



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

Processo nº 16561.720036/2011-59
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1101-001.077 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de abril de 2014
Matéria IRPJ/CSLL - Preço de Transferência
Recorrentes HUAWEI DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

RECURSO VOLUNTÁRIO. INTIMAÇÃO FICTA REALIZADA NOS AUTOS. NULIDADE. TEMPESTIVIDADE. O fato de que o sujeito passivo estava a receber intimações neste processo em meio físico aliado à necessidade de o Fisco informar ao sujeito passivo o processo em que serão realizadas intimações eletrônicas revelam que a súbita alteração na forma de proceder no que tange às comunicações é geradora de insegurança

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243, de 2002, cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. Na apuração do preço praticado 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.

RECURSO DE OFÍCIO. MATÉRIA TRIBUTÁVEL MANTIDA, MAS HOUVE COMPENSAÇÃO COM RESULTADOS NEGATIVOS DE PERÍODOS ANTERIORES. VALOR EXONERADO ULTRAPASSA O LIMITE DE ALÇADA. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. As compensações de prejuízos devem observar as exonerações promovidas pelo vertente processo, de modo que prejudicado o Recurso de Ofício apresentado nesses autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: 1) relativamente ao recurso voluntário: 1.1) por maioria de votos, AFASTAR a preliminar de intempestividade, divergindo a Conselheira Edeli Pereira Bessa e o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão, e votando pelas conclusões o Conselheiro José Sérgio Gomes; 1.2) por voto de qualidade, REJEITAR a arguição de ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso, sendo designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 1.3) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos efeitos de fretes e seguros, divergindo o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; e 2) relativamente ao recurso de ofício, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, José Sérgio Gomes, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

Por adequadamente retratar a controvérsia de que aqui se cuida, transcrevo o relatório da r. decisão recorrida, que restou assim lavrado, *verbis*:

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 1353/1364, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, no tocante à legislação dos preços de transferência (verificações relativas ao ano-calendário de 2006), constatou-se o seguinte:

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

Autenticado digitalmente em 26/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em

26/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/06/2014 por MARCOS AURELI

O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 27/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 03/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DAS INFORMAÇÕES GERAIS E DAS INTIMAÇÕES FISCAIS

A empresa fiscalizada é voltada para a área de telefonia e, para comercializar e industrializar seus produtos, importa de suas vinculadas no exterior bens para revenda e para industrialização, operações estas sujeitas à aplicação da metodologia do preço de transferência.

Porém não foi esta a informação fornecida na DIPJ do ano-calendário de 2006, exercício 2007, Ficha 1, Dados Iniciais, onde consta que a empresa mantém comércio com o exterior, no entanto afirma na seqüência que essas operações com o exterior não são decorrentes de operações com Pessoa Vinculada/Interposta Pessoa/País com Tributação Favorecida.

E ainda nessa mesma DIPJ a contribuinte não preencheu a Ficha 29A Operações com Exterior Pessoa Vinculada/Interposta/País com Tributação Favorecida; e também não preencheu as Fichas 32 e 33 Operações com o Exterior Importações (Saídas de Divisas) e Operações com o Exterior Contratantes das Importações.

Por decorrência, na Ficha 09A da DIPJ do ano-calendário de 2006, a empresa não fez nenhuma adição ao lucro líquido a título de preço de transferência.

No Termo de Início de Fiscalização, foi solicitado à contribuinte demonstrativo das pessoas vinculadas, indicação dos métodos de preço de transferência adotados e memórias de cálculo.

A empresa enviou, então, correspondência na qual reconhece que suas importações são, de fato, provenientes de empresas vinculadas, sendo elas: HUAWEI 3 COM LTD (Hong Kong); HUAWEI TECHNOLOGIES CO LTD (China); e HUAWEI TECHNOLOGIES CO LTD (Hong Kong). Apresentou também, em CD, produto a produto, os métodos de preço de transferência e as memórias de cálculo.

A fiscalização constatou diversas inconsistências nos dados apresentados relativos aos cálculos de preço de transferência, de modo que a empresa foi intimada a corrigir os erros apurados pela fiscalização e a identificar as importações realizadas, conforme banco de dados do Siscomex.

A contribuinte apresentou novo CD gravado com as novas informações. Neste CD o representante da empresa coloca uma nota para esclarecer que importa produtos de sua vinculada, porém ao chegarem à empresa estes são "desmontados" e suas partes e peças são aplicadas nos projetos de seus clientes de forma personalizada. Por esta razão, os códigos, quantidades e valores existentes nos estoques e nas informações da empresa sobre suas importações não correspondem exatamente ao produto descrito na Declaração de Importação DI, mas sim às diversas partes desmembradas do produto original importado.

Abaixo, a íntegra da informação fornecida pela empresa:

"A Huawei importa soluções cuja estrutura é composta por diversos bens (part numbers).

Quando da entrada no estoque da empresa, estas soluções são desmontadas e as respectivas peças são utilizadas na montagem de outras soluções customizadas para cada cliente e posteriormente vendidas.

Na planilha de importações da Huawei estão informados os códigos e descrições das peças objeto de desmontagem da solução importada. O valor de importação de cada peça foi valorizado utilizando critério de rateio de acordo com o custo incorrido pela empresa vinculada no exterior.

Desta forma, foi aplicado o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) para cada peça importada objeto de desmontagem, com seu preço praticado valorizado através do "Breakdown" das soluções constantes nas Declarações de Importação e seu respectivo preço parâmetro obtido através das vendas das soluções customizadas em que participa.

Uma vez que as soluções inteiras constantes nas declarações de importação do Siscomex não são revendidas ou aplicadas na produção, não seria possível aplicar o método PRL. Quando o respectivo item importado constante na declaração de importação e no Siscomex foi revendido, o respectivo código e valor de importação foram mantidos".

A empresa apresenta exemplo de Breakdown de um produto, para demonstrar

como o produto importado se desdobra em diversos outros produtos após a desmontagem.

Cada qual destes produtos desmontados recebe um código próprio e valores que, conjuntamente, corresponderiam ao valor total do produto importado, constante do Siscomex.

A fiscalização encontrou inconsistências no exemplo de Breakdown apresentado e lavrou nova intimação fiscal, solicitando nova conferência das informações entregues e apresentação do Breakdown de todos os produtos importados.

A empresa entregou, então, novo CD, com as informações solicitadas.

Os novos dados fornecidos pela empresa ainda continham inconsistências que não tornavam confiáveis as informações fornecidas e desta forma foi lavrada nova intimação fiscal, na qual a fiscalização relata todos os problemas encontrados nas planilhas Importações, PRL 20%, PRL 60%, Vendas, etc., solicitando que definitivamente a empresa procedesse à revisão das informações fornecidas de modo que correspondesse fielmente à realidade contábil da empresa.

A empresa entregou, então, dois CDs, um deles contendo os cálculos e demonstrativos para apuração do preço praticado e o outro contendo cálculos e demonstrativos de apuração do preço-parâmetro e dos ajustes de preço de transferência.

Verificou-se não haver mais inconsistências nos dados e que todas as importações de vinculadas estavam contempladas, tendo, ainda, sido acrescentadas mais algumas realizadas por intermédio de empresa comercial importadora.

A fiscalização lavrou intimação fiscal solicitando documentos para conferência, por amostragem, das informações fornecidas e os contratos comerciais que serviram de base das vendas realizadas pela empresa contendo os produtos importados de suas vinculadas, tendo a empresa apresentado os documentos solicitados e novo CD de apuração do preço-parâmetro.

Assim, encerrou-se a fase de entrega de informações e apresentação de documentos. Tendo em vista que cada CD apresentado pela empresa substituiu os CDs com as informações anteriormente entregues, foram juntados aos autos apenas o último CD entregue relativo ao preço praticado, o último CD entregue relativo ao preço-parâmetro e o CD entregue com as cópias dos documentos solicitadas.

Saneadas as informações prestadas pela empresa em atendimentos às intimações fiscais foram, então, analisados os cálculos apresentados para apuração do preço de transferência, segundo a metodologia adotada pela empresa.

DA METODOLOGIA USADA PARA CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

A empresa apurou o preço de transferência com base no Preço de Revenda menos o Lucro (PRL), com margem de 20% (PRL20) para alguns produtos importados que foram revendidos tais como foram importados, sem agregação de valor; e com margem de 60% (PRL60) para a grande maioria dos produtos, que foram importados, desmontados e integraram projetos dos clientes.

Para quatro produtos a empresa ainda usou o método Preços Independentes Comparados (PIC).

Os cálculos de preço de transferência feitos pela própria empresa culminam, na última Planilha Ajuste entregue, com a indicação da necessidade de adição ao lucro líquido do exercício do valor de R\$ 1.181.746,65.

Ou seja, apesar de na DIPJ não ter sido feito ajuste ao lucro líquido decorrente de preço de transferência, durante a fiscalização a própria empresa calculou que havia necessidade de ajuste decorrente de importações de suas vinculadas.

Tendo em vista que os produtos importados, em sua grande maioria, são desmontados e apenas suas partes e peças são registradas na contabilidade da empresa, a fiscalização

considerou para cálculo do preço de transferência as partes e peças desmontadas.

DO MÉTODO PIC

A empresa usa o método PIC para ajustar 4 produtos importados, sendo que para 3 deles ela própria encontra necessidade de ajuste no valor total de R\$ 4.371,42.

Os valores, cálculos e ajustes apresentados pela empresa com o método PIC foram mantidos pela fiscalização, observando que todos estão acima da margem de divergência de 5%.

No demonstrativo Resumo de Ajuste do PIC (ANEXO I), elaborado pela fiscalização, encontram-se os produtos ajustados e os cálculos de ajustes.

DO PREÇO PRATICADO NA IMPORTAÇÃO MÉTODO PRL

O preço praticado apurado pela empresa para fins de apuração dos métodos PRL20 (casos só de revenda), PRL60 (casos em que o bem importado é usado como insumo) e PRL20/60 (casos em que ocorrem revenda e insumo para o mesmo produto) levou em consideração o valor FOB, sem considerar os valores relativos a frete, seguro e Imposto de Importação (II).

Na Planilha Cálculo do Preço Praticado, a empresa informa, produto a produto (suas partes e peças), os quantitativos e valores existentes no estoque inicial e as importações realizadas no período, detalhando, dentre outras informações, o valor FOB na moeda de venda e em R\$, a taxa de conversão da moeda, os valores de frete, seguro e II. No entanto, o preço praticado unitário apurado pela empresa corresponde exclusivamente ao valor FOB em R\$ dividido pela quantidade total (importada + estoque inicial).

Tal procedimento contraria o que expressamente determina o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 234/2002, 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 citado artigo 12 da IN SRF nº 234/2002 trata especificamente da metodologia do PRL. Então, para efeito de apuração do preço praticado dos produtos importados e calculado pelo método PRL, a empresa deveria ter adicionado ao preço FOB os valores de frete, seguro e Imposto de Importação.

A fiscalização procedeu, então, a um recálculo, porém usando como base os dados informados pela empresa e constantes de sua planilha Cálculo do Preço Praticado. Ou seja, todas as informações da empresa foram mantidas, apenas somando-se os

valores de frete, seguro e Imposto de Importação respectivos, constantes também da própria planilha da empresa.

O recálculo feito pela fiscalização encontra-se na Planilha Preço Praticado (ANEXO II). Destaque-se que nesses cálculos encontram-se os valores e quantidades registrados no Estoque Inicial da empresa.

DO PREÇO-PARÂMETRO – MÉTODO PRL20 PRODUTOS IMPORTADOS DESTINADOS À REVENDA

De acordo com o que consta da última planilha entregue pela empresa, apenas o produto código 01050141 ROTEADOR QUIDWAY RI 603, foi adquirido apenas para revenda e, conseqüentemente, somente a ele foi aplicado exclusivamente o método PRL20.

Os demais produtos que tiveram revenda também foram usados como insumos na composição de projetos vendidos pela empresa, aplicando-se o PRL com margem de 20% ou 60% conforme tratou-se de revenda ou aplicação como insumo.

O preço-parâmetro apresentado pela empresa dos produtos importados destinados exclusivamente à revenda ou à parte que corresponde à margem de 20%, no caso de produtos com destinação mista (revenda e insumo), foi integralmente aceito por esta fiscalização.

A fiscalização elaborou a Planilha Resumo de Apuração do Preço Parâmetro PRL 20% (ANEXO III), que corresponde aos mesmos valores apresentados pela empresa.

DO PREÇO-PARÂMETRO – MÉTODO PRL60 PRODUTOS IMPORTADOS USADOS COMO INSUMO

Para apurar o preço-parâmetro dos produtos importados, desmontados, destinados a insumo na produção, a empresa optou pelo método PRL60.

Analisando o Demonstrativo de Apuração do PRL 60% apresentado pela empresa, a fiscalização verificou que os cálculos estavam em desacordo com a legislação de regência da matéria, em especial o artigo 12, § 11, da IN SRF nº 243/2002.

Em julgamento recente que ocorreu em 25/08/2011, 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 PRL60 coaduna-se com a redação do artigo 18, inciso II da Lei nº 9.430/96.

Dessa forma, a fiscalização refez os cálculos do PRL60.

As informações constantes da Planilha de Apuração do PRL 60% apresentada pela empresa acerca das quantidades e valores de vendas dos projetos, dos custos dos projetos, das quantidades

de matéria prima e dos fatores de participação foram integralmente mantidas.

A partir daí, a fiscalização passou a proceder aos cálculos conforme determinado na legislação, na forma determinada pela IN SRF nº 243/2002, elaborando a Planilha Apuração do PRL 60% (ANEXO IV), onde se encontra a memória de cálculo e o preço-parâmetro unitário das matérias primas importadas (suas partes e peças decorrentes da desmontagem) usadas como insumos dos projetos vendidos.

DO PREÇO-PARÂMETRO MÉTODOS PRL20 e 60 (PRL20/60) PRODUTOS IMPORTADOS PARA REVENDA E USADOS COMO INSUMO NA PRODUÇÃO

Para todos os produtos importados que tiveram cálculos pelo método PRL, a fiscalização elaborou uma Planilha Resumo, onde constam todas as apurações anteriormente descritas, sejam produtos destinados à revenda, com margem de 20%, sejam produtos destinados a insumo, com margem de 60%.

Para os produtos com destinação mista, ou seja, destinados à revenda e utilização como insumo, foi feita a média dos preços apurados com as respectivas margens 20% e 60%.

A Planilha Preço Parâmetro PRL 20% e 60% (ANEXO V), elaborada pela fiscalização, apresenta o preço-parâmetro final apurado na forma indicada nos itens anteriores, especialmente quanto às correções referentes aos cálculos do PRL60.

DO AJUSTE – MÉTODOS PRL20 E PRL60

Confrontados o preço praticado com o preço-parâmetro, ambos encontrados na forma acima exposta, para os produtos calculados pelo método PRL, a fiscalização encontrou produtos com diferenças positivas (preço praticado maior do que o preço-parâmetro) e diferenças negativas (preço praticado menor do que o preço-parâmetro).

Esses cálculos encontram-se detalhados na Planilha Demonstrativo das Diferenças Apuradas (ANEXO VI).

Na Planilha Ajuste preparada pela fiscalização (ANEXO VII), constam apenas os produtos com diferenças positivas (preço praticado maior do que o preço-parâmetro) e que estão acima da margem de divergência de 5% prevista no artigo 38 da IN SRF nº 243/2002, perfazendo um ajuste total apurado de R\$ 75.634.009,90.

DO AJUSTE TOTAL BASE DE CÁLCULO

Em resumo, conforme tabela abaixo, somados todos os ajustes apurados, tem-se um total de R\$ 75.634.381,32, a ser integralmente exigido, uma vez que não houve nenhum ajuste efetuado na DIPJ.

Descrição	Ajuste (R\$)
Método PIC	4.371,42
Métodos PRL20 e PRL60	75.630.009,90
(-) Ajuste da DIPJ	0,00
= Ajuste devido	75.634.381,32

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2006:

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 do artigo 2º da Lei nº 9.959/2000	
Crédito Tributário (em reais)	18.908.595,33 14.181.446,50 9.667.964,79	Imposto Multa proporcional (75%) Juros de mora (cálculo até 11/2011)
	42.758.006,62	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Fundamento legal	artigo 2º da Lei nº 7.689/88, com as alterações do artigo 2º da Lei nº 8.034/90; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002	
Crédito Tributário (em reais)	6.807.094,32 5.105.320,74 3.480.467,33	Contribuição Multa proporcional (75%) Juros de mora (cálculo até 11/2011)
	15.392.882,39	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 11/2011	42.758.006,92 15.392.882,39	IRPJ CSLL

	58.150.889,01	TOTAL
--	---------------	-------

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 29/11/2011, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 26/12/2011, a impugnação de fls. 1397/1409, alegando, em síntese, o seguinte:

DOS FATOS

Segundo alega a fiscalização, teriam sido cometidas irregularidades que redundariam na glosa do excesso de custo apropriado na determinação do resultado tributável. São elas:

- 1) ausência de inclusão dos valores pagos a título frete, seguro e Imposto de Importação nos preços praticados na importação de bens destinados diretamente à revenda (avaliados pelo método PRL20) e dos insumos aplicados na produção de mercadorias no País (sujeitos ao PRL60); e*
- 2) quantificação do PRL60 nos moldes do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, sem a observância do rito descrito no artigo 12, §§ 10 e 11, da IN SRF nº 243/2002.*

Todavia, as exigências fiscais não podem subsistir como se passa a demonstrar.

DA OBRIGATORIEDADE DE APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL60 SEGUNDO OS CRITÉRIOS DA LEI nº 9.430/96 ILEGALIDADE DA IN SRF nº 243/2002

A impugnante seguiu a metodologia prevista no artigo 18, "caput", inciso II, alíneas "a" a "d", item 1, da Lei nº 9.430/96, fato que, na visão da fiscalização, a obrigava a refazer o cálculo do preço-parâmetro e o valor de ajuste a que estava sujeita.

Esse entendimento, no entanto, não pode prevalecer. A IN SRF nº 243/2002 não poderia fixar sistemática de cálculo de despesa dedutível nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de forma distinta da definida pela Lei nº 9.430/96.

A partir do confronto entre os textos legal e regulamentar, verifica-se que a adoção dos critérios definidos em regulamento necessariamente levará à formação de preço-parâmetro distinto do apurado por meio do critério de cálculo previsto em lei.

Segundo a Lei nº 9.430/96, a margem de lucro foi concebida como item suficiente para, além de compreender o ganho do vendedor, cobrir os custos locais. Ao assim estabelecer, a norma estimula as empresas a agregarem maior valor local aos produtos fabricados no País, pois, com isso, seu preço-parâmetro será igualmente maior, revelando o nítido caráter indutor do dispositivo.

De outro lado, a IN SRF nº 243/2002, diferentemente, impõe que a margem de lucro seja aplicada diretamente e exclusivamente ao item importado. Como consequência, para o PRL60 previsto na IN SRF nº 243/2002 é indiferente a quantidade de material e serviços originários do País e do exterior aplicados na produção da mercadoria vendida.

Tanto no caso em que ocorra a adição relevante de componentes locais, quanto naquele em que ela seja mínima, o cálculo do preço-parâmetro levará ao mesmo resultado.

Assim, depreende-se que a IN SRF nº 243/2002 impõe sistemática de determinação do IRPJ e da CSLL distinta da Lei nº 9.430/96, incorrendo em desvio de finalidade, na medida em que há alteração de base de cálculo, com reflexo direto no quantum tributável.

Sucede que a graduação do IRPJ e da CSLL é matéria submetida ao princípio da legalidade estrita, não podendo norma meramente regulamentar pretender alterar o que estabelece a lei (CF/88, artigo 150, inciso I, e CTN, artigos 97 e 99).

O próprio Poder Executivo (na função excepcional de legislador) e a Administração Tributária já admitiram oficialmente que os critérios veiculados na norma regulamentar não têm fundamento em lei.

Com efeito, a MP nº 478/09, que não foi convertida em lei, pretendeu modificar a redação ao artigo 18 da Lei nº 9.430/96. A MP havia extinguido o PRL e instituído novo método de cálculo do preço-parâmetro na importação: o Preço de Venda menos Lucro (PVL).

O PVL era mera reprodução do PRL60, nos moldes constantes da IN SRF nº 243/2002 (a única diferença era o percentual de margem de lucro, que foi reduzida de 60% para 35%).

Ora, se foi necessário editar uma MP para "legalizar" a fórmula de apuração de preços de transferência descrita na IN SRF nº 243/2002, é óbvia a conclusão de que o método era ilegal e continua sendo, já que a MP não foi aprovada pelo Congresso Nacional.

Aliás, a própria Exposição de Motivos da MP nº 478/09 reconhece expressamente que as regras legais que se pretendeu introduzir constavam somente de atos infralegais:

"(...) a atual legislação, em grande parte baseada em Instrução Normativa expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vem sofrendo crescentes questionamentos na esfera administrativa (...). Visando instituir, em dispositivo legal, essas medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa, propõe-se a alteração da redação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, de 27 de dezembro de 1996, com o intuito de reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado (...)"

Ademais, Administração Fiscal já se manifestou pela possibilidade de o sujeito passivo deixar de observar as regras do PRL60 em 2002, ano de edição da IN SRF nº 243, por se tratar de novo procedimento. Se as disposições infralegais fossem meramente regulamentares, sem a pretensão de inovar o ordenamento e aumentar tributos, não haveria porque o Fisco deixar de exigir sua observância no próprio ano em que editada.

Portanto, o método de apuração de preços de transferência previsto na IN SRF nº 243/2002 e adotado pela fiscalização no caso concreto é confessadamente ilegal e, por isso, não pode subsistir. O CARF já se pronunciou sobre a matéria, entendendo ser vedado à Administração Fiscal editar atos infralegais que estabeleçam diretrizes distintas das determinadas pela Lei nº 9.430/96 na quantificação do preço-parâmetro.

Tratando especificamente da inaplicabilidade do PRL60 nos moldes da IN SRF nº 243/2002 em função de contrariar o quanto determina a Lei nº 9.430/96, já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 3ª Região sobre o mesmo tema.

Em resumo, a quantificação do PRL60 segundo os critérios do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 está em desacordo com os ditames do artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Por esse motivo, devem ser cancelados os lançamentos impugnados, por vício de ilegalidade.

DA ILEGITIMIDADE DA INCLUSÃO DOS GASTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA QUANTIFICAÇÃO DOS PREÇOS PRATICADOS NA APURAÇÃO DO PRL20 E DO PRL60

Sem prejuízo do exposto no item anterior, a fiscalização cometeu mais uma ilegalidade na apuração dos preços de transferência, ao considerar o valor FOB das mercadorias importadas para determinação do preço-parâmetro e, simultaneamente, adotar o valor CIF somado ao Imposto de Importação para a identificação do preço praticado. O procedimento contraditório interferiu com o resultado tanto do PRL20, quanto do PRL60 (ainda que adotado o método de apuração da IN SRF nº 243/2002).

Com efeito, o artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 assegura a dedutibilidade dos gastos incorridos com frete, seguro e tributos aduaneiros na importação de mercadorias sujeitas o controle de preços de transferência, ao estabelecer 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".

Dessa forma, fica claro que frete, seguro e tributos não devem influenciar o cálculo a ser realizado para identificar o valor admissível como dedutível nas importações de mercadorias de pessoas ligadas. Vale dizer, ou bem os valores ora em discussão devem ser excluídos dos preços

parâmetro e praticado (caso em que se adotará o valor FOB das mercadorias importadas), ou bem devem ser agregados a ambos os preços calculados (hipótese em que se adotará o valor CIF acrescido dos tributos aduaneiros).

As normas que disciplinam o cálculo dos preços de transferência foram editadas com o propósito de impedir que as pessoas jurídicas ligadas pratiquem transações internacionais com preços distorcidos, excessivos comparativamente aos praticados com pessoas independentes, com o objetivo de, no conjunto das sociedades que integram o mesmo grupo econômico, diminuir as bases tributáveis nas jurisdições envolvidas.

Como os gastos com seguro, frete e tributos aduaneiros são normalmente pagos a sociedades especializadas na execução de tais atividades, o legislador considerou serem eles indiferentes para a identificação do preço atribuído ao bem transacionado. Por essa razão, a Lei nº 9.430/96 assegurou a dedutibilidade plena de tais dispêndios do resultado, ao dizer que eles "Integram o custo, para efeito de dedutibilidade".

A procedência do raciocínio exposto é confirmada a partir da constatação de que o artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 aplica-se aos três métodos previstos para a determinação do preço-parâmetro na importação, não se restringindo ao PIC e ao CPL ou excluindo do seu tratamento o PRL.

Nessa medida, são descabidas as assertivas da fiscalização, no sentido de que a legislação, ao disciplinar o PRL, determinaria a adição das importâncias de que se trata no preço praticado e impediria a sua inclusão no cálculo do preço-parâmetro.

A aceitação do raciocínio fiscal implicaria tratamento dispar entre, de um lado, o PIC e o CPL e, de outro, o PRL, contrariando frontalmente o que prevê a lei. Desse modo, frete, seguro e tributos aduaneiros devem ser indiferentes na formação tanto do preço-parâmetro, quanto do preço praticado. Assim, não é admissível o procedimento da fiscalização, que quantificou o preço praticado com a inclusão do frete, seguro e Imposto de Importação (CIF), ao passo que considerou que o preço-parâmetro deveria ser determinado sem a adição de tais importâncias (FOB).

Em casos análogos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF tem cancelado autuações que não tratam o seguro, frete e os tributos aduaneiros como valores neutros à determinação do preço-parâmetro e do preço praticado.

Há inclusive precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF sobre o tema.

Em resumo, o frete, o seguro e os tributos aduaneiros não devem, por si sós,

levar à apuração de preço-parâmetro diferente do preço praticado, uma vez que o artigo 18, §6º, da Lei nº 9.430/96, aplicável inclusive ao PRL, assegura a dedutibilidade das importâncias mencionadas. Como consequência, deve ser cancelada a exigência fiscal.

DA COMPENSAÇÃO DAS INFRAÇÕES APURADAS COM O SALDO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA ACUMULADOS PELA IMPUGNANTE.

Na eventualidade de serem ultrapassados os argumentos anteriormente aduzidos, deve, ao menos, ser assegurado o abatimento do saldo de prejuízo fiscal e de base negativa acumulados pela impugnante, de modo a reduzir a importância passível de ser exigida de ofício.

A impugnante possuía prejuízos fiscais e bases negativas acumulados de anos anteriores ao término do ano-calendário de 2006 (vide DIPJ entregue no exercício de 2007 doc. 06). Aliás, o estoque de resultados negativos só aumentou desde então, como se verifica das DIPJs dos exercícios de 2008 a 2011 (doc. 07).

Nessa medida, a fiscalização, ao auditar e refazer o cálculo de IRPJ e CSLL da impugnante, tinha o dever de reduzir as exigências mediante a sua compensação com os prejuízos fiscais e as bases negativas acumulados.

Ao deixar de proceder da forma descrita, a fiscalização desrespeitou a legislação de regência, razão pela qual os lançamentos ora impugnados devem ser revistos, a fim de o total das infrações apuradas ser reduzido em 30% mediante sua compensação com parte do estoque de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados pela impugnante. Nesse sentido, tem se manifestado o CARF em reiteradas oportunidades.

Portanto, tendo em vista o direito assegurado à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados, requer-se, ao menos, a redução na infração no importe de 30% das parcelas glosadas.

DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer-se o cancelamento das autuações. (fl. 1531-1540)

A Impugnação foi julgada parcialmente procedente – unicamente para fins retificar a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas empreendidas pela autoridade autuante – o que se depreende da leitura da ementa do r. *decisum* recorrido, em que se lê, *litteris*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇOS-PARÂMETRO. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

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

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.

RESULTADOS NEGATIVOS DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%.

O resultado negativo de períodos anteriores poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Houve apresentação de recurso de ofício quanto à questão das compensações de prejuízos.

Disponibilizada a decisão do julgamento na Caixa Postal, Módulo e-CAC da Receita Federal em 30/01/2013 (fl. 1549/1551), a ciência deu-se por decurso de prazo em 14/02/2013 (fl. 1554), contando-se, a partir desse átimo, o prazo de trinta dias para apresentação de Recurso Voluntário.

O Termo de Abertura de Documento (fl. 1555) identifica que a contribuinte acessou a decisão da DRJ em 30/04/2013 às 9:46h, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/Intimações.

Em virtude da abertura do documento e ciente da existência da decisão, a contribuinte solicitou cópia dos autos em 08/05/2013 (fl. 1556), apresentando Recurso Voluntário em 17/05/2013.

A Contribuinte, em preliminar de tempestividade, afirma ter tomado ciência em 30/04/2013, quando acessou por primeira vez sua caixa eletrônica, de maneira que a apresentação do recurso em 17/05/2013 seria tempestiva.

A Contribuinte ainda afirma que não autorizara o envio de informações relativas ao presente feito para sua caixa postal eletrônica, consoante se observa do seguinte excerto, *verbis*:

“Sucedee que o procedimento do órgão preparador, adotado em prejuízo ao envio da intimação por via postal, como era de rigor, afigura-se em desacordo com a legislação, já que a Recorrente não autorizou o envio de informações relativas ao presente feito e nem foi informada de que isso poderia ocorrer, a despeito de todas as intimações anteriores terem sido feitas fisicamente.”
(fl. 1564)

No mérito, repisou os argumentos já deduzidos em sede de Impugnação.

Reconhecendo o termo inicial para a apresentação do Recurso Voluntário como sendo o décimo quinto dia após a disponibilização da decisão na Caixa Postal da contribuinte no e-CAC, a autoridade preparadora encaminhou o presente Recurso com anotação de ser ele intempestivo.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Da tempestividade do Recurso Voluntário

Consoante dito acima, o Recurso Voluntário de que aqui se cuida foi encaminhado a esse Colendo CARF com anotação de sua intempestividade, tendo em vista que o r. acórdão recorrido foi enviado a sua caixa postal no e-CAC em 30 de janeiro de 2013, ao passo que a irresignação em análise foi protocolizada em 17 de maio de 2013.

Articula o contribuinte com a assertiva de que teria sido intimado pessoalmente em 30 de abril de 2013, com a alegação de que seria nula a ciência ficta havida nos 15 dias após o envio do acórdão a sua caixa postal.

Entendo que o sujeito passivo tem razão, de modo que deve ser tida como nula a intimação ficta a que se aludiu acima, com o consequente entendimento pela tempestividade do apelo.

Com efeito, o art. 23 do Decreto n. 70.235/72 estabelece que, *verbis*:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

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

Autenticado digitalmente em 26/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, Assinado digitalmente em

26/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, Assinado digitalmente em 27/06/2014 por MARCOS AURELI

O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 27/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 03/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:
(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

§5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (sem grifos no original)

Por sua vez, a Portaria SRF n. 259/2006 – que Dispõe sobre a prática de atos e termos processuais, de forma eletrônica, no âmbito da Secretaria da Receita Federal – estatui que, litteris:

Art. 1º O encaminhamento, de forma eletrônica, de atos e termos processuais pelo sujeito passivo ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) será realizado conforme o disposto nesta Portaria.

(...)

§3º Para efeito do disposto no caput, a RFB informará ao sujeito passivo o processo no qual será permitida a prática de atos de forma eletrônica. (Renumerado com nova redação pela Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009) (sem grifos no original)

Percebe-se, pois, que a validade das intimações eletrônicas imprescinde (i) do expresso consentimento do sujeito passivo quanto à implementação do seu endereço eletrônico e (ii) da informação ao contribuinte, a ser realizada pela Receita Federal, acerca **do processo** em que *será permitida a prática de atos de forma eletrônica*.

Esse último requisito veio à balha em Portaria editada pela própria Receita Federal, sendo que o seu preenchimento revela-se necessário para a higidez do ato de

comunicação eletrônica, de modo que sua ausência implica no cogente entendimento de que é nula a correlata intimação.

Esse raciocínio revela-se ainda mais apropriado num caso como o vertente, em que as prévias intimações dirigidas ao contribuinte tiveram lugar em meio postal – ver, por exemplo, o Aviso de Recebimento constante da fl. 156 –, de modo que o sujeito passivo tinha legítima expectativa de que as demais comunicações atinentes a este feito também ocorressem pela mesma via.

Ora, o fato de que o sujeito passivo estava a receber intimações neste processo em meio físico aliado à necessidade de o Fisco informar ao sujeito passivo o processo em que serão realizadas intimações eletrônicas revelam que a súbita alteração na forma de proceder no que tange às comunicações é geradora de insegurança.

Essa insegurança não pode estar presente quando se está diante de intimação de ato de órgão julgador a respeito do qual é latente o interesse de recorrer do contribuinte, mormente diante da disposição inserta no §3º do art. 26 da Lei n. 9.784 – diploma legal que regula os processos administrativos no seio da Administração Pública Federal –, que prevê que as intimações devem ser feitas de modo **a assegurar a certeza** de que o interessado teve ciência do conteúdo do respectivo ato.

Frise-se que o que tem lugar no vertente processo é apenas um exemplo dos bastantes casos em que contribuintes altamente aparelhados e familiarizados com procedimentos fiscais – sujeitos passivos esses que por sua vez são assessorados por respeitáveis bancas de advogados e de profissionais da ciência contábil – têm problemas relacionados a intimações eletrônicas, cenário esse que ratifica as conclusões atinentes à insegurança ínsita ao sistema em apreço.

Outro elemento que corrobora a existência dessa inaceitável insegurança repousa na informação trazida a esse Conselheiro pelo ilustre patrono da ora Recorrente, no sentido de que o sistema passou por alterações recentemente. De fato, narrou o advogado do contribuinte que, até o fim de 2013, o ambiente eletrônico do e-CAC permitia que seu usuário acessasse sua conta sem que mandatoriamente tivesse que abrir as intimações que lhe tinham sido remetidas pela Receita Federal, quadro esse alterado a partir de janeiro de 2014, quando o sistema passou a não permitir o manejo de outras funcionalidades antes que os documentos que encerram intimações fossem abertos pelos contribuintes.

Ou seja, essa alteração sugere que a própria Administração, ciente dos problemas por que passavam os contribuintes, com muita propriedade promoveu alteração no ambiente eletrônico com vistas a assegurar a certeza quanto ao recebimento efetivo das intimações.

Essa alteração, contudo, teve lugar após a discutida intimação eletrônica realizada neste processo.

Assim sendo, pelas razões acima declinadas, entendo nula a intimação eletrônica (ficta) em apreço, razão pela qual finco a intimação do acórdão recorrido no momento em que o contribuinte pessoalmente teve acesso ao aresto vergastado – em 30 de abril de 2013 –, de modo que tempestivo o Recurso Voluntário interposto em 17 de maio de 2013.

Do Mérito

Conhecido o Recurso Voluntário, passo ao exame do mérito do Recurso Voluntário em apreço.

É importante salientar que a matéria litigiosa cinge-se aos ajustes suplementares que a douta autoridade autuante empreendeu por discordar dos critérios empregados para a verificação dos Preços de Transferência através do método PRL – Produção (PRL60), tendo em vista que os ajustes empreendidos pela autoridade fiscal atinentes à aplicação do método PRL 20% foram expurgados do lançamento pela decisão de piso – assim como os ajustes de PRL 60% levados a cabo pelo Fisco em dois itens verificados –, uma vez que o sujeito passivo optara, em verdade, pelo cálculo dos Preços de Transferência através do método dos Preços Independentes Comparados – PIC, do que não decorreu a necessidade de realização de ajustes.

Nessa senda, observa-se que esse Colegiado deve debruçar-se basicamente sobre duas questões, a saber:

- legitimidade do cálculo do Preço Parâmetro, no método PRL 60, instalado pela Instrução Normativa n. 243/2002; e

- necessidade, ou não, da inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação para fins de composição do Preço Praticado, a ser cotejado com o Preço Parâmetro para fins de verificação da necessidade e do montante dos ajustes que devem ser empreendidos pelo importador que adquire bens de pessoas vinculadas sitas no estrangeiro.

Cada um desses pontos será tratado em separado, tendo em vista que hialinamente se trata de questões autônomas.

Nada obstante, antes que se passe ao exame dessas questões propriamente ditas, tecerei algumas considerações sobre uma das principais razões de decidir da r. decisão recorrida, a saber, a pretensa impossibilidade de os órgãos de julgamento no processo administrativo fiscal afastarem a aplicação de Instrução Normativa por motivo de sua ilegalidade.

Acerca desse ponto, tem-se que se equivoca a douta instância *a qua* quando diz que lhe faleceria competência para o afastamento de ato normativo infralegal em virtude de seu percebido descompasso com a lei.

Com efeito, o art. 26-A do Decreto n. 70.235/72 – inserido na Seção V desse diploma legal, divisão essa intitulada *Da Competência* – é claro ao estabelecer que, *verbis*:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Saliente-se que, ao longo do citado Decreto n. 70.235/72, não há outro preceito que restrinja o âmbito de cognoscibilidade dos órgãos julgadores no processo administrativo, mas apenas dispositivos que, basicamente, cuidam de divisões de competência funcional.

Bem se vê que o dispositivo supratranscrito não retrata o entendimento adotado pela r. decisão recorrida quanto à competência dos julgadores administrativos: com efeito, o rol constante desse artigo de lei que contempla os atos normativos que não podem ser afastados não arrola as Instruções Normativas da Receita Federal, assim como não há qualquer menção à impossibilidade de afastamento *sob fundamento de ilegalidade*.

Infelizmente, existem bastantes decisões – tanto no seio das DRJs quanto no bojo deste próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – que propugnam essa pretensa impossibilidade de os julgadores administrativos afastarem a aplicação de Instruções Normativas em decorrência da sua ilegalidade.

Em verdade, tais decisões são absolutamente desprovidas de qualquer sustentáculo legal, sendo representativas de pernicioso procedimento que acaba por, de maneira desautorizada, enaltecer Instruções Normativas em manifesto descompasso com as Leis que deveriam ser meramente esmiuçadas por esses atos normativos infralegais.

Ou seja, os órgãos de julgamento administrativo não apenas podem como devem afastar a aplicação de Instruções Normativas quando se lhes pareça que tais atos normativos contrariem preceitos de Lei, à míngua de preceito legal que expressamente preveja essa limitação no conhecimento dessas questões.

Pretender que o citado art. 26-A do Decreto n. 70.235/72 encerre vedação ao conhecimento de questões de legalidade de atos infralegais significa reduzir a competência dos órgãos julgadores administrativos *por analogia*, o que não se concebe, e acaba por engendrar um esvaziamento das funções típicas de ditos órgãos, esvaziamento esse que, no mais das vezes, redundará em prejuízos ao contribuinte – tendo em vista que os atos objetos desse controle são, também no mais das vezes, editados pelo próprio Fisco.

Inexiste, portanto, qualquer vedação aos órgãos julgadores de afastamento de Instruções Normativas e de outros atos infralegais por motivo de ilegalidade.

Assentada essa premissa, vejamos se a Instrução Normativa n. 243/2002 é conforme o texto legal que pretendeu regulamentar.

- A Instrução Normativa n. 243/2002 e o cálculo do Preço Parâmetro pelo método do PRL 60%

Em relação a esse ponto, verifica-se que contribuinte e Fisco chegaram a resultados inquestionavelmente diversos no que tange aos Preços Parâmetros utilizados para fins de verificação de eventuais ajustes a título de Preços de Transferência e calculados através do método PRL 60%.

Referida diversidade decorre do fato de que, de acordo com o contribuinte, a Instrução Normativa n. 243/2002 seria ilegal por carrear fórmula para a mensuração da discutida grandeza (Preço Parâmetro pelo método PRL 60%) que destoa daquela fórmula que decorreria do art. 18 da Lei n. 9.430/96, na redação dada pela Lei n. 9.959/2000. Em virtude desse entendimento quanto à ilegalidade desse ato infralegal, o sujeito passivo procedeu ao cálculo do seu Preço Parâmetro pelo PRL 60% à luz da fórmula que, a seu sentir, dimanaria do discutido preceito de Lei.

Vejamos, pois, os textos desses atos normativos. Frise-se que o período objeto dos vertentes Autos de Infração é anterior ao advento da Lei n. 12.715/2012, razão pela qual não serão transcritas as alterações que essa lei impôs ao texto da Lei n. 9.430/96.

Lei n. 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, observadas as condições previstas no presente dispositivo, 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:*

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

Instrução Normativa n. 243/2002

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

- a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;*
- b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção;*

(...)

§ 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.

O contribuinte alega que a forma de cálculo prevista na Instrução Normativa, especificamente no supratranscrito § 11, não tem esteio legal.

A seu sentir, a fórmula que deve prevalecer para o cálculo do preço parâmetro através do Método PRL 60% é a que deriva da lei, sendo que entende que tal fórmula deve ser assim concebida:

PP = PLR – 60%.(PLR – VA), donde:

PP: Preço Parâmetro

PLR: Preço Líquido de Revenda, ou Preço de Revenda menos (i) Descontos Incondicionais, (ii) Tributos incidentes sobre as vendas e (iii) Comissões e Corretagens Pagas;

VA: Valor Agregado

Essa foi a fórmula a partir da qual o sujeito passivo calculou os preços parâmetro aqui controvertidos.

Diversamente, o Fisco e a Fazenda Nacional entendem que a Instrução Normativa n. 243/2002 jamais contrariou a Lei n. 9.430/96 – na redação dada pela Lei n.

9.959/00 –, mas apenas deu à Lei a sua melhor interpretação. A propósito, a fórmula tida pela fiscalização como correta para mensuração do Preço Parâmetro via Método PRL 60% pode ser assim representada:

PP = PLR. Ci/Ct – 60%.PLR.Ci/Ct, donde:

PP: Preço Parâmetro

PLR: Preço Líquido de Revenda, ou Preço de Revenda menos (i) Descontos Incondicionais, (ii) Tributos incidentes sobre as vendas e (iii) Comissões e Corretagens Pagas;

Ci: Custo do item importado

Ct: Custo total do bem produzido

A razão entre Ci/Ct equivale ao *percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido* a que alude o inciso II do §11 do art. 12 da IN 243/2002.

Demonstrarei, no presente voto, que a fórmula empregada pelo sujeito passivo, apesar de efetivamente poder ser extraída do art. 18 da Lei n. 9.430/96 (na redação da Lei n. 9.959/00), não necessariamente tem que assumir aqueles contornos.

Nada obstante, demonstrarei que, justamente pelo fato de a fórmula que decorre do citado art. 18 poder assumir outra formulação aritmética, se instaurou a mais completa confusão quanto à interpretação legal mais apropriada a ser dispensada ao dispositivo.

E assim, demonstrarei, ao fim e ao cabo, que por mais que seja dúplice a possibilidade de formulação aritmética da equação em destaque, a Instrução Normativa n. 243/2002 foi além dessa controvérsia, tendo efetivamente estatuído cálculo para a mensuração do preço parâmetro que não pode ser extraído do art. 18 da Lei n. 9.430/96, e isso em se tratando de ambas as possíveis formulações aritméticas.

Reproduzirei uma vez mais o inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96 para melhor ilustrar que a fórmula empregada pelo sujeito passivo não é a única que decorre do texto legal. Ei-lo, *litteris*:

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

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

A partir desse texto legal, entendo que não há dúvidas quanto ao fato de que o legislador, agora em jargão matemático, estabeleceu formulação aritmética que contempla 1 (um) *minuendo* – média aritmética dos preços de revenda dos bens e direitos – e 4 (quatro) *subtraendos*.

O último desses subtraendos é justamente a intitulada *margem de lucro*, que, no caso de bens importados aplicados à produção, é de 60% (sessenta por cento) sobre a grandeza delineada no restante do texto do supratranscrito item 1 da alínea “d” do inciso II do art. 18 – a saber, *preço de revenda após deduzidos os valores referentes nas alíneas anteriores e do valor agregado no País*.

Saliente-se que, a bem da verdade, foi equivocado o emprego da expressão *margem de lucro*: é que as margens de lucro são calculadas ou sobre o faturamento ou sobre o custo total, de modo que, ainda que inexistisse a menção ao valor agregado, é inapropriado se falar em uma margem de lucro calculada sobre um preço de revenda que não contempla certos efetivos e inafastáveis custos, tais como os tributos incidentes sobre as vendas, as comissões e corretagens pagas e os descontos incondicionais.

Com a consideração tecida no parágrafo anterior quero unicamente frisar que a citada alínea “d” simplesmente carrega uma grandeza que deve ser subtraída do respectivo minuendo, grandeza essa cuja mensuração foi disciplinada pela lei – ainda que de forma plurívoca, consoante se verá – e não se confunde com qualquer margem de lucro efetiva. Ou seja, e isso é algo basilar, *nomina ne sunt consequentia rerum*.

Retornando à tese que pretendo demonstrar, percebe-se que a dupla possibilidade de formulação aritmética da equação prevista no citado art. 18 da Lei n. 9.430/96 decorre do fato de que, em termos aritméticos, a estatuída *supressão do valor agregado* pode operar-se de duas formas distintas.

A primeira delas é justamente aquela vislumbrada pelo sujeito passivo, fórmula essa que concebe o Valor Agregado como um dado nominal, que basicamente emerge da diferença entre o custo total do bem produzido e o custo do item importado que se agrega ao bem produzido.

Ocorre que, em termos aritméticos, também é possível proceder à referida supressão do Valor Agregado concebendo-o (leia-se, concebendo o Valor Agregado) como um quociente, como um número maior do que zero e menor do que um a ser multiplicado pela variável (Preço Líquido de Revenda) da qual deve ser subtraída a referida parcela (Valor Agregado). É que a Lei n. 9.959/00 jamais determinou se o Valor Agregado se exprimiria por uma cifra nominal – que é a interpretação do sujeito passivo – ou por um percentual, sendo que ambas as formulações podem ser vislumbradas em se tratando de uma grandeza como essa.

Para melhor compreensão do que acabou de se dizer, vamos imaginar que, num contexto qualquer e em virtude de expressa disposição legal, o Valor Agregado no país devesse ser subtraído da grandeza X para que se chegue ao resultado Y.

Nesse quadro, poder-se-ia conceber essa fórmula da seguinte maneira, tomando o Valor Agregado como um dado nominal (diferença entre custo total e custo do bem importado):

$$Y = X - \text{Valor agregado}$$

Contudo, não há dúvidas de que essa supressão do Valor Agregado também poderia ser representada, aritmeticamente, como uma multiplicação da grandeza X por um número entre 0 (zero) e 1 (um), número esse que pode ser obtido pelo quociente entre o Custo de bem importado e o Custo total do bem. É que, quando se multiplica a grandeza X pelo número decimal obtido a partir do citado quociente, efetivamente se está a expurgar de X aquela fração correspondente ao que se agregou no país, ou seja, efetivamente se está a expurgar de X o Valor Agregado, agora concebido em termos percentuais.

De fato, se a razão entre o custo do bem importado e o custo total de um bem equivaler a 0,7 (é dizer, se o bem importado corresponder a 70% do custo total), então a multiplicação de uma grandeza qualquer por esse número decimal inquestionavelmente acabará por suprimir os 30% que correspondem aos custos nacionais, de modo que o resultado desse produto representará justamente o recorte que corresponde ao custo internacional.

Ou seja, a menção à supressão do Valor Agregado do Preço Líquido de Venda a que alude o item 1 da alínea “d” do inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96 (na redação dada pela Lei n. 9.959/00) tanto pode exprimir-se assim:

(i) $PP = PLR - 60\%.(PLR - \underline{VA})$, ocasião em que o Valor Agregado está sendo representado por um dado nominal;

Quanto assim:

(ii) $PP = PLR - 60\%.(PLR.Ci/Ct)$, ocasião em que o Valor Agregado está sendo representado por um percentual.

Ambas essas formulações aritméticas podem ser apreendidas do texto do art. 18 da Lei n. 9.430/96, na redação dada pela Lei n. 9.959/00.

Ou seja, uma Instrução Normativa poderia enaltecer qualquer uma dessas formulações sem que pudesse, sequer minimamente, ser inquinada de ilegal, ambas são interpretações que podem ser extraídas do texto de lei em testilha.

Saliente-se que as formulações supradeclinadas, a partir de dados fixos, chega a resultados díspares entre si, o que revela que conceber o Valor Agregado como um dado nominal ou como um percentual acarreta alterações no cômputo do Preço Parâmetro através do método em apreço. O seguinte exemplo demonstra a cogência dessa afirmação. Para tanto, admita-se que o PLR equivale a 70 e admita-se ainda que o Custo do Insumo Importado (Ci) corresponda a 10, ao passo que o Custo Total do bem produzido (Ct) seja da ordem de 40.

Com esses dados, de acordo com a fórmula (i) – $PP = PLR - 60\%.(PLR - \underline{VA})$ –, o resultado é:

$$PP = 70 - 0,6.[70 - (Ct - Ci)]$$

$$PP = 70 - 0,6.(70 - 30)$$

$$PP = 70 - 24$$

$$PP = 46$$

Através da fórmula (ii) – $PP = PLR - 60\%.(PLR.Ci/Ct)$ –, o resultado é o seguinte:

$$PP = 70 - 0,6.(70.Ci/Ct)$$

$$PP = 70 - 0,6 (70.\frac{1}{4})$$

$$PP = 70 - 10,5$$

$$PP = 59,5$$

Vistas as fórmulas que podem decorrer do texto da Lei n. 9.959/00, percebe-se claramente que a Instrução Normativa n. 243/2002 extrapolou a sua função regulamentar, instaurando critério que absolutamente não pode ser extraído do preceito legal de que se cuida.

Com efeito, nota-se que a Instrução Normativa n. 243/2002 não tem lastro legal pelo fato que fez com que a supressão do Valor Agregado, concebido em termos percentuais, se espraiasse para o 1º termo da equação em referência, ou seja, multiplicou o número decimal que engendra o expurgo do Valor Agregado não apenas pelo *subtraendo* a que alude a alínea “d” do inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96, mas também pelo minuendo da equação.

Ao aplicar o expurgo do Valor Agregado, tomado esse em termos percentuais, da *média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos* a que alude o inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96 – média aritmética essa que, repita-se, consubstancia o *minuendo* dessa equação –, a Instrução Normativa n. 243/2002 efetivamente percorreu trilha não autorizada pelo legislador, de modo que patente a sua ilegalidade.

A justificativa que o Fisco e a Fazenda Nacional apontam para lastrear a míope visão de que a Instrução Normativa n. 243/2002 teria simplesmente esmiuçado o que a Lei n. 9.959/00 estatuiu reside no argumento de que haveria incontestável falha na redação do citado item 1 da alínea “d” do inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96 – na redação da Lei n. 9.959/00.

Para melhor visualização do argumento fazendário, peço vênha para novamente transcrever o preceito de lei, *litteris*:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado, observadas as condições previstas no presente dispositivo, 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:*

*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;*

De acordo com o Fisco, (i) a não utilização da preposição *de* depois da expressão *deduzidos* inserta no supracitado item 1 da alínea “d” do inciso II do transcrito art. 18, (ii) associada ao fato de que a preposição *de* efetivamente foi usada antes da expressão *valor agregado* significaria que, em verdade, a expressão *do valor agregado* representaria uma outra alínea do referido inciso II do art. 18, razão pela qual seria correta a supressão do Valor Agregado, em sua feição percentual, do minuendo da equação (*média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos*).

Salta aos olhos a criatividade dos exegetas que propugnam tal entendimento.

Deveras, a bem da verdade, é preciso dizer que o legislador efetivamente equivocou-se por ocasião da concepção do texto desse preceito legal: com efeito, e em decorrência do intitulado *parallelismo sintático*, a expressão *valor agregado no País* efetivamente não deveria ter sido antecedida pela preposição *de*: é que, pelo fato de tanto o *valor agregado no País* quanto os *valores referidos nas alíneas anteriores* assumirem a mesma função sintática na oração, a falta de emprego da preposição antes da primeira expressão determinaria, pelo bom português, que a segunda expressão também viesse desacompanhada da preposição.

É um erro condenável, é certo, mas pretender corrigir essa impropriedade gramatical menor com a assertiva de que o erro não é de caráter gramatical, mas de técnica legislativa – inserção, no texto de um item de alínea, de algo que em verdade devesse corresponder a uma alínea autônoma –, é proceder com o qual não posso compactuar.

Frise-se que, ainda que a expressão *do valor agregado* correspondesse a uma inexistente alínea “e” do inciso II em análise, a fórmula preconizada pela Instrução Normativa n. 243/2002 também não teria respaldo legal: é que, se fosse assim, a supressão do valor agregado, visto em termos percentuais, apenas poderia afetar o *minuendo*, e jamais a grandeza a que alude a alínea “d”, tendo em vista que o discutido item 1 dessa alínea “d” expressamente reporta-se à supressão dos *valores referidos nas alíneas anteriores*.

Ou seja, para que a Instrução Normativa n. 243/2002, na parte que toca o cálculo do Preço Parâmetro através do PRL 60%, tivesse respaldo legal, a expressão *do valor agregado* deveria corresponder à alínea “d” do inciso II do art. 18, com o remanejamento da então vigente alínea “d” para a alínea “e”.

Descabido, portanto, esse argumento.

Ademais, não se pode olvidar que o próprio Poder Executivo – que, através de um órgão integrante do Ministério da Fazenda, trouxe à balha a Instrução Normativa n. 243/2002 – buscou a correção da ilegalidade por ela instaurada por ocasião da edição da Medida Provisória n. 478/2009, em que tentou dar força de lei à fórmula prevista unicamente no malsinado ato infralegal.

O fato de que a Medida Provisória n. 478/2009 tentou sanar a ilegalidade aqui reconhecida é clarividente e foi mencionado na própria Exposição de Motivos dessa referida Medida Provisória, em que se lê, *verbis*:

20. No tocante às regras de preços de transferência, a atual legislação, em grande parte baseada em Instrução Normativa expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vem sofrendo crescentes questionamentos na esfera administrativa, razão pela qual se faz necessária a adoção de medidas voltadas a propiciar maior eficácia ao controle de preços de transferência, tendo em vista a importância da matéria para a proteção da base tributária brasileira.

20.1. Visando instituir, em dispositivo legal, essas medidas que hoje constam apenas em Instrução Normativa, propõe-se a alteração da redação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com o intuito de reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado, garantindo maior eficácia aos controles de preços de transferência. (Acessada no dia 10 de março de 2014 em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Exm/EMI-171-MF-AGU-MCidades-MDIC-09-Mpv-478.htm)

Trata-se de interpretação autêntica da Medida Provisória em apreço – interpretação essa que, a exemplo da Instrução Normativa n. 243/2002, também dimanou do Poder Executivo –, sendo de rigor informar que essa Medida Provisória perdeu sua eficácia por decurso de prazo.

Ora, o advento mesmo dessa Medida Provisória n. 478/2009 representa um inequívoco reconhecimento de que, aos olhos do Poder Executivo, a Instrução Normativa n. 243/2002 é desprovida de lastro legal. A não ser que se propugne que, ao editar a Medida Provisória em análise, o Poder Executivo estava a adotar providência inútil – eis que pretendia dar força de lei a um entendimento que já tinha força de lei –, é muito complicado superar esse argumento que leva em conta a evolução legislativa.

Outrossim, e agora lançando mão de um argumento de índole econômica, é preciso dizer que a Instrução Normativa n. 243/2002 é absolutamente desprovida de racionalidade econômica, eis que beneficia aqueles agentes de mercado que pouco valor agregam aos itens que importam de partes vinculadas.

Com efeito, nas duas formulações que vislumbrei como possíveis a partir das alterações promovidas pela Lei n. 9.959/00, **quanto maior o valor agregado no País menores serão os correlatos ajustes de Preços de Transferência.**

Diversamente, essa lógica se inverte a partir da fórmula concebida pela Instrução Normativa n. 243/2002: aqui, os ajustes serão tanto maiores quanto menor seja a agregação de valor no território nacional.

De fato, em sua formulação irredutível, a fórmula proposta pelo Fisco pode ser reduzida ao seguinte:

$$\underline{PP = 0,4PLR.Ci/Ct}$$

Realmente, através dessa fórmula, quanto maior for o valor agregado no País, menor será o quociente Ci/Ct.

Como o quociente Ci/Ct é diretamente proporcional ao Preço Parâmetro, quanto maior for o valor agregado no País, menor será o quociente em apreço e, conseqüentemente, menor será o Preço Parâmetro, e daí que maior será a diferença entre o Preço Praticado e o Preço Parâmetro e maiores serão os ajustes.

Não é isso o que acontece em relação às duas possíveis fórmulas com lastro na Lei n. 9.959/00. Deveras, em suas versões irredutíveis, elas podem ser expressas por:

(i) $PP = 0,4PLR + 0,6VA$; e

(ii) $PP = PLR - 0,6(PLR.Ci/Ct)$, que é igual a

$$PP = PLR.(1 - 0,6Ci/Ct)$$

É despicendo aduzir que quanto maior o Valor Agregado, maior será o Preço Parâmetro e menores serão os ajustes na esteira da fórmula (i), que é a defendida pelo sujeito passivo: percebe-se nitidamente que, se o Valor Agregado cresce, o Preço Parâmetro cresce.

E o mesmo acontece quanto à fórmula (ii). É que, através dessa fórmula, o aumento do Valor Agregado acaba por minorar o quociente Ci/Ct, que é um subtraendo nessa fórmula: e se o subtraendo diminui com a majoração do Valor Agregado, tem-se que quanto maior for este, maior será o Preço Parâmetro e menores serão os ajustes.

Em síntese, a Instrução Normativa n. 243/2002 é representativa daquilo que o conhecido tributarista Antônio Reinaldo Rabelo Filho tratou como **incoerência por parte da Receita Federal** em coluna publicada no Conjur em 15 de janeiro do ano corrente (<http://www.conjur.com.br/2014-jan-15/reinaldo-rabelo-preciso-coerencia-parte-receita-federal>).

É que, ao passo que o legislador trouxe à balha **norma que induz o comportamento de agregar mais valor no território nacional**, estimulando aquelas sociedades empresárias que muito e substancialmente produzem no País, vem a Receita Federal e, a pretexto de regulamentar o preceito legal, adultera de tal modo o seu teor que a norma passa a produzir efeito diametralmente oposto: sofre menos ajuste quem menos agrega.

Um verdadeiro e inaceitável contrassenso.

Por fim, saliente-se que essa Colenda 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção já se pronunciou no sentido da ilegalidade da Instrução Normativa n. 243/2002, o que se deu através do Acórdão n. 1101-000.864, que restou assim ementado, *verbis*:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2/2004 em 03/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA

Autenticado digitalmente em 26/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em

26/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/06/2014 por MARCOS AURELI

O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 27/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 03/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES.

As normas postas pelo executivo para operacionalizar ou interpretar lei devem estar dentro do que a lei propõe e ser com ela compatível.

FÓRMULAS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI Nº 9.430. IN SRF Nº 32. IN SRF Nº 243.

A IN SRF nº 32, de 2001, propõe fórmula idêntica a posta pela lei no 9.430, de 1996. A IN SRF nº 243, de 2002, desborda da lei, pois utiliza fórmula diferente da prevista na lei, inclusive mencionando variáveis não cogitadas pela lei.

LANÇAMENTO. IN SRF Nº 243.

Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF nº 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados. (Processo n. 16643.000308/2010-18; Rel. designado Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro; j. 7.3.2013)

É certo que a composição deste Colegiado foi sensivelmente alterada.

É certo também que, por ocasião desse julgamento, acompanhei integralmente o ilustre Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro.

Contudo, apesar de cancelar integralmente as conclusões desse precedente, trago à balha unicamente um erro aritmético constante desse julgado, equívoco esse que em nada ofusca o brilhantismo de suas razões.

É que o voto vencedor assevera que a fórmula que decorre da Lei n. 9.430/96 seria:

$$\mathbf{PP = 40\%.PLR - 60\%.VA}$$

Percebe-se que o eminente Conselheiro Guerreiro equivocou-se quanto à formulação irredutível dessa equação. Para melhor visualizar esse lapso, trago a balha novamente a fórmula a partir da qual alegadamente se chegaria a essa versão irredutível, qual seja:

$$\mathbf{PP = PLR - 60\%.(PLR - VA)}$$

Em verdade, para se chegar à irredutibilidade dessa equação, devem ser seguidos os seguintes passos, que hialinamente trarão a lume o erro de que aqui se cuida:

$$PP = PLR - 60\%.PLR \pm 60\%.VA$$

$$\mathbf{PP = 40\%PLR + 60\%VA}$$

Por todo o exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário nesta parte, ante a manifesta ilegalidade da Instrução Normativa n. 243/2002.

Saliente-se que o decidido para fins de IRPJ deve aplicar-se à CSLL, eis que o lançamento dessa contribuição é mera decorrência da primeira autuação.

Da inclusão, no Preço Praticado, dos valores de frete, seguro e imposto de importação

Em relação ao ponto em referência, não assiste razão ao sujeito passivo.

Com efeito, tem-se que os valores de frete, seguro e tributos não recuperáveis incidentes na importação **integram, sim, tanto o preço praticado quanto o preço parâmetro, eis que a comparação feita entre ambos deve, por razões lógicas, contemplar grandezas análogas**, sendo expressa a norma que impõe a inclusão neste último, a saber, o §4º do art. 4º da IN 243/02, que reza, *verbis*:

Art. 4º

(...)

§4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12 (PRL), 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.

Saliente-se que a base legal para esse dispositivo repousa no §6º do art. 18 da Lei n. 9.430/96, dispositivo que, com o advento da Lei n. 12.715/2012, passou a ostentar redação diametralmente oposta.

Com efeito, ao tempo dos fatos geradores em análise, o citado §6º do art. 18 estabelecia que, *litteris*: “§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”.

O texto do novel §6º, com o advento da Lei n. 12.715/2012, passou a ser, *verbis*:

§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

I - não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

A exemplo do raciocínio empreendido por ocasião da análise da Medida Provisória n. 478 e dos seus impactos na formação da minha convicção quanto à ilegalidade da Instrução Normativa n. 243/2002, não quero crer que o novel preceito tenha sido editado inutilmente, tendo promovido alteração legislativa que não se mostrava necessária.

Ou seja, foi apenas com o advento da Lei n. 12.715/2012 que a sistemática de não inclusão de frete, seguro e imposto de importação passou a vigorar, mas essa norma é inaplicável à hipótese.

Saliente-se que esse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou nesse exato sentido em bastantes ocasiões, de que são exemplos os seguintes julgados, *litteris*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 2000

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração do preço praticado 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.

AJUSTES DECLARADOS DA DIPJ. DEDUÇÃO.

Os ajustes já efetuados pela contribuinte na DIPJ devem ser deduzidos, produto a produto, dos valores apurados pela autoridade fiscal.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente. (Processo n. 16327.002092/2005-32; Acórdão n. 1301-000.436; Cons. Paulo Jackson da Silva Lucas; j. 11.11.2010)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PIC. DESQUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não logrando a fiscalização comprovar que as transações utilizadas pela contribuinte na apuração dos preços de transferência segundo o método PIC (Preços Independentes Comparados) foram realizadas entre pessoas vinculadas, descabe a desqualificação do referido método, devendo os correspondentes ajustes serem excluídos da tributação.

PREÇO PRATICADO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. CLÁUSULA CIF.

Como decorrência de expressa disposição legal (§6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, antes do advento da Lei nº 12.715, de 2012), e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, o valor do frete, seguro e tributos incidentes na importação devem compor o preço praticado, quer nas operações com cláusula CIF (valor constante dos documentos de importação), quer nas operações com cláusula FOB (ônus suportado pelo importador).

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova. (Processo n. 16561.720008/2011-31; Acórdão n. 1402-001.403; Cons. Rel. Fernando Brasil de Oliveira Pinto; j. 9.7.2013; sem grifos no original)

Deve ser desprovida, pois, a irrisignação do sujeito passivo quanto ao ponto.

Saliente-se que o decidido para fins de IRPJ deve aplicar-se à CSLL, eis que o lançamento dessa contribuição é mera decorrência da primeira autuação.

Por todo o exposto, caso seja conhecido o vertente Recurso Voluntário, DOU PROVIMENTO PARCIAL à irrisignação, nos termos das razões acima declinadas.

As compensações de prejuízos devem observar as exonerações promovidas pelo vertente processo, de modo que prejudicado o Recurso de Ofício apresentado nesses autos.

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Consoante relatado, os ajustes apurados pela autoridade lançadora decorreram da aplicação do método PRL60. A contribuinte, por sua vez, pede o cancelamento integral da exigência em razão da ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 que, a pretexto de regular os preços de transferência tal como determinados pela Lei nº 9.430/96, produz inovações, criando obrigações totalmente desvinculadas daquelas originalmente fixadas na lei, ferindo o princípio da legalidade.

A questão tem sido intensamente debatida nas Turmas desta 1ª Seção de Julgamento e é possível dividi-la em dois pontos principais:

- Definição das parcelas que se sujeitam à aplicação do percentual de 60% para cálculo da margem de lucro a ser deduzida na determinação do preço parâmetro; e
- Relevância do percentual de participação do insumo no(s) produto(s) vendido(s).

Importante esta separação inicial, na medida em que o primeiro ponto guarda relação com as diferentes interpretações extraídas, pelas Instruções Normativas SRF nº 32/2001 e 243/2002, da nova redação dada pela Lei nº 9.959/2000 ao art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, especificamente em sua alínea “d”, ao passo que o segundo ponto diz respeito ao critério de proporcionalização introduzido pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, conjuntamente com a segunda interpretação da lei acima referida.

Caso não se promova esta separação, corre-se o risco de concluir, à semelhança do que expresso no voto condutor do Acórdão nº 1202-000.835, de lavra do I. Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, que a alteração veiculada pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002 enseja indevida majoração de tributos, quando comparada com a interpretação extraída da lei originalmente pela Instrução Normativa SRF nº 32/2001. Antes, portanto, é necessário aferir se a Instrução Normativa SRF nº 32/2001 veiculava a interpretação mais adequada do texto legal.

A declaração de voto do I. Conselheiro João Otávio Opperman Thomé, inserida no Acórdão nº 1102-00.419 e apresentada em sessão de 30 de março de 2011, começa a delinear com clareza a legalidade do ato normativo que orienta o presente procedimento fiscal, no que tange **ao primeiro ponto acima mencionado, qual seja, as diferentes interpretações veiculadas pelas Instruções Normativas SRF nº 32/2001 e 243/2002, em razão da nova redação dada pela Lei nº 9.959/2000 ao art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, especificamente em sua alínea “d”:**

A recorrente alega que o cálculo previsto na IN SRF 243/2002 extrapolou o que determina a Lei nº 9.430/96, levando a resultados indiscutivelmente dispares dos legais, conforme cálculos comparativos que faz, a título exemplificativo. E que a falta de fundamento legal da referida IN é tão evidente, que o próprio Poder

Executivo a reconheceu, ao tentar inserir na MP 478 dispositivo que viria a dar legalidade à fórmula prevista naquele normativo, sendo de se ressaltar, ainda, que a referida MP não foi convertida em lei.

Convém, portanto, inicialmente, reproduzir o que diz a Lei nº 9.430/96, e o que diz a IN SRF nº 243/2002, a respeito do cálculo do preço parâmetro nas importações pelo método do PRL, ou Preço de Revenda menos Lucro, reproduzindo-se somente as partes relevantes para o deslinde desta questão:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

"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;~~
- 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)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

§ 1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

(...)

Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de Novembro de 2002

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

- I - dos descontos incondicionais concedidos;
 - II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
 - III - das comissões e corretagens pagas;
 - IV - de margem de lucro de:
 - a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;
 - b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.
- § 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

~~§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.~~

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

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

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

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

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

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

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

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

De pronto, fica evidente que a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, ao detalhar a formula de cálculo, inseriu elementos ou conceitos que não estavam expressamente previstos na Lei nº 9.430/96.

Ora, se a Lei já contém todos os elementos necessários e suficientes para possibilitar, de forma inequívoca, o cálculo, não há necessidade de regulamentação normativa.

Ocorre que, no mais das vezes, entendendo não estar suficientemente clara a prescrição legal, o legislador normativo busca disciplinar o dispositivo de modo a não apenas explicitar minudentemente o seu comando, mas também de modo a firmar uma interpretação oficial a seu respeito, isto diante da possibilidade de que haja mais de uma interpretação cabível.

Em todos os casos, entretanto, há que se averiguar se a disciplina normativa não entrou em choque com o conteúdo do dispositivo legal, de forma a aumentar o valor do tributo que estava previsto na lei.

Nos exemplos numéricos oferecidos pela recorrente, o valor do ajuste conforme a IN 243/2002 resulta superior ao ajuste conforme a Lei nº 9.430/96, a indicar que estaríamos diante de um exigência de tributo superior à estabelecida em lei, o que deve ser de fato rechaçado. Contudo, antes de assim concluir, convém revisar as prescrições legais e normativas, e os respectivos cálculos.

Tanto a Lei nº 9.430/96 quanto a IN 243/2002 prescrevem que o preço de venda (revenda) dos bens, serviços ou direitos, devem ser diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, e das comissões e corretagens pagas, portanto não há necessidade de maior atenção a este quesito.

Na verdade, a grande diferença entre a Lei e a IN se dá no cálculo da margem de lucro.

Margem de lucro é um conceito que comporta diversas acepções, podendo refletir uma certa lucratividade calculada sobre as vendas, ou então um acréscimo ao custo. As mais conhecidas são citadas a seguir.

a) Como margem de lucratividade das vendas:

Margem Bruta = Lucro Bruto / Receita Operacional Líquida;

Margem Operacional = Lucro Operacional / Receita Operacional Líquida;

Margem Líquida = Lucro Líquido / Receita Operacional Líquida.

b) Como acréscimo ao custo:

Mark-up Global = Lucro Bruto / Custo das Vendas.

Embora não tenha a Lei expressamente referido nenhum destes termos, mas apenas feito constar, de modo genérico, a expressão "margem de lucro", é possível verificar de qual deles se trata, em cada caso.

Assim, por exemplo, verifica-se que no método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), quando a Lei diz "margem de lucro", está-se referindo ao conceito de Mark-up Global acima apresentado. Confira-se a dicção do inciso III do art. 18 (destaque acrescido):

"III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de **margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado."**

Já no método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), a expressão é utilizada no sentido de margem de lucratividade das vendas, e é evidente que a Lei não pode estar-se referindo nem à Margem Operacional nem à Margem Líquida. Isto porque tanto o Lucro Operacional quanto o Lucro Líquido sofrem influências de inúmeros outros fatores, tais como receitas e despesas operacionais — no caso do Lucro Operacional — e estas e mais as receitas e despesas não operacionais — no caso do Lucro Líquido. Enfim, de fatores completamente alheios ao custo do bem, serviço ou direito, importado, que é, afinal, o foco central da legislação de preços de transferência, no que toca às importações. Ademais, a fixação pela Lei de um percentual de "margem de lucro" de sessenta por cento afigurar-se-ia deveras desproporcional, ou mesmo irreal, caso se estivesse referindo à Margem Operacional ou à Margem Líquida, sendo mais plausível que se refira a Margem Bruta, ou seja, a um percentual de Lucro Bruto com relação à Receita Operacional Líquida.

Em outras palavras, a Lei, por meio da fixação de uma margem de lucro bruto mínima, a ser aplicada sobre um preço de revenda ajustado, determina qual o valor máximo do custo considerado dedutível.

Isto posto, consideremos os seguintes dados hipotéticos:

1. Valor do bem importado (Custo de importação)	R\$ 60,00
2. Valor agregado no país (Custo nacional)	R\$ 50,00
3. Custo total do bem (=1+2)	R\$ 110,00
4. Preço líquido de venda do produto final	R\$ 375,00

A seguir apresento o cálculo do preço parâmetro, e do ajuste, conforme a determinação da Lei nº 9.430/96:

A. Preço líquido de venda (item 4 da tabela de dados)	R\$ 375,00
B. Margem de lucro 60% (=60% de A)	R\$ 225,00
C. Valor agregado no país (item 2 da tabela de dados)	R\$ 50,00
D. Preço Parâmetro (=A - B - C)	R\$ 100,00
E. Valor do bem importado (item 1 da tabela de dados)	R\$ 60,00
F. Ajuste (=E - D, se maior que zero)	-

Conforme antes dito, a Lei fixa uma margem de lucro bruto mínima para que o custo seja considerado dedutível. No exemplo acima, a margem de lucro bruto efetiva corresponderia a 70,67%.

Nas tabelas a seguir, em que são mantidos constantes todos os demais dados, sendo alterado tão somente o valor do bem importado, fica mais claro como se dá a alteração nos valores do ajuste imposto pela Lei, e como fica a demonstração do lucro bruto.

DADOS				
1. Valor do bem importado (Custo de importação)	60,00	100,00	140,00	180,00
2. Valor agregado no país (Custo nacional)	50,00	50,00	50,00	50,00
3. Custo total do bem (=1+2)	110,00	150,00	190,00	230,00
4. Preço líquido de venda do produto final	375,00	375,00	375,00	375,00

CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO E DO AJUSTE				
A. Preço líquido de venda (item 4 da tabela de dados)	375,00	375,00	375,00	375,00
B. Margem de lucro 60% (=60% de A)	225,00	225,00	225,00	225,00
C. Valor agregado no país (item 2 da tabela de dados)	50,00	50,00	50,00	50,00
D. Preço Parâmetro (=A - B - C)	100,00	100,00	100,00	100,00
E. Valor do bem importado (item 1 da tabela de dados)	60,00	100,00	140,00	180,00
F. Ajuste (=E - D, se maior que zero)	0,00	0,00	40,00	80,00

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO BRUTO				
Preço líquido de venda	375,00	375,00	375,00	375,00
Custo total efetivo ou máximo admitido pela Lei	110,00	150,00	150,00	150,00
Lucro Bruto	265,00	225,00	225,00	225,00
Margem bruta % efetiva ou máxima admitida pela Lei	70,67%	60,00%	60,00%	60,00%

Veja-se que, de acordo com os dados, o custo máximo admitido pela Lei, no caso, para o bem importado, é de R\$ 100,00, de modo a que seja preservada a margem de lucro bruto mínima de 60%, fixada na Lei. Além disto, verifica-se que, uma vez atingido este custo máximo (que é o próprio preço parâmetro), cada real a mais de custo acrescido à importação corresponde a exatamente um real de ajuste (adição ao lucro líquido) a ser feito.

A recorrente entende que a correta interpretação da Lei nº 9.430/96 resultaria em valores distintos do apresentado. Entende a recorrente que a margem de lucro de 60% deve ser calculada após a exclusão do valor agregado no País. Assim, repetindo-se os mesmos dados acima, os cálculos de acordo com a recorrente seriam os seguintes:

DADOS				
1. Valor do bem importado (Custo de importação)	60,00	100,00	140,00	180,00
2. Valor agregado no país (Custo nacional)	50,00	50,00	50,00	50,00
3. Custo total do bem (=1+2)	110,00	150,00	190,00	230,00
4. Preço líquido de venda do produto final	375,00	375,00	375,00	375,00

CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO E DO AJUSTE (conforme a recorrente)				
<i>A. Preço líquido de venda (item 4 da tabela de dados)</i>	375,00	375,00	375,00	375,00
<i>B. Valor agregado no país (item 2 da tabela de dados)</i>	50,00	50,00	50,00	50,00
<i>C. Preço líquido de venda (-) valor agregado País (=A-B)</i>	325,00	325,00	325,00	325,00
<i>D. Margem de lucro 60% (=60% de C)</i>	195,00	195,00	195,00	195,00
<i>E. Preço Parâmetro (=C-D)</i>	130,00	130,00	130,00	130,00
<i>F. Valor do bem importado (item 1 da tabela de dados)</i>	60,00	100,00	140,00	180,00
<i>F. Ajuste (=F - E, se maior que zero)</i>	0,00	0,00	10,00	50,00
DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO BRUTO				
<i>Preço líquido de venda</i>	375,00	375,00	375,00	375,00
<i>Custo total efetivo ou máximo admitido pela Lei</i>	110,00	150,00	180,00	180,00
<i>Lucro Bruto</i>	265,00	225,00	195,00	195,00
<i>Margem bruta % efetiva ou máxima admitida pela Lei</i>	70,67%	60,00%	52,00%	52,00%

De acordo com estes cálculos, o custo máximo admitido pela Lei, no caso, para o bem importado, seria de R\$ 130,00. Da mesma forma que nos cálculos anteriormente feitos, uma vez atingido este custo máximo (que é o próprio preço parâmetro), cada real a mais de custo acrescido à importação corresponde a exatamente um real de ajuste (adição ao lucro líquido) a ser feito. Contudo, a primeira constatação a ser ressaltada é de que este cálculo não preserva uma margem de lucro bruto mínima de 60%.

Além desta inconsistência, saliente-se que, para tornar possível a interpretação conferida pela recorrente, necessário se torna passar por cima de regras básicas de concordância do nosso vernáculo.

Confira-se novamente o texto legal, agora acrescido dos destaques a seguir:

"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)

I. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores **e do** valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados a produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)"

*Perceba-se que não é possível a concordância entre a expressão "**os** valores referidos nas alíneas anteriores" e a expressão "**e do** valor agregado no País", ou seja, não é possível, em bom português, deduzir "**os** valores e **do** valor" de uma mesma base, que seria, no caso, o preço de revenda. Por outro lado, é clara a concordância entre todas as expressões constantes das alíneas 'a', 'b', 'c', 'd', e da segunda parte do item 1 ("**e do** valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção"), como se fossem todos valores a serem subtraídos diretamente do "preço de revenda" citado no inciso II.*

É certo que a Lei não contém expressões inúteis, e muito já se debateu, neste e em outros fóruns, quanto à importância de uma preposição, de vez que a sua existência ou não em uma frase pode conduzir a conclusões muito dispares entre si.

Portanto, em que pese a formulação do texto legal, quanto à sua disposição nas alíneas e itens, do inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, não tenha atendido à

melhor técnica legislativa, o fato é que as regras de concordância da língua portuguesa levam à conclusão de que a segunda parte do item I ("e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção") exerce a função, em verdade, de uma alínea à parte, dissociada do cálculo da margem de lucro, i.e., consta ali como se se tratasse de uma alínea 'e', aplicável, contudo, somente no caso de bens importados aplicados à produção, mas não às demais hipóteses.

Por este motivo, não procede a metodologia de cálculo apresentada pela recorrente, posto que baseada em interpretação incorreta do quanto disposto na Lei acerca da aplicação da margem bruta de lucro de 60%.

Passando ao segundo ponto do debate, qual seja, a adoção, nos cálculos da Fiscalização, do percentual de participação do insumo no(s) produto(s) vendido(s), consoante orientado na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, tem-se que referido ato normativo assim dispôs:

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV- de margem de lucro de:

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

Significa dizer que, para expurgar do preço líquido de venda do produto o valor agregado no País e a margem de lucro de 60%, deve ser determinado quanto o bem, serviço ou direito importado representa no preço líquido de venda do produto, e desta parcela será deduzida a margem de lucro. Trata-se, apenas, de uma outra operação matemática para alcançar o resultado fixado pela lei: identificar, a partir do preço líquido de venda do produto entre partes independentes, a parcela representativa do bem, serviço ou direito importado de pessoas vinculadas, considerando-se uma margem de lucro bruto de 60%.

É possível dizer que o cálculo orientado pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002 apenas faz um recorte inicial do preço líquido de venda, para nesta parcela identificar o custo do insumo importado e a margem de lucro a ele correspondente. De uma forma muito simplista, apenas para facilitar a compreensão do tema, as três formas de cálculo cogitadas para o método PRL60 podem ser assim representadas:

Cálculo segundo a IN SRF nº 32/2001		Cálculo segundo a Lei nº 9.959/2000		Cálculo segundo a IN SRF nº 243/2002	
Custo do Ins. Imp.	Valor Agregado	Custo do Insumo Importado	Valor Agregado	Custo do Insumo Importado	Outros Insumos
Margem de Lucro		Margem de Lucro		Margem de Lucro	

A metodologia orientada pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002 pode trazer resultados distintos daqueles obtidos na primeira interpretação extraída da Lei nº 9.959/2000. Mas, retomando-se a declaração de voto do I. Conselheiro João Otávio Opperman Thomé, tem-se interessante abordagem dos efeitos práticos de sua aplicação:

Falta ainda, por fim, verificar como ficariam os cálculos do preço parâmetro e do ajuste, e a demonstração do lucro bruto, em consonância com o que dispõe a IN SRF nº 243/2002, considerando-se os mesmos dados do exemplo anterior. E o que consta nas tabelas a seguir:

DADOS				
1. Valor do bem importado (Custo de importação)	60,00	100,00	140,00	180,00
2. Valor agregado no país (Custo nacional)	50,00	50,00	50,00	50,00
3. Custo total do bem (=1+2)	110,00	150,00	190,00	230,00
4. Preço líquido de venda do produto final	375,00	375,00	375,00	375,00

CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO E DO AJUSTE (conforme a IN SRF 243/2002)				
A. Relação percentual = Custo importado/custo total	54,55%	66,67%	73,68%	78,26%
B. Preço líquido de venda (item 4 da tabela de dados)	375,00	375,00	375,00	375,00
C. Participação importado no preço de venda (=A x B)	204,55	250,00	276,32	293,48
D. Margem de lucro 60% (=60% de C)	122,73	150,00	165,79	176,09
E. Preço Parâmetro (=C - D)	81,82	100,00	110,53	117,39
F. Valor do bem importado (item 1 da tabela de dados)	60,00	100,00	140,00	180,00
G. Ajuste (=F - E, se maior que zero)	0,00	0,00	29,47	62,61

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO BRUTO				
<i>Preço líquido de venda</i>	375,00	375,00	375,00	375,00
<i>Custo total efetivo ou máximo admitido pela Lei</i>	110,00	150,00	160,53	167,39
<i>Lucro Bruto</i>	265,00	225,00	214,47	207,61
<i>Margem bruta % efetiva ou máxima admitida pela Lei</i>	70,67%	60,00%	57,19%	55,36%

Da análise das tabelas acima, constata-se o seguinte:

- a) a metodologia de cálculo prevista na IN não preserva uma margem de lucro bruto mínima de 60%;*
- b) o preço parâmetro jamais atinge um valor máximo, pois sempre varia conforme também se altera o próprio valor pelo qual se efetiva a importação;*
- c) embora se aumente o preço praticado na importação, até mesmo a patamares totalmente artificiais, nunca o acréscimo de ajuste será equivalente ao acréscimo de preço praticado.*

Todas estas inconsistências são fruto da distorção causada pela própria fórmula adotada, ao determinar que o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados seja apurado com relação ao custo total do bem produzido, em conformidade com a planilha de custos da empresa, o que acaba por incluir no cálculo a parcela relativa também ao custo agregado no País (em contrariedade ao que determina a Lei).

Interessante observar, por fim, um resumo geral dos ajustes a serem procedidos, conforme cada uma das interpretações apresentadas para o cálculo pelo método PRL, no exemplo dado. É o que consta na tabela a seguir:

QUADRO RESUMO DOS AJUSTES DECORRENTES DO MÉTODO PRL				
<i>Conforme a recorrente interpreta a Lei 9.430/96</i>	0,00	0,00	10,00	50,00
<i>Conforme a IN 243/2002</i>	0,00	0,00	29,47	62,61
<i>Conforme a Lei 9430/96</i>	0,00	0,00	40,00	80,00

As diferentes interpretações foram propositalmente postas na ordem crescente dos valores dos ajustes a elas relativo, de modo a evidenciar que a interpretação conferida pela IN SRF nº 243/2002, não obstante as críticas que a ela se fez, termina por gerar valores inferiores àqueles que determina a Lei nº 9.430/96, embora superiores àqueles apurados conforme a interpretação proposta pela recorrente.

Portanto, ao contrário do que sustenta a peça recursal, o cálculo proposto pela IN SRF nº 243/2002, em vez de provocar a exigência de tributo sem base legal e em valor superior ao devido, na verdade atua em sentido contrário, sempre em benefício do contribuinte.

Ressalto que formulei diversos outros exemplos, alterando dados, ora fazendo variar isoladamente um ou outro valor determinado, sempre chegando a esta mesma conclusão.

Assim, não obstante as críticas que se possa fazer à metodologia de cálculo prevista na IN SRF nº 243/2002, é certo que de sua aplicação jamais resulta prejuízo ao contribuinte, não fazendo sentido este demandar que seja aplicado, em detrimento da fórmula que o beneficia, cálculo diverso que lhe seria mais oneroso. Neste sentido, a força normativa da referida IN tanto protege o contribuinte que siga o seu comando, nos termos do que dispõe o art. 100 do CTN, quanto vincula a atuação da administração tributária da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de sorte que deve a mesma ser observada na aplicação do cálculo dos ajustes relativos aos

preços de transferência pelo método PRL.

Alem disto, digno de registro que uma das virtudes da fórmula estabelecida pela IN SRF nº 243/2002 é facilitar o cálculo dos ajustes individuais a serem procedidos, especialmente nos casos em que, para um mesmo produto, são utilizados mais de um bem, serviço ou direito importado.

Com estas considerações, é de se rejeitar o argumento de ilegalidade e inadequação do cálculo do PRL previsto na IN SRF nº 243/2002.

Diante destes argumentos é possível concluir que: 1) é legítima a interpretação de que o valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção é mais um dos redutores dos preços de revenda dos bens ou direitos, que ajustado pela redução dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas, é também diminuído pelo valor correspondente à margem de lucro de sessenta por cento calculada sobre valor resultante daquelas reduções; e 2) é válida a metodologia adotada pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002 que atende ao objeto da lei, mediante a **dedução da margem de lucro bruto depois de recortado, do preço de líquido de venda, a parcela representativa ao insumo importado aplicado ao produto, dele assim expurgando, também, o valor agregado no país.**

No mesmo sentido é o entendimento firmado pelo I. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, em voto condutor do Acórdão nº 1102-00.610 (sessão de 23 de novembro de 2011), no qual além de desenvolver outros exemplos numéricos para demonstrar a compatibilidade do ato normativo com o texto legal, o I. Conselheiro ampliou tal exercício para evidenciar os efeitos da proporcionalização do bem no preço final, aqui questionada pela recorrente por representar a inserção de novos conceitos para além do que expresso no texto legal:

1) Preços de Transferência – ajustes – IN/SRF nº 243/2002:

Na apuração do ajuste de preços de transferência referente às operações de importação de insumos junto a empresas ligadas domiciliadas no exterior, a autoridade fiscalizadora valeu-se do mesmo método utilizado pelo sujeito passivo, ou seja o PRL60.

Não há controvérsias quanto a ser este o método mais indicado ao presente caso. A querela cinge-se ao fato do Fisco, diferentemente da interessada, ter seguido as orientações estabelecidas na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN/SRF) nº 243/2002.

O principal argumento de defesa utilizado pelo sujeito passivo dirige-se ao fato de ter seguido exclusivamente as disposições da Lei nº 9.430/96 pois a IN, sendo norma secundária, reveste-se de ilegalidade ao promover majoração da base de cálculo do tributo e inovado na metodologia de cálculo do ajuste.

Assim, deve-se verificar se de fato ocorreu essa majoração ou inovação.

No que se refere ao método PRL, a determinação de margens de lucro mínimas nas vendas voltadas ao controle da dedutibilidade dos custos de aquisição dos bens importados, tem como escopo dificultar a transferência artificial dos lucros das empresas brasileiras para pessoas vinculadas no exterior. Sob essa ótica, se, por exemplo, uma empresa aqui domiciliada pratique uma margem de lucro bruto de 15% (quinze por cento) sobre as vendas de bens produzidos com insumos importados, os custos de aquisição desses insumos devem ser ajustados via adição ao lucro líquido, com o objetivo de assegurar a margem de lucro bruto de 60% sobre as vendas, em observância ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A primeira conclusão a que se chega quanto ao tema, e que não pode ser olvidada em nenhum momento nesta análise, consiste no fato de que a fórmula de cálculo deve ser capaz de apurar o preço parâmetro do bem importado - insumo no caso – considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

Na interpretação que o sujeito passivo dá ao art. 18 da Lei nº 9.430/96, o preço parâmetro do bem importado seria obtido após a subtração da margem de lucro de 60% do preço líquido de venda do produto final, sendo que a margem de lucro seria calculada sobre o próprio preço líquido de venda menos o valor agregado no País.

Lembrando que a operação a ser submetida ao ajuste é a importação do insumo, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado, obtém-se o custo do insumo acrescido de percentual da margem de lucro praticada na revenda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Num exemplo hipotético teríamos (Exemplo 1):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 60% (500,00-150,00) = 210,00

Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV – VA)

PP = 500,00 – 210,00

Preço parâmetro = 290,00

Parece-me claro que nesse cálculo o preço parâmetro obtido não guarda relação com o custo efetivo do bem importado. A questão é a exclusão indevida do valor agregado na apuração da margem de lucro, reduzindo-a e aumentando artificialmente o preço parâmetro.

A distorção trazida por essa sistemática permitiria manipulação da margem de lucro na revendas dos bens produzidos com os insumos importados. No mesmo exemplo, a cada vez que se diminuísse a margem de lucro – em desacordo com a norma – mesmo implicando em aumento indevido no custo do insumo, o preço parâmetro obtido não geraria qualquer ajuste a ser feito (Exemplo 2):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Margem de lucro efetiva de 20% (exemplo hipotético) sobre o PLV = 100,00

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00

Bem importado (custo manipulado) = 250,00

Valor agregado (VA) = 150,00

Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 60% (500,00-150,00) = 210,00

Preço parâmetro = 500,00 – ML 60% (PLV – VA)

Preço Parâmetro = 290,00

O correto, para se alcançar o preço parâmetro do insumo importado, consiste em excluir do preço líquido de venda a margem de lucro de 60% e o valor agregado no País, sendo que a margem de lucro deve ser calculada exclusivamente sobre o preço líquido de venda. No mesmo exemplo teríamos (Exemplo 3):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00

Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) - VA

PP = 500,00 - 300,00 - 150,00

Preço parâmetro = 50,00 (haveria um ajuste de 30,00)

Ressalte-se que nesse cálculo ainda não se leva em consideração a proporcionalidade do preço do bem importado no preço líquido de venda, o que daria ainda mais precisão ao cálculo, conforme se verá posteriormente neste voto.

Confira-se abaixo como a aplicação correta do método impediria a manipulação da margem de lucro. Nos termos do exemplo supra citado com margem de lucro de 20%, fora do padrão (Exemplo 4):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Margem de lucro efetiva de 20% sobre o PLV = 100,00

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00

Bem importado (custo manipulado) = 250,00

Valor agregado (VA) = 150,00

Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00

Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) - VA

PP = 500,00 – 300,00 – 150,00

Preço parâmetro = 50,00 (haveria uma ajuste de 200,00)

Em recente trabalho sobre o tema, a PGFN justifica o porquê da apuração nos termos supra estipulados em detrimento à sistemática suscitada pelo sujeito passivo, e esclarece que pela leitura do art. 18, da Lei nº 9.430/96 já se poderia chegar a essa conclusão:

É importante ressaltar, nesse passo, que a fórmula mencionada pode ser extraída da leitura do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando a falta de clareza na redação do item I do inciso II, in verbis:

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; (grifos nossos)

De fato, é possível interpretar o texto legal no sentido de que o parâmetro seria obtido a partir da “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) das comissões e corretagens pagas, (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País”.

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”.

Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

“Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. 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”. [...]

Quanto à primeira investigação, 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: [...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “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. [...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.¹
[¹ Preços de Transferência: uma avaliação sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009, p. 170-195]

Nessa linha de raciocínio, nota-se que a expressão “do valor agregado” se refere ao termo “diminuídos” (inciso II), e não à palavra “deduzidos” (item 1 da alínea d). Como apontado no trecho citado, cuida-se de técnica redacional inapropriada, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18, hipótese que se visualiza abaixo:

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, na hipótese de bens importados aplicados à produção;
 - 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.
- e) e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal. Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

“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.”

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

Aliás, a revogada IN SRF nº 32/01 trilhou caminho similar à segunda alternativa, o que originou a fórmula de cálculo do PRL 60 defendida pela recorrente:

Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

Art. 12. (omissis)

§ 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.

(grifos nossos)

Note-se que a redação do art. 12, inciso II, da IN SRF nº 32/01 difere do texto legal, uma vez que a construção gramatical foi modificada para possibilitar a concordância da expressão “do valor agregado” com a palavra “diminuídos”, ou seja, para inserir o valor agregado no cálculo da margem de lucro. Por consequência, não é correto afirmar que a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 [PP = PLV – ML 60% (PLV – VA)] corresponde à “fórmula da Lei nº 9.430/96”. Na realidade, essa é apenas uma das possíveis interpretações construídas a partir da Lei.

Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, o que dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa.

Foi exatamente nessa linha que se manifestou a IN nº 243/2002 através do § 11, do art. 12, transcrito na decisão recorrida que, além de introduzir a fórmula supra mencionada pela qual não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda, estabeleceu que a margem de lucro deveria ser calculada não sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto e o valor agregado no País, mas sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, o que possibilita a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

No exemplo já utilizado neste voto (Exemplo 5):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

Custo total (custo do insumo importado + valor agregado) = 230,00

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

% de participação do insumo importado no custo total do bem: 34,78%

Particip. do insumo no preço líquido de venda do produto final (PBI): 173,90

Preço parâmetro = PBI – ML 60% (PBI)

PP = 173,90 – 104,34

Preço parâmetro = 69,56 (haveria um ajuste de 10,44)

A aplicação da proporcionalização do bem no preço final nos termos determinados pela IN 243/202, geraria um valor de ajuste menor (R\$ 10,44 contra R\$ 30,00, obtida no exemplo 3). Assim, as regras da norma levando-se em consideração a participação do insumo importado no preço de venda do bem produzido não implica necessariamente, em ajuste maior.

A Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000, autoriza a utilização do método PRL **na hipótese de bens importados aplicados à produção**, e o §11 do art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 apenas explicita metodologia de cálculo que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado **em razão de sua participação no preço de venda do bem produzido**. É perfeitamente razoável a orientação administrativa, que, também aqui, adota uma das interpretações possíveis em face da amplitude do conceito legal, e assegura a uniformidade na aplicação da lei tributária.

À mesma conclusão chegou o I. Conselheiro Marcelo Cuba Netto, ao manifestar-se no voto condutor do Acórdão nº 1201-00.658, proferido na sessão de 14 de março de 2012. Nos anexos deste voto, o I. Conselheiro apresenta a *representação matemática da interpretação defendida pela contribuinte*, acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96 (Anexo 1), e a *representação matemática da interpretação correta*, no mesmo sentido daquela exposta pelo I. Conselheiro João Otávio Opperman Thomé (Anexo 2), para assim desenvolver exemplos numéricos comparativos das duas interpretações (Anexo 3 e 4). Na sequência, apresenta a *representação matemática do método PRL-60*, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 (Anexo 5), para então compará-la com a *representação matemática da interpretação correta* do art. 18 da Lei nº 9.430/96 (Anexo 6), e desenvolver novos exemplos numéricos comparativos (Anexo 7), os quais **evidenciam que os ajustes exigidos pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002 são inferiores àqueles que seriam necessários nos termos do art. 18 da Lei nº 9.430/96**. Em suas palavras:

A representação matemática do método PRL60, segundo a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, encontra-se no anexo 5 a este voto.

Pois bem, conforme visto no item III e seus subitens, considerada incorreta a interpretação da ora recorrente sobre o art. 18 da Lei nº 9.430/96, a questão da legalidade ou ilegalidade da IN SRF 243/2002 deve ser examinada frente à correta interpretação daquela norma, conforme representação matemática presente no anexo 2.

Isso posto, em primeiro lugar cabe destacar que o método PRL60, conforme estabelecido na IN SRF 243/2002, resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas exigidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96, conforme matematicamente demonstrado no anexo 6. No anexo 7 apresenta-se uma tabela com as diferenças encontradas em um exemplo hipotético.

Em segundo lugar é necessário recordar que o princípio da legalidade tributária contido no art. 150, I, da Constituição, abaixo transcrito, veda a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça, mas não veda a redução de tributo já instituído por lei.

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

I - **exigir ou aumentar** tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

E esse é exatamente o caso em questão, pois, como a aplicação do método PRL60, conforme estabelecido pela IN SRF 243/2002, resulta em exigência de IRPJ e CSLL sempre igual ou inferior àquela decorrente da correta interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, não há que se falar em violação ao princípio da legalidade.

O voto do I. Conselheiro Marcelo Cuba Netto também enfrenta o *argumento lingüístico*, centrado na redação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, afirmando que *o valor agregado no país não compõe a margem de lucro* citada no referido dispositivo, e ainda aborda o que classifica como *argumento lógico* desta construção, nos seguintes termos:

Veja que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabelece as regras para apuração do preço parâmetro, o qual é conceituado como o preço que seria praticado na importação de um determinado bem, acaso essa operação fosse realizada entre pessoas não vinculadas.

No caso do método PRL60, o preço parâmetro do bem importado é apurado a partir do preço de venda de um determinado bem produzido no Brasil, bem esse em cujo processo produtivo foi empregado o referido bem importado, adquirido de uma pessoa vinculada no exterior.

Em outras palavras, no preço de venda do bem produzido no país está incluído o preço de aquisição do bem importado, o valor agregado no país e a margem de lucro do empresário ($\text{Preço de Venda} = \text{Custo do Prod. Imp.} + \text{Valor Agreg.} + \text{Margem de Lucro}$)

Isso posto, é lógico que, para apurar-se o preço parâmetro do bem importado pelo método PRL60, é necessário que, do preço de venda do bem produzido sejam subtraídas as parcelas referentes ao valor agregado no país e à margem de lucro, tal como demonstrado nas equações (1B) a (3B) do anexo 2.

Ocorre que, pela interpretação defendida pela recorrente, o valor agregado no país, ao invés de ser subtraído do preço de venda do bem produzido, é adicionado, conforme comprovam as equações (1A) a (3A) do anexo 1. O equívoco é, pois, logicamente evidente.

Por fim, o I. Conselheiro ainda acrescenta:

III.3) Argumento Sistemático

Em contraposição ao argumento lógico, afirma a recorrente que a adição do valor agregado no cálculo do preço parâmetro, ao invés de sua lógica subtração, representa um benefício fiscal para que indústrias elevem a participação de insumos nacionais na composição dos bens por elas produzidos (redução de importações).

Quanto a isso há que se ter em conta, primeiramente, que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 não menciona a expressão “benefício fiscal” ou qualquer outra a ela semelhante.

Ademais, a interpretação segundo a qual o art. 18 da Lei nº 9.430/96 concede benefício fiscal às pessoas jurídicas que importem bens junto a pessoas vinculadas, em detrimento das que importam de pessoas não vinculadas, não é consentânea com a Constituição e, por isso, deve ser evitada.

Realmente, benefício fiscal como o defendido pela recorrente violaria claramente o princípio da isonomia, pois implicaria em tratamento desigual a pessoas que se encontram na mesma situação jurídica. Nesse sentido, havendo, como há, outra interpretação possível consentânea com a Constituição, esta será preferível.

Por tudo o que foi visto acima, revela-se incorreta a interpretação defendida pela contribuinte acerca do método PRL60 contido no art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A abordagem feita pelo I. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto mereceu críticas em julgamento realizado em 10 de abril de 2012, na 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção. No voto condutor do Acórdão nº 1302-00.915, a I. Conselheira Lavínia Moraes de Almeida Nogueira expressa entendimento contrário ao até aqui apresentado, abordando o conceito econômico de valor agregado e estabelecendo seu significado, *para fins de preço de transferência*, como *custo mais margem*, rejeitando uma *identidade necessária entre custo e valor agregado*. E, neste sentido, tendo em conta um dos exemplos citados pelo I. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, observa:

Recentemente, no Acórdão 1102-00610, o Conselheiro relator Leonardo de Andrade Couto decidiu que a IN SRF 243/02 é legal, pois traz uma interpretação mais favorável da Lei do que resultaria sua aplicação literal. Para chegar a essa conclusão, o julgador entendeu que o valor agregado no Brasil coincide com o custo agregado no Brasil. Entendeu assim o Conselheiro que a Lei determina aplicar a seguinte fórmula para cálculo do preço de transferência:

Fórmula 6 – Acórdão 1102-00610 (consoante Exemplo 4 do referido Voto)

PP = [PLV x (160%)] – CAB, onde

PP equivale a preço parâmetro

PLV ao preço de revenda líquido de descontos, tributos, comissões

CAB equivale ao custo agregado no Brasil.

Tal entendimento substitui o termo “valor agregado no país”, disposto na Lei, por “custo agregado no país”. Conforme pontuei ao longo deste voto, os dois termos têm conceitos econômicos e tributários distintos. Ao se adotar a legislação tributária pátria, “valor agregado” não se confunde com “custo agregado”. A fórmula encontrada pelo respeitado Conselheiro acaba resultando, ainda, quando aplicada na prática, em hipóteses em que a empresa brasileira importa um determinado bem e ainda tem que receber, da empresa estrangeira, um troco, uma receita, para que não tenha ajuste de preço de transferência. Verifica-se isso pelos exemplos abaixo, em que comparamos a metodologia da IN SRF 243/02 (Fórmula 2), com a metodologia proposta pelo respeitado Conselheiro (Fórmula 6).

Dentre os exemplos elaborados, a I. Conselheira demonstra que, considerando-se o custo total de \$ 100, composto por custo entre partes relacionadas de \$ 50, e outros custos de \$50, e praticando a empresa uma margem de lucro efetiva de 15%, seu preço de revenda líquido seria \$118, a partir do qual, considerando a fórmula de cálculo adotada no Acórdão 1102-00.610, o preço parâmetro teria valor negativo de \$3, a exigir ajuste de \$ 53 a título de preço de transferência. Anota a I. Conselheira que esta situação representaria *zona de absurdo em que o preço parâmetro acaba sendo credor, ou seja, além de importar a empresa brasileira tem que receber recursos para não ter ajuste de preço de transferência*.

Note-se que a fórmula de cálculo que resulta em indedutibilidade total do custo do bem importado – o ajuste de preço de transferência está limitado ao valor do custo deduzido, ainda que o preço parâmetro resulte negativo – é aquela extraída da literalidade da lei, qual seja, a que deduz do preço líquido de venda (\$118) a margem de lucro de 60% deste valor (\$71) e o valor agregado no país (\$50). Admitida a interpretação veiculada na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, a margem de lucro de 60% seria excluída da participação do

insumo importado no produto vendido, equivalente a \$59, o que resultaria em preço parâmetro de \$24, e consequentemente em adição de \$26.

De toda sorte, é certo que tais circunstâncias podem, de fato, ocorrer quando **não se admite** que a Lei nº 9.959/2000 determinou o cálculo da margem de lucro sobre o preço líquido de venda reduzido pelo valor agregado no país. Todavia, a adoção de uma margem de lucro de, apenas, 15% como no exemplo citado, pode tanto refletir uma **situação especial na qual a empresa precisa colocar seu produto no mercado a um preço mais baixo**, como também pode indicar a possibilidade de **manipulação do preço do insumo entre partes relacionadas, permitindo à empresa brasileira operar com margem de lucro reduzida**, abaixo do patamar de 60% mínimo fixado em lei, deixando de auferir no Brasil os resultados que já foram antecipadamente transferidos para o exterior mediante a aquisição de um insumo por valor superior ao devido.

Assim, ainda que eventualmente promovendo injustiças, a presunção estabelecida em lei presta-se, **efetivamente, a combater manipulações de preços entre partes relacionadas**, justificando sua adoção para determinação dos ajustes de preços de transferência.

A I. Conselheira Lavínia Moraes de Almeida Nogueira também aborda várias nuances econômicas para concluir que a Instrução Normativa SRF nº 32/2001 adotou uma interpretação possível diante da Lei nº 9.959/2000, a qual, além de não fazer uso de equivocado conceito acerca de valor agregado, somente enseja ajustes de preço de transferência *quando a margem de lucro praticada é inferior a 25% e o índice de nacionalização da produção é inferior a 30%*. E, especificamente em relação a este último ponto, e não apenas por este motivo, é imperioso reproduzir as razões de decidir do I. Conselheiro Antonio Bezerra Neto, ao elaborar o voto condutor do Acórdão nº 1401-00.800, no qual se concluiu pela legalidade da metodologia de cálculo orientada pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002. Seus excertos são, a seguir, reproduzidos:

LEGALIDADE DA IN 243/2002

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

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

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

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

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

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

Eis os seus exatos termos do referido preceptivo legal:

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

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL:

definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, **diminuídos:**

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

(destaquei)

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

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

interpretação mais adequada que se dê ao texto da norma, nunca podendo ser a causa ou justificativa para uma interpretação.

Interpretação Gramatical

Fórmula adotada pela IN 32/2001 e pela Recorrente

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

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

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

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

PP1=Preço parâmetro

PLV=Preço líquido de Revenda

VA =Valor agregado

Fórmula adotada pela IN 243/2002

Fórmula geral analítica:

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

Fórmula sintética:

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

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

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

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

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

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

No plano gramatical e semântico, a favor da interpretação da IN 243/2002 temos que a expressão “diminuídos” concorda gramaticalmente em um primeiro momento com “sessenta por cento sobre o valor líquido de revenda” e a seguir com a expressão “... do valor agregado no país”.

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

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

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

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

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

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

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

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

Interpretação lógica e matemática

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

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

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

Essa mesma intuição não passou despercebida de Polizelli⁴:

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

Por outras palavras, com essa interpretação perde-se uma característica básica do método que é o “isolamento”. O método de cálculo é feito de “frente para trás”. Intuitivamente partimos do Preço de Revenda e vamos retirando tudo aquilo que seja possível até chegarmos, até isolarmos o preço parâmetro de importação para

³ Op. Cit.

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

subseqüente comparação com o preço real importado. Uma vez isolado o preço de importação é que sobre ele deve incidir a margem bruta de lucro de 60%. Somente a fórmula da IN 243/2002 persegue esse desiderato e faz o isolamento de forma perfeita, pois ela retira todo o valor agregado, que é uma variável complicadora e muito peculiar do caso concreto e como tal deve ser expurgada, mesmo porque a margem bruta de 60% vem justamente substituí-la.

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

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

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

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

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

Interpretação finalística

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

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

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

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

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

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

remunerar tal agregação de valor), a margem resultante da aplicação da fórmula acima seria negativa.

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

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

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

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

Interpretação Sistemática

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

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

Eis a doutrina de Polizelli:

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse ponto, cabe um parêntese. É que a roupagem da fórmula adotada pela IN 243/2002 se modifica ao incorporar a técnica da ponderação, mas sem macular a” sua essência que é provocar o surgimento do “preço parâmetro de comparação” a partir do expurgo do Valor Agregado e assim, manter a técnica do máximo isolamento. Não se pode olvidar da ideia de que de certa forma o insumo foi também foi revendido. Nesse caso, apura-se por proporcionalidade a parcela do preço líquido de venda (PLn) do bem produzido que diz respeito ao insumo importado (PPn).

Fórmula adotada pela IN 243/2002 em sua essência

Fórmula analítica:

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

Fórmula EXPRESSAMENTE adotada pela IN 243/2002

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

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

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

⁷ Ibidem

⁸ Valor declarado do bem importado de 24/08/2001

participação de um único insumo importado, significa apenas a diminuição(subtração) por si só do valor agregado, não necessitando do artifício do rateio proporcional, repartindo o “bolo” em seus pedaços supostamente revendidos (PLVn, PPn).

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

$$(\%n \times PL) = PLVA$$

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

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

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

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

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

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

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

$$PP=PLV-60\%PLVVA \text{ (fórmula analítica)} = 40\%PLV-VA \text{ (fórmula reduzida)}$$

$$PP = 100 - 40 = 60$$

Aplicando-se agora a fórmula EXPRESSA da IN 243:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

FÓRMULA: $PP = PLV - 60\%(PLV - VA)$

<i>Variáveis</i>	<i>Simula 1</i>	<i>Simula 2</i>	<i>Simula 3</i>	<i>Simula 4</i>	<i>Simula 5</i>	<i>Simula 6</i>
PP	155,4	150	138	124	102	96,6
PL	240	240	240	250	240	240
lucro	140	140	140	150	140	140
VA	99	90	70	40	10	1
VI	1	10	30	60	90	99
MARGEM de PL sobre (VI + VA) - por fora	140,00%	140,00%	140,00%	150,00%	140,00%	140,00%
AJUSTES	0	0	0	0	0	2,4
OBSERVAÇÕES						Aqui só há ajustes quando o Valor agregado é ínfimo, fazendo com que a fórmula não funcione para os demais casos!

TABELA 2 – “TESE DO FISCO – PRIMEIRO PASSO - INTERPRETAÇÃO DA LEI COM VALOR AGREGADO, MAS FORA DA MARGEM DE LUCRO – SEM PROPORCIONALIZAÇÃO DOS CUSTOS

FÓRMULA: $PP = PLV - 60\%PLV - VA$

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

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

FÓRMULA: $PPn = \%nPL - 60\%(\%nPL)$

<i>Variáveis</i>	<i>Simula 1</i>	<i>Simula 2</i>	<i>Simula 3</i>	<i>Simula 4</i>	<i>Simula 5</i>	<i>Simula 6</i>
PP	0,96	9,6	13,2	60	86,4	95,04
PL	240	240	110	250	240	240
lucro	140	140	10	150	140	140
VA	99	90	70	40	10	1
VI	1	10	30	60	90	99
Proporção do VI sobre Custo total (VI+VA)% =>	1,00%	10,00%	30,00%	60,00%	90,00%	99,00%

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

MARGEM de PL sobre (VI + VA) - por fora	140,00%	140,00%	10,00%	150,00%	140,00%	140,00%
AJUSTES - IN 243 - COM proporcionalização	0,04	0,4	16,8	0	3,6	3,96
OBSERVAÇÕES	Valor agregado não afeta ajustes, a não ser que a margem bruta ultrapasse 60% (por dentro) ou 150% (por fora).			Observar que não há ajustes aqui no ponto em que a proporcionalização do VI (Valor Importado) sobre os custos totais iguala a 60% (por dentro) e em que a Margem Bruta também alcança 150% (por fora) e 60% (por dentro), demonstrando a coerência da formulação.		

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

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

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

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

Em primeiro lugar, como já se disse a Lei não precisa consignar lei lógica básica para trazer razoabilidade e evitar absurdos, como seria o caso de não se aplicar a ponderação e, por último, como já demonstrado, a ponderação não aumenta os ajustes, pelo contrário, diminui. A questão é outra, o que causa o efeito de aumento

dos ajustes é a consideração do Valor Agregado no seio da margem bruta de lucro ou fora dela. E isso, como já se viu, não está literalmente claro na Lei.

*Nesse passo, cai por terra também o argumento muito utilizado de que a tentativa do executivo de emplacar, mas sem sucesso, a Medida Provisória nº 478, de 29 de dezembro de 2009, restou configurada que a IN 243/2002 que teria a mesma redação dessa Medida Provisória, tenha extrapolado a Lei nº 9.430/96. Isso porque em sua redação saltaria aos olhos que a referida Lei teria abarcado em seus dispositivos a variável “participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido”, ou seja, a ponderação. Mas, ora, essa variável **quando isolada (eu disse quando isolada)** não implica em fazer com que os ajustes aumentem desfavoravelmente aos contribuintes, pelo contrário, **os ajustes diminuem**, conforme já foi sobejamente demonstrado nas tabelas acima.*

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

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

O mérito do seu argumento é indicar um efeito indutor que embora se argumente, como o fiz alhures, que não tenha sido previsto pelo Legislador, é bem provável que de fato tenha acontecido no mundo empírico. O problema é minimizado na medida em que a eficácia e legalidade da IN 32 é garantida pelo Fisco no período em que norteou esse comportamento. Entretanto, tal argumento extrajurídico não é suficiente para se permanecer com uma interpretação que sustenta a referida fórmula, como já demonstrado, que chega a resultados absurdos e, em determinado ponto, deixa inclusive de funcionar e produzir o seu efeito e finalidade maior, qual seja, evitar a manipulação de preços entre empresas interrelacionadas e evitar a transferência de lucros entre os respectivos países.

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

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

¹¹ Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5jrd/precosdetransferenciafraudealeicabusodepodernapretensa regulamentacaodasleis9430e9959pelain243euricomarcosdinizdesanti>. Acessado em 04 de junho de 2012.

palavra "bem" na acepção de insumo, completamente dissociada do "valor agregado no País".¹²

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

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

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

Em cotejo com o ADULTÉRIO PARTE I, perpetrado pela IN 38, a diferença específica entre a IN 38 (julgada ilegal pelo CARF) e a IN 243 (ainda sob julgamento no CARF) é que no ADULTÉRIO PARTE I, a autoridade administrativa criou expressamente nova hipótese normativa introduzindo uma distinção legal (Caso 1 x 243 manteve o critério normativo do valor agregado (na hipótese) sem considerá-lo na consequência normativa, justamente e não por acaso, na parte mais obscura e não-transparente desse dispositivo normativo: a fórmula!¹³

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

¹² Ibidem. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

¹³ Ibidem. Autenticado digitalmente em 26/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 26/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 27/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 03/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

normativa". Porém, aponta um suposto ardil: concomitantemente o desconsidera da consequência normativo em seu chamado "critério quantitativo".

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

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

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

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

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

Esse ponto abre inclusive brecha para criticar a lógica da IN 32 e elogiar a lógica simples e direta da IN 243-2002. É que esta última foi a única que preservou para todos os efeitos a Margem Bruta de Lucro prevista em Lei de 60%, trazendo mais previsibilidade e simplicidade para o importador, pois qualquer que seja o caso concreto essa é a margem bruta e fixa a ser aplicada sobre o valor importado mais o valor agregado para que não seja necessário se fazer ajustes. Explicando matematicamente, se fizermos um gráfico onde no eixo do "X" colocarmos a variável "Valor Agregado" – VA, variando-a paulatinamente e no eixo vertical do "Y" confrontá-la com a variável "Margem de Lucro" obteremos uma simples linha reta paralela ao eixo do "X" na altura de 60% por dentro ou 150% calculado por

fora, indicando o limite a partir do qual não se terá nunca ajustes. Abaixo dessa reta (abaixo de 60% ou 150%) estariam todas as hipóteses onde os ajustes ocorreriam. Vê-se aqui novamente o aspecto “beleza” e simplicidade presentes nessa fórmula.

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

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

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

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

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

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

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

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

É que esquecem que com a agregação de valor há justificativa lógica para uma margem diferenciada porque existem outros componentes envolvidos que não se restringem apenas ao próprio valor agregado. Se retiramos determinados custos na forma de valor agregado não estou necessariamente anulando a lucratividade sobre essa agregação. É claro que o ideal seria o estabelecimento de mais de uma

¹⁵ Ibidem.

margem de lucro para se evitar os extremos, mas tal expediente não foi previsto por Lei.

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

Dr. Marcelo Natale (economista e advogado):

Ora, no PRL 20, eu compro e revendo sem fazer uma alteração física naquele produto. No PRL 60 eu teria uma justificativa lógica para uma margem diferenciada porque eu tenho outros componentes, i.e. o valor agregado que foi o tópico anterior. E ele é o cerne dessa discussão. Não é possível discutir o PRL 60 sem discutir o valor agregado. Aí nós vamos para a IN 243 e procuramos com microscópio onde está o valor agregado e simplesmente não o encontramos, ele é ignorado solenemente no texto da IN 243, porque foi feita uma proporcionalização linear do cálculo. Reconheço que ele guarda certa lógica, porém ele nada mais é do que o método PRL 20 proporcionalizado. Ora, ele ratifica que deve ser feito uma proporcionalização, portanto, 20% me parece totalmente cabível também nesses casos. E com isso, se por um lado, na introdução do PRL 60, uma margem maior seria justificável, entre aspas, porque eu introduzi o valor agregado, se eu tiro o valor agregado eu tiro a base também que sustenta os 60% ou qualquer uma margem diferenciada daquela dos 20%.

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

Dr. Marcelo Natale: Brilhante conclusão.

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

[...]

Considerações finais

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

Outrossim, a roupagem da fórmula adotada pela IN 243/2002 ($PPn = \%nPL - 60\% \times (\%nPL)$) se modifica, sim, em relação à sua formulação genérica prevista na literalidade da Lei ($PP = PLV - 60\%PLV - VA$) ao incorporar a técnica da ponderação, contudo esse aspecto específico visto de forma isolada, ao contrário do apregoado diminui os ajustes se comparado com a sua formulação genérica, além do que essa nova “roupagem” também não macula sua essência que é provocar o surgimento do “preço parâmetro de comparação” a partir do expurgo do Valor Agregado e assim, manter a técnica do máximo isolamento para cada um dos insumos importados que fazem parte do produto final a ser revendido, o que não

acontece na fórmula da IN 32/2001 ((PP= PLV – 60%(PLV – VA) nem na formulação genérica encontrada da literalidade Lei ((PP= PLV – 60%PLV – VA)).

Encerrado o processo interpretativo feito de forma exaustiva, não mais se pode alegar que a IN 243/2002 é ilegal pelo simples fato de divergir da IN 32/2001. A IN 32/2001 é apenas uma versão mal sucedida da interpretação da Lei e como foi consolidada em um determinado lapso de tempo, será acatada para os fatos geradores abarcados pelo referido período em que ela estava em vigor.

Frente a esta argumentação, nada mais há a ser dito. A ampla análise interpretativa promovida pelo I. Conselheiro Antonio Bezerra Neto desmerece frontalmente a alegação da recorrente, em memoriais, de que se trataria de *mera opção legislativa* a adoção da fórmula $PP = 0,4 PLV + 60\% VA$, a qual representaria, na prática, *uma margem de lucro 0 (zero) para o valor agregado no país (ao somar a 40% do PLV 60% do VA) e uma margem de lucro extremamente elevada para o bem importado (para se obter uma margem de lucro de 60% no preço do produto vendido o contribuinte teria que estar agregando ao bem importado o valor adicional de 150%, muito superior por exemplo à margem de lucro de 20% do método CPL – custo do produto importado mais margem de lucro)*. Demonstra a artificialidade do resultado obtido por este método, em comparação com a outra interpretação extraída da lei ($PP = PLV - 60\%PLV - VA$), da qual resulta a exclusão, do preço líquido de venda, das parcelas necessárias para isolar o valor do insumo importado (valor agregado e margem de lucro equivalente a 60% do PLV), interpretação esta aperfeiçoada, de modo mais favorável ao contribuinte, com técnica que permite isolar com mais precisão o valor do insumo importado, veiculada na Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

No mais, merecem destaque os memoriais complementares apresentados pela Procuradoria da Fazenda Nacional, elaborados pelo I. Procurador Moisés de Sousa Carvalho Pereira, nos quais, para contrapor as alegações da recorrente em sustentação oral, a representação fazendária pondera, com suporte em abordagem de Ricardo Marozzi Gregório¹⁷, que a margem de lucro de 60% presta-se a suportar **a própria atividade de agregação no país**, de modo que mesmo retirando-se o valor agregado do preço líquido de venda, subsiste razoável a utilização daquela margem três vezes superior aos casos de revenda, para determinação do valor do insumo a partir da parcela remanescente do preço líquido de revenda.

Além disso, a Fazenda Nacional apresentou cálculos para infirmar a alegação da recorrente de que, a prevalecer o entendimento de que as alterações da Lei nº 9.959/2000 resultam na fórmula $PP = PLV - 60\%PLV - VA$, *sempre que o contribuinte não conseguir alcançar a margem de lucro o preço parâmetro seria negativo, impedindo até mesmo a dedução do custo que seria legítimo*. Os cálculos da representação fazendária evidenciam, ainda, que *a distorção provocada pela sistemática defendida pela contribuinte simplesmente inutiliza o PRL 60 nos casos em que o valor agregado é igual ou superior a 37,5% do custo total do produto, além de reduzir bastante a sua eficácia nas situações onde o valor agregado é inferior a esse percentual*.

A primeira abordagem está refletida no Anexo I dos memoriais complementares da Fazenda Nacional, a seguir reproduzido, com destaques do original:

ANEXO I

¹⁷ GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: SCHOUER, Luis Eduardo (Coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. 3. vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 189.

Demonstração das situações em que a “segunda leitura” da Lei nº 9.430/96 causa a indedutibilidade total do custo do bem importado.

A recorrente afirma que a fórmula da “segunda leitura” da Lei gera preço parâmetro negativo sempre que a margem de lucro praticada pela empresa brasileira não alcança 60%, o que causaria a indedutibilidade total do custo do bem importado.

Essa afirmação não é exata, por duas razões: (1) nos casos em que o valor agregado no País é igual ou inferior a 40% do custo total do produto, a “segunda leitura” jamais gera preço parâmetro negativo, independentemente da margem de lucro praticada na revenda; e (2) mesmo nas hipóteses onde o valor agregado é superior a 40% do custo total, há diversas situações em que a margem de lucro é inferior a 60% e, ainda assim, a “segunda leitura” não provoca preço parâmetro negativo. É o que se comprova na sequência:

1) Hipóteses em que o valor agregado é igual ou inferior a 40% do custo total do produto: inoccorrência de preço parâmetro negativo, mesmo com margens de lucro zeradas na revenda.

Valor agregado = 40% do custo total

Preço líquido de revenda	100	125	166,67	250
Margem de lucro efetiva	0	20%	40%	60%
Custo total do produto	100	100	100	100
Valor agregado	40	40	40	40
Custo do bem importado	60	60	60	60
Preço parâmetro (“segunda leitura”)	0	10	26,668	60
Preço parâmetro IN SRF nº 243/02	24	30	40,0008	60

Valor agregado = 30% do custo total P

Preço líquido de revenda	100	125	166,67	250
Margem de lucro efetiva	0	20%	40%	60%
Custo total do produto	100	100	100	100
Valor agregado	30	30	30	30
Custo do bem importado	70	70	70	70
Preço parâmetro (“segunda leitura”)	10	20	36,668	70
Preço parâmetro IN SRF nº 243/02	28	35	46,6676	70

Valor agregado = 20% do custo total

Preço líquido de revenda	100	125	166,67	250
Margem de lucro efetiva	0	20%	40%	60%
Custo total do produto	100	100	100	100

<i>produto</i>				
<i>Valor agregado</i>	20	20	20	20
<i>Custo do bem importado</i>	80	80	80	80
<i>Preço parâmetro ("segunda leitura")</i>	20	30	46,668	80
<i>Preço parâmetro IN SRF nº 243/02</i>	32	40	53,3344	80

Valor agregado = 10% do custo total

<i>Preço líquido de revenda</i>	100	125	166,67	250
<i>Margem de lucro efetiva</i>	0	20%	40%	60%
<i>Custo total do produto</i>	100	100	100	100
<i>Valor agregado</i>	10	10	10	10
<i>Custo do bem importado</i>	90	90	90	90
<i>Preço parâmetro ("segunda leitura")</i>	30	40	56,668	90
<i>Preço parâmetro IN SRF nº 243/02</i>	36	45	60,0012	90

Conclusões:

1) Não há preço parâmetro negativo mesmo com a margem de lucro zerada, ou seja, se a empresa brasileira praticar qualquer margem de lucro positiva (i.e., preço líquido de revenda > custo total do produto), não estará sujeita à indedutibilidade total do custo do bem importado.

2) Note-se, além disso, que o preço parâmetro obtido pela fórmula da IN SRF nº 243/02 é superior ou igual (quando a margem de lucro efetiva = 60%) ao preço parâmetro decorrente da "segunda leitura", o que comprova que seus ajustes sempre são benéficos ao contribuinte, em comparação à "segunda leitura" da Lei nº 9.430/96.

2) Hipóteses em que o valor agregado é superior a 40% do custo total do produto: ocorrência de preço parâmetro negativo, a depender da margem de lucro praticada na revenda.

Valor agregado = 50% do custo total

<i>Preço líquido de revenda</i>	100	125	150	175	250
<i>Margem de lucro efetiva</i>	0	20%	33,333%	42,86%	60%
<i>Custo total do produto</i>	100	100	100	100	100
<i>Valor agregado</i>	50	50	50	50	50
<i>Custo do bem importado</i>	50	50	50	50	50
<i>Preço parâmetro ("segunda leitura")</i>	-10	0	10	20	50
<i>Preço parâmetro IN SRF nº 243/02</i>	20	25	30	35	50

Valor agregado = 60% do custo total

<i>Preço líquido de revenda</i>	100	125	150	175	250
<i>Margem de lucro efetiva</i>	0	20%	33,333%	42,86%	60%
<i>Custo total do produto</i>	100	100	100	100	100
<i>Valor agregado</i>	60	60	60	60	60
<i>Custo do bem importado</i>	40	40	40	40	40
<i>Preço parâmetro ("segunda leitura")</i>	-20	-10	0	10	40
<i>Preço parâmetro IN SRF nº 243/02</i>	16	20	24	28	40

Valor agregado = 70% do custo total

<i>Preço líquido de revenda</i>	100	150	175	200	250
<i>Margem de lucro efetiva</i>	0	33,333%	42,86%	50%	60%
<i>Custo total do produto</i>	100	100	100	100	100
<i>Valor agregado</i>	70	70	70	70	70
<i>Custo do bem importado</i>	30	30	30	30	30
<i>Preço parâmetro ("segunda leitura")</i>	-30	-10	0	10	30
<i>Preço parâmetro IN SRF nº 243/02</i>	12	18	21	24	30

Valor agregado = 80% do custo total

<i>Preço líquido de revenda</i>	100	175	200	225	250
<i>Margem de lucro efetiva</i>	0	42,86%	50%	55,555%	60%
<i>Custo total do produto</i>	100	100	100	100	100
<i>Valor agregado</i>	80	80	80	80	80
<i>Custo do bem importado</i>	20	20	20	20	20
<i>Preço parâmetro ("segunda leitura")</i>	-40	-10	0	10	20
<i>Preço parâmetro IN SRF nº 243/02</i>	8	14	16	18	20

Valor agregado = 90% do custo total

<i>Preço líquido de revenda</i>	100	175	200	225	250
<i>Margem de lucro efetiva</i>	0	42,86%	50%	55,555%	60%
<i>Custo total do produto</i>	100	100	100	100	100

<i>Valor agregado</i>	90	90	90	90	90
<i>Custo do bem importado</i>	10	10	10	10	10
<i>Preço parâmetro ("segunda leitura")</i>	-50	-20	-10	0	10
<i>Preço parâmetro IN SRF nº 243/02</i>	4	7	8	9	10

Conclusões:

1) Independentemente do nível de agregação de valor, a metodologia da "segunda leitura" cumpre a finalidade da Lei nº 9.430/96, pois gera ajustes sempre que a margem de lucro praticada na revenda é inferior ao patamar estabelecido pelo legislador.

2) A indedutibilidade total do custo do bem importado ocorre com margens de lucro iguais ou inferiores àquelas grifadas nos exemplos (preço parâmetro igual a zero, com lucro na revenda). Com margens superiores, o preço parâmetro será positivo.

3) A metodologia da IN SRF nº 243/02, além de produzir ajustes benéficos ao contribuinte, jamais provoca preço parâmetro negativo.

3) Quadro-resumo.

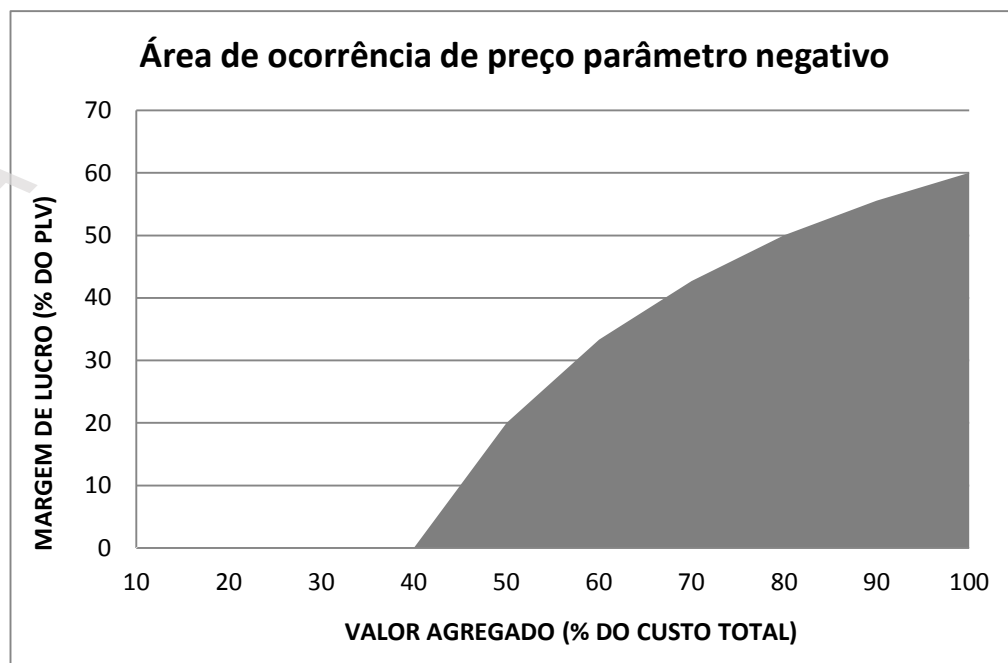
Na tabela abaixo, estão indicadas as situações em que a metodologia da "segunda leitura" da Lei nº 9.430/96 gera a indedutibilidade total do custo do insumo importado (preço parâmetro negativo ou igual a zero, havendo margem de lucro na revenda):

<i>Valor Agregado (% do custo total)</i>	<i>Margem de lucro na revenda (igual ou inferior)</i>
50%	20%
60%	33,33%
70%	42,86%
80%	50%
90%	55,55%

Conclui-se, portanto, que a "segunda leitura" não causa a indedutibilidade total "sempre" que a margem de lucro da empresa brasileira não alcança 60%, mas apenas nas situações em que o valor agregado é superior a 40% do custo total do produto e, em concomitância, a margem de lucro efetiva é igual ou inferior aos percentuais da tabela. Por exemplo, numa hipótese onde o valor agregado representa 50% do custo total, se a empresa brasileira praticar margens superiores a 20%, não estará sujeita à indedutibilidade total do custo do bem importado (i.e., o preço parâmetro será positivo).

4) Demonstrativo gráfico.

No gráfico a seguir, visualiza-se as situações em que a "segunda leitura" provoca preço parâmetro negativo (área marcada):



A área em branco representa as hipóteses em que a metodologia da “segunda leitura” funciona sem produzir a suposta distorção apontada pela recorrente. Note-se que há diversas situações em que, mesmo com margem de lucro inferior a 60%, a “segunda leitura” não gera preço parâmetro negativo (ou preço parâmetro zero, com margem de lucro na revenda).

Já no Anexo II dos memoriais complementares da Fazenda Nacional, fica patente a impropriedade da interpretação inicialmente veiculada na Instrução Normativa SRF nº 32/2001:

ANEXO II

Demonstração das situações em que a fórmula da IN SRF nº 32/01 não provoca ajustes.

Como admite a recorrente, a fórmula da IN SRF nº 32/01 causa distorções nas hipóteses de alto valor agregado no País, tendo em vista que essa metodologia não provoca ajustes nessas situações (independentemente da margem de lucro praticada na revenda), o que esvazia o controle dos preços de transferência.

Não obstante, é preciso ressaltar que a ineficácia da sistemática defendida pela recorrente não se restringe aos casos de elevada agregação de valor. De fato, a metodologia da IN SRF nº 32/01 é absolutamente ineficaz para controlar os preços de transferência nas situações em que o valor agregado é igual ou superior a 37,5% do custo total do produto. Nas hipóteses de baixa agregação de valor no País, a fórmula defendida pela recorrente também produz distorções, na medida em que não preserva a margem de lucro pressuposta pelo legislador em uma série de situações. É o que se verifica a seguir.

1) Hipóteses em que o valor agregado é igual ou superior a 37,5% do custo total do produto: inócorência de ajustes, mesmo com margens de lucro zeradas na revenda.

<i>Preço líquido de revenda</i>	100	125	166,67	250
<i>Margem de lucro efetiva</i>	0	20%	40%	60%
<i>Custo total do produto</i>	100	100	100	100
<i>Valor agregado</i>	37,5	37,5	37,5	37,5
<i>Custo do bem importado</i>	62,5	62,5	62,5	62,5
<i>Preço parâmetro (IN SRF nº 32/01)</i>	62,5	72,5	89,168	122,5
<i>Preço parâmetro (IN SRF nº 243/02)</i>	25	31,25	41,6675	62,5

Valor agregado = 50% do custo total

<i>Preço líquido de revenda</i>	100	125	166,67	250
<i>Margem de lucro efetiva</i>	0	20%	40%	60%
<i>Custo total do produto</i>	100	100	100	100
<i>Valor agregado</i>	50	50	50	50
<i>Custo do bem importado</i>	50	50	50	50
<i>Preço parâmetro (IN SRF nº 32/01)</i>	70	80	96,668	130
<i>Preço parâmetro (IN SRF nº 243/02)</i>	20	25	33,334	50

Valor agregado = 60% do custo total

<i>Preço líquido de revenda</i>	100	125	166,67	250
<i>Margem de lucro efetiva</i>	0	20%	40%	60%
<i>Custo total do produto</i>	100	100	100	100
<i>Valor agregado</i>	60	60	60	60
<i>Custo do bem importado</i>	40	40	40	40
<i>Preço parâmetro (IN SRF nº 32/01)</i>	76	86	102,668	136
<i>Preço parâmetro (IN SRF nº 243/02)</i>	16	20	26,6672	40

Valor agregado = 70% do custo total

<i>Preço líquido de revenda</i>	100	125	166,67	250
<i>Margem de lucro efetiva</i>	0	20%	40%	60%
<i>Custo total do produto</i>	100	100	100	100
<i>Valor agregado</i>	70	70	70	70
<i>Custo do bem importado</i>	30	30	30	30

<i>Preço parâmetro (IN SRF nº 32/01)</i>	82	92	108,668	142
<i>Preço parâmetro (IN SRF nº 243/02)</i>	12	15	20,0004	30

Valor agregado = 80% do custo total

<i>Preço líquido de revenda</i>	100	125	166,67	250
<i>Margem de lucro efetiva</i>	0	20%	40%	60%
<i>Custo total do produto</i>	100	100	100	100
<i>Valor agregado</i>	80	80	80	80
<i>Custo do bem importado</i>	20	20	20	20
<i>Preço parâmetro (IN SRF nº 32/01)</i>	88	98	114,668	148
<i>Preço parâmetro (IN SRF nº 243/02)</i>	8	10	13,3336	20

Valor agregado = 90% do custo total

<i>Preço líquido de revenda</i>	100	125	166,67	250
<i>Margem de lucro efetiva</i>	0	20%	40%	60%
<i>Custo total do produto</i>	100	100	100	100
<i>Valor agregado</i>	90	90	90	90
<i>Custo do bem importado</i>	10	10	10	10
<i>Preço parâmetro (IN SRF nº 32/01)</i>	94	104	120,668	154
<i>Preço parâmetro (IN SRF nº 243/02)</i>	4	5	6,6668	10

Conclusão:

Nos casos em que o valor agregado é igual ou superior a 37,5% do custo total do produto, a fórmula da IN SRF nº 32/01 é ineficaz para controlar os preços de transferência. A metodologia não produz ajuste em nenhum dos exemplos (preço parâmetro é igual ou superior ao custo do bem importado), mesmo nas hipóteses de “margem de lucro zero” na revenda.

2) Hipóteses em que o valor agregado é inferior a 37,5% do custo total do produto: ocorrência de ajustes em determinadas situações, a depender da margem de lucro praticada na revenda.

Valor agregado = 30% do custo total

<i>Preço líquido de revenda</i>	100	125	130	166,67	250
<i>Margem de lucro efetiva</i>	0	20%	23,08%	40%	60%
<i>Custo total do produto</i>	100	100	100	100	100
<i>Valor agregado</i>	30	30	30	30	30
<i>Custo do bem</i>	70	70	70	70	70

<i>importado</i>					
<i>Preço parâmetro (IN SRF nº 32/01)</i>	58	68	70	84,668	118
<i>Preço parâmetro IN SRF nº 243/02</i>	28	35	36,4	46,6676	70

Valor agregado = 20% do custo total

<i>Preço líquido de venda</i>	100	125	166,67	170	250
<i>Margem de lucro efetiva</i>	0	20%	40%	41,18%	60%
<i>Custo total do produto</i>	100	100	100	100	100
<i>Valor agregado</i>	20	20	20	20	20
<i>Custo do bem importado</i>	80	80	80	80	80
<i>Preço parâmetro (IN SRF nº 32/01)</i>	52	62	78,668	80	112
<i>Preço parâmetro IN SRF nº 243/02</i>	32	40	53,3344	54,4	80

Valor agregado = 10% do custo total

<i>Preço líquido de venda</i>	100	125	166,67	210	250
<i>Margem de lucro efetiva</i>	0	20%	40%	52,38%	60%
<i>Custo total do produto</i>	100	100	100	100	100
<i>Valor agregado</i>	10	10	10	10	10
<i>Custo do bem importado</i>	90	90	90	90	90
<i>Preço parâmetro (IN SRF nº 32/01)</i>	46	56	72,668	90	106
<i>Preço parâmetro IN SRF nº 243/02</i>	36	45	60,0012	75,6	90

Conclusões:

1) Mesmo em situações de baixo valor agregado, a fórmula da IN SRF nº 32/01 não produz ajustes em todos os casos necessários. A metodologia “funciona” até a margem de lucro grifada em cada exemplo (preço parâmetro = custo do bem importado). Com margens superiores, não há ajustes, pois preço parâmetro > custo do bem importado.

2) A fórmula da IN SRF nº 243/02, por sua vez, produz ajustes sempre que necessário, ou seja, sempre que a margem de lucro efetiva é inferior à margem pressuposta pela Lei nº 9.430/96, independentemente do nível de agregação de valor no País.

3) Quadro-resumo.

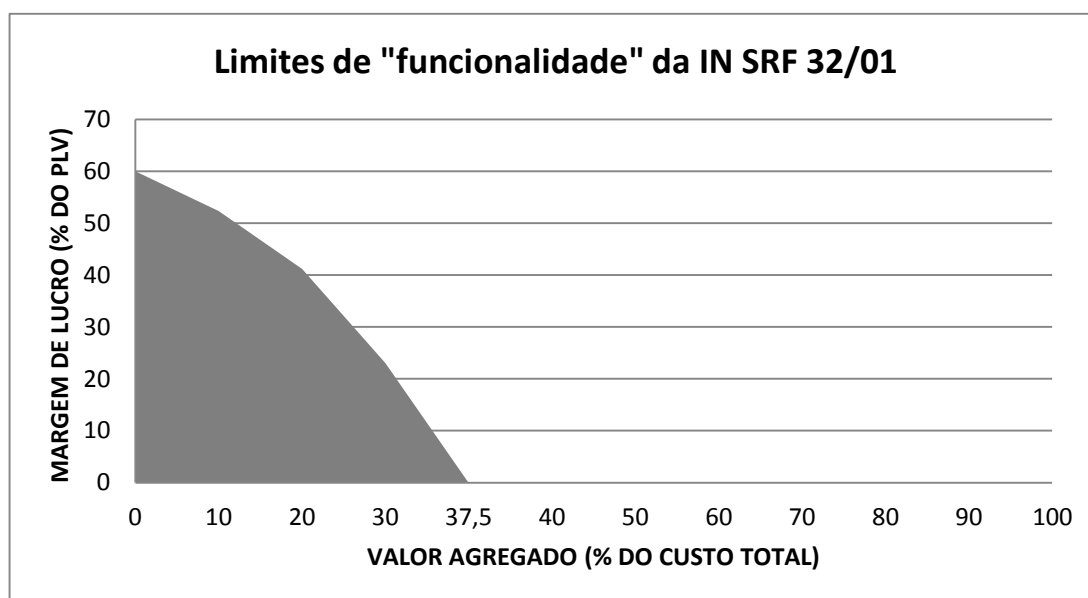
Na tabela abaixo, estão indicadas as situações em que a metodologia da IN SRF nº 32/01 não produz ajustes, apesar da baixa agregação de valor no País:

Valor Agregado (% do custo total)	Margem de lucro na revenda (igual ou superior)
35%	9%
30%	23,08%
20%	41,18%
10%	52,38%

Conclui-se, portanto, que a fórmula defendida pela contribuinte não causa distorções apenas nas situações de elevada agregação de valor, mas também nos casos em que o valor agregado é inferior a 37,5% do custo total do produto e, em concomitância, a margem de lucro efetiva é igual ou superior aos percentuais da tabela. Por exemplo, numa hipótese onde o valor agregado representa 35% do custo total, se a empresa brasileira praticar margens superiores a 9%, não estará sujeita a ajustes nos preços de transferência com base na IN SRF nº 32/01 (i.e., o preço parâmetro será igual ou superior ao custo do bem importado).

4) Demonstrativo gráfico.

No gráfico a seguir, visualiza-se os únicos casos em que a fórmula defendida pela recorrente produz ajustes (área marcada). É importante frisar que tais ajustes sempre são reduzidos, ou seja, são insuficientes para recompor integralmente a margem de lucro de 60%. Logo, mesmo nas hipóteses restritas em que a metodologia da IN SRF nº 32/01 gera ajustes, a finalidade do Método PRL 60 não é concretizada.



Note-se que, na área em branco, a fórmula defendida pela recorrente simplesmente não funciona. A metodologia não produz qualquer ajuste na maior parte das situações, ainda que a empresa brasileira não observe a margem de lucro pressuposta pela Lei nº 9.430/96, ou, pior, mesmo que não haja qualquer lucro na revenda do produto.

Resta, assim, concluir que a fórmula $PP = PLV - 60\% (PLV) - VA$ é a **melhor interpretação a ser extraída das alterações promovidas pela Lei nº 9.959/2000** no art. 18 da Lei nº 9.430/96, além de mais eficiente no controle dos preços de transferência. E, sob esta premissa, a sistemática da IN SRF nº 243/2002 é **benéfica aos contribuintes, pois, além de realizar o objetivo da lei, jamais gera a indedutibilidade total do custo e enseja ajustes sempre inferiores aos que seriam produzidos a partir da fórmula da lei**. Regular,

portanto, é o procedimento fiscal que toma por referência a metodologia de cálculo explicitada pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Acrescente-se que, com a edição da Medida Provisória nº 478/2009, certamente o Poder Executivo apenas pretendeu reduzir o contencioso em torno do tema, incorporando à lei a interpretação veiculada na Instrução Normativa SRF nº 243/2002. Mas isto não significa que a lei deva descer ao detalhamento de prescrever a metodologia de cálculo do ajuste de preço de transferência: basta que o Poder Legislativo enuncie seu objetivo no texto legal, cabendo à autoridade administrativa, dentro deste limite, explicitar o preceito legal, com amparo no art. 100 do Código Tributário Nacional, tal qual ocorre em diversas outras apurações tributárias.

Necessário registrar, também, que o Poder Executivo ainda reputa relevante trazer tal detalhamento à lei que rege a matéria, e assim apresentou a Medida Provisória nº 563, de 03/04/2012, no mesmo sentido, para alteração do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com efeitos a partir de 01/01/2013. Contudo, como dito, esta providência apenas estancará discussões semelhantes às aqui veiculadas, e não afeta a conclusão de que a Instrução Normativa SRF nº 243/2002 veicula metodologia de cálculo compatível com a redação atual da Lei nº 9.430/96.

Neste sentido, inclusive, são as manifestações da 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, como se vê no julgamento da Apelação Cível nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP, formalizado em acórdão publicado em 21/02/2011, do qual extrai-se trecho do voto condutor do Juiz Federal Convocado Rubens Calixto, nos seguintes termos:

Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa n. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.

Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que levar em conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL

Ao responder a Embargos de Declaração opostos contra tal decisão, em acórdão publicado em 16/05/2001, o MM. Juiz assim consignou: *a Lei 9.430 estabeleceu os paradigmas, cabendo à Instrução Normativa disciplinar a forma de aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro, o que pode implicar em tratamento menos vantajoso ao contribuinte, não se extraindo necessariamente daí que se tratam de sistemáticas diferentes e, conseqüentemente, ofensa à Lei.*

Também a 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região adotou este entendimento em acórdão publicado em 02/09/2001, relativo à Apelação/Reexame Necessário nº 0006125-90.2003.4.03.6100/SP, cuja ementa transcreve-se:

TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO-PRL-60 - APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE 2002 - LEIS NºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF NºS. 32/2001 E 243/2002 - PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO - VALOR AGREGADO - LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS - DEPÓSITOS JUDICIAIS.

Constituiu o preço de transferência o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas

jurídicas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.

2. A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.

3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF nº 243/2002, com a finalidade de refletir a mens legis da regra-matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.

5. O aperfeiçoamento fez-se necessário porque o preço final do produto aqui industrializado não se compõe somente da soma do preço individuado de cada bem, serviço ou direito importado. À parcela atinente ao lucro empresarial, são acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade da efetiva apuração do custo desses bens, serviços ou direitos importados da empresa vinculada, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a consequente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra-matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL- 60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7. *Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegido em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 - processo nº 16327.000590/2004-60, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clovis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.*

8. *Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. Referida Instrução Normativa encontra-se em perfeita consonância com os comandos emanados da regra-matriz, os quais já se prenunciavam na Medida Provisória nº 2158-35, de 24/08/2001, editada originalmente sob o nº 1.807, em 28/01/99, ao reportar-se ao método da equivalência patrimonial, e mesmo, anteriormente, na Lei nº 6.404/76, quando alude às demonstrações financeiras da sociedade, motivo pelo qual também não se há falar ter a mencionada IN/SRF nº 243/2002 ofendido a princípios constitucionais, entre eles, os da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.*

9. *As questões relativas a eventuais depósitos efetuados nestes autos deverão ser apreciadas pelo juízo de origem ao qual se encontram vinculados, após o trânsito em julgado da decisão definitiva.*

10. *Sentença recorrida reformada. Apelação e remessa oficial providas.*

O voto condutor do Desembargador Federal Mairan Maia deixa claro que ali apreciava-se a **modificação promovida pela Lei nº 9.959/2000 e pelas Instruções Normativas SRF nº 32/2001 e 243/2002**, a partir das quais *passou-se a considerar, para a apuração do preço parâmetro, a participação dos bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção, tanto no preço de venda do produto, quanto no custo total do bem acabado e já com valor agregado no país, o qual, juntamente com a margem de lucro de 60% por cento, são expungidos na apuração do preço parâmetro, segundo a metodologia prevista no art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, da supramencionada IN/SRF nº 243/2002*. Também constam ali, expressos, **os defeitos da Instrução Normativa SRF nº 32/2001 que exigiram a edição daquele ato normativo para adequação à lei, da metodologia de cálculo em comento:**

A imprecisão e, por consequência, a inadequação da instrução normativa em comento reside, exatamente, no fato de que considera para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o preço líquido de venda do bem produzido e silencia sobre a participação dos bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do valor agregado ao bem produzido. Assim disciplinado, esse processo provocava distorção na apuração levada a efeito e distanciava-se do comando legal da regra-matriz, que buscou dotar de plena eficácia os critérios nela previstos, visando intensificar o combate à evasão fiscal nessas transações comerciais.

[...]

Relembre-se que, para a apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, pelo método PRL, nos termos da IN/SRF nº 32/2001, considerava-se o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, com suas diminuições, entre elas, o valor agregado ao bem produzido no País, entretanto, sem decompor, nesse valor agregado, a participação dos bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior.

Foi o que fez a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, ao contrário, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. A IN/SRF nº 243/2002 deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada, na composição do preço do bem aqui produzido

Conclui-se, do exposto, que a Instrução Normativa SRF nº 243/2002 não padece de ilegalidade e a metodologia de cálculo nela evidenciada presta-se, validamente, ao cálculo dos ajustes de preços de transferência concernentes ao método PRL60, criado pela Lei nº 9.959/2000.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada