



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

Processo n° 16561.720019/2011-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-001.100 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de maio de 2014
Matéria IRPJ - Preços de Transferência
Recorrente HUNTSMAN QUÍMICA DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. VALOR AGREGADO. LEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Considerando que o método PRL não foi desenvolvido para lidar com situações nas quais a parte controlada realiza funções, emprega ativos e assume riscos muito mais elevados do que numa empresa tipicamente revendedora, o conceito de valor agregado introduzido pela Lei nº 9.959/00 deve ser entendido como algo que permite a reconfiguração da noção de “revenda” no sentido da proporcionalização evidenciada pela IN/SRF nº 243/02.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. FRETE E SEGURO e IMPOSTOS DE IMPORTAÇÃO. Por comporem o preço de venda do produto, o valor do frete, seguro e dos impostos de importação devem ser considerados no preço praticado para fins de apuração dos ajustes dos preços de transferência segundo o método PLR.

MATÉRIA DE FATO. DEDUÇÃO DO AJUSTE REALIZADO PELO CONTRIBUINTE. Comprovado nos autos que parte do ajuste realizado pela Fiscalização já havia sido oferecido à tributação pela Contribuinte, impõe-se o cancelamento da exigência correspondente.

Recurso voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para considerar no cálculo do lançamento o valor que já havia sido considerado pela contribuinte como ajuste de preços de transferência em seu LALUR, vencidos: (i) os conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho (relator), João Carlos de Figueiredo

Neto e Francisco Alexandre dos Santos Linhares, que davam provimento em maior extensão, reconhecendo a ilegalidade da metodologia de cálculo do PRL-60 prevista na IN/SRF nº 243/02; (ii) o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, que entende não ser obrigatório o acréscimo, ao preço praticado na importação, dos valores relativos ao transporte, seguro, e tributos não recuperáveis devidos na importação. Acompanhou o relator pelas conclusões o conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares, com relação ao tema “ilegalidade da IN/SRF nº 243/02”. Designado para redigir o voto vencedor, na parte em que vencido o relator, o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório.

(assinado digitalmente)

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Presidente.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

(assinado digitalmente)

RICARDO MAROZZI GREGÓRIO – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ (Presidente), JOSÉ EVANDE CARVALHO ARAUJO, FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES, RICARDO MAROZZI GREGÓRIO, JOÃO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, e ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela Contribuinte contra acórdão proferido pela Primeira Turma da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo I (DRJ/SP1) assim ementado, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

MÉTODO PRL60. PREÇOS PARÂMETRO. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

AJUSTES EFETUADOS PELA CONTRIBUINTE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Não comprovando a contribuinte que, na apuração da IRPJ, efetuou ajuste a título de preços de transferência, tributa-se a totalidade do ajuste apurado pela fiscalização, sem qualquer dedução. Exigência mantida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. APURAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, *mutatis mutandis*, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

AJUSTES EFETUADOS PELA CONTRIBUINTE. DEDUÇÃO.

Comprovando a contribuinte, por meio da DIPJ, que, na apuração da CSLL, efetuou ajuste a título de preços de transferência, esse ajuste deve ser deduzido do ajuste apurado pela fiscalização, tributando-se apenas a diferença encontrada. Exigência exonerada em parte.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

O caso foi assim relatado pela instância *a quo*:

“DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 2111/2138, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, no tocante à legislação dos preços de transferência na importação de bens (verificações relativas ao ano-calendário de 2007), constatou-se o seguinte:

DA CONTRIBUINTE

A contribuinte incorporou os negócios de resina e polímeros da Ciba Especialidades Químicas Ltda. em 01/06/2000. Tem por objeto a fabricação e o comércio, importação e exportação de produtos químicos em geral, bem como a prestação de serviços técnicos relacionados ao setor químico e a participação em outras sociedades. Assumiu ativos do negócio Huntsman Textile Effects (também divisão da Ciba) em julho de 2006 e incorporou, em 02/01/2007 as empresas Huntsman Brasil Ltda. e Huntsman do Brasil Participações Ltda.

A fiscalização relata, às fls. 2112/2116, as intimações à contribuinte, as respectivas respostas e os procedimentos adotados durante a ação fiscal.

DO PROCEDIMENTO ADOTADO PELA CONTRIBUINTE PARA APURAÇÃO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

A contribuinte utilizou o programa de computador "TPS Console" para apuração dos preços de transferência na importação. Nesse programa constam os dados originais que deram suporte à apuração dos preços praticados e preços-parâmetro de todos os produtos sujeitos ao controle de preços de transferência.

Desta forma, o relatório de Importações, extraído do programa aplicativo, contém todos os detalhes de todas as operações de importações realizadas pela empresa naquele ano. Já o relatório de Vendas, extraído do programa aplicativo, contém todos os detalhes de todas as operações de vendas realizadas pela empresa no ano.

Relatórios gerais

O programa permite a extração de 9 relatórios gerais (Clientes; Fornecedores; Produtos; Inventário; Relação de Produção; Compras; Vendas; Custo Médio; e Ajustes Totais), que contém dados referentes a todo o ano de 2007 e correspondentes a todos os itens importados, produzidos ou vendidos pela empresa, de acordo com o tipo relatório.

Esses relatórios foram devidamente extraídos do programa pela fiscalização e anexados aos autos.

Relatórios individualizados

Além dos supracitados relatórios gerais, o programa aplicativo permite também a visualização e exportação em formato Excel de relatórios individualizados, contendo dados individuais referentes aos itens importados.

Alguns desses relatórios individuais podem ser extraídos independentemente do método de apuração do preço-parâmetro:

Relatório de Ajuste Unitário; Relatório de compras (importações); Relatório de composição de saldos iniciais; Relatório de composição de saldos compras do produto no ano; Relatório de composição de saldos finais do produto; Relatório de resumo de Saldos; Relatório de Relação de produção; Resumo de saídas/vendas.

Relatórios de preços-parâmetro individualizados

O programa aplicativo permite a extração de relatórios individuais referentes aos preços-parâmetro, que são específicos do método de apuração adotado: Relatório de Preços parâmetros PRL cálculos individuais; Relatório de Preços parâmetros – PRL cálculos médios; Relatório de Preços parâmetros – PIC; Comparativo de Preços Parâmetros de Importação.

Para analisar os dados de apuração dos preços praticados e parâmetros, a fiscalização utilizou os quatro relatórios (docs. "Relatório de PRL20 do aplicativo", "Relatório de PRL60 do aplicativo", "Relatório de PIC do aplicativo" e "Relatório de Composição de Consumo do aplicativo", em anexo) que foram extraídos dos arquivos individuais dos produtos apresentados em resposta ao Termo de Intimação 01.

RESUMO DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELA CONTRIBUINTE E DAS CORREÇÕES REALIZADAS PELO FISCO NA APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA REALIZADA PELA CONTRIBUINTE

As memórias de cálculo dos preços de transferência apresentadas pela empresa (doc. "Relatório de Ajustes Totais"), mostram que ela optou pelo método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) com margem de 20% (PRL20) para produtos com revenda exclusiva;

PRL com margem de 60% (PRL60) para produtos industrializados e, para alguns produtos, optou pelo método PIC (Preços Independentes Comparados).

Preço praticado na importação

O preço praticado apurado pela empresa para fins de comparação com o preço-parâmetro, nos casos em que foi adotado o método PRL, foi apurado com base no valor FOB, sem considerar os valores relativos a frete e seguro internacionais e Imposto de Importação, independentemente do método de apuração do preço-parâmetro adotado.

Tendo em vista que a contribuinte, intimada, negou-se a corrigir este cálculo, porque entende correta a apuração do preço praticado desta forma, a fiscalização realizou a correção dos cálculos, tomando por base os próprios dados da contribuinte, de modo a não deduzir do preço praticado as parcelas de frete e seguro internacionais, bem como o Imposto de Importação.

Esta metodologia de correção foi aplicada a todos os itens importados cujos preços-parâmetro foram apurados pelo método PRL, a fim de recalcular os preços praticados.

Os valores originários das importações foram extraídos dos dados de "Composição do Consumo" (doc. anexo), fornecidos pela contribuinte. Destes valores foram excluídas somente as importações de fornecedores não vinculados e foram consolidados os dados de importação. Os preços praticados corrigidos foram então calculados, tendo como base os valores das importações CIF acrescido do Imposto de Importação, uma vez que a legislação que rege o assunto não permite a dedução dos valores de frete e seguro internacionais, bem como do Imposto de Importação no valor do preço praticado.

Foi então elaborado o demonstrativo de "Anexo I Demonstrativo de Apuração do Preço Praticado com base no valor de importação CIF+II" (doc. anexo).

Os valores de preços praticados corrigidos e que constam do citado Anexo I foram também inseridos no demonstrativo "Termo de Verificação Anexo II Demonstrativo de comparação de ajustes Contribuinte x Fisco" (doc. anexo).

Preço-parâmetro PRL20 produtos importados destinados à revenda.

Para apurar o preço-parâmetro dos produtos importados destinados à revenda, a empresa optou pelo método PRL20 (doc. "Relatório de Ajustes Totais", anexo).

Sobre estes valores de preços-parâmetro não foram efetuadas correções por esta fiscalização, ratificando, portanto, a apuração realizada pela contribuinte. **No entanto, os correspondentes preços praticados na importação foram corrigidos, conforme já relatado no item anterior, resultando, portanto, em alterações nos valores dos ajustes.**

Os valores originais calculados pela contribuinte, bem como os valores corrigidos pela fiscalização, constam do demonstrativo "Termo de Verificação Anexo II Demonstrativo de comparação de ajustes Contribuinte x Fisco" (doc. anexo).

Preço-parâmetro PRL60 produtos importados usados como insumo

Para apurar o preço-parâmetro dos produtos importados utilizados como insumo na produção de outros bens, a empresa optou pelo método PRL60, utilizando a metodologia de cálculo prevista na IN SRF nº 32/2001 (artigo 12, § 11, inciso II).

Ocorre que a IN SRF nº 32/2001 foi expressamente revogada pela IN SRF nº 243/2002, que prevê metodologia de cálculo do preço-parâmetro para insumos aplicados na produção com margem de 60% de maneira diversa daquela prevista na IN SRF nº 32/2001.

A fiscalização, então, intimou a contribuinte a refazer os cálculos, a fim de demonstrar a apuração dos valores de apuração dos preços-parâmetro PRL60 de acordo com a legislação em vigor.

A contribuinte negou-se a adotar tal procedimento. Esta correção foi então realizada pelo Fisco com base na metodologia de cálculo prevista no artigo 12, § 11 da IN SRF nº 243/2002.

Encontrado o preço-parâmetro conforme determinado pela IN SRF nº 243/2002, a fiscalização elaborou o "Termo de Verificação Anexo IV Demonstrativo de Correção do Preço Parâmetro PRL detalhado" (doc. anexo) e "Termo de Verificação Anexo V Demonstrativo de Correção de Preço Parâmetro PRL consolidado" (doc. anexo). **O Anexo IV demonstra os**

preços-parâmetro, sendo um preço-parâmetro calculado com margem de 60% para cada produto final em que o insumo importado é utilizado e um preço-parâmetro calculado com margem de 20% para os produtos em que o item importado tenha sido aplicado na produção e também revendido. O Anexo V demonstra a média ponderada pela quantidade dos valores constantes do Anexo IV, a fim de obter um preço-parâmetro único para o método PRL, conforme previsto na legislação em vigor.

Confrontados o preço praticado com o preço-parâmetro, apura-se o ajuste. As diferenças a menor do preço-parâmetro, observada a margem de divergência de 5% prevista no artigo 38 da IN SRF nº 243/2002, são multiplicadas pelas quantidades consumidas no ano, a fim de se obter o ajuste total ("Termo de Verificação Anexo II Demonstrativo de comparação de ajustes Contribuinte x Fisco", em anexo).

Preço-parâmetro PIC

A planilha de preço-parâmetro PIC (doc. "Relatório de PIC", em anexo) apresenta as informações que permitiram a realização do cálculo do preço-parâmetro pelo método PIC: código do produto, código do fornecedor, quantidade, valor FOB, etc.

Nos produtos para os quais a contribuinte adotou o método PIC, a fiscalização não realizou quaisquer correções, nem no preço praticado, nem no preço-parâmetro. Assim sendo, os preços praticados, os preços-parâmetro e os ajustes não sofreram correções conforme se pode verificar na planilha comparativa "Termo de Verificação Anexo II Demonstrativo de comparação de ajustes Contribuinte x Fisco" (doc. anexo).

DAS VERIFICAÇÕES REALIZADAS PELO FISCO

Foi realizado, por amostragem, cruzamento dos dados de importação apresentados pela contribuinte com aqueles constantes do Siscomex Importação e nenhuma irregularidade foi encontrada. Também foi verificado que o valor total dos bens importados citados na planilha de dados originais de importação é compatível com os valores totais constantes do Siscomex.

Foram extraídas do programa aplicativo todas as planilhas já detalhadas neste Termo e foram realizados cruzamentos e verificações, por amostragem, dos dados apresentados pela contribuinte e não foram encontradas irregularidades.

A contribuinte foi intimada a apresentar, por amostragem, cópia de Notas Fiscais escolhidas pela fiscalização que deram suporte às planilhas de vendas, que servem de base para apuração do preço-parâmetro pelo método PRL. A documentação foi apresentada e juntada aos autos (doc. "Resposta TI06 Documentos NF de Saída e de Vendas"). Dados constantes destes documentos foram confrontados com aqueles constantes das planilhas extraídas do programa aplicativo e nenhuma irregularidade foi encontrada.

A contribuinte foi intimada a apresentar, por amostragem, documentação de suporte ao preço-parâmetro PIC, quais sejam, faturas das operações realizadas entre empresas não vinculadas, escolhidas pela fiscalização. A documentação foi apresentada e juntada aos autos (doc "Resposta TI06 Documentos NF de compra"). Dados constantes destes documentos foram confrontados com aqueles constantes das planilhas extraídas do programa aplicativo e nenhuma irregularidade foi encontrada.

DO DIREITO

Do Preço Praticado

Para o cálculo do preço praticado, média aritmética ponderada dos preços pelos quais a empresa efetivamente adquiriu do exterior, estabelece o **§ 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 que 'Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação'**.

Tal entendimento é corroborado pelo § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002, aplicável ao período fiscalizado, que dispõe que "Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis devidos na importação".

O valor do frete e do seguro internacionais, bem como o Imposto de Importação, certamente não poderiam deixar de integrar o preço-parâmetro, pois, apesar de normalmente não serem valores pagos à empresa vinculada no exterior, eles são agregados ao custo da importação e compõem o preço final da mercadoria importada. Ora, para comparar dois preços, é essencial que ambos estejam no mesmo patamar de valores agregados. Assim sendo, a contribuinte procedeu incorretamente ao calcular o preço praticado para o método PRL utilizando o valor FOB.

Quando do cálculo do preço-parâmetro, no caso de PRL, as únicas parcelas a serem deduzidas, de acordo com a legislação, são: descontos incondicionais, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e a margem de lucro. Se as parcelas de frete, seguro internacionais e Imposto de Importação não podem ser deduzidas do preço-parâmetro, porque não há previsão legal para tanto, então devem obrigatoriamente integrar o preço praticado; caso contrário, isto é, caso estas parcelas integrem o preço-parâmetro mas não integrem o preço praticado, estará ocorrendo uma distorção no cálculo do preço-parâmetro, pois estes valores integrando somente o preço-parâmetro estarão aumentando este valor indevidamente e irão fazer parecer que a margem de lucro do contribuinte é maior, quando na verdade a diferença entre o parâmetro e o praticado estaria sendo aumentada artificialmente através da dedução indevida de parcelas de frete e seguro internacionais e Imposto de Importação somente no preço praticado.

Quando aplicado o método PIC para apuração de preços-parâmetro, este foi apurado corretamente pelo valor FOB, uma vez que o respectivo

preço praticado também é FOB. Este procedimento coloca ambos os preços, o praticado e o parâmetro, no mesmo patamar de valores.

Do preço-parâmetro

Para o cálculo do preço-parâmetro na importação (média aritmética ponderada de preços praticados em operações entre empresas independentes, coletados e ajustados conforme métodos definidos em lei, escolhidos pelo contribuinte), há que se observar o disposto nos artigos 8º e 12 da IN SRF nº 243/2002.

Da jurisprudência dos temas sobre os quais divergem a contribuinte e o Fisco

A fiscalização transcreve, às fls. 2134/2135, as ementas dos acórdãos nºs 1631.073 e 1634.062 da Delegacia de Julgamento SP1, que preceituam a inclusão, na apuração dos preços praticados segundo o método PRL, do valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e dos tributos incidentes na importação.

Com relação à aplicação da IN SRF nº 243/2002 no cálculo do PRL60, a fiscalização cita o julgamento que ocorreu em 25/08/2011, onde a Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3a. Região, à unanimidade, deu integral provimento ao apelo fazendário para, nos autos do processo nº 2003.61.00.0061258, reconhecer que o cálculo da IN SRF nº 243/2002 previsto para o método de PRL60 coaduna-se com a redação do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (ementa transcrita às fls. 2135/2136).

DA BASE DE CÁLCULO – CÁLCULO DOS AJUSTES TOTAIS

A empresa apurou ajuste total de R\$ 1.576.585,50. No entanto, este valor não foi oferecido à tributação do IRPJ nem da CSLL conforme se pode verificar da DIPJ do ano-calendário 2007 (DIPJ/2008, em anexo), especificamente na Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real), linha 07 (Ajustes Decorr. Métodos Preços de Transferências, igual a 0,00).

Na planilha comparativa "Termo de Verificação Anexo II Demonstrativo de comparação de ajustes Contribuinte x Fisco" (doc. anexo), os valores que não foram corrigidos pelo Fisco (preços parâmetros e praticados para os itens em que foi adotado o método PIC; e preços-parâmetro para os casos de PRL20) foram repetidos nas colunas de apuração de preços praticados e parâmetros apurados pelo Fisco. Respeitando a margem de divergência de 5% prevista na legislação, somente foi realizado ajuste quando o preço praticado resultou maior que o preço-parâmetro acrescido de 5%.

Desta forma, os valores apurados na coluna 'Total de Ajuste Corrigido (Fisco)' correspondem ao ajuste combinado entre o ajuste apurado pela contribuinte após o início da fiscalização, com as correções efetuadas pelo Fisco. O valor total de R\$ 11.126.750,12 (apurado conforme "Anexo II Demonstrativo de comparação de ajustes

Contribuinte x Fisco") é o valor que deve ser acrescentado ao Lucro Líquido do Exercício e tributado.

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2007:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Fundamento legal	artigo 3º da Lei nº 9.249/95; artigos 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I, do RIR/99; e artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 9.959/2000;	
Crédito Tributário (em reais)	2.781.687,53	Imposto
	2.086.265,65	Multa proporcional (75%)
	1.113.509,52	Juros de mora (cálculo até 11/2011)
	5.981.462,70	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Fundamento legal	artigo 2º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 8.034/90; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002	
Crédito Tributário (em reais)	1.001.407,51	Contribuição
	751.055,63	Multa proporcional (75%)
	400.863,43	Juros de mora (cálculo até 11/2011)
	2.153.326,57	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 11/2011	5.981.462,70	IRPJ
	2.153.326,57	CSLL
	8.134.789,27	TOTAL

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 10/11/2011, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 09/12/2011, a impugnação de fls. 2331/2366, alegando, em síntese, o seguinte:

DOS FATOS

No entendimento da fiscalização, ao adotar o método PRL, a impugnante teria cometido duas supostas irregularidades:

1) utilizou-se, para cálculo do preço-parâmetro na importação, da metodologia prevista na IN SRF nº 32/2001, que, no entanto, teria sido expressamente revogada pela IN SRF nº 243/2002; e

2) considerou, na composição do preço praticado para fins de comparação com o preço-parâmetro, o valor FOB dos produtos importados, deixando de computar no custo das operações os valores relativos a frete e seguro internacionais e de incluir o Imposto de Importação, em contrariedade com o que supostamente estabeleceria a legislação.

Em razão dessas divergências, a fiscalização recalculou os preços praticados pela impugnante no ano-calendário em questão, baseando-se nos valores das importações CIF, acrescidos do Imposto de Importação, e realizou a correção da apuração dos preços-parâmetro pelo método PRL60 com base na IN SRF 243/2002.

Assim, ao confrontar os preços praticados com os preços-parâmetro recalculados, constatou a existência de diferenças a menor do preço-parâmetro, obtendo o ajuste total no valor de R\$ 11.126.750,12, o qual deveria ter sido oferecido à tributação.

As razões apontadas pelos representantes do Fisco, entretanto, não são capazes de sustentar a autuação fiscal, eis que, conforme se demonstrará a seguir, a metodologia de cálculo adotada pela impugnante encontra-se de fato em consonância com a lei, não havendo que se falar, portanto, em qualquer diferença a menor nos recolhimentos efetuados.

Porém, ainda que assim não fosse, **deve-se atentar ao fato de que, ao apurar o ajuste pela metodologia que entende correta, a fiscalização não compensou o montante do ajuste no valor de R\$ 1.640.208,99, relativos a preços de transferência que a impugnante considerou no LALUR e na base de cálculo da CSLL, acarretando, assim, na exigência de valores a maior, conforme também se demonstrará a seguir.**

DO DIREITO

Da legalidade da metodologia utilizada pela impugnante para apuração dos preços de transferência Segundo o Fisco, as regras que deveriam ter sido observadas pela impugnante para apuração do preço-parâmetro para fins de verificar a necessidade de ajustes nos preços praticados em suas importações são aquelas do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002. Para o Fisco, esse método coaduna-se com a redação do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, com as alterações promovidas pela Lei nº 9.959/2000.

Todavia, uma breve leitura desses dispositivos permite concluir justamente o contrário do que afirma a fiscalização, ou seja, que o método previsto na Lei nº 9.430/96 não é o mesmo preceituado pela IN SRF nº 243/2002.

Por outro lado, a IN SRF nº 32/2001 adotou a mesma metodologia de cálculo que a Lei nº 9.430/96, o que indica que, num primeiro momento, a Receita Federal admitiu que a disciplina prevista na Lei nº 9.430/96 para o cálculo dos preços de transferência no método PRL60 era completa e suficiente para sua aplicação. Tanto é assim que a regulamentação da matéria limitou-se a reproduzir literalmente os dizeres da lei.

Com a edição da IN SRF nº 243/2002, ficou evidente que houve a introdução de uma nova metodologia de cálculo dos preços de transferência no método PRL60, distinta daquela prevista na Lei nº 9.430/96.

Essas alterações, realizadas à margem da Lei, acabaram provocando a redução do preço-parâmetro utilizado para fins de dedutibilidade dos custos de importação de pessoas vinculadas, com o conseqüente aumento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para as empresas que, assim como a impugnante, adotam o método PRL60.

A metodologia inserida pela IN SRF nº 243/2002, além de ocasionar o aumento da carga tributária, teve um efeito perverso sobre a produção nacional, pois, ao tornar as adições fiscais proporcionais ao custo dos insumos importados, independentemente do valor agregado, contrariou um dos objetivos que se encontram implícitos na Lei nº 9.430/96, que é o incentivo à maior agregação de valor no País.

Portanto, do ponto de vista do IRPJ e da CSLL, resta claro que o objetivo da lei foi incentivar as empresas internacionais a agregar valor aos produtos finais ou acabados no Brasil, transferindo seus processos de produção para o País e, por consequência, gerando mais emprego de mão-de-obra.

Embora seja sabido que as normas sobre preço de transferência são estabelecidas para evitar a transferência de lucros para o exterior através da manipulação dos preços praticados por pessoas vinculadas, a adoção de uma metodologia que concilie esse objetivo com outros valores constitucionais, como a valorização do trabalho e a soberania nacional, não as torna ineficazes para aquele propósito.

É inegável que as normas da Lei nº 9.430/96 cumprem com o principal desígnio para o qual foram concebidas, isto é, evitar a evasão fiscal, na medida em que estabelecem métodos objetivos que, de fato, permitem a apuração do preço-parâmetro nas importações e exportações.

O fato de os métodos eleitos pelo legislador não corresponderem tão perfeitamente à melhor técnica dos preços de transferência, porque se optou por ponderar outros valores além da proteção à arrecadação tributária nacional, não autoriza a Receita Federal, por meio de instrução normativa, cuja função é a de interpretar (e não inovar) a norma legal, a alterar a metodologia escolhida pela lei.

Cumpra repelir, por outro lado, a equivocada afirmação de alguns de que a metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002 encontraria respaldo no próprio texto da Lei nº 9.430/96.

É preciso afastar a enganosa premissa de que o artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96 comportaria diversas interpretações, o que, por sua vez, ensejaria a necessidade de regulamentação administrativa.

Na realidade, a redação do dispositivo legal é clara e as normas nele contidas bastam à sua aplicação imediata, tanto assim que foram reproduzidas literalmente pela Receita Federal na IN SRF nº 32/2001, com mínimas alterações de texto. Quando nas palavras não existe ambigüidade, não se deve admitir pesquisa acerca da sua vontade ou intenção.

Deve-se ter em mente que não cabe ao intérprete reexaminar as razões que inspiraram o legislador no estabelecimento da metodologia de cálculo dos preços de transferência, ao pretexto de uma melhor adequação da lei aos fatos verificados posteriormente, sob pena de subverter a própria regra jurídica.

Ainda que a Lei nº 9.430/96 fosse, de fato, lacunosa o que, no entanto, não ocorre, a adoção da interpretação ora combatida encontraria óbice no artigo 108, § 1º, do CTN, que veda o emprego da analogia para exigência de tributo não previsto em lei.

Ademais, cabe ainda atentar para o fato de que a metodologia de cálculo do preço-parâmetro prevista na IN SRF nº 243/2002 em muito se assemelha à redação dada ao artigo 18 da Lei nº 9.430/96 pela MP nº 478/2009, em especial na parte que introduz o método PVL (Preço de Venda menos Lucro).

Embora a referida MP tenha tido seu prazo de vigência encerrado em 01/06/2010, a sua redação é claro indicativo de que o tema tratado está além do mero poder regulamentar das instruções normativas.

A essa exata conclusão chegou a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região ao julgar as alterações realizadas pela IN SRF nº 243/2002 na metodologia do PRL60, na Apelação Cível nº 003404852.2007.4.03.6100/ SP.

Portanto, a IN SRF nº 243/2002, ao introduzir metodologia de cálculo do preço-parâmetro distinta daquela prevista na Lei nº 9.430/96, acabou exorbitando de seu âmbito de competência e, assim, encontra-se invariavelmente maculada pelo vício de ilegalidade, mostrando-se, pois, imprestável para servir de fundamento para o cálculo dos preços de transferência.

Por outro lado, a metodologia utilizada pela impugnante no cálculo do preço-parâmetro com base no método PRL60 encontra-se absolutamente regular, eis que em estrita consonância com o artigo 18, inciso III, da Lei nº 9.430/96.

Por conseguinte, não procede a autuação fiscal no tocante à exigência de IRPJ e CSLL decorrente do ajuste efetuado pela fiscalização a partir da correção do preço-parâmetro com base na IN SRF nº 243/2002, devendo ser julgada totalmente improcedente nesse ponto.

Da ilegalidade da inclusão dos valores de frete, seguro e Imposto de Importação no preço praticado:

A autuação fiscal baseia-se, ainda, na alegação de que a impugnante não poderia ter calculado os preços praticados, para fins de comparação com os preços-parâmetro, tendo como base os valores das importações FOB, isto é, sem considerar os valores de frete e seguro, e com a exclusão do Imposto de Importação, eis que essas deduções não seriam permitidas pela legislação.

Ocorre que a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 18, § 6º, diz que os valores do frete, do seguro e dos tributos na importação integram o custo que formará o preço-parâmetro, “para efeito de dedutibilidade”.

Fosse a intenção do legislador incluir o valor do frete, do seguro e dos tributos incidentes na importação na previsão de cálculo pelos

métodos PIC, CPL e PRL, seria suficiente que dissesse que os respectivos preços integrariam o valor do bem para determinação do preço por qualquer um desses métodos.

Portanto, a interpretação que confere sentido lógico à expressão "para efeito de dedutibilidade" é aquela que aduz estar incluído no custo dedutivo o valor do frete, do seguro e dos impostos incidentes na importação, e não que aqueles preços deverão ser adicionados ao custo de importação para efeito de comparação ou de preço-parâmetro.

Deve-se ter em mente que o preço-parâmetro constitui uma presunção legal, e, em função disso, os elementos que devem ser considerados em sua composição dependem de expressa previsão em lei. Não pode a Receita Federal, a partir de interpretação econômica, inserir um novo elemento na composição do preço-parâmetro, sob pena de estar exigindo tributo sem base em lei.

O raciocínio da fiscalização é o seguinte: como os valores a título de frete, seguro e imposto de importação devem se agregar ao preço-parâmetro, também deverão o ser em relação ao preço de comparação, sob pena de desvirtuar o cálculo do ajuste na apuração do lucro real.

Ocorre que não existe disposição expressa em lei determinando a inclusão desses valores, mas sim mera previsão em instrução normativa, o artigo 4o, § 4o, da IN SRF 243/2002.

A redação do §6º do artigo 18, da Lei nº 9.430/96 não permite a ilação de que os valores a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação serão incluídos no preço-parâmetro, e, menos ainda, que também o serão no preço praticado, para fins de comparação. Quem determina isso é unicamente uma instrução normativa (IN SRF nº 243/2002, artigo 4º, § 4º), sem amparo em qualquer previsão legal.

Em adição, deve-se considerar que o objetivo do controle dos preços de transferência é monitorar as transações entre empresas vinculadas, tendo em vista que o lucro nelas pode ser eventualmente distorcido, através da conferência artificial de preços em operações de importação ou de exportação, em detrimento da arrecadação tributária nacional.

Toda essa sistemática de controle, porém, só possui sentido se aplicada às transações entre partes vinculadas, e não em relação a operações contratadas de forma independente, como é o caso do frete e do seguro, que se sujeitam a condições normais de mercado.

Não há porque se falar em verificação da adequação dos preços praticados nas operações de frete ou de seguro e muito menos na cobrança de tributos na importação eis que estes preços já são fixados de forma independente, inexistindo, portanto, o risco de serem eventualmente distorcidos pelas partes. Logo, esses valores encontram-se excluídos do controle de preços de transferência e, portanto, não devem compor o preço apurado pela impugnante.

Ressalte-se que, em recente julgamento, a Primeira Turma da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferiu decisão afastando a obrigatoriedade da inclusão dos serviços de frete e seguro no custo do preço do produto importado para efeito do controle fiscal de preço de transferência.

Dessa forma, não restam dúvidas que, ao utilizar o preço FOB na composição dos preços praticados, sem adição dos tributos incidentes na importação, a impugnante não incorreu em qualquer irregularidade, mas sim conferiu correta interpretação ao disposto no artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, razão pela qual se demonstra absolutamente infundada a exigência fiscal nesse teor.

Da necessária retificação do lançamento para inclusão do ajuste apurado pela impugnante ao calcular os ajustes totais aos quais a impugnante estaria sujeita, por conta da aplicação da metodologia de cálculo que entendeu ser correta, a fiscalização deixou de considerar o valor a título de ajuste apurado pela empresa, ao argumento de que não teria sido oferecido à tributação do IRPJ nem da CSLL, conforme se verificou da Ficha 9A, linha 7, da DIPJ do ano-calendário de 2007.

Ocorre que a informação contida na DIPJ a que teve acesso a fiscalização não está correta. Com efeito, como é possível observar das anexas cópias do LALUR, acompanhadas dos anexos comprovantes de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no ano-calendário de 2007, a impugnante apurou e recolheu naquele ano um ajuste total no valor de R\$ 1.640.208,99.

Este valor acabou não constando da DIPJ entregue à fiscalização, eis que, por ter se sujeitado a sucessivas fiscalizações, a impugnante esteve impedida de efetuar qualquer alteração naquele documento e, por um lapso, acabou entregando à autoridade autuante o documento sem a devida retificação.

Referido equívoco, todavia, não impede o reconhecimento de que a impugnante de fato apurou e ofereceu à tributação o valor de R\$ 1.640.208,99, a título de ajuste decorrente de preços de transferência no ano-calendário de 2007, como demonstram os anexos documentos.

Aliás, embora o ajuste não tenha constado da Ficha 9A da DIPJ entregue à fiscalização, o referido montante foi declarado na Ficha 17, que trata do cálculo da CSLL apurada no mesmo período. Portanto, tivesse a autoridade fiscal analisado diligentemente aquele documento, bem assim o LALUR e os comprovantes de arrecadação do período, teria chegado à conclusão de que a impugnante de fato apurou e recolheu o ajuste referente aos preços de transferência, ainda que através de metodologia com a qual não concordasse.

Impõe-se, portanto, que, na remota hipótese de manutenção da metodologia de cálculo defendida pela fiscalização, seja ao menos abatido da base tributável o ajuste de R\$ 1.640.208,99, devidamente oferecido à tributação, reduzindo-se, por consequência a base de cálculo

sobre a qual foi apurada a exigência fiscal de R\$ 11.126.750,12 para R\$ 9.486.541,12.

DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer a impugnante que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração.

Subsidiariamente, requer seja ao menos deduzido do valor apurado pela fiscalização a título de ajuste total o montante de R\$ 1.640.208,99, apurado no LALUR e oferecido pela impugnante à tributação no ano-calendário de 2007, reduzindo-se, por consequência, a base de cálculo sobre a qual foi apurada a exigência fiscal de R\$ 11.126.750,12 para R\$ 9.486.541,12.”

O acórdão recorrido julgou procedente em parte a impugnação, exonerando parcialmente a CSLL, pelos motivos sintetizados na ementa reproduzida acima. No tocante ao ajuste a título de preços de transferência para a formação do lucro real (IRPJ) que já teria sido realizado anteriormente pela Contribuinte, o acórdão não acolheu os argumentos da Contribuinte, sob o fundamento de que “o supracitado ajuste não consta da Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real), linha 07 (Ajustes Decorr. Métodos Preços de Transferências) da DIPJ/2008, apesar de constar do LALUR apresentado pela impugnante (fls. 2427/2433), Parte A (Registro dos Ajustes do Lucro Líquido do Exercício), Balancete de Suspensão relativo a dezembro/2007). E conclui:

Ocorre que o lucro real apurado no LALUR, de R\$ 19.426.253,69 (fl. 2432), considerando esse ajuste, não pode ser validado, pois não encontra respaldo nem na DIPJ (no qual, conforme mencionado, não consta o ajuste da contribuinte), nem nas DCTFs, nem nos comprovantes de pagamento juntados pela contribuinte (fls. 2573/2598).

O lucro real indicado no LALUR, de R\$ 19.426.253,69, levaria à apuração de IRPJ no montante de R\$ 4.832.563,42 (15% sobre a base de cálculo + 10% de adicional sobre o que excedeu R\$ 240.000,00), ao passo que os pagamentos totalizam apenas R\$ 4.799.159,44. Não justificando a contribuinte essa diferença, não há como identificar o que foi e o que não foi efetivamente considerado na apuração do tributo.

Dessa forma, considerando que o ajuste da contribuinte (R\$ 1.640.208,99) não consta da Ficha 09A da DIPJ/2008 e que o lucro real constante do LALUR não pôde ser validado, há que se concluir que a contribuinte não comprova o oferecimento à tributação do referido montante, que deve, portanto, ser desconsiderado, de modo a se entender correta, quanto ao IRPJ, a apuração da matéria tributável pela fiscalização (R\$ 11.126.750,12), mantendo-se a autuação correspondente.

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte **(a)** suscita preliminar de nulidade do acórdão recorrido, sob o fundamento de este (acórdão) não teria analisado os argumentos sobre a ilegalidade da Instrução Normativa n. 243/02; e **(b)** no mérito, reproduz as razões de impugnação no tocante **(i)** à legalidade da metodologia de cálculo do PRL60 utilizada; **(ii)** à legitimidade da exclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação do valor do preço praticado; e, subsidiariamente, **(iii)** à necessidade de que seja considerado o

valor do ajuste anteriormente apurado pela Contribuinte para fins de apuração do IRPJ, no valor de R\$1.640.208,99.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele se toma conhecimento.

(i) Preliminarmente: nulidade do acórdão recorrido

Insurge-se a Contribuinte contra a não apreciação pela instância *a quo* da legalidade da metodologia de cálculo PRL60 instituída pela Instrução Normativa nº 243/02. Segundo a Contribuinte, o Colegiado a quo não poderia se furtar da análise da legalidade da Instrução Normativa nº 243/02, uma vez que somente lhe seria defeso se manifestar acerca da inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Em que pesem os argumentos da Contribuinte, o ato normativo impugnado é de observância obrigatória por parte dos auditores fiscais da Receita Federal do Brasil, conforme dispõe o art. 116, III, da Lei nº 8.112/901, bem como pelas Delegacias Regionais de Julgamento da RFB, conforme disposto no art. 7º da Portaria MF nº 58/062.

Rejeita-se, pois, a preliminar de nulidade.

(ii) Mérito

1. Da legalidade da metodologia de cálculo PRL60 prevista na IN SRF 243/02

A legalidade (ou não) do método de cálculo denominado “PRL60” estabelecido pela Instrução Normativa nº 243/02, em face do art. 18, II, alínea “d”, “1”, da Lei nº 9.430/96, tem sido largamente discutida no âmbito deste Conselho, embora não haja, até a presente data, consenso a respeito do tema.

Dentre as decisões proferidas pelo CARF, merece destaque o acórdão proferido nos autos do Processo Administrativo nº 16643.000070/2009-89 (Acórdão nº 1302-001.164), da lavra do ilustre Conselheiro Eduardo de Andrade, o qual, de forma criteriosa, analisou a questão, orientando o seu voto no sentido de que o método de cálculo do PRL60 introduzido pela Instrução Normativa SRF nº 243/02 não ocasionou majoração do tributo e não contraria o disposto no art. 18, II, alínea “d” da Lei nº 9.430/96.

¹ “Art. 116. São deveres do servidor:

(...)

III - observar as normas legais e regulamentares;”

Segundo citado acórdão, o art. 18, inciso II, alínea “d” da Lei nº 9.430/96 **comportaria duas interpretações possíveis**, as quais, por sua vez, possibilitariam a utilização de duas metodologias de cálculo distintas, sendo a denominada “segunda interpretação” a que melhor atenderia à finalidade do controle dos preços de transferência. Nesses termos, conclui:

“Assim, também pelo viés finalístico, agora nesta análise mais aprofundada, vê-se que a melhor interpretação dada ao art. 18 é aquela que decorre da 2ª interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, que seguiu adotada pela IN SRF nº 243/02, na qual a expressão “diminuídos” relaciona-se tanto à expressão “da margem de lucro de...” quanto à expressão “e do valor agregado no País”. Como consequência, a 2ª interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96 é preferível à 1ª interpretação.

Além disso, o preço parâmetro que se obtém da fórmula veiculada pela IN SRF nº 243/02, como visto acima, é sempre superior àquele fornecido pela 2ª interpretação da Lei nº 9.430/96, sendo, portanto, mais benéfico ao contribuinte, não dando azo, por consequência, à arguição de ilegalidade por violação ao princípio da legalidade tributária.”

Tal voto, pela coerente metodologia de abordagem, tem sido utilizado como referência na análise da questão.

Contudo, em que pese a excelência do estudo efetuado no acórdão, pede-se vênia para discordar de alguns de seus fundamentos e conclusão.

Não impressiona o fato de o texto de lei (no caso, art. 18 da Lei n. 9.430/96) comportar potencialmente duas ou mais interpretações. Ao contrário, são raros os textos legais que são unívocos. Prova inequívoca de tal assertiva é a constante mutação de jurisprudência sobre temas submetidos aos órgãos de julgamento e a quantidade de decisões que são proferidas “por maioria de votos” por Cortes judiciais e administrativas, tendo cada julgador uma interpretação distinta de um mesmo texto legal.

A questão relevante é saber qual é a interpretação *mais adequada* ao texto legal, de acordo com critérios jurídicos, que levará a resultados conformes com o ordenamento jurídico. Será essa a interpretação que, com o passar do tempo e a evolução da jurisprudência, se tornará a interpretação *corrente* da lei. **Para se admitir uma nova interpretação do texto de lei não basta que ela seja possível**, conforme demonstrado pelo Acórdão nº 1302-001.164, mas é necessário que ela (nova interpretação) não produza “*resultados indesejados de acordo com a realidade dos fatos e com os valores consagrados no ordenamento*”. Nesse sentido, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça. *Verbis*:

“RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO. EMBARGOS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PRECLUSÃO. COISA JULGADA. LIQUIDAÇÃO. PERÍCIA. ATUALIZAÇÃO DO DÉBITO. CRITÉRIOS RAZOÁVEIS.

6. Havendo duas interpretações possíveis e válidas, cabe ao Judiciário escolher, dentre elas, a que guarde maior pertinência com o sistema jurídico, afastando a que leve a resultados visivelmente indesejados de acordo com os valores consagrados no ordenamento.” (REsp 1167563/RS, Rel. Ministra

NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 18/10/2013)

A discussão a ser desenvolvida exige que o exegeta se valha de técnica interpretativa adequada. Para solucionar eventuais atecnia na elaboração da norma jurídica, o intérprete deve se valer primeiramente da interpretação literal mais próxima possível, buscando também, quando necessário, se valer de outras técnicas de interpretação como a ontológica e a teleológica. Por relevante, fixa-se uma primeira premissa: qualquer que seja a interpretação dada ao texto de lei (ou, em outros termos, qualquer correção que se faça para suprir a atecnia legislativa), esta (interpretação) jamais poderá levar a resultados “impossíveis ou absurdos”, não passíveis de confirmação empírica.

Para a solução do caso, propõe-se tratar **(i)** da análise sintática do art. 18 da Lei n. 9.430/96; **(ii)** da interpretação ontológica da norma; **(iii)** da interpretação teológica do PRL60%; e **(iv)** do conceito de valor agregado.

A. Análise sintática do art. 18, II, alínea “d” da Lei nº 9.430/96 e sua interpretação lógica

Dispõe o art. 18, II, alínea “d” da Lei nº 9.430/96:

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

(...)

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: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

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; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)” (grifou-se)

Por sintetizar com precisão o problema gramatical da norma, vale-se de trecho do Acórdão nº 1302-001.164, *verbis*:

“O dispositivo impõe como limite para a dedutibilidade de custos, despesas e encargos incorridos em operações de importação o preço determinado pelo método PRL 60. O problema surge ao se examinar a composição deste preço, determinado pelo método PRL 60. Isto porque a

redação da alínea “d” dada pela Lei nº 9.959/2000 propicia duas interpretações para sua composição.

De forma geral, o preço determinado pelo método PRL60 será a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da margem de lucro de sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

Da leitura, vê-se que não há dúvida quanto ao fato de que o preço dado pelo método PRL60 é dado pela média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da margem de lucro de sessenta por cento. A questão é sobre qual base deverá ser calculada esta margem. Há duas possíveis interpretações dadas pelo dispositivo. Assim, a margem de sessenta por cento deverá ser calculada:

a) sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (do preço) do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (inserção e grifos meus); ou

b) sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores.

A primeira hipótese é a mais óbvia e é a que deriva inicialmente da leitura do dispositivo. Isto, porquanto há quatro alíneas, sendo claro que cada uma delas fornece uma rubrica a ser diminuída da média aritmética dos preços de revenda dos bens e direitos. Neste sentido, a margem de 60% seria aplicada sobre o preço líquido de revenda (deduzido dos valores referidos nas alíneas “a”, “b” e “c”) e sobre o preço do valor agregado no País.

A interpretação, assim feita, envolve um primeiro esclarecimento. Ou se pressupõe oculta a expressão “preço do” anteposta à expressão “valor agregado” no País, ou se reconhece erro gramatical no texto.

Isto porque, caso não estivesse tal expressão oculta, a redação, então, deveria ser “sobre o preço de revenda... e (sobre) o valor agregado no País”. Mas o dispositivo manteve a partícula “do” ao invés da partícula “o”, impedindo a concordância.

Por outro lado, ao se analisar o conteúdo da expressão “do preço”, como necessariamente anteposta à expressão “e (do preço) do valor agregado”, há de se concluir, finalmente, pelo erro gramatical do texto legal, já que ela, além de agregar-se desnecessariamente a uma expressão simples (“valor agregado”), a qual já possui conteúdo semântico completo, em nada a altera. De fato, a expressão “preço do valor agregado” em nada dista, sob ponto de vista semântico, da expressão “valor agregado”, posto que a palavra “valor” já pressupõe uma que equivalência a parâmetros de mercado (que é justamente a função do preço).

Ainda assim, não se impõe abandonar esta interpretação, sem que se aprofunde nela, eis que são diversos os exemplos que temos na legislação de atecnia legislativa, impondo-se extrair do texto legal sua essência deôntica, uma vez compreendido o erro gramatical.

Finalmente, há de se concluir que o preceito legal, adotada esta interpretação, embora envolva conceitos que não prescindem de um esclarecimento conceitual (v.g., o de valor agregado no País) pode ser perfeitamente reduzido, pelo processo de formalização, a uma fórmula matemática, eis que esta foi a legítima intenção do legislador, já que do contrário teria criado uma norma estéril, impossível de ser aplicada.

Assim, pode-se perfeitamente chegar a uma expressão que tem no seu primeiro membro o preço determinado pelo método PRL60 e no segundo membro a composição deste preço. Em linguagem matemática:

$$PP = PLV - 60\% \times (PLV - VA) \text{ (grifou-se)}$$

Não há como negar que a redação do referido dispositivo está eivada de vício técnico formal ao dispor que a margem de sessenta por cento é “calculada sobre o **preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País**”.

A conexão “e” e a preposição+artigo “do” não fazem sentido juntas sobre o ponto de vista sintático, pois se “valor agregado no País” fosse objeto indireto do verbo “deduzir”, não se faria necessário o conectivo “e”. Na hipótese de “valor agregado” ser objeto indireto do verbo “calcular”, não seria necessária a preposição+artigo “do”, tendo de ser ainda efetuada a inclusão preposição+artigo “sobre o” antes de “valor agregado” para alcançar este fim.

A análise sintática da oração demonstra evidente erro formal na redação do dispositivo.

Considerando que o art. 18 da Lei Complementar nº 95/98 determina que “*eventual inexatidão formal de norma elaborada mediante processo legislativo regular não constitui escusa válida para seu descumprimento*”, deve o julgador, especialmente em matéria tributária – em que prepondera o princípio da estrita legalidade – se valer de técnica adequada a fim de atribuir ao dispositivo a interpretação lógica mais próxima de sua redação, o que implica opção de leitura (interpretação) que resulte na supressão ou inclusão do menor número de elementos possíveis para que o dispositivo se torne inteligível e lógico.

Aduz o Acórdão nº 1302-001.164 que a interpretação “mais lógica” (mas não a melhor), a qual denominou de “primeira interpretação”, seria aquela em que “valor agregado” seria uma locução adjetiva do substantivo “preço”, o qual por sua vez seria objeto indireto do verbo “calcular”. Nesta hipótese, a lei haveria ocultado a expressão “sobre o preço” de sua redação, a qual foi incluída naquele raciocínio para que o dispositivo fizesse sentido.

Desta forma, o dispositivo ficaria com a seguinte redação: “sessenta por cento, calculada sobre o **preço de revenda** após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores **e (sobre o preço) do** valor agregado no País, na hipótese de bens importados **aplicados à produção**”.

Diante desta interpretação, o Acórdão nº 1302-001.164 deduziu a seguinte fórmula matemática, onde PP é o Preço Parâmetro, PLV é o Preço Líquido de Venda e VA é o Valor Agregado no país:

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

A segunda interpretação possível sugerida no Acórdão nº 1302-001.164 seria no sentido de considerar “Valor Agregado” (VA) como uma dedução direta do “Preço Líquido de Venda” (PLV), não fazendo parte do cálculo da margem dos sessenta por cento, constituindo-se uma quinta alínea (alínea “e”) do art. 18, II da Lei nº 9.430/96. Confira-se:

“A segunda interpretação que pode ser dada ao dispositivo legal em análise (inciso II, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000) parte do pressuposto de que a expressão contida na alínea “d” do inciso II, “e do valor agregado no País”, complementa a expressão “diminuídos”, que está no corpo do inciso II. Assim, a margem de lucro de 60% seria calculada tão somente sobre o preço líquido de revenda e **haveria implícita uma quinta alínea (“e”), que conteria um valor (o valor agregado no País) a ser diminuído da média aritmética dos preços de revenda dos bens e direitos.**

De acordo com esta expressão, o preceito legal afirmaria que o preço dado pelo método PRL60 seria definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos de 5 rubricas:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores;
- e) do valor agregado no país.

Assim, utilizando-se das mesmas rubricas acima definidas, esta prescrição poderia ser reduzida à seguinte expressão matemática:

$$PP = PLV - 60\% PLV - VA” \text{ (grifou-se)}$$

Com a devida vênia, a segunda interpretação proposta não é razoável sob o ponto de vista de técnica legislativa. A expressão “do valor agregado no país” está inserida entre duas expressões “sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores” e “na hipótese de bens importados aplicados à produção”. Ou seja, remover a expressão e atribuí-lo a uma nova alínea seria medida drástica, desconfigurando a metodologia de interpretação prevista na legislação complementar.

Além disso, é inverossível que o legislador tenha cometido erro tão grave de redação como este, pois:

- (i) a alínea “d” foi alterada pela Lei nº 9.959/00, a qual criou dois itens para a referida alínea, quais sejam, o item “1” que trata dos bens importados

aplicados à produção e o item “2” que trata dos demais bens. Caso o erro tivesse sido de fato a não segregação da expressão “valor agregado no país” em uma nova alínea em virtude de uma atecnia legislativa, a referida expressão estaria geograficamente localizada no final do item “2”, ou ainda, em um eventual item “3” e não no meio de duas expressões do item “1”; e

(ii) tratar a expressão “valor agregado no país” em um nova alínea teria duas possíveis implicações, quais sejam (a) **deduzir do cálculo do preço parâmetro na simples revenda de bens o valor agregado no País**, o que não faz nenhum sentido, por se tratar de revenda e não produção, ou (b) **aplicar o percentual de 60% também para o caso de revenda de bens**, eliminando-se o percentual de 20%, previsto expressamente no item 2 da referida alínea “d” do art. 18, II do Lei nº 9.430/96.

E mais. Além de imprópria do ponto de vista da técnica legislativa, a segunda interpretação proposta ao dispositivo certamente não seria a mais adequada por resultar em resultados impossíveis de serem confirmados empiricamente.

Partindo da intuitiva premissa de que o VA compõe o PLV, caso o VA fosse superior a 40% do PLV, o preço parâmetro seria negativo, o que seria solução inadmissível de acordo com a própria nomenclatura do método “Preço de Revenda menos o Lucro”. Ou seja, apurar um preço parâmetro negativo seria dizer que o lucro ou, no caso, o prejuízo, foi superior a 100% do custo, o que é uma solução impossível, pois a empresa teria que pagar para o cliente para vender o seu produto, o que é ilógico.

Desde já se diga que o artigo somente comporta apenas uma interpretação adequada, sendo a atecnia legislativa resolvida de forma simples e mediante a mera supressão da preposição “de”, remanescendo o artigo “o” (“do” = “de” + “o”), ou se preferir, eliminando-se letra “d” que não deveria constar da redação da lei. Ou seja, com a supressão de apenas uma letra a redação faz pleno sentido, conforme se demonstrará.

Suprimindo-se a letra “d” da expressão “do valor agregado”, ter-se-ia a expressão “o valor agregado”, restando o referido dispositivo 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 **o valor agregado** no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

Neste caso, “o valor agregado no País” seria, assim como a expressão “os valores referidos nas alíneas anteriores”, objeto direto do verbo deduzir, o qual, no sentido de “abater, descontar, subtrair etc.” é um verbo transitivo direto ou indireto.

Veja-se que a simples supressão de uma letra promove sentido ao dispositivo, o que parece ser a alteração com a menor supressão/inclusão de elementos e que corresponde exatamente ao efeito que a norma pretendeu produzir.

Seguindo a linha do Acórdão nº 1302-001.164, a redução desta interpretação a uma fórmula matemática, resultaria na seguinte equação:

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

Note-se que esta equação é exatamente a mesma deduzida pelo Acórdão nº 1302-001.164 no que denominou “primeira interpretação do art. 18 da Lei 9.430/96”.

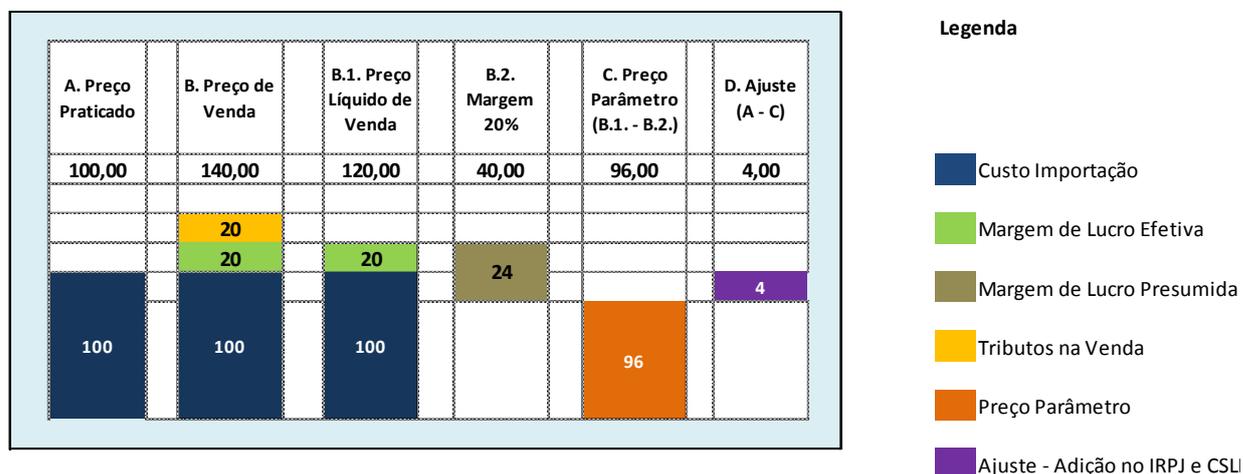
Diante de todo o exposto, conclui-se nessa parte que (i) de fato, há uma atecnia na redação do art. 18, II, alínea “d” da Lei nº 9.430/96; e que (ii) tal a atecnia pode ser facilmente resolvida suprimindo-se a letra “d” da preposição+artigo “do”, a fim de que permaneça somente o artigo “o”, sendo a expressão “o valor agregado no país” objeto direito do verbo deduzir, podendo-se resumir o cálculo do preço parâmetro na seguinte equação matemática: $PP = PLV - 60\% \times (PLV - VA)$; (iii) citada interpretação é adequada por não apresentar, a priori, resultados “impossíveis” e por não demandar a consideração de uma nova alínea no nova alínea do art. 18, II da Lei nº 9.430/96, que desnaturaria o próprio método de aferição do preço parâmetro.

B. Interpretação Ontológica do art. 18, II, “d” da Lei nº 9.430/96

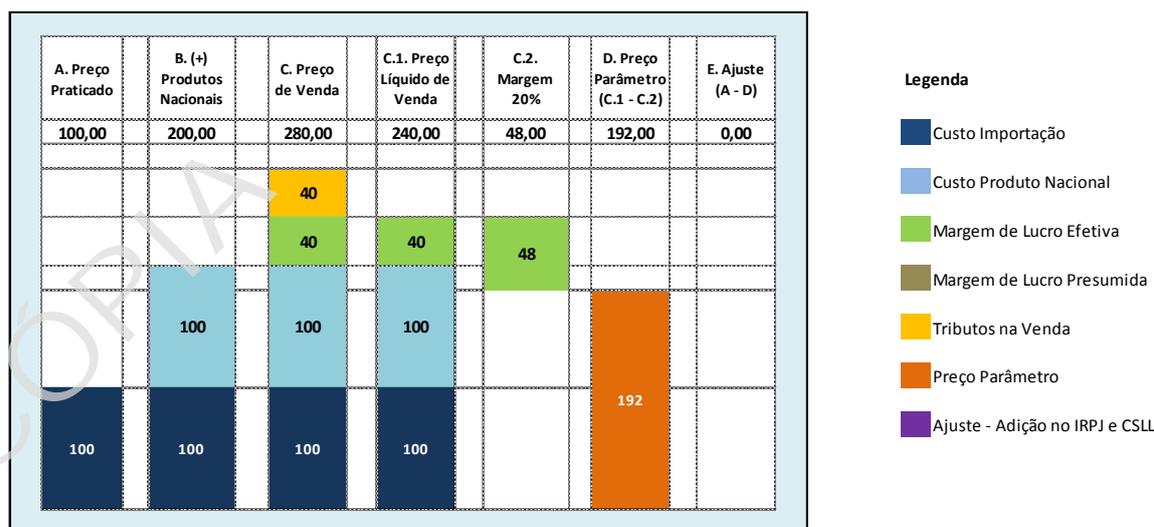
Pretende-se neste tópico expor e demonstrar a *ratio legis* da norma, no sentido de provar a razão que levou o legislador a criar uma metodologia de cálculo específica para a importação de produtos aplicados ao processo industrial.

Até o advento do referido método (PRL60%), pela Lei nº 9.959, de 2000 vigia o método PRL20 para todos os casos (revenda e produção). Desta forma, utilizando-se o mesmo método para os casos de produção e de revenda, os cálculos podem ser demonstrados da seguinte forma:

a. Revenda



b. Produção



Nesses exemplos, pretende-se evidenciar que a utilização do método PRL 20% para ambos os casos, sem nenhuma diferenciação da metodologia de cálculo, promovia distorções. Na hipótese dos quadros acima, a empresa importou a mercadoria por R\$ 100,00, ao qual se nominou como “preço praticado”.

Na primeira hipótese demonstrada acima (item “a”), a empresa efetuou a importação para a simples revenda, acrescentado ao valor de venda, líquido dos tributos, o valor de R\$ 20,00, o que representa uma margem de 16,67% de lucro. Assim, importou a R\$ 100,00 e vendeu a R\$ 120,00 (valor líquido dos descontos e tributos na venda). A aplicação do cálculo PLR20 resultou, neste caso, em um preço parâmetro de R\$ 96,00 e um ajuste de R\$ 4,00.

Por sua vez, no segundo caso, a empresa efetuou importação de produto no valor de R\$ 100,00, o qual foi utilizado como insumo na produção de outro bem, tendo sido agregado ao valor da importação o custo de produtos e serviços nacionais, no valor de R\$ 100,00. Portanto, o custo da mercadoria passou a ser de R\$ 200,00, composto de R\$ 100,00 de produtos importados e R\$ 100,00 de produtos nacionais (50% do custo total).

Sobre o referido custo a empresa aplicou a mesma margem de lucro de 16,67% utilizada no primeiro exemplo. Utilizando-se o método do PRL20 neste caso, o preço parâmetro calculado foi de R\$ 192,00, não tendo sido apurado o ajuste, pois o preço parâmetro foi maior do que o preço praticado.

A diferença entre os preços parâmetros de R\$ 96,00, no primeiro caso, e R\$ 192,00, no segundo, é de R\$ 96,00, o representa justamente o valor de 80% (1 – margem de 20%) do custo do produto nacional acrescido da respectiva margem. No exemplo, seria 80% R\$ 120,00, que é o resultado da soma do custo do produto nacional (R\$ 100,00) acrescida da respectiva margem de lucro de R\$ 20,00.

Desta forma a diferença de R\$ 96,00 pode ser composta da seguinte forma:

Parcela	Valor
---------	-------

80% do valor do custo nacional de R\$ 100,00	R\$ 80,00
80% da margem de lucro correspondente ao custo nacional (margem de lucro de 16,67%) de R\$ 20,00	R\$ 16,00
Total	R\$ 96,00

Como dito, havia evidente distorção no cálculo do PRL20, pois caso o importador apenas revendesse o produto importado, este estaria sujeito ao ajuste, enquanto que, se o produto importado fosse aplicado à produção e vendido com a mesma margem de lucro, a importação não estaria sujeita ao ajuste de preços de transferência, o que não representa o objetivo *arms length*, pois para um mesmo produto importado, de um mesmo fornecedor, pela mesma margem de lucro, foram atribuídos dois preços parâmetro diferentes.

Diante desse injusto tratamento, o legislador decidiu alterar a metodologia de cálculo do PRL para os casos em que o produto importado fosse utilizado como insumo na indústria nacional.

Para resolver tal distorção, bastaria o legislador isolar a participação do produto importado no valor de venda do produto final, mediante a aplicação do percentual do custo importado no custo total sobre o valor de venda do produto. Uma vez isolado o valor de venda apenas do produto importado, aplicar-se-ia a mesma margem presumida de 20% sobre referido valor, resultando no preço parâmetro³.

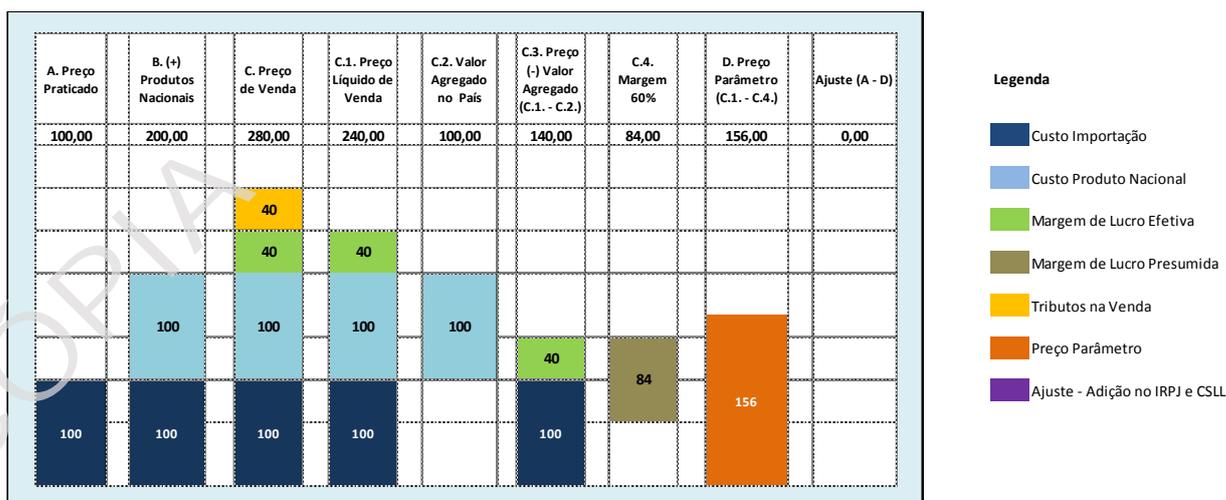
Contudo, o legislador, com a edição da Lei nº 9.959/00 optou criar um método específico para o cálculo do preço parâmetro, qual seja, a utilização **de uma margem de 60%** e não mais de 20% com a permissão de **deduzir do preço de venda**, para fins de aplicação da margem, o **valor agregado no país** (conforme interpretação dada acima).

A expressão “valor agregado no país”, conforme será demonstrado mais adiante, corresponde tão somente ao custo dos produtos e serviços nacionais agregados ao produto final e não à respectiva margem de lucro (“Mark up”).

Portanto, o caminho adotado pelo legislador foi criar uma presunção de margem de lucro específica para o caso de produção, a fim de compensar a margem de lucro do valor agregado no país, razão pela qual a referida margem passou de 20% para 60%, permitindo-se a dedução do valor agregado no país.

No exemplo a seguir, a aplicação do PRL60 ainda não reflete com exatidão o preço parâmetro calculado no item a, acima. Confira:

³ Note-se que o que seria adequado fosse considerado o percentual de 20%, torna-se inadequado quando se elege o percentual de 60%, tal como procedido pela IN-SRF 243/2003. Esse aspecto será melhor tratado a seguir.



Veja-se que, ainda neste exemplo, a margem de lucro aplicada ao produto final (custo da importação acrescido do custo nacional) foi a mesma do primeiro exemplo (16,67%). Contudo, a aplicação do PRL60 ainda retornou um valor de preço parâmetro diferente daquele no PRL20.

Esta distorção ocorre pois o legislador, para criar a presunção da margem de lucro de 60%, criou uma presunção também de quanto o custo do produto/serviço nacional representa do produto líquido de venda (PLV), variando de acordo com a margem de lucro aplicado ao produto.

É possível demonstrar o ponto de equilíbrio entre o preço parâmetro do PRL20 com o PRL60 mediante a seguinte prova matemática:

$$PP60 = \text{Preço Parâmetro no PRL 60\%}$$

$$PP20 = \text{Preço Parâmetro no PRL 20\%}$$

Pode-se demonstrar o PP60 de acordo com a seguinte equação:

$$PP60 = PLV - 60\% (PLV - Cp), \text{ ou}$$

$PP60 = 0,4PLV + 0,6Cp$, onde “PLV” é o Preço Líquido de Venda após descontados os descontos incondicionais, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e comissões e as corretagens pagas; e “Cp” é o custo do produto/serviço nacional, assumindo que “Valor Agregado no País” corresponde ao custo do produto e serviços nacionais, conforme se demonstrará mais adiante.

Além disso, é possível demonstrar o PRL20 de acordo com a seguinte fórmula:

$$PP20 = (PLV - Cp - MUp) - 20\% (PLV - Cp - MUp), \text{ ou}$$

$PP20 = 80\% (PLV - Cp - MUp)$, onde MUp é a margem de lucro (“Mark-up”) da produção nacional (como no PRL20 aplica-se somente na revenda do produto importado, o PLV deve excluir o custo e respectiva margem do produto nacional).

Outras premissas adotadas na prova:

$C_t = C_p + C_i$, onde C_t é o custo total do produto vendido e C_i é o custo do produto importado;

$MU_t = MU_p + MU_i$, onde MU_t é o valor da margem de lucro total do produto e MU_i é a margem do produto importado;

$$PLV = C_t + MU_t$$

$MU_p/C_p = MU_i/C_i$, considerando que o percentual de margem de lucro do produto importado é o mesmo do produto/serviço nacional.

Portanto, para que o PP20 seja igual ao PP60 é necessário que o C_p seja igual a $(2 PLV - 4MU_p)/7$, conforme demonstrado a seguir:

$$PP20 = PP60$$

$$0,8 (PLV - C_p - MU_p) = 0,4 PLV + 0,6 C_p$$

$$0,8 PLV - 0,4 PLV = 0,8 C_p + 0,8 MU_p + 0,6 C_p$$

$$0,4 PLV = 1,4 C_p + 0,8 MU_p$$

$$0,4 (C_t + MU_t) = 1,4 C_p + 0,8 MU_p$$

$$0,4 (C_t + MU_p + MU_i) = 1,4 C_p + 0,8 MU_p$$

$$0,4 (C_t + MU_i) = C_p + 0,4 MU_p$$

$$0,4 [C_t + (C_i \times MU_p)/C_p] = C_p + 0,4 MU_p$$

$$0,4 C_i [1 + (MU_p/C_p)] = C_p + 0,4 MU_p$$

$$C_p = [(0,4 PLV)/1,4] - [(0,8 MU_p)/1,4]$$

$$C_p = [(2 PLV)/7] - [(4 MU_p)/7]$$

$$C_p = (2 PLV - 4MU_p)/7, \text{ ou}$$

$$7C_p = 2PLV - 4MU_p, \text{ então}$$

$$PLV = (4MU_p + 7C_p)/2, \text{ ou}$$

$$PLV = 3,5 C_p + 2MU_p$$

Veja-se que a fórmula matemática acima é circular, ou seja uma das variáveis da fórmula depende do próprio resultado da equação, pois o C_p e o MU_p compõe o valor do PLV.

Retornando ao exemplo, para se definir o C_p tem-se, além da prova acima, a seguinte equação:

$PLV = C_p + C_i + MU_p + MU_i$, a qual parte da premissa de que o PLV é composto pela somatória do custo do produto/serviço nacional, custo de importação, margem de lucro do produto/serviço nacional e margem de lucro do produto importado.

No exemplo em análise, são utilizadas duas constantes, quais sejam: custo do produto importado (R\$ 100,00) e margem de lucro do produto/serviço nacional e importado de 16,67% ou 1/6. Assim, tem-se que:

$$PLV = C_p + C_i + MUp + MU_i$$

$$PLV = C_p + 100 + MUp + 20$$

$$PLV = C_p + MUp + 120$$

Sabe-se ainda, conforme demonstrado, que na igualdade entre PP20 e PP60, o PLV é igual a $3,5 C_p + 2MUp$, portanto:

$$3,5 C_p + 2MUp = C_p + MUp + 120$$

$$2,5 C_p + MUp = 120$$

É dado ainda que a margem de lucro tanto do produto/serviço nacional, como do produto importado, no exemplo analisado, é de 16,666% ou 1/6, portanto, tem-se que:

$$[C_p / (1 - 1/6)] - C_p = MUp$$

$$[C_p / (5/6)] - C_p = MUp, \text{ portanto}$$

$$1,2C_p - C_p = MUp, \text{ ou}$$

$$0,2C_p = MUp, \text{ ou}$$

$$MUp = 0,2C_p$$

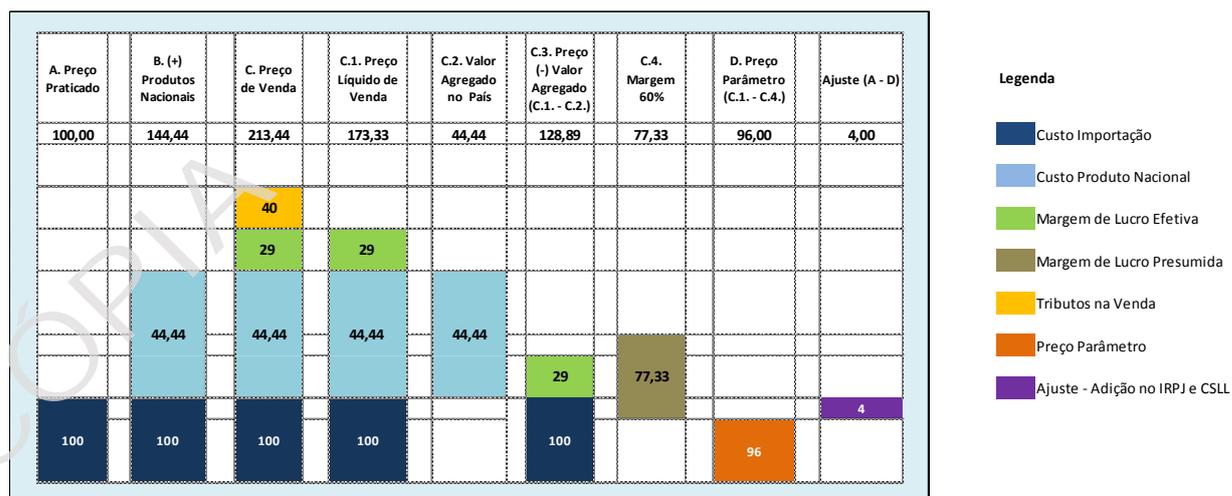
Com efeito, retornando à equação anterior, tem-se que:

$$2,5 C_p + 0,2 C_p = 120$$

$$2,7 C_p = 120$$

$$C_p = 44,4444$$

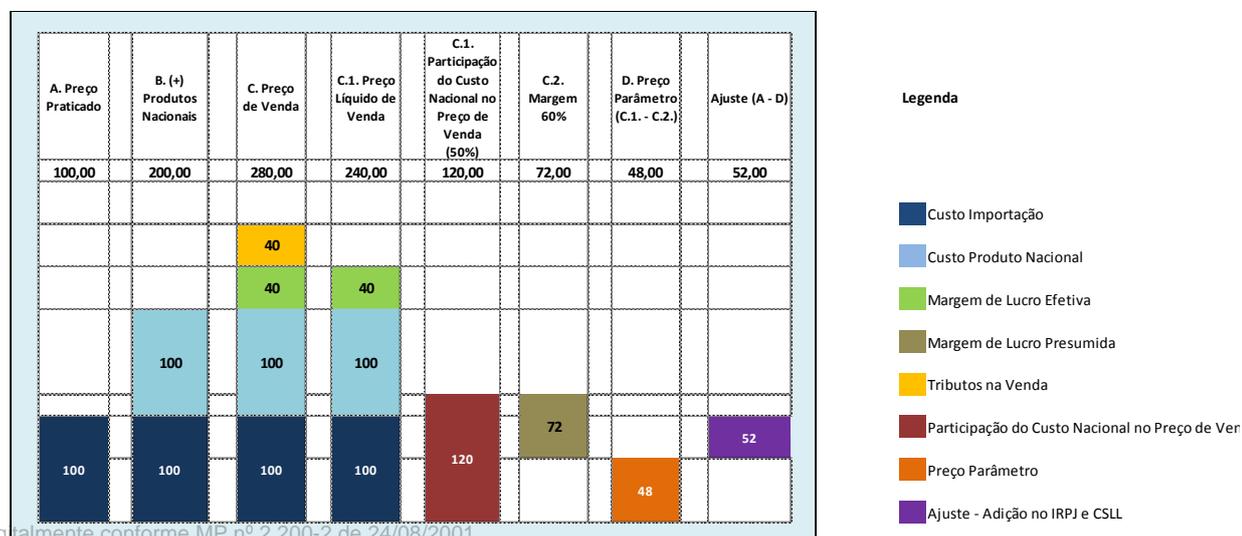
Assim, conclui-se que dadas as duas constantes (custo de importação e margem de lucro) para que o preço parâmetro calculado na revenda (PP20) seja o mesmo do preço parâmetro apurado no PRL60 (PP60), o custo do produto/serviço nacional deve ser de R\$ 44,44 e, conseqüentemente, o PLV de R\$ 173,33 (R\$144,44/1-0,166....). Confira-se:



Pretende-se demonstrar que, feito o cálculo de acordo com o prescrito na Lei nº 9.430/96 de acordo com a interpretação que se acredita ser a mais razoável, a depender do valor de custo do produto/serviço nacional agregado ao produto final, é possível se alcançar o mesmo preço parâmetro calculado para o caso de revenda (PRL20), considerando como constantes os valores de custo do produto importado (R\$ 100,00) e margem de lucro final do produto de 16,67% (adota-se como premissa que o percentual da margem de lucro do produto nacional e importando são os mesmos).

Frise-se, ao criar o PRL, o legislador não apenas presumiu uma margem de lucro, mas também o valor do custo/produto nacional, a qual pode variar a depender da margem de lucro praticada.

Em contrapartida, a fórmula prescrita na Instrução Normativa nº 243/02, independentemente do custo do produtos/serviços nacionais, sempre retorna, para as constantes “custo do produto importado” e “margem de lucro”, um preço parâmetro inferior àquele calculado no PRL20 (exemplo do item a) e, por seguinte, um ajuste maior, onerando indevidamente o contribuinte. Confira-se:



No exemplo supra, notadamente, a fórmula da Instrução Normativa nº 243/02 retornou um preço parâmetro inferior àquele calculado no item “a”, mesmo aplicando a mesma margem de lucro da revenda. Enquanto que, na revenda, o preço parâmetro calculado foi de R\$ 96,00, na importação para a produção o preço parâmetro foi de R\$ 48,00, ou seja, uma diferença de R\$ 48,00, que representa justamente 40% (diferença entre a margem de 20% e 60%) do valor do preço líquido de revenda do produto importado.

Ou seja, pode-se afirmar que a fórmula da Instrução Normativa nº 243/02, independente do custo dos produtos e serviços agregados no país, nunca retornará um valor de preço parâmetro idêntico ao cálculo do PRL20 (considerando o mesmo custo de importação e a mesma margem de lucro).

Portanto, o propósito de equalizar uma situação de injustiça que se verificava antes da edição da Lei nº 9.959/00 não é atingido se a fórmula da Instrução Normativa nº SRF 243/02 for aplicada.

Dispõe o art. 108, IV do CTN que a interpretação da legislação tributária será efetuada de acordo – e nesta ordem – com: **(i)** a analogia; **(ii)** os princípios gerais do direito; **(iii)** princípios gerais do direito público; e **(iv)** a equidade.

Estando impossibilitado o exegeta de aplicar a analogia, os princípios gerais do direito e os princípios gerais do direito público, este deve aplicar a equidade. A equidade exige que o cálculo do preço parâmetro calculado para o produto revendido seja o mesmo aplicado para o produto aplicado no processo produtivo, se o valor do produto importado e a margem de lucro forem as mesmas.

Portanto, a fórmula mais equânime é aquela prevista no art. 18, II da Lei 9.430/96, conforme a primeira interpretação ora tratada, por possibilitar, a depender do custo do produto/serviço nacional, obter-se o mesmo preço parâmetro calculado no caso de revenda, conforme demonstrado acima.

C. Interpretação Teleológica da Norma

A fórmula de cálculo prescrita na Instrução Normativa nº 243/02 seria equânime caso mantivesse a aplicação da margem de 20%, pois, considerando que a referida metodologia de cálculo isola o custo e margem de lucro do produto importado, a aplicação do referido percentual sempre estaria de acordo com o cálculo do PRL para a revenda, não gerando tratamento diferenciado entre a revenda e a produção.

Considerando-se ainda que as regras de preços de transferência tem por objetivo criar parâmetros de transações entre empresas independentes, corolário do princípio *arms length*, não faz sentido aplicar-se margens de lucro presumidas diferentes – como pretendeu a Instrução Normativa SRF nº 243/02 – para produtos importados adquiridos pelo mesmo valor e vendidos com a mesma margem de lucro, simplesmente por que um passou por processo de industrialização e o outro não.

Veja-se que a metodologia de cálculo do art. 18 da Lei nº 9.430/96 não criou duas margens de lucro diferentes, mas optou por presumir não somente a margem de lucro, mas também a parcela dos produtos/serviços nacionais que comporia o produto final a ser vendido, tanto é que se a parcela dos produtos/serviços nacionais for a mesma presumida pelo

legislador, o cálculo do preço parâmetro no PRL60 seria o mesmo do cálculo no PRL20, conforme demonstrado anteriormente.

Tanto não faz sentido criar-se duas margens de lucro para a mesma situação que a metodologia de cálculo atual do PLR aplica a metodologia de cálculo prescrita na Instrução Normativa SRF nº 243/02, contudo, não há diferenciação entre margem de lucro na revenda e na produção. Confira-se:

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 ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

a) preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c; e (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

1. (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

2. (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

e) **preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea c; e a "margem de lucro", calculada de acordo com a alínea d; e** (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

(...)

§ 12. As margens a que se refere a alínea d do inciso II do caput serão aplicadas de acordo com o setor da atividade econômica da pessoa jurídica brasileira sujeita aos controles de preços de transferência e incidirão, independentemente de submissão a processo produtivo ou não no Brasil, nos seguintes percentuais: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

I - 40% (quarenta por cento), para os setores de: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

b) produtos do fumo; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

e) extração de petróleo e gás natural; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

f) produtos derivados do petróleo; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

II - 30% (trinta por cento) para os setores de: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

a) produtos químicos; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

b) vidros e de produtos do vidro; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

c) celulose, papel e produtos de papel; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

d) metalurgia; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

III - 20% (vinte por cento) para os demais setores. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

Veja-se que a diferenciação das margens de lucro se dá tão somente em função da atividade desenvolvida pelo contribuinte e não em função de o produto ser revendido ou aplicado na produção.

Portanto, o legislador, com a edição da Lei nº 12.715/2012, optou por: **(i)** aplicar, **a partir de sua edição**, o método de cálculo da Instrução Normativa nº 243/02, no sentido de isolar o custo e a margem de lucro do produto importado para fins de cálculo do preço parâmetro; e **(ii)** diferentemente da referida instrução normativa, aplicar a mesma margem de lucro presumida tanto para a produção como para a revenda.

Com efeito, com a devida vênia dos entendimentos em sentido contrário, a legislação atual do PRL aponta e corrobora com a tese da ilegalidade da Instrução Normativa nº 243/02.

D. Conceito de “valor agregado no país”

Luís Eduardo Schouri, em sua obra “Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro”, 2ª Edição, Ed. Dialética, menciona que três possíveis hipóteses podem ser atribuídas à interpretação do termo “valor agregado no país”. Confira-se:

“7.5 Aparentemente, o posicionamento mais adequado para a determinação do ‘quantum’ a ser considerado como valor agregado ao bem produzido no País (VA) poderia considerar três hipóteses:

VA = preço líquido de venda – custo do bem importado;

VA = custo total – custo do bem importado;

VA = custo de fatores locais (mão-de-obra, materiais secundários etc.)”

Transpondo-se as três opções sugeridas pelo ilustre Professor nas fórmulas matemáticas, conforme as definições já utilizadas neste voto, pode se dizer que:

VA (primeira opção) = Cp + MUp + MUi

VA (segunda opção) = Cp

VA (terceira opção) = Cp + MUp

É importante destacar que o Acórdão nº 1302-001.164 partiu da premissa de que “valor agregado no país” compreende **(i)** o custo dos bens e serviços adquiridos no país, bem como **(ii)** a margem de lucro (“mark up”) aplicada sobre este custo (terceira opção).

Contudo, é razoável dizer que o termo “valor agregado no país” se refere à segunda hipótese supra, ou seja, o custo total do produto final subtraído do valor do custo do bem importado, o que representa o custo do produto/serviço nacional, apesar de o referido doutrinador sustentar a possibilidade de interpretação de que valor agregado se referia ao preço líquido de venda subtraído do custo do bem importado (primeira hipótese).

Na legislação tributária, verifica-se a utilização do termo “valor agregado” pela Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), para fins de tributação do ICMS mediante a sistemática da substituição tributária, nos seguintes termos:

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) **a margem de valor agregado, inclusive lucro**, relativa às operações ou prestações subseqüentes.” (grifou-se)

Ora, da leitura do referido artigo, é possível inferir que o conceito de “valor agregado no país” não contempla necessariamente o conceito de “lucro”. Também é possível inferir que, caso a legislação de preços de transferência desejasse incluir o lucro no conceito de valor agregado, o faria de forma expressa, tal como o fez a referida Lei Complementar, ao dizer expressamente que “inclusive o lucro” compõe a margem de valor agregado. Assim, ao mencionar “valor agregado” sem a referência ao lucro, é legítimo dizer que a Lei nº 9.430/96 desejou não incluir a margem de lucro ou seja, “valor agregado no País” diz respeito somente ao custo dos produtos e serviços nacionais.

Obviamente, a referida Lei Complementar tem por objeto regulamentar o ICMS, tributo distinto daquele analisado no caso. Contudo, de acordo com o art. 146, III da Constituição Federal, compete à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Desta forma, não há como desconsiderar o conceito de valor agregado contido na referida lei complementar, embora aqui se trate de tributo distinto daquele regulamentado por aquela norma.

Admitir interpretar “valor agregado no País” como “custo dos produtos/serviços nacionais + lucro” implica dizer que todo o lucro (inclusive o lucro sobre os produtos importados) deveria ser considerado com “valor agregado no País”, pois todo o lucro foi agregado no país e não somente a margem de lucro dos produtos nacionais, como a Instrução Normativa SRF nº 243/02 pretendeu fazer, o que corresponde à primeira opção de acordo com o Professor Schouri. Veja-se, portanto, que a hipótese mais improvável seria considerar como valor agregado no País, o custo do produto/serviço nacional acrescido do respectivo lucro (terceira opção).

Não obstante, o resultado da metodologia de cálculo determinado pela referida instrução normativa resulta justamente na hipótese mais improvável, pois conclui que o “valor agregado” seria o custo dos produtos/serviços nacionais acrescidos da respectiva margem de lucro proporcional.

Segundo a referida instrução normativa, o cálculo deve ser efetuado da seguinte maneira:

“§ 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

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." (grifou-se)

Ao calcular a margem de lucro de 60% sobre a “participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido”, exclui-se da base, pela lógica, a participação do bem, serviço ou direito nacional no preço de venda do bem/serviço nacional. Ou seja, pode-se afirmar que se deduz da base para o cálculo da margem de 60%, justamente, o custo do bem nacional acrescido da margem de lucro proporcional.

Dessa forma, pode-se dizer que há divergência entre o cálculo prescrito na lei e o cálculo constante na Instrução Normativa nº 243/02, pois o conceito de valor agregado não é o mesmo. Confira-se:

Valor Agregado (Lei 9.430/96)	Custo do produto/serviço nacional
Valor Agregado (Instrução Normativa)	Custo do produto/serviço nacional acrescido da respectiva margem de lucro proporcional

Veja-se que, *ad argumentandum*, se admitindo a “segunda interpretação” atribuída ao art. 18 da Lei nº 9.430/96 pelo Acórdão nº 1302-001.164, pretende-se provar que somente no caso de o valor agregado ser considerado como o custo do produto/serviço nacional acrescido da respectiva margem de lucro, a fórmula da Instrução Normativa nº 243/02 resulta em um preço parâmetro superior (o que não representa majoração de tributos). Confira-se:

Premissas:

$$VA = Cp + MUp$$

PP = Preço parâmetro calculado de acordo com a “segunda interpretação” dada pelo Conselheiro Eduardo Andrade

$$PP = PLV - 60\%PLV - (Cp + MUp)$$

PP' = Preço parâmetro calculado de acordo com a Instrução Normativa SRF 243/02

$$PP' = 40\% (C_i + MU_i)$$

Outras premissas já mencionadas anteriormente:

$$C_t = C_p + C_i$$

$$MU_t = MU_p + MU_i$$

$$PLV = C_t + MU_t$$

$$MU_p/C_p = MU_i/C_i$$

Prova pretendida = PP – PP' é sempre ≤ 0

$$0,4PLV - C_p - MU_p - 0,4C_i - 0,4MU_i =$$

$$= 0,4(C_t + MU_t) - C_p - MU_p - 0,4(C_t - C_p) - 0,4(MU_t - MU_p) =$$

$$= 0,4C_t + 0,4MU_t - C_p - MU_p - 0,4C_t + 0,4C_p - 0,4MU_t + 0,4MU_p =$$

$$= -0,6C_p - 0,6MU_p \geq 0$$

$$-0,6MU_p \geq 0,6C_p$$

$$MU_p \leq -C_p$$

Considerando que, a margem de lucro ou prejuízo não pode ser inferior ao custo, tem-se que $MU_p \geq -C_p$, o que representa uma contradição, significando que sempre a expressão $-0,6C_p - 0,6MU_p$ é menor ou igual a zero.

Em suma, pode-se afirmar até aqui que **(i)** ainda que comporte inúmeras interpretações, o art. 18, II da Lei nº 9.430/96 não permite seja aplicada interpretação que leva a resultados não razoáveis e contrários ao ordenamento, **(ii)** de fato, a interpretação proposta pela IN SRF 243/2002 leva a uma fórmula que, a depender do percentual de valor agregado, resultaria em preço parâmetro negativo, o que é uma solução impossível; e **(iii)** considerar como valor agregado o custo do produto/serviço nacional acrescido da respectiva margem de lucro é a definição menos provável em relação às hipóteses possíveis para o termo, conforme a própria legislação tributária complementar.

Pois bem.

Agora, admitindo-se ainda a existência da “segunda interpretação” e que esta seria a mais adequada ao texto legal, pretende-se provar que:

- (i) Diferentemente do quanto alegado no Acórdão nº 1302-001.164, a fórmula da Instrução Normativa SRF nº 243/02 **pode resultar** em um preço parâmetro inferior quando comparada com o preço parâmetro resultante da fórmula da denominada “segunda interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96” referida no acórdão, especialmente se utilizado

o conceito de valor agregado como o custo dos produtos/serviços nacionais (**Cp**). Tal hipótese caracteriza o aumento de carga tributária negado pelo acórdão em referência;

- (ii) utilizando-se o conceito de valor agregado como o custo dos produtos/serviços nacionais acrescida da totalidade da margem de lucro (nacional e importada) (**Cp + MUp + MU_i**) (**primeira opção do conceito de valor agregado**), a fórmula da Instrução Normativa SRF nº 243/02 **pode resultar** em um preço parâmetro inferior quando comparada com o preço parâmetro resultante da denominada fórmula da “segunda interpretação do art. 18 da Lei n 9.430/96” referida no Acórdão nº 1302-001.164, caracterizando também aqui a majoração de tributo e respectiva ilegalidade.

Primeira Verificação (Valor agregado no país = custo dos produtos/serviços nacionais)

Premissas:

$$VA = Cp$$

PP = Preço parâmetro calculado de acordo com a “segunda interpretação” dada pelo Conselheiro Eduardo Andrade

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

PP' = Preço parâmetro calculado de acordo com a Instrução Normativa SRF 243/02

$$PP' = 40\% (Ci + MU_i)$$

Outras premissas já mencionadas anteriormente:

$$Ct = Cp + Ci$$

$$MU_t = MU_p + MU_i$$

$$PLV = Ct + MU_t$$

$$MU_p/Cp = MU_i/Ci$$

Verificação pretendida: se $PP - PP' \geq 0$ é em alguma hipótese ≥ 0

$$0,4PLV - Cp - 0,4Ci - 0,4MU_i =$$

$$= 0,4(Ct + MU_t) - Cp - 0,4(Ct - Cp) - 0,4 (MU_t - MU_p) =$$

$$= 0,4Ct + 0,4MU_t - Cp - 0,4Ct + 0,4Cp - 0,4MU_t + 0,4MU_p =$$

$$= -0,6Cp + 0,4MU_p \geq 0$$

Considerando que, a margem de lucro ou prejuízo não pode ser inferior ao custo, tem-se que $MU_p \geq -Cp$, temos como limite a seguinte expressão:

$$= -0,6Cp + 0,4(-Cp)$$

$$= - 0,6Cp - 0,4Cp$$

$$= - Cp \leq 0$$

Como Cp é sempre ≥ 0 , a expressão é verdadeira. É preciso, então, verificar a relação entre MUp e Cp para que PP seja maior que PP':

$$- 0,6Cp + 0,4MUp \geq 0$$

$$0,4MUp \geq 0,6Cp$$

$$MUp \geq 0,6Cp/0,4$$

MUp $\geq 1,5Cp$, portanto para que PP seja maior que PP', a margem de lucro do produto nacional (MUp) deve ser maior do que 1,5 vezes o custo do produto/serviço nacional (Cp).

Segunda Verificação (Valor agregado no país = custo dos produtos/serviços nacionais acrescida da totalidade da margem de lucro)

Premissas:

$$VA = Cp + MUp + MUi$$

PP = Preço parâmetro calculado de acordo com a "segunda interpretação" dada pelo Conselheiro Eduardo Andrade

$$PP = PLV - 60\%PLV - (Cp + MUp + MUi)$$

PP' = Preço parâmetro calculado de acordo com a Instrução Normativa SRF 243/02

$$PP' = 40\% (Ci + MUi)$$

Outras premissas já mencionadas anteriormente:

$$Ct = Cp + Ci$$

$$MUt = MUp + MUi$$

$$PLV = Ct + MUt$$

$$MUp/Cp = MUi/Ci$$

Verificação pretendida: se PP - PP' é em alguma hipótese ≥ 0

$$0,4PLV - Cp - MUp - MUi - 0,4Ci - 0,4MUi =$$

$$= 0,4(Ct + MUt) - Cp - MUp - 1,4 (MUt - MUp) - 0,4(Ct - Cp) =$$

$$= 0,4Ct + 0,4MUt - Cp - MUp - 1,4MUt + 1,4MUp - 0,4Ct + 0,4Cp =$$

$$- MUt - 0,6Cp + 0,4MUp \geq 0$$

$$- MUp - MUi - 0,6Cp + 0,4MUp \geq 0$$

$$- 0,6Cp - 0,6MUp - MUi \geq 0$$

$$- 0,6Cp - 0,6MUp - (Ci \times MUp/Cp) \geq 0$$

$$- 0,6Cp - MUp (0,6 \times Ci/Cp) \geq 0$$

Veja-se que é possível se afirmar que a expressão $(0,6 \times Ci/Cp)$ é sempre maior ou igual a 0,6, pois o Custo do Produto Importado (Ci) e o Custo do Produto/Serviço Nacional (Cp) são sempre valores positivos. Portanto, substituirei momentaneamente a expressão $(0,6 \times Ci/Cp)$ pela constante “k”. Assim, ter-se-á a seguinte expressão:

$$- 0,6Cp - k \times MUp \geq 0$$

$$k \times MUp \leq - 0,6Cp$$

$MUp \leq - 0,6Cp/k$, substituindo-se o k, temos

$$MUp \leq - 0,6Cp / [(0,6Cp + Ci)/Cp]$$

$$MUp \leq - 0,6Cp^2 / (0,6Cp + Ci)$$

Portanto, se a margem de lucro do produto/serviço nacional (“Mup”) for menor do que $- 0,6Cp^2 / (0,6Cp + Ci)$, o PP será maior que o PP’.

Diante dessas demonstrações matemáticas é possível afirmar que, ao admitir a “segunda interpretação” do art. 18, II da Lei nº 9.430/96, somente não haveria majoração de tributo na hipótese de se considerar “valor agregado” como o custo do produto/serviço nacional acrescido da respectiva margem de lucro, o que não é o conceito mais adequado de “valor agregado no país”. Nas demais hipóteses, em determinadas circunstâncias, a metodologia de cálculo da Instrução Normativa SRF nº 243/02 acarretará majoração de tributos.

Por tais fundamentos, orienta-se voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário da Contribuinte nessa parte.

2. Inclusão do Frete, Seguros e Impostos de Importação no Preço Praticado

Cinge-se a discussão em saber se seria obrigatório (ou não) à Contribuinte considerar o valor do frete, seguro e dos impostos de importação no preço praticado para fins de apuração dos ajustes dos preços de transferência segundo o método PLR.

O acórdão recorrido manteve o lançamento nessa parte sob a alegação de que o art. 18, § 6º da Lei nº 9.430/96 é expresso ao determinar a inclusão do frete, seguro e impostos de importação no valor do preço praticado.

Além disso, entendeu que, no caso do PRL, considerando-se que o cálculo do preço parâmetro tem como partida o valor de venda e, ainda, que todos os custos, inclusive o frete, seguro e impostos de importação, são considerados na formação do preço de venda do produto, não haveria sentido a exclusão de tais valores do preço praticado. Confira-se:

“O supra transcrito artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, é claro ao determinar que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação integram o custo.

Tal procedimento, na apuração do preço de transferência pelo método PRL, é óbvio. Esse método parte do preço de revenda praticado pelo contribuinte (média aritmética), e, daí, são excluídos alguns valores (descontos incondicionais concedidos, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e margem de lucro, nos termos do artigo 18, item II, da Lei nº 9.430/96, supra transcrita, e do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002), para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela contribuinte como custo.

Como, evidentemente, a contribuinte considerou, na formação do preço de revenda, todos os seus custos, inclusive os de frete e seguro, por ela assumidos, e os tributos incidentes na importação, o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, também tem nele embutido os citados custos, ou seja, trata-se de preço CIF, e não FOB, como quer fazer crer a impugnante.

Assim, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela contribuinte, também o preço praticado deverá ter, em sua composição, tais custos. Comparar nada mais é do que subtrair um do outro, de modo que o efeito de tais custos na apuração de eventual ajuste a ser feito no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL será nulo.” (grifei)

Por seu turno, a Contribuinte alega que a determinação do art. 18, § 6º da Lei nº 9.430/96, aplica-se tão somente para fins de dedutibilidade da despesa e não para fins de cálculo do preço parâmetro. Sustenta ainda que, inicialmente, a Instrução Normativa SRF nº 38/97 permitia que o contribuinte optasse pela inclusão ou não dos referidos custos no valor do preço praticado. Por fim, alega que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já analisou a questão em favor do contribuinte.

Pois bem, primeiramente, cabe esclarecer que a decisão da CSRF mencionada pela Contribuinte (Acórdão nº 9101-01.166) analisou lançamento de IRPJ e CSLL referente ao ano de 1997, período em que ainda vigia a Instrução Normativa SRF nº 38/97. Da análise do voto da ilustre Conselheira Relatora, verifica-se que o fundamento utilizado para o provimento do recurso especial foi justamente a possibilidade de opção por parte do contribuinte de incluir ou não os valores de frete, seguros e impostos de importação no custo do produto importado. Neste sentido, reproduz-se a seguir trecho do voto proferido na ocasião pela Ilustre Relatora Conselheira Karen Jureidini Dias:

“De acordo com a Instrução Normativa SRF nº 38/97, no custo relativo ao preço praticado na importação com pessoa vinculada, é opção do contribuinte incluir os valores de transporte e seguro. É bem verdade que o artigo 4º da IN nº 38/97 aborda o preço parâmetro, que não poderia ser outro que não o da presunção legal. Parece-me também clara a leitura do § 4º do mesmo artigo, que ao tratar do preço praticado, que com aquele se compara, determina que o contribuinte pode (tem a opção) computar no custo os valores de frete e seguro.

Desnecessário adentrar na extensão da obrigação determinada na Lei nº 9.430/96, porquanto é certo que as autoridades administrativas fiscalizadoras **estão vinculadas aos atos normativos expedidos pela Recita Federal**, nos

quais se incluem as Instruções Normativas. Não há que se analisar eventual antinomia entre Lei e Instrução Normativa, quando a norma, vinculante para a fiscalização, limita sua competência.”

Considerando que, no caso, o período de apuração analisado refere-se ao ano de 2007 e que a referida Instrução Normativa SRF nº 38/97 foi revogada pela Instrução Normativa SRF nº 32/2001, a qual, posteriormente, também foi revogada pela Instrução Normativa nº 243/02, conclui-se que a referida decisão da CSRF não pode ser reproduzida, pois o normativo vigente à época dos fatos era a Instrução Normativa SRF nº 243/02.

A Instrução Normativa SRF nº 243/02, por sua vez, dispunha que:

“Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

(...)

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, **serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.** (...)” (grifei)

Não se vislumbra ilegalidade do referido dispositivo ao analisa-lo sob a óptica do § 6º, art. 18 da Lei nº9.430/96, o qual se reproduz a seguir:

“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) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;

(...)

§ 6º **Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.**

(...)” (grifei)

Ora, a alegação de que o frete, seguro e impostos de importação integram o custo somente para fins de dedutibilidade e não para fins de compor o valor do preço praticado é improcedente, pois a regra estabelecida pelo “caput” do artigo é que os custos “somente serão dedutíveis” até o valor do preço parâmetro.

Por óbvio, o preço parâmetro é apenas uma ficção, o que resulta em dizer que, de fato, o que é dedutível é o preço praticado, dedutibilidade este limitada por um parâmetro, denominado “preço parâmetro”.

Com efeito, não há como desvincular o conceito de custo dedutível do conceito de preço praticado, sob a alegação de que a regra somente se aplicaria ao primeiro conceito, já que o “caput” do artigo 18, ao mencionar o custo, faz referência ao próprio preço praticado.

Diante do exposto, orienta-se voto no sentido de manter os lançamentos nesse ponto.

3. Inclusão do Ajuste Calculado pela Contribuinte

O acórdão recorrido não acatou os argumentos carreados na impugnação no sentido de que lançamento deveria ser reformado para considerar o valor de ajuste apurado pelo contribuinte no LALUR do referido ano, sob o fundamento de que (a) os valores não teriam sido informados em DIPJ e em DCTF; e (b) os recolhimentos efetuados no importe de R\$ 4.799.159,44, não correspondiam ao IRPJ devido calculado de acordo com o LALUR, de R\$ 4.832.563,42. Confira-se:

“Ocorre que o lucro real apurado no LALUR, de R\$ 19.426.253,69 (fl. 2432), considerando esse ajuste, não pode ser validado, pois não encontra respaldo nem na DIPJ (no qual, conforme mencionado, não consta o ajuste da contribuinte), nem nas DCTFs, nem nos comprovantes de pagamento juntados pela contribuinte (fls. 2573/2598).

O lucro real indicado no LALUR, de R\$ 19.426.253,69, levaria à apuração de IRPJ no montante de R\$ 4.832.563,42 (15% sobre a base de cálculo + 10% de adicional sobre o que excedeu R\$ 240.000,00), ao passo que os pagamentos totalizam apenas R\$ 4.799.159,44. Não justificando a contribuinte essa diferença, não há como identificar o que foi e o que não foi efetivamente considerado na apuração do tributo.

Dessa forma, considerando que o ajuste da contribuinte (R\$ 1.640.208,99) não consta da Ficha 09A da DIPJ/2008 e que o lucro real constante do LALUR não pôde ser validado, há que se concluir que a contribuinte não comprova o oferecimento à tributação do referido montante, que deve, portanto, ser desconsiderado, de modo a se entender correta, quanto ao IRPJ, a apuração da matéria tributável pela fiscalização (R\$ 11.126.750,12), mantendo-se a autuação correspondente.”

Alega, por sua vez, a Contribuinte que tal diferença se deu em virtude do IRRF não ter sido considerado, apresentando, nesta oportunidade, os supostos comprovantes, verbis:

“Por outro lado, a alegada incongruência entre o IRPJ calculado com base no lucro real apurado no LALUR e os comprovantes de pagamento apresentados deve-se ao fato de ser necessário também considerar nessa comparação os diversos valores a título de imposto de renda retido na fonte sobre aplicações financeiras em nome da recorrente no exercício de 2007, e cujos comprovantes, por um lapso, não foram apresentados por ocasião da impugnação, mas o são neste momento.

Conforme se verifica desses comprovantes, cujas cópias seguem anexadas, a recorrente teve retido naquele exercício o valor de R\$ 28.556,36 a título de IR sobre rendimentos decorrentes de aplicações financeiras. Portanto, esse valor deverá também ser considerado conjuntamente com os recolhimentos efetuados por estimativa mensalmente, totalizando, assim, o montante de R\$ 4.827.715,80 recolhido a título de IRPJ no exercício de 2007.”

Primeiramente, verifica-se às fls. 2.697 a 2.769 que os comprovantes de retenção apresentados não são informes de rendimento, conforme exige a legislação, mas tão somente extratos e razões contábeis, não apresentando a Contribuinte prova de que solicitou tais informes de rendimento às respectivas fontes pagadoras.

Contudo, verifica-se às fls. 2.322 que, no auto de infração, consta como valor declarado de base de cálculo do IRPJ, o montante de R\$ 19.408.314,15, o qual é o mesmo valor constante do LALUR.

Desta forma, considerando que o lançamento partiu de base de cálculo apurada pela Contribuinte via LALUR de R\$ 19.408.314,15, o valor do ajuste de preços de transferência calculado pela Contribuinte e constante do LALUR deve ser abatido do ajuste calculado pela autoridade lançadora.

Não bastasse, a diferença de recolhimento apontada pelo acórdão recorrido não pode ser utilizada para justificar a recusa nos ajustes previamente realizados pela Contribuinte, pois os valores em referência correspondem a montante inferior a 15% do respectivo tributo (tributo incidente sobre o ajuste e o valor do tributo tido como insuficiente pelo acórdão recorrido). Incumbiria à Fiscalização, se o caso, lançar essa diferença de imposto e não desconsiderar os ajustes previamente realizados pela Contribuinte em sua contabilidade.

Com efeito, razão assiste à Contribuinte nessa parte.

(iii) Conclusões

Diante de todo o exposto, conheço do recurso voluntário para dar-lhe parcial provimento para reconhecer a ilegalidade da metodologia de cálculo da IN SRF 243/02 e a necessidade de considerar no cálculo do lançamento o valor que já havia sido considerado pela contribuinte como ajuste de preços de transferência em seu LALUR.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro RICARDO MAROZZI GREGORIO

Não obstante a costumeira qualidade contida nas razões do voto do ilustre Relator, peço vênia para discordar de suas conclusões quanto à legalidade da metodologia de cálculo do PRL60 prevista na IN/SRF nº 243/02.

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 internacional⁴:

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

⁴ 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.

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.

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 (*comissioned 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:

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

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 agrega 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 (*comissioned 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*).**

Cumprido 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 instituiu 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 PRL⁵.

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 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

⁵ Fruto de novas reflexões, as conclusões aqui expostas são um pouco distintas das que foram anteriormente apresentadas em trabalho acadêmico publicado há cerca de cinco anos (Cf. “Preços de Transferência: uma Avaliação da Sistemática do Método PRL”. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*, v. 3, São Paulo: Dialética, 2009, pp. 170 a 195).

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 PRL⁶.

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:

⁶ Cf., entre outros, os Acórdãos 101-94624, de 07/07/04; 101-94628, de 07/07/04; 101-94859, de 23/02/05; 101-94863, de 24/02/05; 103-21859, de 24/02/05; 101-95107, de 10/08/05; 107-08725, de 20/09/06.

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 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”.

Desprezada 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:

Preço Parâmetro = Preço de “Venda” – 0,6 x (Preço de “Venda” – 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 Schoueri⁷, 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?

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:

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

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 Polizelli⁸, 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 oposição de uma vírgula antes da expressão “e do valor agregado”.

⁸ Cf. “Parâmetros para a Definição de Valor Agregado e Interpretações Possíveis da Lei nº 9.959/2000 quanto ao Método PRL de Preços de Referência”. In: *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 2. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 227.

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 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 proporcionalizar o preço de venda do bem produzido segundo a relação estabelecida entre o custo do bem importado e o custo total do bem produzido. 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.

Cumprе 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 aceção 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 tanto pelo voto do ilustre Relator quanto pelo voto por este tomado como paradigma a ser confrontado, o do Conselheiro Eduardo de Andrade no Acórdão nº 1302-001.164, adotam pressupostos completamente distintos.

É que ambos 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 desenvolver análises que privilegiam complexas explicações matemáticas das fórmulas depreendidas do texto legal e da regulamentação administrativa. Ou, como já vi em outras decisões e trabalhos doutrinários, apegam-se a exemplos numéricos para tentar refutar uma ou outra faceta interpretativa.

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

Esses foram os fundamentos que justificaram a negativa de provimento ao recurso voluntário no que concerne à legalidade da metodologia de cálculo do PRL60 prevista na IN/SRF nº 243/02.

(assinado digitalmente)

RICARDO MAROZZI GREGORIO – Redator designado