



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

Processo nº 16561.720078/2014-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.045 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2016
Matéria IRPJ: PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2012

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.

A IN SRF nº 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2012

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, que davam integral provimento ao recurso com base no pressuposto de ilegalidade da IN 243/02. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães – Presidente

(assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo – Relator

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Paulo Jakson da Silva Lucas, José Eduardo Dornelas Souza, Flávio Franco Correa, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA, já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) - DRJ/CTA, que, por unanimidade/maioria de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o crédito tributário lançado de ofício.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato, do qual ora me valho:

Trata-se de autuações relativas ao IRPJ e CSLL lavradas em decorrência da apuração de preço de transferência em desacordo com a legislação de regência entre 01/01/2011 e 31/12/2011 (fls. 02 a 04).

2. Assevera a autoridade administrativa responsável pela lavratura que:

a) No curso do procedimento fiscal constatou-se que a fiscalizada, através da DIPJ 2012, Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real – PJ em Geral, em ADIÇÕES linha 09. Ajustes Decorr. Métodos – Preços de Transferências (documento anexo nº 1), declarou o valor de R\$ 7.743.834,36, quando deveria ter sido declarado o valor de R\$ 84.917.673,09. Por conta dessa diferença não declarada de R\$ 77.173.838,73, foram lavradas em seu desfavor autuações para cobrança dos tributos IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício e juros de mora;

b) Após examinar documentação de suporte e memória de cálculo apresentada pelo sujeito passivo para justificar o ajuste declarado (importação de bens), a fiscalização questionou o descumprimento da metodologia do art. 12, § 11, da IN/SRF nº 243/2002 (PRL60, produtos 125693, 20690, 21357, 40603 e 43507);

c) Em resposta ao questionamento referido, a fiscalizada alegou que havia deixado de observar os comandos infra-legais aplicáveis em razão de sua incompatibilidade com a norma legal de regência (art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação conferida pela Lei nº 9.959/00), não obstante também apresentou

memória de cálculo (anexo nº 3) nos termos da metodologia fixada na IN/SRF nº 243/02 para o PRL60; e

d) A fiscalização examinou todas essas planilhas contidas no anexo de nº 3 e concluiu que estão em conformidade com a IN/SRF nº 243/02.

3. Como consequência dos fatos narrados e tendo em vista a IN/SRF 243/2002, o Auditor-Fiscal que presidiu o procedimento fiscal em comento, em conformidade com o exposto e considerando os valores de IRPJ e CSLL não recolhidos, constituiu, em 28/08/2014, crédito tributário (fl.267 a 280) nos seguintes termos:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

Imposto 19.293.459,68

Juros 4.258.066,55

Multa 14.470.094,76

Valor do Crédito Apurado 38.021.620,99

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Contribuição 6.945.645,49

Juros 1.532.903,96

Multa 5.209.234,12

Valor do Crédito Apurado 13.687.783,57

TOTAL

Crédito tributário do processo em R\$ 51.709.404,56

4. Como enquadramento legal invocou os seguintes dispositivos:

- Art. 6º, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430/96;

- Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90;

- art. 3º da Lei nº 9.249/95;

- Arts. 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I, do RIR/99;

- Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; e

- Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07; e

- Art. 6, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.430/96.

Impugnação aos Autos de Infração

5. Cientificada a empresa na mesma data da lavratura, esta protocolou, em 26/09/2014, impugnação (fls. 286 a 326), em síntese, alegando a ilegalidade da

IN/SRF nº 243/02, destacando que tal normativa teria excluído do cálculo pertinente elementos que o Legislador expressamente inseriu como obrigatórios, a saber, o valor agregado (criando assim dois tipos de método PRL).

6. Para sustentar suas contra-razões a contribuinte traz longo arrazoadado sobre a lei aplicável e sua incompatibilidade com a normativa do Fisco, bem como invoca parecer da consultoria Deloitte, julgados administrativos e decisões judiciais a título de precedente.

7. Destaca que a metodologia da IN/SRF nº 243/02 tanto é ilegal que duas medidas provisórias foram editadas para tentar incluir seus critérios no texto da Lei nº 9.430/96.

8. Assevera que as autuações lavradas não merecem prosperar, pois a metodologia de cálculo do PRL60 adotada segue os estritos termos do art. 18, II, da Lei nº 9.430/96.

9. Afirma ainda a impossibilidade de aplicação de juros moratórios sobre multa de ofício.

10. Com base na argumentação anteriormente resumida, pede a impugnante sejam cancelados os Autos de Infração e reconhecidos como válidos os cálculos originais pelo PRL 60%, bem como requer o reconhecimento da ilegitimidade da IN/SRF nº 243/02 e de sua afronta ao princípio da estrita legalidade tributária.

11. Não acolhidos os pedidos alinhados, pede o afastamento dos juros de mora sobre multa de ofício, por manifesta ilegalidade.

A 1ª Turma da DRJ/CTA, analisou os argumentos apresentados pela impugnante, proferindo decisão para julgar improcedente sua manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano calendário: 2011

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

À esfera administrativa não cabe apreciar questões relativas à legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas. Ademais, é certo que a normatização do denominado método “PRL60”, empreendida no art. 12 da IN SRF nº. 243/2002, se mostra em consonância com as normas veiculadas no art. 18 da Lei nº. 9.430/97, com a redação estatuída pelo art. 2º da Lei nº. 9.959/2000.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresenta recurso voluntário tempestivo, onde repisa os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Relator

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/CTA e intimada ao recolhimento dos débitos de IRPJ e reflexos em 26/05/2015 (fl. 473), através do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, e apresentou em 24/06/2015, recurso voluntário e demais documentos, juntados às fls. 475 - 496.

Uma vez atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, e sendo o mesmo tempestivo, dele conheço.

A recorrente é empresa brasileira pertencente ao Grupo Syngenta que, dentre outras atividades que compõem seu objeto social, desenvolve, produz e comercializa defensivos agrícolas e sementes de alta tecnologia, dentre outros produtos.

Para a consecução de seu objeto social, realiza operações de importação de insumos para aplicação no seu processo produtivo, bem como de produtos destinados à revenda direta. No contexto dessas importações, no ano-calendário de 2011, importou insumos necessários à industrialização de seus produtos no Brasil e destinados à revenda. Como as transações foram realizadas com partes vinculadas no exterior, a fim de atender às regras de preços de transferência, efetuou os cálculos com base na Lei 9.430/96.

Nesse sentido, o preço parâmetro, para fins de determinação dos limites de dedutibilidade dos valores das importações na apuração do IRPJ e da CSLL, foi apurado com base no Método do Preço de Revenda menos Lucro ("PRL"). A margem de lucro aplicada para os insumos destinados à industrialização foi a de 60% ("PRL60") sobre o preço de revenda líquido e a margem de lucro aplicada para as demais hipóteses foi a de 20% ("PRL20") sobre o preço de revenda.

Ocorre que, no entender das autoridades autuantes, o Recorrente não teria efetuados seus ajustes conforme os parâmetros enunciados na Instrução Normativa ("IN") 243/02. Nesse sentido, e conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal ("TVF"), os cálculos dos preços parâmetros estariam incorretos, pois não teriam sido consideradas as quantidades de estoques iniciais nos seus cálculos do PRL20 e 60.

Como consequência das constatações verificadas na ação fiscal, foi lavrado Auto de Infração exigindo a tributação devida em decorrência das supostas irregularidades, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Irresignada com a referida autuação, a recorrente interpôs recurso a este colegiado onde aduz os seguintes pontos:

O ponto central destes autos (não obstante a existência de discussões subsidiárias) parece-me ser a discussão sobre a legalidade dos ditames contidos na IN 243 vis-à-vis os comandos da Lei 9.430/96.

Essa matéria, como se sabe, é tema de relevantes debates neste Conselho, envolvendo em seu cenário, exatamente, a discussão em torno da legalidade das disposições contidas na referida IN, em face das disposições contidas na Lei.

O método PRL60 foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 9.959/2000, que deu nova redação ao inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996.

No inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, o legislador ordinário definiu o método PRL60 como sendo a média aritmética dos preços de revenda dos bens, diminuídos dos descontos incondicionais, dos tributos incidentes sobre as vendas, das comissões pagas e da margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País, que pode ser sintetizado na seguinte fórmula matemática:

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

Onde:

PLV = preço líquido de venda (preço de revenda do bem importado, diminuído dos descontos incondicionais, dos tributos incidentes sobre as vendas e das comissões pagas)

ML 60% = margem de lucro de 60%

VA = valor agregado no País

Na fórmula construída a partir do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000 (e anteriormente admitida pela própria Receita Federal do Brasil na revogada Instrução Normativa nº 32/2001), a margem de lucro corresponde a 60% do preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País. O legislador ordinário estabeleceu uma margem de lucro altíssima (60% – inatingível, em operações regulares de mercado, pela maioria das empresas brasileiras que importam, produzem e revendem no mercado interno), mas, por outro lado, autorizou a subtração do valor agregado no País para efeito de determinação da margem de lucro.

Todavia, o critério jurídico estabelecido pelo Poder Legislativo para apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 não foi observado pelo Poder Executivo na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, que revogou a Instrução Normativa nº 32/2001. Aliás, a simples comparação entre o texto da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, e o texto da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, já comprova a diferença de metodologia de cálculo.

Com efeito, o artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 criou novo critério para apuração do Preço de Transferência pelo método PRL60, incluindo na fórmula (1º) o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e (2º) a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro, e (3º) excluindo o valor agregado no

País e a margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País.

Contudo, nos termos do inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, (i) não havia previsão legal para excluir o valor agregado no País no cálculo do preço parâmetro (o valor agregado no País deveria ser subtraído do preço líquido de venda apenas para fins de cálculo da margem de lucro correspondente a 60%); e (ii) também não havia qualquer menção ao percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Assim, a exclusão do valor agregado no País e da margem de lucro de 60%, anteriormente calculada sobre o preço líquido de venda subtraído o valor agregado no País; e a inclusão do percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e da participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro acabaram por alterar, substancialmente, os critérios jurídicos de cálculo previstos no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000.

E não é só isso. Além de a Instrução Normativa SRF nº 243/2002 ter inovado no plano normativo, criando fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 sem qualquer fundamento legal, a sua aplicação implica apuração de preço parâmetro inferior ao que seria apurado caso fosse observado o disposto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000.

A apuração de preço parâmetro inferior ao que seria apurado caso fosse observado o disposto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, implica, por sua vez, (i) apuração de ajuste a título de Preço de Transferência em situação na qual não haveria ajuste caso fosse observada a fórmula prevista em Lei; ou, então, (ii) apuração de ajuste a título de Preço de Transferência em valor superior ao que seria apurado caso fosse observada a fórmula da Lei.

E a apuração de ajuste em situação na qual não haveria ajuste caso observada a fórmula da Lei ou, então, a apuração de ajuste em valor superior ao que seria apurado caso fosse observada a fórmula da Lei representam (em ambas as hipóteses) majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio da aplicação de disposições contidas, única e exclusivamente, no texto de Instrução Normativa, o que é absolutamente vedado pelo inciso II e pelo §1º do artigo 97 do CTN.

Dessa forma, a ilegalidade do artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 está configurada por 2 (dois) fundamentos jurídicos: (i) instituição, pelo Poder Executivo, de metodologia (fórmula) de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL60 absolutamente diversa daquela concebida pelo Poder Legislativo (artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000); e (ii) majoração (indevida) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante aplicação de critérios de apuração previstos, única e exclusivamente, no texto de uma Instrução Normativa, afrontando o disposto no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Superveniente alteração da legislação ordinária e observância da anterioridade

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

Autenticado digitalmente em 22/06/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 22/06/2016 p

or WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 22/06/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assina

do digitalmente em 22/06/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 23/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Medida Provisória nº 563/2012 foi convertida na Lei nº 12.715/2012, alterando o artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 e, com isso, introduzindo (no texto da Lei) o critério de proporcionalização da participação do valor dos bens importados no custo total do bem vendido e de participação do valor dos bens importados no preço de venda do bem, tal como até então previsto somente no texto da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Ora, se foi necessária a alteração da legislação ordinária no curso do ano de 2012 para passar a dispor sobre os critérios de proporcionalização da participação do valor dos bens importados no custo total do bem vendido e de participação do valor dos bens importados no preço de venda do bem, é porque o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 9.959/2000, não compreendia tais variáveis na metodologia de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60, escancarando a ilegalidade do artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Como se isso não fosse suficiente, o artigo 48 da Lei nº 12.715/2012, que introduziu alterações na legislação de Preço de Transferência, especificamente quanto à fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL, entrou em vigor somente a partir de 1º/01/2013, observando-se, assim, o princípio da anterioridade em matéria tributária.

A determinação da observância do princípio da anterioridade é o reconhecimento do Poder Legislativo da alteração da regra de apuração do preço parâmetro pelo método PRL e, principalmente, da majoração da carga tributária, não prosperando, desse modo, o argumento que tem sido sustentado de que a “fórmula” da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 representaria uma possível interpretação do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, pois, se assim fosse, a alteração da legislação ordinária no curso do ano de 2012 não estaria sujeita à observância do princípio da anterioridade em matéria tributária.

Portanto, não há dúvida quanto à ilegalidade da fórmula prevista no artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 para apuração do preço parâmetro pelo método PRL60, pois ao ser veiculada pelo Poder Executivo não encontrava fundamento de validade no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000 (tanto isso é verdade que foi necessária a publicação da Lei nº 12.715/2012 para incorporar os critérios previstos até então somente no texto da Instrução Normativa, inclusive com observância da anterioridade).

Outras questões relacionadas à fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL 60% introduzida pelo artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002

Nos julgamentos administrativos envolvendo a matéria, temos notado a existência de críticas em relação à fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, sob o argumento (não jurídico) de que supostamente não seria a mais “adequada” para a apuração do preço parâmetro do bem importado, o que inviabilizaria o controle dos preços de transferência.

E aqueles que criticam a fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000 (e anteriormente regulamentada pela IN 32/2001), tentam defender a legalidade do artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, também aduzindo que teria introduzido critério de cálculo mais razoável com a finalidade da legislação de preço de transferência.

Entretanto, discordando ou não da fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, o que deve ser ponderado é que o Poder Legislativo, por questão de política fiscal (e não meramente arrecadatória), instituiu, por meio de Lei Ordinária, uma fórmula matemática que, no seu entender, evita a transferência de lucros entre empresas vinculadas, devendo, portanto, ser observada.

Dessa forma, a simples discordância quanto à fórmula prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, para apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 não é fato suficiente para legitimar a aplicação da fórmula de cálculo prevista no artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Por outro lado, e como já salientado, pela fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL 60% prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, o valor agregado no País ao bem importado reflete na apuração da margem de lucro de 60% e, também, no valor do ajuste tributável, de modo que, a rigor, quanto maior o valor agregado no País, menor será o ajuste a título de preço de transferência.

Nesse aspecto, a fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, podia até mesmo ser considerada uma motivação para as empresas brasileiras aumentarem os valores agregados no País, gerando novos empregos e riquezas. E os valores agregados no País estão sujeitos à incidência de diversos tributos, por exemplo, ICMS, IPI, ISS, PIS, COFINS etc.

Já a fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, ao excluir o valor agregado no País no cálculo do preço parâmetro, a rigor, representava um desestímulo à produção local. Ainda que se argumente que a vontade do legislador ordinário ao estabelecer a fórmula prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, não tenha sido o estímulo da produção local, da mesma forma, não é razoável admitir que ele tivesse autorizado a edição de regras de preço de transferência que incentivassem a importação e revenda direta em detrimento da produção nacional e da agregação de valores no País, tal como se verifica na fórmula prevista no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Isso porque, a aplicação de uma margem mais elevada no PRL60 (produção) quando comparada com o PRL20 (revenda) levaria o contribuinte a organizar as suas atividades empresariais para que não houvesse produção no território brasileiro, mas apenas atividades de importação e revenda. Como forma de evitar o desestímulo à produção local, na fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 9.959/2000, foi autorizada a subtração do valor agregado no País para fins de cálculo da margem de lucro correspondente a 60%, o que não foi observado na fórmula da IN SRF nº 243/2002.

No mais, a fórmula do PRL60 prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 proporciona tributação mais gravosa para os contribuintes que buscam praticar preço não sujeito a ajuste a título de preço de transferência. Os cálculos têm demonstrado que a cada vez que o contribuinte busca se aproximar do preço parâmetro, calculado de acordo com a fórmula do PRL60 prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, existe uma diminuição do percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido.

E diminuindo o percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido ocorre uma nova redução no preço parâmetro e, por conseguinte, apuração de ajuste a título de preço de transferência (é o denominado “efeito circular” da fórmula da Instrução Normativa SRF nº 243/2002). Nesse aspecto, o contribuinte só se “salva” do ajuste a título de preço de transferência se conseguir praticar margem de lucro bruto de 60% sobre o custo total do bem produzido, o que, data vênua, em operações regulares de mercado, é praticamente impossível.

Portanto, e por qualquer ângulo que se avalie a questão, não pode ser admitida a aplicação da fórmula de apuração do preço parâmetro pelo método PRL60 prevista no artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Nesse sentido, corroborando o entendimento acima esposado, trago à colação o entendimento adotado pela Ilustre Conselheira Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, no acórdão nº 1302-00.915, de 10/04/2012, a qual não só nos brinda com convincentes argumentos doutrinários, mas, principalmente, constrói uma análise quantitativa que, a meu ver, demonstra com clareza cristalina a impossibilidade da aplicação da IN 243, pelo menos não antes da atualização legislativa que só veio a ocorrer muitos anos depois (em 2012).

5 – O cálculo disposto na Instrução Normativa SRF 243/02 para cômputo do método de Preço de Revenda menos Lucro (PRL) 60% PRL60 não está em conformidade com o disposto na Lei 9.430/06, alterada pela 9.959/00.

O artigo 18 da Lei 9.430/96, com a alteração pela Lei 9.959/00, assim estabelece:

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

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

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) 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. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)''

Há, na Lei, algumas dúvidas relacionadas ao PRL. A Lei não esclarece adequadamente o que é o valor agregado no País, como ele deve ser calculado e como deve ser diminuído para apuração do preço de transferência. Diante dessas dúvidas, foram propostas duas diferentes interpretações normativas, a IN SRF 32/01, publicada em março de 2001 contemporaneamente à validade da Lei, e a IN SRF 243/02, publicada apenas em novembro de 2002.

Nessa medida, a validade e legalidade de cada uma das interpretações depende de verificar primeiramente se tal interpretação transgride o limite normativo para aplicação das margens fixas de lucro dispostas no artigo 18 da Lei, tanto com relação ao texto quanto ao contexto. Se alguma interpretação transgride tal limite, ela deve ser afastada de plano.

A IN SRF 32/01 sinalizou aos contribuintes uma interpretação possível da Lei.

Art. 12. A determinação do custo de bens, (...) poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) (...).

b) sessenta por cento, na hipótese de bens importados aplicados na 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.

Traduzindo a IN em fórmula tem-se:

Fórmula 1 – IN SRF 32/01

PP IN SRF 32/01 = PLV 60% x (PLV VAB), onde

PP é o preço parâmetro

PLV é o preço médio de venda menos os descontos incondicionais, impostos e contribuições sobre vendas, comissões e corretagens pagas e

VAB é o valor agregado no Brasil.

A IN SRF 32/01 não esclareceu qual seria o conceito de valor agregado no Brasil e assim também não fez a Lei. É possível definir o valor agregado no Brasil como a diferença entre o preço de revenda líquido e a parcela desse preço atribuível ao produto importado, ou seja, $VAB = PLV - PLVi$.

O conceito econômico e até tributário de valor agregado é medido em termos de preço de mercado, o que no caso do produto industrializado já inclui custo e margem. Historicamente, a Teoria Econômica buscou explicar o valor dos bens em virtude de seus custos. Assim, um bem que custasse mais proporcionalmente teria um preço maior e as margens de lucro de todos os produtos tenderiam a ser equivalentes. Verificouse contudo que o bem não teria sempre o valor proporcional ao custo. Independentemente do custo de cada produtor, por exemplo, o feijão ou o arroz serão vendidos por preço semelhante. Muitas vezes, inclusive, as empresas podem vender produtos até com prejuízos, ou seja, por um preço inferior ao custo médio de produção, porque, em termos marginais, o preço supera o custo marginal e a produção e a venda adicionais diluem os custos fixos e interessam à empresa. Na prática, ainda, fatores como tecnologia e risco, dentre outros, afetam e diferenciam as margens praticadas de produto a produto.

O valor do bem, então, passa a ser definido pelo equilíbrio entre a oferta e demanda pelo bem e esse equilíbrio encontrase em virtude do preço de venda pelo qual o produtor e o comerciante ou consumidor estão ambos dispostos a produzir, vender e comprar determinada quantidade de produto. As preferências do consumidor, em virtude da utilidade ou do bemestar que o bem lhe traz, e a vontade do produtor de produzir e vender uma unidade adicional do bem, pelo seu custo marginal de produção ou ponto que maximiza sua renda, influirão na vontade de comprar ou vender uma quantidade adicional de bem a determinado preço. O valor do bem, em si, é definido unicamente pelo preço, que equilibra essa oferta e demanda, e o preço inclui custo mais margem, mas tal margem não é proporcional ao custo.

Em um mercado oligopolista ou monopolista, o produtor poderá alterar a quantidade que deseja ofertar para equilibrar suas contas em um ponto em que vende menos, a um preço mais alto. O preço em si, contudo, nunca é definido unicamente pelo produtor, mas sim pelo equilíbrio entre a oferta e a demanda de mercado. E o preço não tem identidade ou relação direta com o custo médio de produção do estoque vendido.

Tanto assim que o ICMS e o IPI, por exemplo, são tributos que incidem sobre preço de venda do bem, equivalente a custo mais margem, sendo que a tributação é não cumulativa, visando tributar, a cada fase de industrialização e comercialização, o valor agregado adicional daquela fase apenas, sendo ele a margem (e não o custo). Ao todo, o ICMS e IPI incidirão sobre o total do preço do produto final, que, substituições tributárias à parte, é o valor agregado ao produto somado de todas as fases de extração, industrialização e comercialização.

Assim, valor agregado no país, para fins de preço de transferência, significa custo mais margem. Até posso aceitar, caso o bem venha a ser vendido com margem negativa e prejuízo, que o “valor” agregado no país seria no mínimo o custo no país incorrido com a compra dos insumos, mas não posso aceitar que há uma identidade

necessária entre custo e valor agregado, pois, tanto para fins tributários quanto econômicos, essa identidade não existe.

A IN SRF 32/01 assim corrigiu uma única letra da Lei para ajustar a concordância verbal da Lei, que se referiu à margem de 60%, dizendo que ela seria calculada sobre o preço de revenda “deduzidos os descontos, comissões, tributos e do valor agregado”. A IN SRF 32/01 considerou que a margem de 60% será calculada sobre o preço de revenda “deduzidos os descontos, comissões, tributos e o valor agregado no país.” Tal IN SRF 32/01 respeitou no mais o que seria a melhor técnica normativa da Lei. Entendeu assim que, como a dedução do valor agregado no Brasil consta na alínea d, 1, da Lei, ele deve ser excluído da base sobre a qual se apura a margem de 60% e não propriamente como mais um item a ser deduzido do preço líquido de revenda em si.

A IN 32/01 não definiu o conceito de valor agregado. Por outro lado, quando o “valor agregado” no Brasil for equivalente ao mínimo, ou seja, for equivalente ao custo agregado no Brasil, o preço parâmetro encontrado por essa Fórmula 1 da IN 32/01 para a importação de partes ligadas no exterior será, conservadoramente, o menor preço possível, de tal sorte que o ajuste de adição de preço de transferência será o máximo possível. Essa é uma interpretação possível da Lei.

Já a IN SRF 243/02 propôs nova interpretação. A nova IN presumiu um conceito de valor agregado no Brasil, que inclui, além do custo de aquisição, uma margem de lucro. Já que o valor agregado já contém sua própria margem, ele também foi excluído na apuração da margem de 60% sobre o custo do bem importado de parte relacionada.

Art. 12. A determinação do custo de bens, (...) poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), (...)

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.

Traduzindo a IN SRF 243/02 em fórmula tem-se:

Fórmula 2 – IN SRF 243/02

PP IN 243/02 = PLV x Ci/Ct x (160%), onde

PLV é o preço líquido de venda,

Ci é o custo do insumo importado e

Ct é o custo médio total do bem produzido.

Assim, admitimos, por exemplo, uma empresa que tenha um custo total de produção de 100, tendo 50 de custo agregado no Brasil e 50 importado de partes relacionadas no exterior. 50% (50/100) do preço de revenda do bem industrializado seria considerado, pela fórmula da IN 243/02, como o valor agregado no Brasil. Admitindo que o preço de revenda fosse de 200, 50% de 200, ou seja, 100 seria o valor agregado no Brasil. A fórmula manda subtrair, do preço total de revenda de 200, o valor agregado no Brasil, que ela mesma define, pela proporcionalidade 50/100, como 100. Os outros 100 seriam o preço de revenda dos produtos importados, dos quais se abateria a margem de 60% para encontrar o preço parâmetro de 40, visando comparar esse preço com o custo dos bens importados de parte relacionada de 50 para fins de cálculo da adição de “preço de transferência”.

Note-se que a IN parte da proporção entre o custo nacional sobre o total, no exemplo 50%, e aplica essa proporção sobre o preço de revenda do bem, extraindo dele tanto o custo adicionado no Brasil como uma margem, presumidamente proporcional. No caso, o preço de revenda foi de 200 e o custo total de 100. A margem foi de 100%. A IN 243/02 presume que essa margem aplicase tanto ao custo alocado no Brasil quanto ao custo do bem importado, uniformemente, por uma regra de proporcionalidade.

Esse valor agregado no país, determinou a IN SRF 243/02, deve ser retirado do preço de revenda líquido e, sobre a parcela residual desse preço, deve ser aplicada a margem de 60% para encontrar o preço parâmetro a comparar com o custo do bem importado.

Voltando à fórmula, podemos considerar que a IN SRF 243/02 tentou dar uma interpretação possível da Lei ao assim determinar:

Fórmula 3 – Interpretação Possível da Lei

PP = PLV - VAB - 60% (PLVVAB).

Onde:

PP é preço parâmetro,

PLV é o preço líquido de venda,

VAB é o valor agregado no Brasil.

A fórmula acima capitulada, entendo, seria uma interpretação plausível da Lei. Ao assim fazer, a IN SRF 243/02 entendeu que a Lei, ao falar em “diminuído e deduzido do valor agregado” no país, estava, na realidade, desejando que o preço de revenda fosse diminuído do valor agregado no Brasil, que inclui custo mais margem, *pari passu* com outras deduções de comissões, tributos, descontos, para então se aplicar, apenas sobre o valor residual, a margem fixa de 60%.

Por outro lado, a IN SRF 243/02 foi mais além do que a interpretação possível da Lei autorizaria. Por ela a Receita presumiu um critério para definir o “valor agregado” no país (VAB), para fins de preço de transferência. Esse critério segue o preço de revenda líquido (PLV), alocado proporcionalmente ao custo agregado no país (ctci) sobre o custo total (ct).

Fórmula 4 – Presunção de valor agregado no país trazida pela IN SRF 243/02

Comprovo, por demonstração matemática, o postulado de que a IN SRF 243/02 presumiu o valor agregado da seguinte maneira: $VAB = PLV \times (ctci)/ct$

Substituindo tal conceito na Fórmula 3, tem-se que

$$PP \text{ IN SRF 243/02} = PLV - [PLV \times (ctci)/ct] - 60\% \times \{PLV - [PLV \times (ctci)/ct]\} = \{PLV - [PLV \times (ctci)/ct]\} \times (160\%) = PLV \times [1 - (ctci)/ct] \times (160\%) = PLV \times (ct - ct + ci)/ct \times (160\%) = \underline{PLV \times ci/ct \times (160\%) (= fórmula da IN)}$$

Contudo, a fórmula definida pela IN SRF 243/02 para calcular o valor agregado no Brasil não está na Lei. Enquanto a Lei manda retirar, do preço líquido de revenda e da margem de 60%, o valor agregado no Brasil, que inclui sim o custo mais margem justa econômica do valor agregado no Brasil, a IN SRF 243/02 interpreta o conceito de valor agregado no Brasil, dizendo que ele é determinado pela alocação proporcional do preço de revenda ao custo nacional.

Para mim, está claro que o valor agregado a um remédio pelo componente ativo importado é muito maior do que o valor agregado no Brasil pelo conservante ou pela cápsula. É no componente ativo que está toda a tecnologia e utilidade do remédio, além do risco inerente a sua fabricação e venda, bem como o investimento para criar tal tecnologia, que exige um retorno diferenciado do componente face à cápsula ou ao conservante. Se a atividade de adicionar o conservante ou cápsula fossem terceirizadas, claramente seriam remuneradas a taxas menores do que o princípio ativo que envolve tecnologia, risco e investimento diferenciados, além de serem efetivamente o ingrediente procurado pelo consumidor final, sem o qual o produto não tem qualquer valia.

No caso de um avião, por exemplo, o valor agregado do computador de bordo ou do motor é maior do que o valor agregado do parafuso ou da pintura. Assim também em um carro o valor agregado do motor é proporcionalmente mais alto do que o valor agregado da roda.

A proporcionalização do preço face ao custo, criada pela IN SRF 243/02, desconsidera essa observação empírica essencial e presume que o valor agregado de todos os insumos no produto final é igual. É uma presunção simples de “valor agregado no país”, feita pela IN SRF 243/02, sem autorização legal e sem base comprobatória.

Mais ainda, tal presunção de proporcionalidade acaba estabelecendo que a empresa deve cobrar, sobre o total de seus custos, a margem de 150% para que ao fim tenha uma margem bruta de 60% do preço de revenda. Isso porque, se o custo é igual a 100 e o preço é igual a 250, a margem sobre o preço é de 60% e sobre o custo é de 150%.

Tal margem passou, em virtude da fórmula da IN SRF 243/02, a ser aplicável tanto aos custos de bens importados de partes relacionadas e paraísos fiscais quanto aos demais custos, inclusive os nacionais. Ocorre que, pela Lei, a margem de 60% é aplicável apenas aos custos importados de partes relacionadas (ou de paraísos fiscais)!

Qualquer margem praticada inferior a essa margem de 60% sobre preço total, ou 150% sobre custos totais, gerará ajuste de preço de transferência, se adotada a fórmula da IN SRF 243/02. Comparemos assim, com base em alguns exemplos, os efeitos práticos da IN SRF 32/01 e da IN SRF 243/02.

Tabela 2 Exemplo 1 Custo de outros itens não sujeitos a preço de transferência equivale a 30% dos custos totais.

Preço de Revenda Líquido	100	125	133,33	200	250	300
Margem de Lucro Praticada	0%	20%	25%	50%	60%	71%
Custo Total	100	100	100	100	100	100
Custo não sujeito a PT	30	30	30	30	30	30
Custo sujeito a PT	70	70	70	70	70	70
Preço Parâmetro:						
IN 32/01	58	68	71	98	118	158
IN 243/02	28	35	37	56	70	98
Ajuste de Preço de Transferência						
IN 32/01	12	2	-	-	-	-
IN 243/02	42	35	33	14	-	-

* quando valor agregado é mínimo, ou seja, equivale a custo marginal dos insumos.

Duas observações dos cálculos evoluídos na tabela acima são, em minha visão, muito importantes para a conclusão desta matéria. A IN SRF 243/02 apenas deixa de produzir ajuste de preço de transferência se a margem agregada a todo o custo de produção, incluindo custo nacional, for equivalente a 150%, ou seja, se a margem aplicada ao preço de revenda integral for 60%. Já a IN SRF 32/01 produz sim efeitos de preço de transferência. No exemplo, a IN 32/01 gera ajuste 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% (ou ainda a relação entre os custos não sujeitos a preço de transferência e os custos totais é inferior a 30%).

Cabe assim, avaliar ambas as interpretações, a da IN SRF 32/01 e da IN SRF 243/02.

A IN SRF 32/01 trouxe uma interpretação da Lei que alterou apenas uma letra, trocou “do valor agregado” por “o valor agregado” e gerou efeito de controle no preço de transferência se a empresa tiver um baixo índice de nacionalização de sua produção, por exemplo, abaixo de 30%, e/ou uma margem de lucro realmente baixa sobre o preço de revenda total, por exemplo, abaixo de 25%. Parece uma interpretação razoável, que visa controlar o preço de transferência dos insumos importados de parte relacionada quando eles representam uma grande parte dos custos de produção, a margens de lucro mais razoáveis vis-à-vis o mercado, sendo essa interpretação ainda alinhada aos interesses nacionais de fomentar a indústria e a nacionalização da produção.

Quanto mais alto o índice de nacionalização da produção, menor será o controle de preço de transferência feito por essa interpretação da regra, ou seja, na hipótese da empresa que importa um parafuso (que custa por hipótese 5) para fabricar um avião (que custa por hipótese 100), ela não estará sujeita a preço de transferência por essa interpretação da IN SRF 32/01. Faz, contudo, sentido a interpretação, pois, quanto mais alto o valor dos custos não sujeitos ao controle de preço de transferência nos custos totais, menos os custos sujeitos ao preço de transferência influem no preço total do bem e mais as forças de mercado definirão a margem efetiva da empresa.

Vale ainda lembrar que os preços de importação estão sujeitos a controle indireto de superfaturamento ou subfaturamento alfandegário. Então, um caso em que o preço de importação vai muito além do preço de mercado, sem nenhuma razão tecnológica, gerará certamente atenção de alfândega e poderá ser questionada por outras formas que não o preço de transferência.

Já pela interpretação da IN SRF 243/02, se a empresa importou um parafuso e fabricou um avião, o preço inteiro do avião deve acabar com a margem de 60% embutida sobre o preço de revenda, para que não haja ajuste de preço de transferência no parafuso. Claramente, o exemplo é caricaturado, propositadamente, para demonstrar o cúmulo do absurdo que a IN SRF 243/02 poderia gerar.

De qualquer maneira, o mesmo é válido, por exemplo, para um exemplo em que a empresa importa o motor e vende o carro. As margens praticadas no mercado de automóveis não são de 150% sobre todos os custos e a fábrica que nada importa certamente praticará margens menores do que essa. Em todo o caso, a fábrica que precisar importar somente o motor terá segundo a IN SRF 243/02, que praticar a margem artificial de 150% sobre todos os custos, inclusive os nacionais, para não ter ajuste de preço de transferência sobre o motor.

Poderia não se tratar de um avião, ou de um carro, mas sim de um produto de uma *commodity*, cujos preços de revenda são pautados essencialmente pela demanda de mercado. A empresa terá que cobrar margem de 150% sobre todos os seus custos para atingir a regra de preço de transferência, independentemente de todos os outros insumos serem nacionais. Mais ainda, essas empresas competirão com outras que não usam tal insumo e ficarão com margem fora de mercado ou terão, de outra sorte, um custo tributário superior, com a mesma capacidade contributiva. Ambas competindo no mesmo mercado de atuação com a mesma margem de lucro, uma pagará mais imposto que a outra, o que ferirá isonomia.

Exemplo de como a IN SRF 243/02 exige que a margem mínima praticada sobre os custos totais seja de 150% para que a empresa e assim cria condições artificiais de tributação e competição.

O preço de mercado do produto industrializado é de 100, igual para a empresa A e para a empresa B. Os custos de produção de A são de 50 e de B são de 75. Empresa A importa 50% de seu custo do exterior de partes relacionadas, equivalendo a 25, e B não importa nada de partes relacionadas ou paraísos fiscais. A não tem acesso às informações de B quanto a margem de lucro ou composição dos custos de produção, logo, não consegue utilizar o Método dos Preços Independentes Comparados.

Temos portanto a seguinte situação.

B tem margem de lucro sobre custos totais de 33,33% (Preço de 100 – Custo de 75, que equivale a 25, sobre o custo de 75). B pagará 34% de IRPJ e CSLL sobre seu lucro de 25 (preço de 100 menos custos de 75), desprezando outros custos, e não terá que fazer qualquer ajuste à base de cálculo relativamente a preço de transferência.

A possui margem de lucro de 100% dos seus custos de produção (Preço de 100 – Custo de 50, que equivale a 50, sobre o custo de 50), bem superior ao concorrente B. Por outro lado, A terá um ajuste sim de preço de transferência, segundo a IN SRF 243/02.

A terá que calcular o Preço Líquido de Venda do bem Importado, $PLVi$, equivalente ao Preço de 100, vezes o custo de 25 do bem importado sobre o custo de 50 total, ou seja, $PLVi = 100 \times 25/50 = 50$. Desse valor, A terá que tirar a margem de lucro de 60%, ou seja, terá que tirar 30 ($50 \times 60\%$), chegando a um preço parâmetro de 20. Esse preço parâmetro, A terá que comparar ao custo do bem importado de 25 e terá que adicionar o excesso de custo de 5 ao cálculo do IRPJ e da CSLL. Ao final, A terá um lucro efetivo de 50, 100% do valor de seus custos totais de produção, mas terá que pagar 34% de IRPJ e CSLL sobre 55 ao fisco brasileiro, ou seja, terá uma alíquota efetiva de tributação sobre o seu lucro equivalente a $(34\% \times 55) / 50 = 37,4\%$. A, que opera com partes relacionadas, termina com mais lucro e com uma alíquota de tributação superior a B, empresa independente.

Ainda que A, deparando-se com a situação supra, resolvesse passar a importar de sua parte relacionada o bem por 20, ao invés de 25, reduzindo seu custo total para de 50 para 45, continuaria tendo ajuste de preços de transferência, senão vejamos.

A no exemplo A' terá que calcular Preço Líquido de Venda do bem Importado, $PLVi$, equivalente ao Preço de 100, vezes o custo de 20 do bem importado sobre o custo de 45 total, ou seja, $PLVi = 100 \times 20/45 = 44,44$. Desse valor, A' terá que tirar a margem de lucro de 60%, ou seja, terá que tirar 26,66 ($44,44 \times 60\%$), chegando a um preço parâmetro de 17,77. Esse preço

parâmetro, A' terá que comparar ao custo do bem importado de 20 e terá que adicionar o excesso de custo de 2,33 ao cálculo do IRPJ e da CSLL. Ao final, A' terá um lucro efetivo de 55 (Preço de 100 – Custo de 45), bem superior a seu concorrente (Lucro de 25), mas terá que pagar 34% de 57,33 ao fisco brasileiro. A alíquota efetiva de tributação de A' será de $34\% \times 57,33 / 55$, ou seja, 35,44%.

A comparação do exemplo A com o exemplo A' permite demonstrar que a empresa procurou reduzir o seu custo do insumo importado para atingir a margem de 60% da IN SRF 243/02, porém, não conseguiu. Aumentou sua base de cálculo de IRPJ e CSLL no Brasil de 55 no exemplo A para 57,33 no exemplo A', mas ainda não satisfaz a sede do leão e foi penalizada: continuou pagando, proporcionalmente ao seu lucro, mais tributos do que seu concorrente.

Imaginando que A' prosseguisse em sua busca por tentar reduzir o preço praticado com partes independentes para evitar ajuste de preço de transferência no Brasil, verifica-se que a única margem de equilíbrio para A que lhe evitaria ajuste de preço de transferência, na ótica da IN SRF 243/02, seria de 150% sobre seus custos totais de produção. Os custos totais de A' teriam que ser equivalentes a 40, sendo 15 importados do exterior de parte relacionada e 25 agregados no Brasil, para que sua margem fosse de 60 ($60/40 = 150\%$) e ela atingisse o equilíbrio de preço de transferência segundo IN SRF 243/02. Então, o custo do produto importado teria que ser de 15, para não haver qualquer ajuste. Vejamos:

	Preço (PLV)	Importado (Ci)	Brasil (Cn)	$PLVi = PLV \times \frac{Ci}{Cn+Ci}$	$VAB = PLV - PLVi$	$VAB/Cn = 1 + M$	$M = 1 + M - 1$	Adição = Ajuste TP	$[(VAB + Adição) / Cn] \times 100 = \text{Margem meta IN SRF 243/02}$
A	100	25,00	25,00	50,00	50,00	2,00	100,00%	5,00	120,00%
A'	100	20,00	25,00	44,44	55,56	2,22	122,22%	2,22	131,11%
A''	100	17,77	25,00	41,55	58,45	2,34	133,81%	1,15	138,41%
A'''	100	15,00	25,00	37,50	62,50	2,50	150,00%	0,00	150,00%

VAB = Valor agregado no Brasil
M = Margem

Verifica-se que, no exemplo A, a margem de lucro da empresa sobre seus custos totais é de 100%. A IN SRF 243/02 exige, pelo seu cálculo, uma adição de preço de transferência e acaba resultando em uma margem tributada no Brasil sobre o custo adicionado no Brasil, artificialmente, de 120%.

No exemplo A', a margem de lucro da empresa sobre custos é de 122,22%, a IN exige adição ao lucro real e a margem tributada no Brasil sobre os custos adicionados aqui passa a ser artificialmente de 131,11%.

Assim por diante, até que no último exemplo a empresa reduz os custos com as partes relacionadas jogando-os avassaladoramente para baixo: os custos caem de 25 para 15.

Como decorrência, se o mercado continuar aceitando o produto da empresa pelo preço de 100, sem intempéries, a empresa finalmente terá conseguido fabricar a margem efetiva desejada pela IN de 150% e tributará ela mesma. Partirá de um ajuste de 5, no exemplo A, reduzirá o custo do bem importado em 10, o dobro de seu ajuste original de preço de transferência.

Se a empresa em questão precisar, por questões de concorrência, praticar os preços de mercado implicando em uma margem de lucro total efetiva inferior a 150%, pela fórmula da IN SRF 243/02, como já demonstramos, necessariamente apurará diferença de custos a adicionar no cálculo do imposto de renda e da contribuição social. Vendendo produtos ao mesmo preço de mercado da empresa B, até com uma margem de lucro original superior a seus concorrentes B, a empresa A, que não conseguir atingir a margem dogmática de 150%, terá ainda que pagar mais imposto de renda e contribuição social do que seus concorrentes, não apenas em valor nominal, mas também em percentual do lucro. (Por Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Preços de Transferência, Método de Preço de Revenda Líquido: Texto e Contexto).

A IN SRF 243/02 – não a Lei certamente desestimula que a empresa crie plantas industriais no Brasil e estimula que as crie no Chile, Argentina, Uruguai para exportar para o Brasil. Se a empresa industrializa no Brasil e agrega custo no Brasil de apenas 5%, tem que praticar margem de 60% sobre todo preço do produto inteiro, é o que diz a IN SRF 243/02. No extremo oposto, se uma empresa fabrica todo um avião no Brasil e importa apenas o parafuso também tem que aplicar 60% sobre todo o preço de revenda. Já se fizer essa industrialização na Argentina ou Chile, a empresa brasileira poderá adquirir e revender o bem praticando a margem de 20%.

Note-se ainda que o método de preço de revenda líquido foi transformado, pela IN SRF 243/02, em um método de “custo mais lucro”. Isso porque a fórmula da IN manda extrair do preço de revenda o custo do Brasil mais uma margem que, no caso do equilíbrio, para não dar efeito de preço de transferência, deve ser de 150% sobre o custo ou 60% sobre o preço, como já comprovado pelos exemplos numéricos acima. Em outras palavras, um custo agregado no Brasil tem que ter uma margem agregada de 150%, para que não haja ajuste de preço de transferência no bem importado.

Fórmula 5 – Exigência mínima de margem sobre o custo nacional trazida pela IN SRF 243/02, para definir o valor agregado no Brasil, sem suporte legal.

Recuperando a fórmula 3, uma interpretação possível da Lei seria:

$$PP = PLV - VAB - 60\% (PLVVAB)$$

A metodologia disposta pela IN SRF 243/02, como vimos na fórmula 4, presume o VAB por um critério de proporcionalidade e ao assim fazer exige, no equilíbrio, à revelia do que dispõe a Lei, a margem de 60% do preço para o produto nacional (ou 150% do custo nacional para o produto nacional).

Condição de Equilíbrio da IN SRF 243/02, para que $PP \geq Ci$; $VAB \geq \text{Custo nacional} \times (1+150\%)$. Essa condição não está na Lei!

Ocorre que a Lei, ao tratar dos insumos adquiridos de partes independentes (no exterior), dispõe o método de custo de produção mais lucro CPL, exigindo margem de 20%, não 150%! Assim, se uma empresa estrangeira situada no Chile, por exemplo, adquire bens do Chile (ou outros países) de parte independente e os industrializa, ela pode agregar uma margem de 20% e revender esses produtos para a parte relacionada no Brasil. A Lei assim o determina. Pela IN SRF 243/02, se tal empresa trazer tal atividade do Chile para o Brasil e passar a comprar os insumos de partes não relacionadas no próprio país (ou no exterior), ao vender tais produtos para outras partes não relacionadas no país, ao invés de agregar margem de 20%, teria que passar a agregar margem de 150%! Não me parece em absoluto ser essa uma interpretação razoável da Lei, dada a tamanha contradição que gera.

O produto e o insumo brasileiros estão, na cadeia de produção, pela IN SRF 243/02, sem amparo legal, sendo preteridos em relação aos insumos e produtos estrangeiros! Nessa medida, em minha visão, a redação da IN SRF 243/02 vai além da Lei para trazer um conceito de valor agregado no país que não consta da Lei. A IN SRF 243/02 substitui o valor agregado justo de cada bem por uma alocação de preço presumidamente proporcional ao custo. Trata-se de uma presunção simples, não suportada por qualquer prova e não autorizada por Lei.

Por essa presunção ilegal, a IN SRF 243/02 passa a exigir a aplicação da margem de 150% sobre o custo total (ou 60% do preço de revenda líquido total), incluindo o custo nacional e estrangeiro, para que não resulte em ajuste de preço de transferência. A Lei, por sua vez, manda retirar, no cálculo do preço de transferência, o valor agregado no país, sem autorizar a presunção ou arbitramento desse valor, pela proporcionalização, muito menos manda aplicar a mais valia de 150% ao custo nacional, para apurar o valor agregado!

Além de não guardar correspondência no texto da Lei, a metodologia da IN SRF 243/02 não guarda correspondência com o contexto, objetivo ou espírito da Lei.

A **Lei visa proteger o lucro** das empresas brasileiras, protegendo a arrecadação federal. **A IN SRF 243/02 desestimula a geração de lucro no país**, em prejuízo da arrecadação federal, na medida em que estimula a produção no exterior, **em detrimento da produção brasileira**. O artigo 18 da Lei, consoante seu caput, exige **margens fixas a serem aplicadas ao produto adquirido de partes ligadas** no exterior. O método PRL – 60% expressamente exclui da aplicação dessa margem fixa o valor agregado no país. A IN SRF 243/02 **exige margem fixa de 150% do custo (ou 60% do preço) inclusive sobre custos adquiridos no Brasil de partes independentes**, alocados à produção. Não me parece que a IN SRF 243/02 seja, portanto, uma interpretação razoável no contexto da Lei.

Nem se diga que há outros métodos de preço de transferência que a empresa poderia adotar para fundamentar seu custo de importação, sem adotar a margem de 60% sobre todo o preço de revenda. Como já dito, a Lei não manda aplicar essa margem de 60% no cálculo do valor agregado no Brasil. Quem o faz, sem autorização legal, é a IN SRF 243/02. No mais, que sejam infinitos os métodos de preço de transferência estabelecidos na Lei, nenhum pode ser insubordinado ao escopo da Lei, segundo caput, que é controlar, unicamente, a margem de lucro dos produtos importados de parte relacionada.

A margem de lucro fixa deve ser aplicada apenas aos preços e aos custos dos produtos importados de partes relacionadas ou de paraísos fiscais, consoante o caput do artigo 18 da Lei 9.430/96. Segundo o texto desse caput: 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. Ora, fica claro que o objetivo do artigo 18 é definir o preço máximo de compra de bens importados, entre outros, a partir do preço de revenda líquido desse produto menos margem estabelecida em Lei. O caput do artigo não trata de dispor sobre o valor máximo do custo agregado no país ou sobre a margem a ser praticada para estabelecer o valor agregado desses custos nacionais.

Interpretado à luz desse caput, o inciso II do artigo 18 simplesmente diz que, do preço de revenda do produto acabado, serão excluídos descontos, tributos, comissões e o valor agregado no Brasil (custo mais margem), sem que ele possa ser arbitrado ou presumido, como fez a IN SRF 243/02. Amparando esse entendimento, a Exposição de Motivos da Lei assim adverte:

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

Logo, a Lei, em seu intuito, texto ou contexto, jamais autorizou presumir preço ou arbitrar margem para os custos adquiridos no país ou de partes não relacionadas. O pecado da IN SRF 243/02 foi definir, como margem mínima aplicável ao valor agregado no Brasil e a outros insumos não sujeitos ao preço de transferência, o montante de 150% dos custos (ou 60% dos preços). A IN 243/02 estabeleceu uma presunção simples do conceito de "valor agregado no país", que não consta da Lei e por isso não pode ser aceita.

Nesse ponto, acredito que vale a pena tecer algumas observações adicionais sobre dois Acórdãos deste Conselho que vêm sendo citados comumente sobre a matéria.

Primeiramente, no Acórdão 10194.888, a respeitada então Conselheira Sandra Faroni julgou, com relação a fatos ocorridos antes da vigência do método PRL-60%, um caso no qual a empresa aplicou o método PRL-20% para calcular o preço de revenda de produto industrializado. Visando comparar tal preço com o insumo importado, a empresa expurgou, dele, um valor equivalente à proporção do custo nacional sobre o custo total. A Conselheira decidiu que a contribuinte podia adotar o PRL-20% para calcular o preço parâmetro do insumo importado, pois entendeu que revenda é um conceito aplicável, também, a produtos importados para produção, por decorrência da própria evolução do texto legal. Por outro lado, a autoridade fiscal, ao invés de aprofundar seu estudo para ver se a empresa aplicou ou não corretamente o método, simplesmente considerou que o método PRL-20% não seria aplicável a produtos industrializados, o que não poderia prosperar.

Verdade que a Conselheira então entendeu que, a seu ver "a única forma possível de determinar o preço de revenda de qualquer insumo é aplicando, sobre o preço de venda do produto final, a mesma proporção que o custo do insumo representa no custo total do produto". Assim, a conselheira deu provimento ao recurso voluntário.

Com toda vênia à respeitada julgadora, a proporcionalidade não é a única forma de calcular valor agregado no país. O computador de bordo não tem o mesmo valor agregado do parafuso no avião, o motor não tem o mesmo valor agregado da roda no carro ou no avião, e também o princípio ativo do remédio não tem o mesmo valor do conservante. É possível determinar margens diferenciadas para cada componente, tendo em vista sua relevância na utilidade transferida ao consumidor final do produto, em virtude do investimento e da tecnologia envolvidos, dos riscos da atividade, dos patamares de lucro de atividades semelhantes, caso fossem terceirizadas em parte, enfim, há outras formas de aferir o valor agregado justo de mercado de cada componente do produto. Assim, a proporcionalidade não é a única forma de calcular valor agregado.

Em verdade, é uma forma presumida de calcular valor agregado que só tem validade se disposta em Lei, portanto. A Medida Provisória 563/12, aplicável obrigatoriamente a partir de 2013, assim o fez. A Lei 9.430/96, em sua redação dada pela Lei 9.959/00, não trouxe o critério da proporcionalidade em seu texto.

Vale observar, contudo, que tal decisão do Conselho aplicouse face à Lei 9.430/96 na sua redação original, antes mesmo da Lei 9.959/00, que não trazia o método PRL-60% e não mandava excluir, do preço de revenda, o “valor agregado no país”. Assim, não se pode aplicar tal julgamento a Lei posterior e diferente em seu teor da Lei que então foi submetida a análise. A própria ex-Conselheira, em parecer, afirma que “o voto foi proferido num contexto em que não havia previsão legal para tratar diferentemente situações em que não havia agregação de valores no País e situações em que o produto sofria agregação de valores antes de ser revendido”.

A própria ex-Conselheira, nesse novel parecer, tratando da Lei 9.959/00, que trouxe o PRL-60%, afirma que “o legislador não se limitou a definir nova margem de lucro para os casos de aplicação do bem em outro produto. Ao contrário, definiu, na lei, como seria feita a segregação dos valores agregados no País. Com isso, restringiu o campo de atuação da Instrução Normativa (...) Portanto, não é possível concluir, sem maior aprofundamento, que o voto condutor do julgado mencionado se presta para atestar a legalidade da IN 243. Para aferi-la, é necessário dissecar o novo texto legal para dele extrair a limitação do campo de atuação da instrução normativa.”

Continua Sandra Faroni esclarecendo, a respeito do novo texto legal que “poder-se-ia alegar que o texto legal contém um erro de gramática, e que, onde está escrito “e do valor agregado no País” deve-se ler “e o valor agregado no País” (com supressão da preposição).” Esse entendimento convalida a interpretação da IN SRF 32/01 como uma interpretação possível (Fórmula 1 deste voto). Para a ex-Conselheira “como se vê, a formulação matemática da metodologia estabelecida no parágrafo 11 do artigo 12 da IN 243/02 não se coaduna com a formulação matemática de nenhuma das interpretações possíveis da nova redação da Lei.”

“A IN 243/2002 estaria em perfeita consonância com a lei se esta”, a Lei, “tivesse se limitado a alterar a margem de lucro. Nesse caso, a margem de atuação da IN (...) não estaria pré limitada, e o critério de proporcionalização com o custo seria lógico, compatível e racional. Contudo, tendo a lei disposto expressamente como seria tratado o valor agregado”, ou seja, excluir o valor agregado no país do preço líquido de revenda para apurar o preço líquido de venda do insumo importado, “limitou o campo de atuação do legislador infralegal. O critério estabelecido na IN 243/02, não obstante lógico, restou sem respaldo legal”.

Conclui a ex-Conselheira que “o critério utilizado pela IN não se coaduna com nenhuma das interpretações possíveis da lei. (...) Na vigência da Lei 9.430/96 com a redação alterada pela Lei 9.979/00 não há fundamento legal para a adoção da proporcionalidade tal como instituída pela IN 243/02 (...) Possivelmente, entendendo que a correção feita pela nova norma legal (Lei 9.959/00) não atingiu seu fim, o legislador infralegal tentou aperfeiçoá-la e, sem qualquer alteração legal que o justificasse, revogou o ato normativo que a disciplinava (IN 32/01) e editou novo ato (IN 243/02) criando novo critério, esse em desconformidade com a lei. A nova IN não previa a dedução do valor agregado (como a lei), mas a proporcionalização do preço de revenda. Consciente da ausência de base legal para o critério instituído pela IN 243/02, o Poder Executivo tentou nova correção, editando a Medida Provisória 478/09 (...) Prosseguindo na sua trajetória de tentativas, erros e acertos na busca do aperfeiçoamento da legislação, o Poder Executivo editou recentemente a Medida Provisória 563, de 2012. (...) O fundamento legal para adoção da proporcionalidade nos moldes da metodologia prevista na IN 243/02 passou a existir com a Medida Provisória 564/12.”

Recentemente, no Acórdão 1102-00.610, 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 1102-00.610 (consoante Exemplo 4 do referido Voto)

$PP = [PLV \times (160\%)] - CAB$, 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).

Tabela 2 – Exemplos numéricos de preço parâmetro e ajuste de preço de transferência.

Descrição	Exemplo					
	1	2	3	4	5	6
Custos Partes Relacionadas Importado	62,50	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00
Custos Outros	37,50	50,00	50,00	50,00	50,00	50,00

Custo Total	100	100	100	100	100	100
Margem Efetiva Praticada	0%	15%	30%	46%	60%	75%
Preço de Revenda Líquido	100	118	143	185	250	400
Preço Parâmetro nas seg. Hipóteses						
1. $IN\ 243/02 = PP = 40\% \times PRL \times (1 - \text{custo Brasil})/\text{custo total}$; (Nota 2)	25	24	29	37	50	80
2. $PP = PRL - 60\% \times PRL - \text{Valor Agregado no Brasil}$; (Nota 1)	(23)	(3)	7	24	50	110
Ajuste de PT por Hipótese						
Hipótese 1 – IN SRF 243/02	38	26	21	13	-	-
Hipótese 2 – Interpretação da Lei dada pelo Acórdão 110200.610	85	53	43	26	-	-
Zona do 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.						

Nota 1 = Valor Agregado no Brasil foi tomado como o Custo Agregado no Brasil

Nota 2 = Valor Agregado no Brasil é presumido pela IN, sem base legal, como o $PRL/ct \times \text{custo Brasil}$.

Quando as margens da empresa estão acima de 60% do preço total, claramente a IN SRF 243/02 não resulta em ajuste de preço de transferência, assim também a fórmula proposta pelo Conselheiro. Por outro lado, quando a margem aplicada sobre o custo total é inferior a 150%, 60% do preço total, a fórmula do Conselheiro chega facilmente a preços parâmetro de importação credores, ou seja, além de praticar preço zero na importação, a empresa brasileira teria que receber recursos líquidos do exportador estrangeiro para estar em conformidade com a regra de preço de transferência consoante tal interpretação.

Assim, não se pode conceber tal entendimento da Lei que, além de alterar seu conteúdo (trocar valor agregado por custo agregado), resulta nesse tipo de preço parâmetro negativo e absurdo.

Em resumo, em minha visão, efetivamente a IN SRF 32/01 traz uma interpretação possível da Lei (conforme a Fórmula 1). Essa interpretação suprime, do texto da Lei, apenas uma letra “d”. Uma outra interpretação possível da Lei seria subtrair, do preço e da apuração da margem de 60%, o valor agregado no país, pelo seu valor justo econômico (Fórmula 3). A IN SRF 243/02 (Fórmula 2), contudo, a pretexto de tentar aplicar essa segunda interpretação, foi além e acabou incorrendo em duas ilegalidades básicas.

Primeiramente, a IN SRF 243/02 presumiu que o valor agregado no país é proporcional ao custo agregado no Brasil (Fórmula 4), sem base econômica, fática ou legal. Em segundo lugar, a IN SRF 243/02, ao assim fazer, exigiu, implicitamente, como condição para que não haja ajuste de preço de transferência, que o valor agregado no Brasil seja definido o mínimo como custo mais 50% (Tabela 1 e 2 e Fórmula 5). Essa condição necessária para o equilíbrio do preço de transferência também não consta da Lei e, em verdade, quando a Lei tratou do método de custo mais lucro exigiu a margem de 20% e não 150%.

Em minha opinião, a IN SRF 243/02 é portanto ilegal e deve ser afastada.

Na ausência de outro critério estabelecido em Lei, para que o valor agregado no país possa ser excluído do preço de revenda e da margem de 60%, ele deve ser definido com base em custos e margens justas econômicas, por conceitos “arm's length”. O pronunciamento específico da Lei, acerca da presunção trazida na IN SRF 243/02, é tão necessário que a Medida Provisória 563/12 estabeleceu em seu texto o procedimento de proporcionalidade para cálculo do preço de revenda e do valor agregado no Brasil. Tal Medida vale, facultativamente, para o ano de 2012 e, obrigatoriamente, para 2013, apenas. No ano de 2002, inexistia base legal que suportasse a metodologia da IN 243/02.

Assim, na ausência de outra melhor metodologia que se conforme com a Lei, acredito na legalidade da IN SRF 32/01 cuja aplicação deve ser mantida e os ajustes de preço de transferência computados pela autoridade fiscal devem ser cancelados e/ou reduzidos. (...).

Tal entendimento não se restringe à esfera administrativa. Nesse sentido, a relação entre a mudança da metodologia para o cálculo do PRL e as bases de cálculo de IRPJ e CSLL é bem abordada em voto proferido pelo Desembargador Márcio Moraes¹, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

(...) ao abordar o Método de Preço de Revenda Menos Lucro - PRL, a Instrução Normativa nº 243/2002 desbordou de sua função precípua, tal seja, regulamentar o comando contido no art. 18 da Lei nº 9.430/1996, de sorte a propiciar o seu fiel cumprimento. (...)

Ademais, citada Instrução Normativa consagra, no § 11 do art. 12, metodologia para o cálculo do preço parâmetro, a qual não é versada Lei nº 9.430/1996.1

Nesse diapasão atente-se que, a teor da Lei, a aplicação do coeficiente de 60% dá-se sobre a média dos preços do bem produzido, enquanto, à vista da instrução normativa, aludida alíquota recai sobre a participação do bem importado no preço de revenda da mercadoria fabricada. Bem é de se ver que tal alteração guarda potencialidade à majoração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, em especial naquelas situações em que resta agregado maior valor ao produto no Brasil.

É dizer: anteriormente, o PRL era definido após a dedução da margem de lucro, cujo cálculo considerava o valor da venda do produto no mercado interno, ao contrário do que, hodiernamente, sucede, em que se leva em conta o contributo da mercadoria estrangeira ao custo total do bem.

Nesse sentido, voto no sentido de dar provimento ao recurso, por entender ilegal a IN 243/02.

Acaso vencido na tese da ilegalidade da Instrução Normativa 243/02, passo a analisar o outro argumentos trazidos pela interessada em sua peça recursal, qual seja, o da impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa lançada de ofício.

DO JUROS SOBRE A MULTA

Alega a recorrente que não se pode aplicar os juros moratórios sobre a multa lançada de ofício, por falta de expressa previsão legal.

Penso que assiste razão à recorrente, se não vejamos!

A obrigação tributária tida como principal, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN.

Como ocorre com qualquer dívida de valor, o não adimplemento da obrigação no prazo fixado implica incidência de multa e juros, em razão da mora.

Na esfera federal, o débito será acrescido de multa moratória, calculada à taxa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, a teor do estabelecido no art. 61, caput, e § 2º, da Lei nº 9.430/96.

Os juros serão equivalentes à Taxa SELIC, consoante determinação do § 3º do art. 61, que remete ao § 3º do art. 5º, ambos da Lei nº 9.430/96.

Na hipótese, porém, de lançamento de ofício, a multa incidirá à razão de 75%, na forma prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Tal sanção ocorre quando o contribuinte não declara o seu débito, fato este que obrigará o Fisco a apurar de ofício o crédito tributário respectivo.

O inciso I do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 prescreve que a multa decorrente de lançamento de ofício será exigida conjuntamente com o tributo, quando não houver sido anteriormente pago.

A análise da legalidade dessa cobrança passa antes pela fixação do conceito de norma jurídica.

Em linhas gerais, norma jurídica é um juízo hipotético-condicional. Dada a ocorrência do fato “x”, a prestação deverá ser “y”, consoante lição de Paulo de Barros Carvalho.

É preciso, ainda, fixar os conceitos de juro e multa. Segundo Maria Helena Diniz:

“JUROS. 1. Direito bancário. Rendimento de capital empregado. 2. Direito civil. a) Taxa percentual que incide sobre um valor ou quantia em dinheiro; b) pagamento que decorre da utilização do capital alheio, constituindo, portanto, fruto civil.”

“MULTA CONVENCIONAL. Direito civil. Cláusula contratual que estipula uma pena pecuniária a ser paga pelo contratante que não venha a cumprir, no todo ou em parte, uma obrigação ou que atrase o seu adimplemento.”

A ilustre tratadista identifica ainda as seguintes ocorrências de juros:

“JUROS COMPENSATÓRIOS. Direito civil. Aqueles que decorrem de uma utilização consentida do capital alheio, pois estão, em regra, preestabelecidos no

título constitutivo da obrigação, no qual os contratantes fixam os limites de seu proveito, enquanto durar o negócio jurídico, ficando, portanto, fora do âmbito da inexecução. (...).”

“JUROS MORATÓRIOS. Direito civil. Consistem na indenização pelo retardamento da execução da dívida.”

Os conceitos de multa e juro, mencionados acima, se aplicam integralmente ao Direito Tributário, observando-se apenas o fato de a obrigação fiscal ser *ex lege*, daí a fixação dos mesmos decorrer da lei, não podendo ser objeto de convenção entre as partes.

Leciona Luiz Antonio Scavone Junior que:

“Os juros compensatórios são devidos em razão da utilização do capital pelo devedor (...). Espelham a paga pela utilização do capital alheio.

Portanto, ao contrário do que ocorre com os juros moratórios, é afastada a idéia de culpa do devedor (...).”

Do exposto, estamos que, no campo tributário, há espaço somente para a incidência de juros de natureza moratória.

Afinal, o Estado, no exercício de competência tributária, não empresta dinheiro ao contribuinte, não havendo, portanto, como cobrar-lhe juros compensatórios.

Visto isso, em linhas gerais, é possível afirmar que, em se tratando de dívida, os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado.

Não é por outra razão que não existe limite temporal para a incidência de juros. Vale dizer, enquanto a obrigação não for cumprida, os juros serão computados.

O mesmo já não ocorre com a multa, porquanto sua natureza, à evidência, é diversa. Sua incidência não se presta para repor ou indenizar o capital alheio, mas para punir a inexecução da obrigação.

O termo “punir” deve ser entendido no sentido de conferir eficácia à norma primária, isto é, a fixação de multa adverte o devedor de que a inexecução da obrigação sofrerá encargos, tornando o cumprimento tardio mais oneroso.

Os juros sim possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que, ao contrário da multa, incidem no tempo, justamente para espelhar o prejuízo do credor com a privação do seu capital.

No entanto, não procede a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

Neste sentido, a lição de Maria Helena Diniz é conclusiva:

“Os juros são o rendimento do capital, (...), visto que constituem o preço do uso do capital alheio, em razão da privação deste pelo dono, voluntária ou involuntariamente. (...)”

Melhor explicando: o capital do contribuinte, que deveria ter sido transferido aos cofres públicos, não o foi; este é o único pressuposto da cobrança dos juros, como forma de remunerar a indisponibilidade daquele capital a quem teve frustrada a previsão de recebê-lo.

Fora desta hipótese, qualquer incidência de juros mostra-se abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato (reposição de “capital”).

É preciso ter consciência de que os juros não existem por si só; decorrem, antes de tudo, de uma obrigação principal.

O mesmo ocorre com a multa, que só surgirá se existir uma obrigação anterior não quitada no prazo legal.

Logo, os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que a mesma não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor.

Enfim, a multa está prevista no conseqüente da norma secundária, cujo objetivo é atribuir eficácia ao cumprimento da obrigação estabelecida na norma primária.

A se admitir a incidência de juros sobre multa (ambos previstos em norma secundária), estar-se-ia desvirtuando por completo a natureza e a própria finalidade da norma secundária (que não se volta para si mesma, mas sim para a norma primária).

A norma secundária não foi feita para onerar obrigação prevista em outra norma secundária. Vale dizer: o pressuposto fático da incidência da norma secundária será sempre uma situação decorrente de uma norma primária, e nunca uma situação decorrente de uma norma também secundária!

Para que os juros pudessem incidir sobre a multa, esta teria, necessariamente, por razão de lógica, que estar prevista em obrigação estabelecida em norma primária.

Ocorre, contudo, que a multa não tem como ser prevista em norma primária, pois seus efeitos, consoante demonstrado linhas acima, não integram a materialidade da obrigação prevista naquela norma.

Mesmo pensamento tem Hugo de Brito Machado: “O que caracteriza a sanção é a presença do ilícito na hipótese de incidência da norma que a institui. E a finalidade da sanção é atribuir eficácia à norma jurídica, (...)”

Esta linha de pensamento não resta prejudicada pelo disposto no artigo 113, § 3º, do CTN, quando dispõe que a penalidade pecuniária converte-se em obrigação principal, quando decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Inicialmente, tal “conversão” só tem efeito de celeridade quanto à arrecadação, ou seja, justifica-se para viabilizar a constituição e a execução do crédito originário de multa juntamente com o crédito tributário.

A meu ver, se não existisse a disposição do § 3º do art. 113 do CTN, não seria possível cobrar o débito relativo à multa pelo descumprimento de obrigação acessória no

mesmo processo que se está exigindo dívida de natureza tributária, isso porque, nos termos do art. 3º do CTN, tributo não constitui sanção de ato ilícito.

A inobservância de obrigação acessória configura ato ilícito, punida, entre outras formas, com multa pecuniária, o que lhe afasta a natureza de tributo, daí a necessidade de equiparação à obrigação principal, quanto ao seu procedimento de cobrança.

E mais, sendo a obrigação acessória autônoma em relação à obrigação principal, não seria possível admitir a reunião, num único processo, de dois créditos com origens distintas.

Ademais, tal “conversão” não afeta o caráter secundário da norma de sanção (estipuladora de multa), uma vez que seu pressuposto de incidência – mesmo na hipótese do artigo 113, § 3º, CTN – continua sendo o descumprimento de uma obrigação prevista em norma primária.

Portanto, aquele dispositivo não prejudica em absolutamente nada a linha de argumentação ora sugerida, no sentido de não admitir a incidência de juros moratórios sobre o valor da multa de ofício: (i) quer pelo fato desta não possuir natureza de “capital” (passível de gerar rendimentos, tais como juros....) (ii) quer pelo fato de estar prevista em norma secundária e não primária.

Enfim, não é possível admitir a incidência de uma norma secundária (a que trata dos juros) sobre outra norma secundária (a que estipula os juros), porque, em ambas, o pressuposto fático de subsunção encontra-se em norma primária, inexistente na hipótese.

Paralelamente a estas considerações, cumpre também ressaltar que não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa, ora denunciada.

O § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 determina que “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

À evidência, a expressão “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora ...”, que inaugura o dispositivo supra transcrito, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento.

Basta ver que o caput do art. 61 da Lei nº 9.430 está assim redigido: “Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (...), não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora (...)”.

Resta evidente que o “débito” a que se refere a lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago.

Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros.

Falta, portanto, lei que autorize a União a incluir a multa como parte integrante do principal, para efeitos de incidir os juros sobre ambos, violando, assim, o princípio da legalidade.

Assim, nesse item, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Assim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de exonerar o crédito tributário lançado.

Sala de sessões, 08 de junho de 2016.

(documento assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

• Da alegação de ilegalidade da IN SRF 243/2002.

As alegações da recorrente buscam demonstrar a ilegalidade do método PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF 243/2002, quando comparado com as disposições da Lei nº 9.430/1996. Sustenta a interessada que o normativo teria alterado profundamente a regra veiculada por lei, majorando desta forma a base tributável pelo IRPJ.

A metodologia de cálculo conhecida como PRL (preço de revenda menos lucro) foi instituída pelo art. 18 da Lei nº 9.430/1996, posteriormente alterada pela Lei nº 9.959/2000. Eis o teor do dispositivo legal, em sua redação vigente à época dos fatos geradores:

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

[...]

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*

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

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

[...]

§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.

A matéria foi disciplinada pelo art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, com o teor a seguir transcrito.

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.

O argumento, como se vê, pode ser apreciado sob duas vertentes. A primeira deve examinar a alegada ilegalidade, ou seja, se o normativo teria introduzido interpretação incompatível com o texto legal, inovando a matéria e extrapolando a competência do órgão regulamentador. A seguir, deve-se examinar se a interpretação esposada pelo normativo em questão teria efetivamente majorado a base de cálculo do imposto.

Ambas as questões têm sido debatidas no âmbito do CARF. Em particular, este colegiado já teve oportunidade de discutir em minúcias esta matéria em várias ocasiões, não sendo demais relembrar o alentado e nunca pouco elogiado voto do ilustre Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator do Acórdão nº 1302-001.164, de 10/09/2013, do qual peço vênha para transcrever os excertos a seguir, adotando-os, desde já, como razões de decidir.

Pode-se concluir, inicialmente, que o dispositivo impõe como limite para a dedutibilidade de custos, despesas e encargos incorridos em operações de importação (como é o caso vertente) o preço determinado pelo método PRL 60. Até este ponto, não há muitos questionamentos. O problema surge ao se examinar a composição do preço determinado pelo método PRL 60. Isto porque a redação da alínea “d” dada pela Lei nº 9.959/2000 propicia duas interpretações para a composição deste preço.

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

Insta ressaltar que não há qualquer dúvida quanto ao fato de que o preço dado pelo método PRL60 é dado pela média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e da margem de lucro de sessenta por cento. A questão que surge diz respeito à base sobre a qual deverá ser calculada esta margem. Assim, há duas possíveis interpretações dadas pelo dispositivo. De tal forma esta margem de sessenta por cento deverá ser calculada:

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

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

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

A expressão *preço do* há de ser entendida como oculta na expressão, ou então deve-se imediatamente reconhecer erro gramatical do texto legal. Isto porque, caso não esteja tal expressão oculta, a redação deveria ser e “sobre o preço de revenda... e **(sobre) o** valor agregado no País”. Mas, ao se analisar o conteúdo da expressão “preço do valor agregado” há de se concluir, finalmente, pelo erro do texto legal, já que ela, além de complicar desnecessariamente uma expressão simples (“valor agregado”), em nada altera seu conteúdo.

[...]

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

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

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

Ressalte-se que a “*primeira interpretação*”, acima referida, é aquela adotada inicialmente pela Instrução Normativa nº 32/2001, e que a “*segunda interpretação*” é aquela veiculada pela Instrução Normativa nº 243/2002, adotada pelo Fisco no lançamento e questionada pela ora recorrente.

No Acórdão mencionado, o douto Conselheiro investiga em profundidade aspectos matemáticos e econômicos, em busca da melhor interpretação, e conclui que nenhuma das duas ciências lhe propicia fundamentos mais sólidos para decidir por um ou outro caminho. Retorna, então, à análise gramatical e semântica, nos seguintes termos:

A interpretação gramatical do dispositivo nos inclina para aquela fornecida pela IN SRF nº 243/02. Isto porque, como já antecipado acima, a adoção da interpretação feita pela IN SRF nº 32/01 conduz à ausência de concordância entre a expressão “calculada sobre o preço de revenda... e do valor agregado no País”.

Para se admiti-la, há que se entender como oculta a expressão (do preço), conforme a seguir: “calculada sobre o preço de revenda... e (do preço) do valor agregado no País”. Mas ao subentender oculta tal expressão, ingressamos noutro problema: a falta de sentido técnico da expressão “preço do valor agregado”, posto que a expressão “preço” é complementada por substantivos concretos. Há preço da carne, do pão, de um sofá, mas não se fala em preço “de valor agregado”. Assim, para concebê-la, somente vislumbrando-se erro gramatical do legislador.

Esta primeira interpretação (feita pela IN SRF nº 32/01) também conduz a outro impasse. Isto porque, ao se admiti-la, tem-se que se sanear uma impropriedade matemática trazida. É que a expressão “diminuídos”, constante do *caput* do art. 18, ao estar somente relacionada à expressão “da margem de lucro de sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda ...” e ao não estar relacionada à expressão “do valor agregado no País”, suscita a dúvida relativamente à qual operação matemática estaria relacionando o “preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores” ao “valor agregado no País”. A IN SRF nº 32/01 solucionou tal dúvida, deduzindo tratar-se de uma subtração. Então, a margem de 60% seria aplicada à resultante da subtração entre “preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores” e ao “valor agregado no País”. Mas esta foi, sem dúvida, uma solução interpretativa, pois nada a este respeito é dado pelo dispositivo, adotada esta interpretação. Mas poderia cogitar, porque não uma adição?

A interpretação feita pela IN SRF nº 243/02, ao optar por entender que a expressão “diminuídos” refere-se tanto à expressão “da margem de lucro de sessenta por cento...” quanto à expressão “do valor agregado no país” soluciona ambas as questões acima levantadas, não havendo, então, dúvidas quanto à sua correta construção.

O método em análise, segundo o *caput* do art. 18, denomina-se “Método do Preço de Revenda Menos Lucro – PRL”. Assim, é de se imaginar que partiria do preço de revenda e dele subtrairia o lucro, para então chegar-se ao preço máximo que permita dedutibilidade. Mas faço uma ressalva. Sabendo-se que o que delimita a variação na dedutibilidade acaba sendo um percentual de margem de lucro, é fácil notar-se que a consideração, no cálculo, do valor agregado no país, reduz o campo de incerteza de uma fórmula destinada a este cálculo.

A IN SRF nº 243/02 considera, na apuração do preço-parâmetro, a subtração do valor agregado no país do preço líquido de revenda e da margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço líquido de revenda.

Já a IN SRF nº 32/01 considera, na apuração do preço-parâmetro, a subtração somente da margem de lucro de 60%, mas, todavia, calculada sobre o preço líquido de revenda subtraído do valor agregado no país. Mas o resultado da expressão “preço líquido de revenda” subtraído “do valor agregado no país” é o equivalente ao valor do insumo importado. Ocorre que, de fato, não há muito sentido em se calcular uma margem de lucro sobre o valor do insumo importado. Isto porque, depreende-se do *caput* do art. 18 que o método quer que uma margem de lucro seja deduzida do preço de revenda. Mas, de fato, não faz sentido que esta margem incida sobre o valor do insumo importado, e não, como deveria, sobre o preço líquido de revenda.

Assim, também pelo viés semântico, vê-se que a melhor interpretação dada ao art. 18 é aquela pela qual a expressão “diminuídos” relaciona-se tanto à expressão “da margem de lucro de...” quanto da expressão “e do valor agregado no País”, conforme adotou a IN SRF nº 243/02.

Comungo da análise acima transcrita e das conclusões, adotando-as também aqui como razões de decidir. Com efeito, entendo demonstrada a existência de duas possíveis linhas interpretativas do texto legal, a primeira adotada pela IN SRF 32/2001 e a segunda aquela da IN SRF 243/2002. De fato, houve uma mudança na interpretação adotada pela Administração Tributária, mas ambas as interpretações são possíveis e, pelas razões expostas, a segunda é preferível à primeira, seja por considerações de ordem gramatical, semântica ou mesmo finalísticas. Considero, assim, que a IN 243/2002 não introduziu critérios incompatíveis com a norma legal e, destarte, não exorbitou a competência do Poder Executivo.

Ressalto, ainda, que a proporcionalização de que trata o § 11 do art. 12 da IN 243/2002 tem por finalidade corrigir as distorções criadas pelas inúmeras relações entre valor do insumo e valor do preço de revenda ou, em outras palavras, permite isolar o insumo importado de outros insumos que possam comparecer no produto final. Sua aplicação leva, em qualquer caso, a valores de preço parâmetro superiores (e, portanto, a ajuste menor, mais favorável ao contribuinte) do que aqueles que seriam obtidos sem esse recurso (proporcionalização). Também esse ponto foi objeto de demonstração matemática no Acórdão nº 1302-001.164, confirmado por simulações empíricas levadas a efeito por este Conselheiro. Considero desnecessária a transcrição daquela extensa análise matemática nesse sentido. Os cálculos trazidos pela recorrente, com os quais busca provar que a IN 243/2002 levaria a majoração ilegal de tributos, foram feitos em comparação com a metodologia da IN 32/2001, a qual não mais estava em vigor por ocasião dos fatos aqui discutidos.

Observe, finalmente, que não se nega a polêmica que cerca a matéria. Tanto é assim que, na data deste julgamento, ambos os acórdãos aqui mencionados e transcritos (Acórdão nº 1302-001.164, de 10/09/2013, mencionado por este Conselheiro, e Acórdão nº 1302-00.915, de 10/04/2012, mencionado pelo ilustre Relator) se encontram pendentes de julgamento de recurso especial na CSRF, o que demonstra que o assunto se encontra longe de pacificado.

Com estes fundamentos, a decisão do Colegiado foi no sentido de rejeitar a alegação de ilegalidade da IN 243/2002.

- **Da incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.**

A recorrente protesta contra a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/1966 (CTN):

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênica para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação da juros sobre a multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

Pelas mesmas razões, também quanto a esta matéria, a decisão do Colegiado foi por negar provimento ao recurso voluntário.

- **Conclusão.**

Por todo o exposto, em conclusão, a decisão do Colegiado foi no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Processo nº 16561.720078/2014-32
Acórdão n.º **1301-002.045**

S1-C3T1
Fl. 571

CÓPIA