no CUP, e ao do Custo de Produção mais Lucro – CPL, inspirado no *cost plus*. Portanto, de forma transversa, ela pretendeu vedar a utilização do PRL nos casos em que o bem, serviço ou direito importado tivesse sido empregado na produção local.

O fato de isso não constar expressamente no texto legal causou, de imediato, violenta repulsa de parte dos contribuintes, os quais decidiram não obedecer a vedação contida na regulamentação administrativa. Isso gerou uma grande quantidade de autuações que acabaram por demandar a manifestação desta Casa. Os primeiros acórdãos do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes logo indicaram que a interpretação iria ser consolidada no seguinte sentido: a instrução normativa restringiu indevidamente a aplicação do método PRL¹⁹.

2ª Fase: Depois da Lei nº 9.959/00 e até a IN/SRF nº 243/02:

Diante de tamanha oposição e da constatação de que alguns setores, de fato, estavam utilizando o PRL, apesar da produção local, a Administração propôs ao Governo Federal a edição da Medida Provisória nº 1.924/99, posteriormente convertida na Lei nº 9.959/00. Esses instrumentos, em seus artigos 2º, assim dispuseram:

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

"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."*

(grifei)

Como se vê, a previsão inicial de uma margem de lucro calculada a partir de um percentual único de 20% foi abandonada e se abriu a possibilidade, desta vez explícita, da utilização do método nos casos de produção local. Entretanto, nesta hipótese, com uma margem de lucro a ser calculada aplicando-se o percentual de 60% sobre o preço de “revenda” líquido. Não se tratava de um novo método, mas do mesmo método PRL com duas margens percentuais distintas, já que se uma empresa importar idênticos bens para comercialização e para produção local ela terá que apurar o preço parâmetro destas importações a partir de uma ponderação em função das quantidades utilizadas nas duas situações. Cada situação com sua margem apropriada.

Note-se o problema criado. O método parte do preço de “revenda” do bem importado. Mas se este é aplicado na produção e desta atividade resulta um bem substancialmente diferente daquele que havia sido importado, a rigor, não se poderia mais falar em “revenda”. Nada obstante, a lei mantém essa ideia e introduz um novo componente, o “valor agregado no País”. Esse componente, que não existe no *resale price*, teve a intenção de trazer alguma racionalidade para um método que, repita-se, não foi desenvolvido para lidar

¹⁹ Cf., entre outros, os Acórdãos 101-94624, de 07/07/04; 101-94628, de 07/07/04; 101-94859, de 23/02/05; 101-

Documento assinado digitalmente em 24/02/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016

Autenticado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

com situações nas quais a parte controlada (que agora pode assumir as características de uma indústria) realiza funções, emprega ativos e assume riscos muito mais elevados do que numa empresa tipicamente revendedora.

Mas, antes de aprofundarmos na citada racionalidade, é de se destacar um importante aspecto. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País”. Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”.

Desprendida das possíveis consequências, a regulamentação administrativa que se seguiu talvez nem tenha percebido esse erro gramatical. Primeiramente, a alteração legal foi abordada pela IN/SRF nº 113/00, que se limitou a regular as mudanças no método PRL em função da nova margem. Depois, foi editada a IN/SRF nº 32/01, que regulou toda a matéria dos preços de transferência, revogando a antiga IN/SRF nº 38/97. Tanto a IN/SRF nº 113/00, quanto a IN/SRF nº 32/01, acabaram por dar idêntico tratamento à nova margem de lucro do PRL. Para resumir o que interessa em ambos os textos, reproduzem-se aqui os §§ 10 e 11 do artigo 12 da IN/SRF nº 32/01:

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

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

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

II - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.

Deve-se notar que essas disposições normativas, mesmo que inconscientemente, assumiram a mencionada premissa do erro gramatical no texto da lei e consideraram, no cálculo da margem de lucro, que dos preços de “venda” do bem produzido deveriam ser deduzidos tanto os valores que a lei tratou como “referidos nas alíneas anteriores” quanto o valor agregado no País. A construção gramatical das instruções normativas, entretanto, foi alterada de modo que pôde ser mantida a expressão “do valor agregado” sem a incidência do mesmo erro contido na lei. Ademais, tais instruções normativas, sem os devidos cuidados, alteraram o termo “revenda” para a expressão “venda do bem produzido”. Com isso,

considerou-se que o valor agregado deveria ser abatido do preço de “venda” para o cálculo do lucro bruto.

Tal leitura, de fato, pode até parecer que converge para uma interpretação literal mais próxima possível daquilo que estava contido no texto da lei, contudo, a essência do método sofreu um grave abalo. É que sua racionalidade mudou e passou a ser ilustrada pela seguinte fórmula:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Preço de “Venda”} - 0,6 \times (\text{Preço de “Venda”} - \text{Valor Agregado})$$

Ou seja, aquilo que vier a ser entendido como “valor agregado no País” assume fundamental importância para a racionalidade do método. Trata-se de um conceito aberto que exige construção jurisprudencial para o seu fechamento. Diante disso, podemos assumir inicialmente as três possíveis acepções para a expressão sugeridas na obra do Professor Luís Eduardo Schoueri²⁰, quais sejam: (i) o preço de venda menos o custo do bem importado; (ii) o custo total menos o custo do bem importado; e (iii) o custo dos fatores locais (mão de obra, materiais secundários, etc).

Para avaliar a amplitude de um conceito, é sempre bom refletir com base em exemplos extremos. Nesse sentido, vamos primeiro supor que a transação controlada refira-se a importação de um determinado parafuso que vai entrar na produção de um automóvel. Sabe-se que o preço do parafuso é infinitamente menor que o preço do automóvel. Se olharmos a fórmula acima, é fácil inferir que qualquer que seja a acepção da expressão “valor agregado no País” o preço parâmetro resultará num valor infinitamente superior ao que seria razoável esperar como preço praticado na importação de um parafuso. Se a expressão significar (i) o preço de venda menos o custo do bem importado, o preço de venda e o valor agregado serão muito próximos e a subtração no segundo termo da fórmula tenderá a zero, fazendo com que o preço parâmetro tenda para o preço de venda (do automóvel). Se a expressão significar (ii) o custo total menos o custo do bem importado, o valor agregado tenderá para o custo total, de modo que a subtração no segundo termo da fórmula até possa ter um valor relativamente inferior ao preço de venda, mas, ainda assim, o preço parâmetro resultará num valor muito superior ao que seria razoável esperar como preço praticado na importação de um parafuso. Se a expressão significar (iii) o custo dos fatores locais, o raciocínio acaba sendo idêntico ao da hipótese anterior.

Portanto, estamos diante de uma interpretação na qual uma indústria automobilística que importa uma grande quantidade de um determinado parafuso para a sua produção, seja de uma empresa vinculada, seja de um paraíso fiscal, teria a permissão legal para praticar preços absurdamente superiores ao que praticam empresas independentes. Logicamente, transferindo grandes parcelas de lucros para outras jurisdições. Retornando, então, ao contexto histórico em que foi lançada a disciplina dos preços de transferência no Brasil, é de se perguntar: e onde fica a motivação antielisiva que estava estampada na exposição de motivos que acompanhou a proposta da lei?

²⁰ Cf. *Preços de transferência no direito brasileiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 229.

Autenticado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016

por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É claro que esse é um exemplo extremo e que existem muitas outras circunstâncias que poderiam desestimular um planejamento tributário tão agressivo, como, por exemplo, uma elevada carga tributária sobre a importação. No entanto, ele serve muito bem para ilustrar o descompasso dessa interpretação com a própria essência da lei.

Apesar disso, alguns autores costumam justificar essa interpretação com o argumento de que o legislador teria criado uma finalidade indutora para a norma. Isso porque quanto maior o “valor agregado no País” maior seria a probabilidade de o controle dos preços de transferência não resultar em ajuste para a empresa. Teria-se, assim, um incentivo para a produção nacional.

Sinceramente, penso que não se deva incentivar a produção nacional por intermédio de mecanismos que possibilitem a transferência de lucros para o exterior sem a devida tributação em nosso território. Nem acredito que, se quisesse fazer isso, o legislador iria se valer de uma velada fórmula inserida na legislação que deveria essencialmente cuidar do controle dos preços de transferência.

No outro extremo, vamos agora supor um exemplo em que uma determinada máquina é importada, um trator por exemplo, e sofre um pequeno processo de fabricação em nosso País. Poderíamos, também como exemplo, citar um beneficiamento que torne suas pás mecânicas mais resistentes a um determinado tipo de solo. É certo que houve produção nacional. E, pelo que diz a lei, *a priori*, isto já seria suficiente para se deslocar a margem de lucro para o patamar de sessenta por cento. Sendo assim, qualquer que fosse a acepção utilizada para a expressão “valor agregado no País”, sua expressão monetária seria sempre bem inferior ao preço de venda (do trator). Com isso, a fórmula proposta por essa interpretação tenderia para a própria fórmula do método *resale price* uma vez que o preço de “venda” aproxima-se bastante de um verdadeiro preço de “revenda”. Neste caso, independentemente da amplitude da margem predeterminada, a fórmula teria, sim, uma racionalidade adequada.

3ª Fase: Depois da IN/SRF nº 243/02:

Diante desse quadro, parece que a Receita Federal percebeu o problema criado no controle dos preços de transferência (nas situações em que havia maior agregação de valor no País) com a interpretação que ela própria havia dado pelas instruções normativas que se seguiram à edição da Lei nº 9.959/00.

A título de nova regulamentação de toda a matéria dos preços de transferência foi publicada, então, a IN/SRF nº 243/02, revogando a anterior IN/SRF nº 32/01. Com essa iniciativa, a Administração alterou a interpretação que fazia do texto legal sobre o PRL aplicado nas situações em que ocorre produção local ao editar, na nova instrução normativa, os §§ 10 e 11 do artigo 12:

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

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

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

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

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

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

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

Seguindo estritamente o que está estipulado no texto desta nova instrução normativa, a seguinte fórmula se apresenta:

$$\text{Preço Parâmetro} = \frac{Ci}{Ct} \times \text{Preço de "Venda"} - 0,6 \times (\frac{Ci}{Ct} \times \text{Preço de "Venda"})$$

Sendo:

Ci = custo do bem importado

Ct = custo total do bem produzido

Ci/Ct x Preço de Revenda = participação do bem importado no preço de venda do bem produzido

A primeira vista, tal formulação parece em total desacordo com a hipótese de produção local prevista no texto legal. Afinal, o texto da lei não trata de percentual de participação do bem importado. Soa como uma inovação ofensiva à ideia de estrita legalidade corrente no direito tributário pátrio.

Nada obstante, é possível vislumbrar uma outra faceta implícita no texto legal. É o que passo a demonstrar.

Avaliação da legalidade da sistemática contida na IN/SRF nº 243/02:

Já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00:

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.

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli²¹, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “1” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no *caput* do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. Apesar de peculiar, parece fazer sentido. Mas, ainda assim, é forçoso reconhecer que faltou a aposição de uma vírgula antes da expressão “e do valor agregado”.

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Preço de Revenda} - 0,6 \times \text{Preço de Revenda} - \text{Valor Agregado}$$

Mas, sendo assim, o que é necessário para que a fórmula da IN/SRF nº 243/02 possa se ajustar a esta fórmula do texto legal segundo a premissa interpretativa da técnica redacional inapropriada? Para responder a isso, há que se ter em mente que a ideia de valor agregado surgiu no texto da lei com a intenção de fazer com que um método criado

²¹ Cf. “Parâmetros para a Definição de Valor Agregado e Interpretações Possíveis da Lei nº 9.959/2000 quanto ao Método PRL de Preços de Transferência”. In: *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 2. São Paulo:

essencialmente para lidar com situações de revenda pudesse ser aplicado em casos que ocorre produção nacional. Ou seja, o valor agregado é algo que pretendia trazer alguma racionalidade para o método.

Como a lei fala em “revenda” e não faz sentido falar nesse conceito quando o bem importado é inserido na produção, a Administração fez uma nova interpretação do texto legal de modo que a ideia de “revenda” possa ser utilizada quando ocorre a produção nacional. Procurou, então, encontrar no preço de venda do bem produzido qual seria a parcela que poderia ser atribuída ao bem importado. O próprio bom senso sugere que o critério mais lógico para isso seria proporcionar o preço de venda do bem produzido segundo a relação estabelecida entre o custo do bem importado e o custo total do bem produzido. No nosso exemplo do parafuso que é importado para entrar na produção de um automóvel, o preço de “revenda” que se considera ($C_i/C_t \times \text{Preço de Venda}$) é o do parafuso lá dentro do automóvel. E, da mesma maneira, no caso do trator, o preço de “revenda” que se considera é o do trator importado (sem o beneficiamento) dentro do trator já com as pás mecânicas beneficiadas.

E onde entra o tal do valor agregado previsto na lei? Como já foi dito, seu papel é o de trazer alguma racionalidade para o método. Mas, essa racionalidade deve ser atingida com a reconfiguração da noção de “revenda”. Por isso, o conceito de valor agregado mencionado na lei não pode ser estabelecido mediante uma fórmula matemática que tente associá-lo às corriqueiras conceituações econômicas que normalmente são formuladas mediante aglutinações de itens contábeis tais como aquelas três acepções anteriormente sugeridas. Tal conceito deve ser entendido apenas como algo que permite a reconfiguração da noção de “revenda”. Neste sentido, matematicamente, ele pode até ser dispensado uma vez que tenha cumprido sua função. Então, na fórmula acima, se for substituído o preço de “revenda” pela aludida proporcionalização, o valor agregado deverá ser zerado para que se chegue à fórmula da IN/SRF nº 243/02.

Note-se que com essa concepção de valor agregado a sistemática contida na interpretação administrativa fica condizente com o texto legal mesmo na premissa de que teria havido apenas um erro gramatical. É que nesse caso o texto legal teria a seguinte formulação:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Preço de Revenda} - 0,6 \times (\text{Preço de Revenda} - \text{Valor Agregado})$$

Logo, aqui também, se for substituído o preço de “revenda” pela aludida proporcionalização, o valor agregado deverá ser zerado para que se chegue à fórmula da IN/SRF nº 243/02.

Cumpre ressaltar que isso não se trata de uma panaceia inventada para atestar a legalidade da Instrução Normativa. Pelo contrário, busca-se fazer a interpretação mais consentânea com a teleologia da lei. A ideia de valor agregado é um conceito aberto que exige construção jurisprudencial para o seu fechamento. E a lei nada disse acerca da medida desse valor. Nada impede que outra acepção possa ser levantada com base numa interpretação que traga alguma racionalidade para um método que, enfatize-se mais uma vez, **não foi desenvolvido para lidar com situações nas quais a parte controlada (que pode assumir as características de uma indústria) realiza funções, emprega ativos e assume riscos muito mais elevados do que numa empresa tipicamente revendedora.**

Como se relatou, antes da alteração da lei, o que vigia, pelo menos no sentido que a Administração pretendeu interpretar, era a possibilidade restrita de aplicação do método PRL aos casos de bens, serviços ou direitos exclusivamente revendidos, ou seja, sem produção local. Era a ideia da revenda associada ao comércio. Afinal, na própria denominação do método estava implícita esta noção. Nada obstante, quando foi aberta a hipótese de utilização do método para os casos de produção local, a ideia de que o componente importado participa do produto final e, neste sentido, será (re)vendido permanece. Então, para que o método possa continuar refletindo essa ideia é necessário isolar esse componente de tudo mais que possa aparecer no produto final.

O que não se pode é querer que a racionalidade de um método que foi idealizado para situações de “revenda” seja completamente distorcida pela interpretação equivocadamente instituída na segunda fase do processo histórico acima mencionado. Afinal, aquelas primeiras instruções normativas estavam completamente dissociadas da racionalidade do método inspirador, por substituírem, sem os devidos cuidados, o termo “revenda” contido na lei pela expressão “venda do bem produzido”, bem como corromperem o próprio sentido da lei, como o exemplo do parafuso importado para a produção do automóvel pôde bem demonstrar.

Admitir tal interpretação, quando combinada com a liberdade de escolha do método inadequadamente inserida em nossa legislação, seria abrir as portas (com a chancela legal) para o próprio planejamento fiscal que o controle dos preços de transferência (medida antielisiva de caráter específico) pretende evitar.

Alguém poderia objetar que, sem embargo da maior racionalidade, houve exagero na dimensão da margem predeterminada (60%), o que ficaria mais evidenciado nas situações extremas em que há pouca produção nacional, como no exemplo do trator, e quando não há viabilidade para a escolha de outro método. Afinal de contas, a racionalidade impõe que o preço de “revenda” previsto na lei seja obtido mediante proporcionalização no preço de venda do bem produzido. Nada obstante, isso não seria um problema de legalidade, mas, talvez, de falta de proporcionalidade do legislador na predeterminação da margem. E, como se sabe, estaríamos no campo da investigação da constitucionalidade da lei. Fora, portanto, do âmbito de atuação deste Colegiado.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros com a edição da Lei nº 12.715/12.

Conclusão:

Diante dessa abordagem interpretativa que fundamenta sua convicção nos contextos histórico e teleológico do Método PRL, impõe-se constatar que os enfoques adotados pelo ilustre Relator, bem como por diversos dos autores citados, adotam pressupostos completamente distintos.

É que eles não discutem a impropriedade de se admitir a ideia de “revenda” num método cuja racionalidade foi essencialmente destinada para situações em que a parte controlada realiza funções, emprega ativos e assume riscos normalmente encontrados em

empresas tipicamente revendedoras. Por isso, também não percebem a sutileza da conceituação do valor agregado apenas como algo que pode atenuar essa adversidade pela reconfiguração da noção de “revenda” e acabam por apegar-se a exemplos numéricos para tentar refutar uma ou outra faceta interpretativa. Ou, como já vi em outras decisões e trabalhos doutrinários, desenvolvem análises que privilegiam complexas explicações matemáticas das fórmulas depreendidas do texto legal e da regulamentação administrativa.

Com a devida vénia, respeito todas essas opiniões, porém, entendo que pecam por não enfrentar a questão central que toca o tema.

Assim, é por tais fundamentos que afasto a alegação de ilegalidade da metodologia de cálculo do PRL60 prevista na IN/SRF nº 243/02.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Conselheiro