



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

Processo nº	16561.720107/2011-13
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1402-001.327 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	6 de fevereiro de 2013
Matéria	IRPJ E CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente	WOBBEN WINDPOWER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

CÓPIA

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 937/966, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, no tocante à legislação dos preços de transferência na importação de bens (verificações relativas ao ano-calendário de 2006), constatou-se o seguinte:

DA CONTRIBUINTE

A contribuinte é uma empresa fabricante de aerogeradores de grande porte e também desenvolve outras atividades, tais como projeto e manutenção de usinas eólicas.

Na DIPJ/2007 (ano-calendário de 2006), na ficha 09A, a contribuinte realizou ajuste igual a zero referente aos preços de transferência, tanto na importação como na exportação.

Ressalte-se que na importação todos os preços praticados informados na DIPJ são idênticos aos preços-parâmetro, o que sugere que não foi feito levantamento de preço de transferência, resultando no ajuste igual a zero para os preços de transferência na importação de bens e serviços, conforme se pode verificar dos dados da ficha 32 da DIPJ.

Verifica-se, também, da ficha 50 da DIPJ, que a empresa Enercon GMBH, situada na Alemanha, é o sócio controlador, tendo em vista que detém 99,79% do capital votante, enquadrando-se, portanto, no conceito de empresa vinculada à contribuinte, conforme artigo 23 da Lei nº 9.430/96.

DAS INTIMAÇÕES REALIZADAS NO CURSO DA AÇÃO FISCAL

A fiscalização relata, às fls. 940/951, as intimações à contribuinte, as respectivas respostas e os procedimentos adotados durante a ação fiscal.

DA APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA IMPORTAÇÃO

Na ficha 32 da DIPJ, referente ao levantamento de preços de transferência na importação, a contribuinte informou os preços praticados e parâmetros respectivos com valores idênticos, bem como assinalou a utilização do método PIC (Preços Independentes Comparados) para este levantamento. No entanto, no curso da ação fiscal, a fiscalização verificou que a contribuinte não havia realizado levantamento de operações independentes, tampouco dispunha das memórias de cálculos dos preços e dos respectivos documentos comprobatórios.

A contribuinte então informou que teria havido equívoco no preenchimento da DIPJ, e que estaria apurando os preços-parâmetro pelo método PRL (Preço de Revenda menos Lucro).001

Documento assinado digitalmente conforme o art. 1º, § 1º, da Lei nº 8.935/94.

Autenticado digitalmente em 11/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 11/04

/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES

DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A fiscalização observou, ainda, pelos dados preliminares fornecidos pela contribuinte, bem como pelas próprias instalações da empresa, que esta realiza processo produtivo utilizando os insumos importados da empresa vinculada, insumos adquiridos no mercado interno e uma pequena parte de insumos importados de terceiros. É o caso dos seguintes produtos: Rotor/Nacelle E48, Pá/spoiler E70, Pá E40 e Pá E48, para os quais foi utilizado, pela fiscalização, o método PRL com margem de 60% para apuração dos preços-parâmetro.

A empresa também importou da vinculada o Aerogerador E70, que foi revendido ao cliente final. Nestes casos, foi utilizado o método PRL com margem de 20%.

Tendo em vista que este trabalho se refere aos preços de transferência na importação, a fiscalização não analisou os preços de transferência nas operações de exportação para a empresa vinculada.

Da apuração dos ajustes na importação do Aerogerador E70 (PRL20 método PRL com margem de 20%)

Com relação ao Aerogerador E70, foi apurado preço praticado de R\$ 1.933.721,62 e o preço-parâmetro (método PRL20, simples revenda) de R\$ 2.407.657,07, não havendo, portanto, ajuste de preço de transferência a ser realizado para este produto.

Da apuração dos ajustes na importação dos seguintes itens: Rotor/Nacelle E48, Pá/spoiler E70, Pá E40 e Pá E48 (PRL60 método PRL com margem de 60%)

Com relação ao conjunto Rotor/Nacelle E48, a contribuinte forneceu, a pedido da fiscalização, a planilha de insumos que compõe o produto final (PLANILHA 45 e PLANILHA 46, onde foram apurados os custos de importação dos insumos utilizados no processo produtivo), bem como as informações sobre o custo total de fabricação (incluído MOD e GGF) e os valores médios das vendas (ambos na PLANILHA 45).

Foram, então, elaborados os Anexos II e III (onde foram apurados os preços de transferência na importação), a partir das PLANILHAS 45 e 46 (foram acrescentadas a estas apenas as colunas citadas nos itens (8) e seguintes a seguir listadas, para se obter os referidos Anexos).

O Anexo I - “Apuração dos Ajustes na importação dos insumos do conjunto Rotor/Nacelle E48 detalhes Nacelle E48” é composto das seguintes colunas:

- 1) Código interno da contribuinte correspondente ao insumo utilizado na produção do produto vendido;
- 2) Descrição do insumo utilizado na fabricação do produto final;
- 3) Quantidade de insumo utilizada em 1 unidade do produto final;
- 4) Unidade de medida do insumo;
- 5) Valor unitário do insumo agregado no produto final;
- 6) Valor total do insumo agregado utilizada em 1 unidade do produto final;
- 7) Nome do fornecedor do insumo;
- 8) Custo total do produto produzido, previsto no artigo 12, § 11, inciso II da IN SRF nº 243/2002 (corresponde ao custo do produto final informado pela contribuinte no quadro resumo da PLANILHA 45);

• A contribuinte esclareceu que os dados de MOD e GGF não puderam ser informados separadamente para o Rotor(estator) e a Nacelle e, por esse motivo, foi informado o custo total do conjunto Rotor/Nacelle.

Além, disso, ambos são vendidos somente em conjunto. Desse modo, a fiscalização utilizou este valor de custo total de produção para fins do cálculo do percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido. O bem produzido, portanto, é o conjunto Rotor/Nacelle;

• Com relação ao demonstrativo da PLANILHA 45, a fiscalização esclarece que a contribuinte realizou de maneira equivocada o cálculo dos preços praticados e parâmetros. Estes cálculos foram todos refeitos pela fiscalização de acordo com a legislação. Pela exigüidade do tempo entre a entrega das planilhas pela contribuinte e o encerramento da ação fiscal não houve tempo para que a fiscalização esclarecesse à contribuinte a correta aplicação da legislação e do procedimento correto para o cálculo do preço-parâmetro;

9) Preço líquido de venda, previsto no artigo 12, § 11, inciso I, da IN SRF nº 243/2002;

10) Percentual de participação dos bens importados no custo total do produto produzido, previsto no artigo 12, § 11, inciso II, da IN SRF nº 243/2002;

11) Base de cálculo unitária (à aplicação do valor da participação dos bens importados no custo total sobre o preço líquido de venda, prevista no artigo 12, § 11, inciso III, da IN SRF nº 243/2002);

12) Margem de lucro unitária (a aplicação do percentual de 60% sobre a base de cálculo, prevista no artigo 12, § 11, inciso IV, da IN SRF nº 243/2002);

13) Preço-parâmetro unitário (diferença entre a base de cálculo e a margem de lucro, prevista no artigo 12, § 11, inciso V, da IN SRF nº 243/2002);

14) Preço praticado unitário (preço médio de importação do produto oriundo de empresa vinculada);

15) Ajuste calculado (diferença entre o preço praticado e o preço-parâmetro);

16) Origem do insumo (cópia do valor da coluna "Fornecedor", citada no item 7);

17) Preço praticado deduzido da margem de divergência (aplicação da margem de divergência de 5% prevista no artigo 38 da IN SRF nº 243/2002);

18) Ajuste unitário (excesso de custo do insumo em relação ao preço-parâmetro apurado);

19) Quantidade de produto final vendida no período considerado (valor informado pela contribuinte na PLANILHA 47, corroborado pela PLANILHA 48 e pela PLANILHA 44);

20) Ajuste total (corresponde ao ajuste de uma unidade do produto acabado, apurado no item anterior, multiplicado pela quantidade do produto vendida no período). A soma dos ajustes referentes a cada insumo importado constitui o total de ajuste apurado para este produto. De maneira análoga foram apurados os ajustes

referentes aos produtos Rotor E48 (Anexo II), Spoiler E70 (Anexo III), Pá E40 (Anexo IV) e Pá E48 (Anexo V).

Os Anexos I a V possuem as mesmas colunas e o procedimento de cálculo foi o mesmo, somente sendo alterados os dados conforme fornecidos nas respectivas planilhas pela contribuinte.

O demonstrativo a seguir relaciona as planilhas das quais foram extraídos os dados para o cálculo dos ajustes:

	Produto	Dados sobre insumos importados	Dados do produto final	Dados sobre Quantidades vendidas	Ajuste Total Apurado (R\$):
Anexo I	Nacelle E-48	PLANILHA 45	PLANILHA 45	PLANILHA 47	505.046,42
Anexo II	Rotor E-48	PLANILHA 46	PLANILHAS 45 e 46	PLANILHA 47	827.320,75
Anexo III	Spoiler E-70	PLANILHA 31	PLANILHAS 30 e 31	PLANILHA 32	245.624,60
Anexo IV	Pá E-40	PLANILHA 30	PLANILHA 30	PLANILHA 32	1.763.540,38
Anexo V	Pá E-48	PLANILHA 13	PLANILHAS 2 e 13	PLANILHA 2	5.230.947,98
				Total	8.572.480,14

O valor de R\$ 8.572.480,14 constitui o valor tributável objeto de lançamento.

DO DIREITO

Do Preço Praticado

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

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

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

incorretamente ao calcular o preço praticado para o método PRL utilizando o valor FOB.

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

Do preço-parâmetro

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

Da jurisprudência dos temas sobre os quais divergem a contribuinte e o Fisco A fiscalização transcreve, à fl. 963, as ementas dos acórdãos nºs 16-31.073 e 16-34.062 da Delegacia de Julgamento SP1, que preceituam a inclusão, na apuração dos preços praticados segundo o método PRL, do valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e dos tributos incidentes na importação.

Com relação à aplicação da IN SRF nº 243/2002 no cálculo do PRL60, a fiscalização cita o julgamento que ocorreu em 25/08/2011, onde a Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3a. Região, à unanimidade, deu integral provimento ao apelo fazendário para, nos autos do processo nº 2003.61.00.0061258, reconhecer que o cálculo da IN SRF nº 243/2002 previsto para o método de PRL60 coaduna-se com a redação do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (ementa transcrita às fls. 964/965).

(....)

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 20/12/2011, a contribuinte, por meio de seu representante, apresentou, em 17/01/2012, a impugnação de fls. 1008/1018, alegando, em síntese, o seguinte:

DOS FATOS

Com relação à importação de insumos da sua vinculada no exterior para fabricação de seus produtos (Rotor/Nacelle E-48, Pá/spoiler E-70, Pá E-40 e Pá E-48), foi apontado pela fiscalização que a impugnante teria realizado de maneira equivocada o cálculo dos preços praticados e parâmetros utilizados na aplicação do método PRL60, o que não ocorreu.

Em apertada síntese, a fiscalização entendeu que o preço praticado deveria ser

Documento assinado digitalmente conforme M-17.2.2012 de 24/08/2011
composto pelos valores de frete, seguro internacional e Imposto de Importação, e,
Autenticado digitalmente em 11/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 11/04
/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES
DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

também, utilizou-se do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 para calcular o preço-parâmetro, o que resultou em um suposto ajuste apurado.

Todavia, os números apurados e informados à RFB pela impugnante estão de acordo com o que dispõe a legislação federal vigente e não são passíveis de qualquer ajuste, razão pela qual o presente Auto de Infração não merece prosperar.

DO DIREITO

No que se refere à importação de insumos para fabricação de seus produtos, a fiscalização não concordou com os cálculos da impugnante, que utilizou o método PRL60, conforme exigido em lei.

Segundo a análise da fiscalização, o preço praticado deveria incluir os valores de frete, seguro internacional e Imposto de Importação, fundamentando sua conclusão nos §§ 6º e 7º do artigo 18 da Lei nº 9430/96 e no § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002.

No que se refere à metodologia de cálculo do PRL60 a fiscalização aplicou o artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 para calcular o preço-parâmetro.

No entanto, a interpretação dada para a Lei nº 9430/96, bem como a utilização da IN SRF nº 243/2002, pela fiscalização, não estão de acordo com o ordenamento jurídico, tampouco em consonância com o que dispõe a nossa Constituição Federal.

Vejamos.

Da aplicação correta do preço praticado na importação

A legislação pátria estabelece um limite para os preços praticados na realização de negócios entre uma empresa brasileira e sua vinculada no exterior. A razão dessa limitação é para que na ocorra manipulação do preço praticado entre elas e, consequentemente, os resultados não sejam transferidos ao exterior e o nosso País sofra com perda de arrecadação.

A Lei nº 9.430/96, já na sua exposição de motivos, demonstra que o valor utilizado para fins do preço praticado será de acordo com o valor FOB, utilizado no comércio internacional, que significa o preço da mercadoria entregue no porto de embarque ou origem.

Note-se que o custo contábil de aquisição e o preço de aquisição são questões diferentes e, portanto, incomparáveis, pois a formação do preço é tratada individualmente e depende de diversos fatores de mercado, economia, regulação, etc., ao passo que os custos de aquisição são valores agregados de origens e naturezas diferentes, formados em outros lugares e situações.

Sendo assim, de acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, verifica-se que existem métodos para a formação do preço-parâmetro, que posteriormente será comparado com o preço praticado, mas não com o custo de aquisição.

O § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 corrobora a intenção do legislador, quando revê que “Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação” (grifo da impugnante).

Verifica-se que o legislador se refere ao limite de dedutibilidade das parcelas componentes dos custos contábeis, pois se a intenção fosse comparar o custo total da operação com o preço-parâmetro teria mencionado na lei “para efeito de comparação” e não “para efeito de dedutibilidade”, o que não fez.

O § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002 utiliza-se de uma interpretação equivocada da lei, instruindo o contribuinte a uma metodologia incoerente, quando determina a inclusão ao preço praticado dos valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação, não sendo esta metodologia passível de utilização, tendo em vista sua ilegalidade e inconstitucionalidade.

Dessa forma, a fundamentação da fiscalização não merece prosperar, visto que a lei é cristalina quando determina que o valor a ser utilizado para fins de preço praticado é o da aquisição da mercadoria (valor FOB), e não os custos contábeis, restando corretos os valores anteriormente apresentados pela impugnante.

Da aplicação correta do cálculo do preço-parâmetro

A fiscalização adotou a metodologia de cálculo do método PRL60 com base no artigo 12 da IN SRF nº 243/2002. Entretanto, tal artigo distorce significativamente esse método, em relação ao disposto no artigo 18 da Lei nº 9.430/96 que foi corretamente utilizado pela impugnante para realização do cálculo dos preços de transferência na importação.

Note-se que não houve problema com o cálculo das mercadorias importadas de sua vinculada para revenda, pois a IN SRF nº 243/2002, no que se refere ao PRL20, cumpre corretamente a função que lhe é própria, ou seja, de instruir o contribuinte dentro dos limites estabelecidos na lei.

Para que fique demonstrada a distorção trazida pela IN SRF nº 243/2002 com relação ao método PRL60, bem como a grande diferença de critérios em relação à lei, a impugnante apresenta o exemplo de fl. 1015, comparando os 2 cálculos.

As previsões inseridas nos incisos do § 11 do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 inventam um novo método de cálculo do preço de transferência, passando muito longe do que determina a lei, majorando a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que poderia ser feito apenas por lei, conforme dispõe a nossa Constituição Federal.

A alteração do método previsto em lei por um ato administrativo que visa única e exclusivamente esclarecer o que está estabelecido no diploma que lhe é vinculado, não está de acordo com a Constituição Federal, nem com as normas gerais ditadas pelo CTN.

Portanto, a aplicação do método disposto na IN SRF nº 243/2002, além de ilegal, é inconstitucional, e não poderia ser utilizado pela Administração Fazendária.

Nesse sentido, em recente julgamento, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no processo nº 2007.61.00.0340487, de São Paulo, já decidiu que a IN SRF nº 243/2002 extrapolou o poder regulamentar que lhe é imanente, daí se avistando ofensa ao princípio da reserva da lei formal.

Dessa forma, verifica-se que os cálculos dos preços de transferência realizados pela impugnante e apresentados à RFB estão de acordo com o que dispõe o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, não merecendo prosperar o ajuste apurado no Auto de Infração.

DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer a impugnante que seja dado provimento à impugnação, extinguindo-se os Autos de Infração e cancelando-se o débito fiscal reclamado.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo prolatou o Acórdão 16-37.991 negando provimento à impugnação, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

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

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

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

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

Devidamente científica, a interessada recorre a este Colegiado ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

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

Não havendo questionamentos quanto à adequação do método adotado, a querela dirige-se ao fato do Fisco, diferentemente da interessada, ter seguido as orientações estabelecidas na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN/SRF) nº 243/2002.

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

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

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

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

Na interpretação que o sujeito passivo dá ao art. 18 da Lei nº 9.430/95, o preço parâmetro do bem importado seria obtido após a subtração da margem de lucro de 60% do preço líquido de venda do produto final, sendo que a margem de lucro seria calculada sobre o próprio preço líquido de venda menos o valor agregado no País.

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

Num exemplo hipotético teríamos (Exemplo 1):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

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

Bem importado = 80,00

Documento assinado digitalmente conforme MP-19.2-200-2016-24

Autenticado digitalmente em 11/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 11/04

/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES

DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Valor agregado (VA) = 150,00

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

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

PP = 500,00 – 210,00

Preço parâmetro = 290,00

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

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

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

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

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

Bem importado (custo manipulado) = 250,00

Valor agregado (VA) = 150,00

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

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

Preço Parâmetro = 290,00

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

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

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

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

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

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

PP = 500,00 – 300,00 – 150,00

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

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

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

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

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

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

Bem importado (custo manipulado) = 250,00

Valor agregado (VA) = 150,00

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP-2.200-2 de 29/05/2001

Autenticado digitalmente em 11/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 11/04/

/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES

DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

É importante ressaltar, nesse passo, que a fórmula mencionada pode ser extraída da leitura do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando a falta de clareza na redação do item 1 do inciso II, *in verbis*:

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

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

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

(grifos nossos)

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

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”. Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

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

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

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “1” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no *caput* do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. [...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: PP = PL – 0,6 x PL – VA.¹

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

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

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

e) e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal.² Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

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

ou

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

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

Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

Art. 12. (omissis)

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

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

¹ *Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência.* 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170-195.

Doc. nº 10283.721285/2008-14 (Processo nº 10283.721285/2008-14) - Nesse sentido, vale conferir a declaração de voto proferida pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no Auto de processamento nº 10283.721285/2008-14 (Acórdão nº H102-00.419). OUTO, Assinado digitalmente em 11/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

(grifos nossos)

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

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

Foi exatamente nessa linha que se manifestou a IN nº 243/2001 através do § 11, do art. 12, transrito na decisão recorrida que, além de introduzir a fórmula supra mencionada pela qual não se deduz o valor agregado da margem de lucro, mas diretamente do preço líquido de venda., estabeleceu que a margem de lucro deveria ser calculada não sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto e o valor agregado no País, mas sobre a parcela do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, ou seja, a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido, o que possibilita a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

No exemplo já utilizado neste voto (Exemplo 5):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

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

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

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

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

Preço parâmetro = PBI – ML 60% (PBI)

PP = 173,90 – 104,34

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

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

No âmbito do Poder Judiciário, manifestações recentes pugnam pela inexistência de qualquer mácula. Veja-se, por exemplo, o TRF da 3^a Região (os destaques foram acrescidos):

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. LEI N° 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/02. APPLICABILIDADE.

1. *Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, estabelecido na Lei n.º 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF n.º 243/02.*
2. *Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa n. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.*
3. *Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que levar em conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL.*
4. *Apelação improvida.*

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3^a Região, em 18/2/2011. A Terceira Turma rejeitou os embargos opostos contra o acórdão, e manteve a orientação pela legalidade da IN nº 243/2002, em 5/5/2011).

Em pronunciamento mais recente, a Sexta Turma desse Tribunal confirmou esse entendimento:

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

1. *Constitui o preço de transferência o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.*

2. *A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei n° 9.430/96, com a redação dada pela Lei n° 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática*

exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.

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

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

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

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra-matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL-60, na hipótese da importação de

bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's lenght), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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

8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...]

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 1/9/2011.)

A alegação de que a sistemática prevista na IN SRF nº 243/2002 representaria aumento de carga tributária também não merece crédito, eis que parte da premissa equivocada no sentido de que a interpretação dada pelo sujeito passivo ao art. 18 da Lei nº 9.430/96 seria a correta e a única possível.

Do até aqui exposto, entendo que a fiscalização agiu com correção na apuração dos ajustes que implicaram na formalização da exigência.

No que se refere à impossibilidade de dedução dos valores correspondentes a frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço parâmetro, trata-se de disposição expressa no § 6º, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, corroborada na IN/SRF 242/2002.

Além disso, não se pode olvidar que, para efeito de preços de transferência, a comparação deve ocorrer entre grandezas semelhantes. Ora, se tais valores são computados na apuração do preço de revenda, não se justificaria a exclusão no preço praticado.

Quanto à realização da diligência, não se justifica, pois estão contidos nos autos todos os elementos necessários à apreciação do feito.

De todo o exposto, dirijo meu voto no sentido de negar provimento ao recurso.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator

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

Autenticado digitalmente em 11/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 11/04

/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES

DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Declaracão de Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Quando do julgamento dos processos nºs 16643.000069/2009-54 e 16643.000300/2010-43, julgados respectivamente nas sessões de 09 de maio e 11 de setembro de 2012, com o objetivo de aprofundar o debate entre os pares e instigar reflexões acerca do assunto, remeti por e-mail as seguintes observações acerca do tema:

Em conformidade com o disposto no artigo 22, incisos IV; XI e XIII, do Decreto nº 4.176, de 2002, que regulamenta a Lei Complementar nº 95, que estabelece normas e diretrizes para a elaboração e a redação das leis e dá outras providências.

O artigo de uma lei desdobra-se em parágrafos ou em incisos;

Os parágrafos desdobram-se em incisos;

Os incisos desdobram-se em alíneas e;

As alíneas desdobram-se em itens.

Assim, quando se interpreta determinado dispositivo de lei é preciso ter presente que:

- a) os itens são analisados levando em consideração à alínea a que estão vinculados;
- b) as alíneas são interpretadas levando em consideração o inciso a que integram;
- c) os incisos são interpretados levando em consideração o parágrafo no qual estão inseridos e, finalmente,
- d) os parágrafos são interpretados levando em consideração o artigo a que estão vinculados.

Não é possível considerar um parágrafo de forma isolada sem levar em consideração o artigo a que está vinculado. Igualmente, não é possível vincular um item a um inciso, sem considerar a letra à qual este item integra. A interpretação de dispositivo legal pode ser comparado a uma pirâmide. A norma menor, se assim pode ser dito em relação à alínea, sempre estará vinculada a uma norma que se encontra em patamar mais elevado.

Neste sentido, considerando a interpretação literal, o item 1, da letra d, do inciso II, do artigo 18, da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcrito, deve ser interpretado levando em consideração, obrigatoriamente, o que dispõe a respectiva letra e não ao que dispõe o inciso no qual a letra está inserida.

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

Autenticado digitalmente em 11/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 11/04

/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES

DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 -

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)*

Do que se depreende do inciso II, alínea d, item 1, do artigo 18, acima referido, a margem de 60% é aplicada “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas a, b e c, e do valor agregado no País”. Em outras palavras, a margem de 60% é aplicada sobre o preço de revenda líquido dos seguintes itens:

- (i) dos descontos incondicionais concedidos;
- (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- (iii) das comissões e corretagens pagas;
- (iv) valor agregado no país.

Ao se interpretar a letra “d”, não é possível considerar apenas a primeira parte do item 1, como se não existissem as expressões “e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.” O legislador previu que além dos descontos incondicionais, tributos, comissões e corretagens pagas também fosse deduzido o valor agregado no país. Do contrário, não teria razão de existir as expressões constantes na segunda parte do item 1 da letra “d”.

O artigo 12, IV, da IN 243, admite que o valor agregado no país seja diminuído da margem de lucro. Contudo, estabeleceu que isto deve se dar de forma proporcional ao valor do bem produzido. Em outras palavras, enquanto o artigo 18, II, letra “d”, pela interpretação literal, não estabelece limite para dedução, a instrução normativa criou uma nova sistemática, qual seja, o da proporcionalidade.

Penso que o colegiado deve debater e decidir é se este critério da proporcionalidade está contido ou não no artigo 18, II, letra “d”, item 1.

II – Das reflexões e estudos subsequentes

Após considerações acima, tive oportunidade de ouvir a proposta de voto do Conselheiro ilustre Conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, lida quando do julgamento do processo nº 11643.000098/2009-16, cujo julgamento foi interrompido por pedido de vista do presidente da 1ª. Turma da Quarta Câmara. Pelo profundidade do estudo, transcrevo na íntegra os fundamentos do ilustre Conselheiro:

São duas as questões postas em julgamento perante esta Corte Administrativa:

1º) saber se, no curso do processo administrativo tributário, pode ser reconhecida a ilegalidade da instrução normativa editada pela Receita Federal do Brasil;

2º) em caso positivo, se existe compatibilidade entre o regime de apuração do método PRL60 adotado pela instrução normativa RFB nº 243/2002, com o regime adotado pela lei nº 9.430/96, com a alteração da lei nº 9.959/00.

...

Feita essa delimitação, passo a decidir.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. RECONHECIMENTO DE ILEGALIDADE.

Inicialmente, cabe saber se pode, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, deixar de aplicar uma instrução normativa editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, por entender que a mesma não se coaduna com o dispositivo legal que lhe dá fundamento.

Isso porque a decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento deixou de apreciar as razões de mérito apresentadas pela Recorrente, por entender que não cabe ao julgador, no curso do processo administrativo tributário, afastar a aplicação de instrução normativa sob o fundamento de ilegalidade.

A questão não possui o sabor da novidade.

Este Conselho, desde os tempos do 1º Conselho de Contribuinte, tem entendimento assente de que as instruções normativas não se equiparam à lei, e podem ser afastadas quando a elas não se ajustarem.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 96, define que “*A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*”. Disso se extrai que, na ordem jurídica devidamente estruturada, impõe-se a coordenação dos atos normativos através da verificação das competências decorrentes da Constituição da República e do fundamento de validade dos atos expedidos pelas respectivas autoridades. Leia-se o escólio de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *in verbis*:

Na dogmática analítica contemporânea, tem relevância especial, no que concerne às fontes, a noção de legislação. Isso ocorre sobretudo no direito de origem romanística, como é o caso do direito europeu continental e dos países latino-americanos de modo geral. Legislação, lato sensu, é modo de formação de normas jurídicas por meio de atos competentes. Esses atos são sacionadores no sentido de estabelecedores de normas soberanas (veja-se a expressão: a lei foi sancionada pelo Presidente da República). Sendo a sancção um exercício de competência, a

legislação é fonte de inúmeras normas que requerem procedimentos regulados por outras normas que, por sua vez, são também produto de atos competentes. Essa regressão tem um fim: a primeira competência estabelecida conforme normas primeiras, as normas constitucionais. Ou seja, o reconhecimento da legislação como fonte do direito baseia-se necessariamente numa hipótese racionalizadora: um ato fundante que produz um conjunto de normas primárias, a Constituição³.

Dentro dessa sistemática, cada ato normativo exerce uma função normativa, de acordo com a competência de quem a expede e o fundamento de validade para sua edição. Invocando Hans Kelsen, alguns incautos chamam essa relação de “hierarquia”, pelo que uma norma estaria “submetida” à outra, de nível superior, de onde extrai seu fundamento de validade.

Para um enunciado ser considerado norma jurídica, devem ser obedecidos certos requisitos para sua criação. As normas não são postas de forma livre e desordenada no ordenamento jurídico. Ao contrário, devem as mesmas estar ligadas umas as outras, pelo que cada norma deve buscar o seu fundamento de validade em outra norma jurídica que confira o seu poder normativo.

Um enunciado normativo, para ser considerado norma jurídica perante o sistema, deve estar sempre sustentado por uma outra norma que lhe confira validade. Apenas assim se tem formado um sistema jurídico na acepção própria da palavra. Segundo Diego Martin Farrell, *in verbis*:

as normas jurídicas se consideram válidas quando concordam com o critério adotado pelo jurista. Pode-se dizer, então, que a validade não é uma propriedade das normas, senão uma relação entre a norma e o critério eleito quando a norma se ajusta ao critério, consolidasse a mesma válida⁴

Ressaltamos, todavia, que diante da vinculação entre uma norma a outra, não temos propriamente uma hierarquia normativa. Hierarquia normativa pede estruturação ordenada das normas, em que as normas constitucionais constituiriam fundamento de validade das normas complementares; e as normas complementares constituiriam fundamento de validade das normas ordinárias. Ao contrário, na ordem jurídica, a fundamentação buscada por uma norma jurídica em outra funciona como escalonamento, pelo que o enunciado irá buscar a sua fundamentação em outra norma, de acordo com a competência afeta ao conteúdo de sua disposição.

A leitura da doutrina de Kelsen é didática ao afastar a hierarquização da lógica organizacional do sistema jurídico, pela qual cada norma jurídica tem fundamento de validade em uma outra norma, sem juízos de subordinação. Trata-se, em verdade, de estruturação material do tratamento normativo a cada um dos veículos normativamente previstos, pelo que o fundamento de validade decorre da competência para o tratamento da matéria. O sistema jurídico é, assim, para Kelsen, escalonado, pelo qual uma norma busca o seu fundamento de validade em outra norma; mas não, necessariamente, hierarquizado.

Disso decorre o conceito de validade como relação de competência existente entre uma norma e outra.

No direito tributário, o fundamento de toda a imposição obrigacional está estabelecido na Constituição da República. Cabe à lei complementar de normas gerais de direito tributário definir as estruturas de cada uma das

³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, decisão, dominação. Atlas, São Paulo, 2001. 3 ed. p. 224.

⁴ Apud CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1998. p. 49. pr LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 11/04

/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES

DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

espécies tributárias, assim como dirimir conflitos de competência impositiva; e às leis ordinárias, cabe a instituição dos tributos (na maioria dos casos). Aos atos executivos, apesar do seu poder normativo, atribui-se o poder de regulamentar a funcionalidade na cobrança dos tributos – mas nunca, em momento algum, estabelecer obrigações tributárias novas ou alterar o comando na lei no que toca aos elementos essenciais da norma de tributação.

De fato, segundo Misabel de Abreu Machado Derzi, “os tributos são objeto de enumeração legal exaustiva, de modo que aquilo que não está na lei, inexiste juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo. Cria-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e fechados que se distinguem umas das outras por notas fixas irrenunciáveis. Não se admitem as ordens de estrutura flexível, graduável e de características renunciáveis que são os tipos. Esses, por sua vez, levariam à aceitação de formas mistas ou novas, deduzidas e descobertas, implicitamente, no ordenamento ou criadas, no tráfego jurídico, pela prática administrativa, segundo as necessidades do Tesouro, o que se chocaria com os princípios vigorantes no sistema tributário”⁵

Por certo, pois, que, apenas diante da prescrição exata de todos os critérios formadores da norma tributária, como bem demonstra Paulo Barros Carvalho⁶, é que se estará diante de uma norma jurídica tributária apta à instituição e cobrança de tributos. Essa função, na ordem jurídica brasileira, não pode ser exercida por meio de atos da Administração Pública, por força do disposto no art. 150, inciso I da Constituição da República.

É o que diz, também, o art. 97 do Código Tributário Nacional, norma geral de direito tributário, *in litteris*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades

Quanto às instruções normativas, genericamente previstas no inciso I, art. 100 do CTN, as mesmas têm função de “normas complementares das leis”. E, especificamente no

⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. Revista dos Tribunais, São Paulo, Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES

/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES

DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que toca às *instruções*, Tércio Sampaio Ferraz Júnior às classificam como “*atos administrativos internos que vinculam no âmbito de órgãos*”⁷.

As instruções normativas da Receita Federal do Brasil, neste sentido, são atos normativos de interpretação e aplicação da lei tributária, vinculando a sua observância no âmbito da própria secretaria. Este é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoria e de dependência. Se a instrução normativa, aditada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação da lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á por ilegalidade e não por inconstitucionalidade

Por fim, Tércio Sampaio Ferraz Júnior, explica que, apesar de não existir a chamada hierarquia normativa no sistema jurídico, por vezes existem distinções verticais que induzem à hierarquização:

“Não obstante, é preciso reconhecer que, ao lado dos limites horizontais (...) aparecem distinções verticais, pois, em alguns casos, nada obsta que a matéria própria para uma competência seja objeto de uma outra. Nesse momento a maiore ad minus: um decreto pode fazer as vezes de uma portaria, mas a recíproca não é verdadeira, um lei complementar por fazer as vezes de uma lei ordinária, mas a recíproca não é verdadeira”

De todo o exposto, fixo duas premissas relevantes para o julgamento do presente feito:

1^a) as instruções normativas são atos normativos da administração que não podem instituir, alterar ou extinguir qualquer dos elementos constantes da norma tributária cuja competência seja atribuída à lei e que promova o aumento ou cobrança de tributo. Nesse particular, salvo quando a Constituição da República excepcionou, todos os elementos da regra matriz de incidência devem constar da lei, com relevo para a base de cálculo do tributo.

2^a) O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por força do decreto nº 70.235, recepcionado na ordem jurídica de 1988 com força de lei, tem, por competência, “ *julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial*” (art. 25, inciso II), sendo-lhe vedado, no entanto, “*afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*” (art. 26-A). Não existe, assim, por força competência outorgada ao CARF, vedação para reconhecer a ilegalidade de instrução normativa editada pela Receita Federal do Brasil.

Ressalte-se que como visto, a possibilidade de o CARF afastar a aplicação de uma instrução normativa da Receita Federal do Brasil NÃO decorre de o CARF ser hierarquicamente superior à Secretaria da Receita Federal do Brasil, ambos órgão do

Ministério da Fazenda; mas sim da competência legalmente deferida a cada um desses órgãos. Trata-se de relação de escalonamento, e não de hierarquia.

Diante do exposto, reconheço a competência do CARF para julgar os efeitos da aplicação IN RFB nº 243/2002, tendo em vista a alegação de sua ilegalidade.

MÉRITO. IN-RFB Nº 243/2002 E LEI Nº 9.430

Trata, a questão em voga, das normas anti-elisivas instituídas pela lei nº 9.430/96, que tem por objetivo restringir os efeitos tributários da utilização dos preços de transferência como instrumento de economia fiscal.

Segundo o *International Tax Glossary*, “o preço de transferência se refere à determinação dos preços a serem cobrados entre empresas relacionadas – particularmente pelas companhias multinacionais – relativamente a transações entre vários membros de seus grupo (venda de bens, prestação de serviços, transferência e uso de tecnologias e patentes, mútuos etc.). Como tais preços não são livremente negociados, os mesmos podem ser eventualmente diferentes daqueles determinados pelas forças livres de mercado, nas negociações entre partes não relacionadas”.

Tem-se, assim, que o controle do preço de transferência objetiva evitar manipulação de preços, aplacando a elisão fiscal.

Em uma definição mais ampla, o termo preço de transferência é freqüentemente utilizado, principalmente no direito norte americano⁸, para se referir a fixação de preços em todos os tipos de transações entre partes relacionadas.

De uma maneira geral o preço de transferência é conceituado como o preço utilizado em operações comerciais envolvendo partes relacionadas, localizadas em jurisdições tributárias diversas, responsáveis pela percepção de renda.

A manipulação dos preços de transferência pode ser benéfica às empresas relacionadas na medida em que permite a alocação da renda ou do patrimônio de maneira mais favorável ao contribuinte, de acordo com as pressões tributárias ou necessidades do mercado. Assim é que uma empresa produtora localizada em um país com alta pressão tributária poderá exportar seus produtos por baixo preço para uma empresa coligada localizada em país de baixa pressão tributária, transferindo-lhe renda e evitando o imposto respectivo no país de origem. Ou então, pode uma empresa localizada em um país com baixa tributação prestar serviço superfaturado a uma empresa coligada localizada em um país com alta pressão tributária, causando uma ficção de perda de rendimento nesta empresa e, por conseguinte, ocasionando a redução da base imponível do imposto reditório, enquanto a renda é transferida para a empresa localizada naquele primeiro país, que possui tributação mais favorável.

Ressalte-se que tal mecanismo não é tido como um ilícito praticado pelas empresas. Assim, o direito que se relaciona ao preço de transferência, de um modo geral, não busca traçar métodos de coação sobre as empresas que o praticam. Muito ao contrário, o direito busca conferir ao país prejudicado na alocação da renda a capacidade de determinar (*authority to adjust*) qual teria sido o preço utilizado na transação em mercado livre (*arm's length*),

⁸ “The term “transfer pricing” is often used to refer to the setting of the prices on all types of transactions between related parties.” Cor. GUSTAFSON, Charles H.; PERONI, Robert J.; PUGH, Richard Crawford. Taxation of International Transactions: Materials, text and problems. West Publishing, St. Paul, 1997. p. 499.

obedecendo a determinados parâmetros pré-fixados pela lei, e cobrar os tributos sobre renda a eles correspondente.

Preocupados com os efeitos que a livre fixação dos preços de transferência pode ter no poder de tributar dos estados de economia de mercado e de tributação normal (não considerados países com regime de tributação favorecida), a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE⁹ desenvolveu um modelo de legislação a ser adotado pelos estados membros e não membros, como forma de restringir os efeitos tributários dessa prática.

Nesse modelo de legislação, a OCDE apresentou métodos que podem ser aplicados pelos Estados para restringir os efeitos dos planejamentos tributários realizados pelos contribuintes.

A legislação brasileira passou a tratar da matéria a partir da edição da lei nº 9.430/96, não tendo adotado integralmente as orientações da OCDE quanto à fixação dos métodos. No entanto, dentre os métodos adotados pelo Brasil, encontra-se o *Resale Price Method*, constante do modelo OCDE.

Por meio do método de revenda, no direito brasileiro chamado de Preço de Revenda Menos Lucro - PRL, o preço parâmetro deve ser encontrado pela decomposição do preço de venda do bem importado. Toma-se o valor final de venda e promove-se a sua decomposição, nos termos em que previsto na lei, até se aplicar a margem de lucro prevista na lei.

Segundo a redação original da Lei nº 9.430/96, o PRL regia-se da seguinte forma:

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) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;* (sem grifos no original).

Nesses termos, a lei, na fixação do método PRL, não fazia diferenciação entre os bens importados aplicados à produção, daqueles bens importados que eram revendidos diretamente no mercado interno.

Diante dessa situação, a Secretaria da Receita Federal entendeu que seria inviável aplicar-se o método PRL quando o bem integrasse ou fosse consumido no

processo produtivo no Brasil. Isso porque, sem a dedução dos demais valores que integraram a produção do bem, ao lado do produto importado, não se teria um valor razoável para funcionar como parâmetro de preço de livre mercado. Com isso, a então SRF editou a instrução normativa nº 38/1997, que proibia a utilização do PRL quando o produto importado tivesse sido integrado em processo produtivo no Brasil.

A questão suscitou inúmeros debates, tendo prevalecido entendimento de que a instrução normativa não poderia restringir *a priori* a utilização do método PRL. Esse foi o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do então Conselho de Contribuintes, de relatoria do Conselheiro José Clóvis Alves, *in verbis*:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA — *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 métodos descritos no artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Não pode haver restrição a utilização de qualquer um dos métodos pois tal imposição vai de encontro à previsão contida no caput do artigo 18 "POR UM DOS SEGUINTEIS MÉTODOS" e à alternativa dada no § 40, do mesmo artigo. (processo nº 16327.004322/2002-55).*

Diante dessa situação, foi editada a Lei nº 9.959, de 2000, que alterou o art. 18 da Lei nº 9.430, passando a prever duas hipóteses de aplicação do PRL, de acordo com a destinação do bem importado: quando se tratar de mera revenda do bem importado, aplica-se margem de lucro de 20% e quando o bem importado for utilizado como insumo na produção do bem final, aplica-se margem de lucro de 60%.

O cerne da divergência ora em julgamento diz respeito à aplicação do método PRL 60. Veja-se o art. 18 da lei nº 9.430/96, *in litteris*:

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

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

A divergência em julgamento refere-se ao disposto na IN 243/2002, que assim definiu a aplicação do método PRL 60, a saber:

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.

A questão em apreço é saber se a metodologia de cálculo descrita no parágrafo 11 do art. 12 da IN nº 243/2006 se adequa ao disposto no art. 18 da lei nº 9.430/96.

Segundo a contribuinte, a sistemática adotada pela IN nº 243/2006 é mais onerosa que aquela adotada pelo lei nº 9.430/96, posto que na lei não estaria prevista a adoção de critério proporcional, ao passo que na instrução normativa, adotou-se um critério de proporcionalidade não previsto na lei. A Recorrente aponta as divergências entre os dois instrumentos normativos da seguinte forma:

(i) Cálculo da margem de lucro:

A divergência decorre, em parte, porque a Lei 9.959/00, ao prescrever a fórmula de cálculo da margem de lucro, determina que o percentual de 60% incida sobre o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001
 Autenticado digitalmente em 11/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 11/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
 Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

valor integral do preço líquido de venda do produto, diminuído do valor agregado no país. Já a IN 243/02, para o cálculo da mesma margem de lucro, determina que o percentual de 60% seja calculado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente participação dos bens importados, atingindo um resultado invariavelmente menor.

(ii) Cálculo do preço -parâmetro:

A expressão preço-parâmetro é utilizada pela legislação dos preços de transferência para denominar o valor obtido através do cálculo de um dos métodos prescritos e com o qual se deverá comparar o preço efetivamente praticado entre as partes relacionadas.

Enquanto na Lei 9.959/00 o preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a IN 243/02 pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda, o que claramente acaba por restringir o resultado almejado pelo legislador.

A exemplificação da diferença entre as duas sistemáticas de cálculo foi assim apresentada pela Recorrente:

• **QUADRO B (Lei nº 9.959/00):**

Parcelas	Texto legal	Valor
Preço médio de venda	Média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:	
Descontos, impostos e comissões/ corretagens	a) dos descontos incondicionais concedidos; b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; c) das comissões e corretagens pagas;	a b c
Valor agregado no país		1000 -200 -300
Margem de 60%	d) da margem de lucro de sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e o valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.	d = [60% x (a-b-c)] -300
Preço parâmetro	e = (a-b-d)	500
Preço praticado	f	500
Ajuste tributável	Comparativo: e - f	Zero

• **QUADRO C (IN 243/02):**

Parcelas	Texto da IN		Valor
Preço médio de venda	Média aritmética ponderada dos preços de revenda, diminuídos:	a	1000
Descontos, impostos e comissões/ corretagens	I - dos descontos incondicionais concedidos; II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; III - das comissões e corretagens pagas;	b	-200
Custo do bem importado		c	440
Custo agregado no país		d	300
Preço líquido de venda	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;	e = (a - b)	800
Percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido	A relação percentual entre o valor do bem importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;	f = (c / Custo Total de R\$ 700)	63%
Participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido	Aplicação do "percentual de participação do bem importado no custo total" (calculado no item anterior) sobre o preço líquido de venda	g = (f x e)	503
Margem de lucro	Aplicação de 60% sobre a "participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido" (calculada no item anterior)	h = (g x 60%)	302
Preço parâmetro	Diferença entre o valor da "participação do bem importado no preço de venda do bem produzido" e a margem de lucro de 60%	i = (g - h)	201
Preço praticado		j	500
Ajuste tributável		Comparativo: i - j	299

Em sede de memorial, a Fazenda Nacional contrapõe os argumentos da Recorrente, e fundamenta que existe “falta de clareza na redação do texto legal, o que possibilita a construção de diferentes interpretações. A falta de clareza reside, especificamente, no art. 18, II, item 1, da Lei nº 9.430/96, que versa sobre o cálculo da margem de lucro de sessenta por cento” cuja interpretação pode albergar tanto a fórmula de cálculo adotada pela IN nº 32/2001 quanto pela IN nº 243/2002

Assim, segundo Fazenda Nacional, na leitura do art. 18 da lei nº 9.430/96, “a expressão “do valor agregado no País” não está em concordância com o termo “deduzidos” (deduzidos os valores... e do valor agregado no País)”. Isso porque, segundo a Fazenda Nacional, “valor agregado”, precedido da preposição + artigo “do”, não se pode referir à “deduzidos”.

Com isso, “Assim, uma possível interpretação consiste em entender que houve um mero erro gramatical na redação legal, e que o legislador quis dizer “o valor agregado”. Nessa ótica, o valor agregado deve integrar apenas o cálculo da margem de lucro, não representando mais uma parcela a ser diminuída do preço de revenda do produto”.

No entanto, ressalva que essa não seria a única interpretação possível do dispositivo:

É possível, de outro lado, assumir que a aludida falta de concordância não traduz um simples erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18. Nessa linha de raciocínio, a expressão “do valor agregado” se refere ao termo “diminuídos” (caput do inciso II), e não à palavra “deduzidos” (item 1 da alínea d), como identificado por Victor Polizelli¹⁰:

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de

que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00: [...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “I” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no caput do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. [...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA^{11}$

Nessa “segunda leitura” do texto legal, o valor agregado no País não é computado no cálculo da margem de lucro, consubstanciando-se em mais uma parcela a ser subtraída do preço de revenda. Logo, o preço parâmetro seria obtido a partir da média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) das comissões e corretagens pagas, (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País. A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”.

Superada a questão lingüística, aduz, a Fazenda Nacional, que a sistemática adotada pela IN nº 32/01 estava distorcida, pois o preço parâmetro variava de acordo com o nível de agregação de valor ocorrida no Brasil. Essa situação teria sido corrigida pela IN nº 243/2002, pois “mantém o preço parâmetro constante, independentemente do nível de agregação de valor ao bem importado”, atendendo aos propósitos específicos do controle de preços de transferência. Faz a demonstração dessa qualidade da IN nº 243/2002 por meio da seguinte tabela:

Preço líquido de venda do bem produzido ¹²	Valor do bem importado	Valor agregado no País	Custo total do bem produzido	Percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido	Participação do bem importado no preço líquido de venda do bem produzido	Preço parâmetro
162,50	60	5	65	92,31%	150	60
187,50	60	15	75	80%	150	60
212,50	60	25	85	70,59%	150	60
237,50	60	35	95	63,16%	150	60

¹¹ Onde: PL = Preço líquido de revenda do produto; VA = valor agregado no País; PP = preço parâmetro.

¹² Observando-se a margem bruta de lucro de 60% sobre o preço líquido de venda.

262,50	60	45	105	57,14%	150	60
287,50	60	55	115	52,17%	150	60
312,50	60	65	125	48%	150	60

Contrapostos os argumentos, vejamos:

Ambas as partes concordam que a sistemática de apuração do método PRL 60 definidos na IN nº 32/2001 (defendida pela Contribuinte) e IN nº 243/2002, defendida pela Fazenda, conduzem a resultados diversos.

Segundo se extrai do memorial da Fazenda Nacional, o método PRL 60, aceito pela Recorrente, pode ser descrito pela seguinte fórmula:

Fórmula de cálculo do PRL 60, na interpretação da contribuinte (IN SRF nº 32/01):

Fórmula de cálculo do PRL 60, na interpretação da contribuinte (IN SRF nº 32/01):

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

Onde:

PLV = preço líquido de revenda (preço de revenda após as deduções dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas);

ML 60% = margem de lucro de sessenta por cento;

VA = valor agregado no País.

Por outro lado, o método PRL 60 extraído da sistemática de cálculo da IN nº 243/2002, pode ser descrito pela seguinte fórmula:

Preço parâmetro = PBI no PLV – ML 60% (PBI no PLV)

ou

Preço parâmetro = 40% (PBI no PLV)

Onde:

PBI no PLV = participação do bem, serviço ou direito importado no preço líquido de venda do bem produzido, obtida a partir da aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II do § 11 do art. 12 da IN SRF nº 243/02, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I do § 11 do art. 12;

ML 60% = margem de lucro de sessenta por cento.

Não existem, pois, dúvidas de que a sistemática defendida pela Recorrente diverge da sistemática sustentada pela Fazenda Nacional.

Por outro lado, também não há dúvidas de que a aplicação da IN SRF nº 32/2001 é mais favorável ao importador do que a IN SRF nº 243/2002. Veja-se a

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

Autenticado digitalmente em 11/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 11/04

/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES

DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

explicação do prof. Luis Eduardo Schoueri, extraído do memorial da Fazenda Nacional, ao discorrer sobre a IN nº 32/2001, *in verbis*:

[...] a fórmula acima é contestada por quem entende que a parcela do valor agregado, no lugar de compor o cálculo da margem de lucro, deveria ser deduzida em separado [...]

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

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

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

Entretanto, não se pode deixar de lado o argumento de que a fórmula acima, conquanto se afaste da lógica dos preços de transferência, acaba por premiar as empresas que agregam valor, no País, aos bens importados. Aqueles que agregam muito valor não sofrem qualquer ajuste.¹³ [...]

Sem dúvida alguma, a sistemática da IN nº 32/2001 favorece as empresas no Brasil que importam insumos e agregam grande valor à mercadoria antes de vendê-la; ao passo que a IN SRF nº 243/2002 não possibilita esse incentivo.

No entanto, a princípio, tenho entendimento sedimentado de que não cabe à este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF fazer política fiscal ou política industrial, posto que o Governo Federal possui os instrumentos e mecanismos corretos e eficazes para tanto. A tributação sempre impacta no setor produtivo, em especial quando se trata da aplicação de uma norma anti-elisiva ligada à importação de insumos do exterior. Todavia, o fio condutor da decisão não pode se atrelar aos efeitos positivos ou negativos que a tributação tem na vida econômica das empresas, posto que referida medida não está afeta aos estritos princípios que informam a aplicação da legislação tributária, forte no princípio da legalidade.

Demais disso, conforme bem assevera a Fazenda Nacional, a sistemática da IN nº 243/2002 veio justamente expurgar referido efeito da IN SRF nº 32/2001, considerada como uma distorção enquanto norma anti-elisiva de combate ao preço de

transferência. A demonstração, feita pela Fazenda Nacional, da funcionalidade da IN SRF nº 243/2002, como norma anti-elisiva, tornando estável o preço parâmetro é inegável. Reproduzo, novamente, o seu quadro explicativo, *in litteris*:

Preço líquido de venda do bem produzido ¹⁴	Valor do bem importado	Valor agregado no País	Custo total do bem produzido	Percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido	Participação do bem importado no preço líquido de venda do bem produzido	Preço parâmetro
162,50	60	5	65	92,31%	150	60
187,50	60	15	75	80%	150	60
212,50	60	25	85	70,59%	150	60
237,50	60	35	95	63,16%	150	60
262,50	60	45	105	57,14%	150	60
287,50	60	55	115	52,17%	150	60
312,50	60	65	125	48%	150	60

Nessa sistemática, não importa qual o montante ou percentual do valor agregado no país. Em qualquer caso, o preço parâmetro será o mesmo. Enquanto norma de controle ao preço de transferência, a sistemática de cálculo da IN SRF nº 243/2002 parece ser, de fato, mais eficiente do que a sistemática de cálculo da IN SRF nº 32/2001.

No entanto, pelo mesmo fundamento supra apontado, entendo que a IN SRF nº 243/2002, apesar de sua inegável qualidade enquanto método perene de fixação do preço parâmetro, somente poderá ser aceito se estiver respaldada na lei – questão essa que será tratada adiante.

Por fim, argumenta, a Fazenda Nacional, que a sistemática da IN nº 32/2001 também não está totalmente de acordo com a fórmula legalmente prevista na lei nº 9.430, posto que permitiria a sua manipulação pelos contribuintes, ajustando o valor segundo a maior ou menor integração de bens, no Brasil, ao produto importado, sendo que “*a inadequação entre a metodologia da IN SRF nº 32/01 e a finalidade da Lei nº 9.430/96 foi reconhecida pela Sexta Turma do TRF da 3ª Região, no julgamento do processo nº 2003.61.00.006125-8/SP*”

Permissa vénia, entendo que não está em julgamento, no presente processo, a legalidade da IN SRF nº 32/2001, mas apenas e tão somente a legalidade da IN SRF nº 243/2002.

Isso porque é a IN SRF nº 243/2002 que fundamenta a lavratura do lançamento, cuja procedência é objeto de julgamento no presente feito, e não a IN SRF nº 32/2001. Demais disso, a IN SRF nº 32/2001 foi editada pela Secretaria da Receita Federal, não sendo razoável supor que a Fazenda Nacional venha contrapor-se à aplicação de uma instrução normativa editada pela própria Receita Federal.

Aplicável, aqui, o princípio do *non venire contra factum proprio*, assim como o princípio da confiança legítima, que impede que o Estado sancione o contribuinte pela aplicação das normas administrativas por ele mesmo editadas, ainda que evadas de ilegalidade.

Postas essas considerações, resta saber se a sistemática da IN SRF nº 243 encontra respaldo na lei nº 9.430/96.

Segundo a Recorrente, a sistemática pretendida pela IN nº 243/2002 impõe restrições não previstas na lei nº 9.430/96, razão pela qual a mesma deve ser considerada ilegal.

Lado reverso, argumenta a Fazenda Nacional que, por ocasião de um erro gramatical existente no art. 18 da lei nº 9.430/96, a sua leitura permitiria dupla interpretação: a expressão “**do** valor agregado” seria um erro gramatical, podendo (1) referir-se ao termo “deduzidos”, se considerado o termo “do valor agregado” como “o valor agregado” para corrigir a sentença gramatical, como (2) poderia referir-se ao termo “diminuídos”, constante do inciso II do art. 18, consistindo em “*técnica redacional inapropriada*, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18”.

No presente caso, a lei nº 9.959, de 2000, decorreu da conversão da medida provisória nº 2.013-04, originada da MP nº 1924, de 07 de outubro de 1999, pelo que é possível saber, da exposição de motivos da referida medida provisória, se trata-se, realmente, de *técnica redacional inapropriada*. Isso porque, se a *mens legislatoris* ratificar a adoção de um método proporcional do preço líquido de venda para encontrar-se o preço parâmetro, a interpretação, nesse formato será possível.

Consultando a exposição de motivos da MP nº 1924/99, publicada no Diário do Congresso Nacional em 29 de outubro de 1999, no que se refere à alteração do art. 18 da lei nº 9.430/96, temos o seguinte:

O artigo 2º admite, para fins de controle de preços de transferência, a utilização do método Preço de Revenda menos Lucro – PRL, nos casos de importação de bens, serviços ou direitos empregados, utilizados ou aplicados na produção de outros bens, serviços ou direitos, estabelecendo-se, para tanto, uma margem de lucro de sessenta por cento.

Não se pode, pois, afirmar tratar-se de *técnica redacional inapropriada*, posto que não existiu a intenção do legislador em atrelar o termo “do valor agregado” ao inciso II do art. 18 da lei nº 9.430/96. Saber a intenção do legislador, sem a referência expressa de sua pretensão na exposição de motivos, é mera especulação.

De toda sorte, não sou adepto da doutrina subjetivista da interpretação jurídica, segundo a qual “sendo a ciência jurídica um saber dogmático (a noção de dogma enquanto um princípio arbitrário, derivado de vontade do emissor da norma que lhe é fundamental), é, basicamente, um compreensão do pensamento do legislador;

portanto interpretação *ex tunc* (desde então, isto é, desde o aparecimento da norma pela positivação da vontade legislativa), ressaltando, em consonância, o papel preponderante do aspecto genético e das técnicas que lhe são apropriadas (método histórico)”¹⁵.

Com relação ao argumento gramatical, confesso que tenho grande resistência à interpretação exclusivamente literal dos textos normativos. Estando a norma inserida em um sistema, procuro sempre por meio da lógica e numa leitura sistemática, buscar o sentido lógico e sistêmico de norma aplicável ao caso concreto. Resisto a aceitar que uma letra seja suficiente para alterar completamente uma norma jurídica, de forma a permitir o que, numa outra interpretação, não seria permitido. Isso porque a lei não se origina de um órgão técnico jurídico, mas sim de órgãos políticos, onde nem sempre estão presentes os elementos essenciais da boa técnica. E isso é reflexo de um Estado democrático, onde as pessoas elegem os seus representantes pelo voto direto.

De fato, podem existir problemas hermenêuticos posto que, “*ao valer-se da língua natural, o legislador está sujeito a equivocações que, por não existirem nessas línguas regras de rigor (como na ciência), produzem perplexidades*”¹⁶. Todavia, “*a chamada interpretação gramatical tem na análise léxica apenas um instrumento para mostrar e demonstrar o problema, não para resolvê-lo. A letra da norma, assim, é apenas o ponto de partida da atividade hermenêutica. Como interpretar juridicamente é produzir uma paráfrase, a interpretação gramatical obriga o jurista a tomar consciência da letra da lei e estar atento às equivocações proporcionadas pelo uso das línguas naturais e suas imperfeitas regras de conexão léxica*”.

No caso em apreço, acusa, a Fazenda Nacional, que o erro gramatical constante da redação do item 1 do inciso II do art. 18 da lei nº 9.430/96 estaria inserido nessa imperfeição léxica, permitindo a dupla interpretação do dispositivo.

Leia-se o dispositivo em debate:

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

(...)

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

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

¹⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, decisão, dominação. Atlas, São Paulo, 2001. 3 ed. p. 262/263.

¹⁶ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, decisão, dominação. Atlas, São Paulo, 2001. 3 ed. p. 283/4/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 11/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Segundo as regras gramaticais¹⁷, no item 1, o **do** só pode se referir a preço: *preço de revenda e preço do valor agregado no país*. É um princípio do paralelismo gramatical. Esse princípio prevê que termos coordenados devem manter estruturas sintáticas semelhantes. De fato, segundo Othon Garcia, *in verbis*:

“Se coordenação é um processo de encadeamento de valores sintáticos idênticos, é justo presumir que quaisquer elementos da frase –sejam orações, sejam termos dela –, coordenados entre si, devam, em princípio pelo menos – apresentar estrutura gramatical idêntica, pois não se pode coordenar frases (ou termos) que não comportem constituintes do mesmo tipo. Isso é o que se costuma chamar paralelismo ou simetria de construção.”

Ainda na leitura gramatical, diante da presença de um termo precedido da preposição **de** + artigo **o**, para sabermos a qual outro termo ele se refere (está coordenado) basta procurar qual expressão pede a preposição **de** e a única possibilidade em toda a expressão entre vírgulas é a palavra **preço**. O princípio do paralelismo, já explicado acima, justifica o fato de ser gramaticalmente incorreto ler o dispositivo como “**deduzido do valor agregado**” porque, se assim fosse, deveria ser “**deduzidos dos** valores referidos nas alíneas anteriores e **do** valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção”. A se considerar **do** valor agregado, considera-se, ao mesmo tempo, que há erro na lei quanto “deduzidos os valores referidos”.

Existe, assim, de fato, um erro gramatical quando o item 1 diz “**do** valor agregado”, pois a expressão “preço do valor agregado” não conduz a uma leitura lógica do dispositivo, nem a um expressão passível de descrição de uma fórmula suficiente para o cálculo do preço parâmetro. Ressalto que, gramaticalmente, não existe outra interpretação possível.

Isso porque, quanto à interpretação gramatical pretendida pela Fazenda Nacional, tem-se que o fato de a expressão “*calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País*” estar entre vírgulas é bastante significativo porque faz com que ela seja um bloco único e a coordenação esperada para **do valor agregado** deva estar presente dentro da expressão entre vírgulas e não fora dela.

Para que fique clara a função sintática da oração entre vírgulas, é necessário que se faça uma decomposição do período em questão evidenciando os termos oracionais que foram omitidos. Decomposto, o período ficaria assim:

“**O** Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL - é definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos da margem de lucro de sessenta por cento, **que** é calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;”

A oração *que é calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País* refere-se ao antecedente, de sentido amplo e genérico, *margem de lucro* e tem a função de explicá-lo, trazendo uma informação adicional que pode ser retirada sem que se comprometa o entendimento do restante do período. Note-se que a informação é importante, mas, sintaticamente, forma um bloco único que pode ser transformado em uma oração independente, sendo que essa transformação não altera a compreensão do que restou do período. Observe: “O Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL é definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos da margem de lucro de sessenta por cento na hipótese de bens importados aplicados à produção. A margem de lucro é calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País.”

Essas características fazem com que a oração *que é calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País* seja classificada como uma oração subordinada adjetiva explicativa, assim definida por grandes linguistas brasileiros, *in verbis*:

“a [oração subordinada] adjetiva explicativa alude a uma particularidade que não modifica a referência do antecedente e que, por ser mero apêndice, pode ser dispensada sem prejuízo total da mensagem. Na língua falada, aparece marcada por pausa em relação ao antecedente e, na escrita, é assinalada por adequado sinal de pontuação, em geral, entre vírgulas”¹⁸

“Orações adjetivas restritivas explicativas modificam um termo de sentido amplo e genérico, enfatizando a sua maior característica ou uma de suas características. Vêm sempre entre vírgulas, que marcam a necessidade de pausa respiratória entre o termo modificado e o restante da oração principal”¹⁹.

É muito importante deixar claro, no entanto, que, quando se diz que a oração explicativa é mero apêndice e pode ser dispensada, está-se falando de uma dispensabilidade apenas sintática, pois, em termos de semântica (sentido, significado) pode-se dizer que tem sim relevância e muitas vezes relevância crucial para a boa compreensão do enunciado, como é o caso da oração em comentário.

Superada, pois a interpretação gramatical, imprestável para a solução da controvérsia posta em julgamento, passo à interpretação sistemática da norma, em sua correlação com o ordenamento jurídico.

Em se tratando de norma que tem por objetivo criar um sistema anti-elisivo para os preços de transferência, inegavelmente que a questão está afeta à composição da base de cálculo do imposto de renda apurado pelas empresas, no que toca à (hipótese I) formação da receita tributável (solucionada pelos métodos PVEx, PVA, PVV ou CAP), ou de dedução de despesas e/ou custos incorridos na formação da renda tributável (solucionada pelos métodos PIC, PRL ou CPL).

¹⁸ BECHARA, Evanildo. **Gramática escolar da Língua Portuguesa**. Lucerna. Rio de Janeiro. 2006. 715p.

¹⁹ SACCONI, Luiz Antônio. **Nossa Gramática Completa**. 30 ed. Nova Geração. São Paulo. 2010. p. 406.

A base de cálculo é um dos elementos essenciais da relação jurídico tributária, pois compõe o critério quantitativo constante do mandamento da norma, que descreve, hipoteticamente, os elementos que deverão formar o *quantum* do tributo devido na relação obrigacional concreta de tributação. Neste sentido, apenas e tão somente a lei pode definir os elementos formadores dessa relação, não se deferindo aos atos administrativos, inovar naquilo que a lei não previu – ainda que essa inovação seja indispensável para a funcionalidade da norma.

Esse ponto é delicado e essencial para o julgamento do feito.

Tomando por referência a redação original da lei nº 9.430/96 – em que não estava prevista a dedução dos valores agregados ao produto importado na aplicação do método PRL, o próprio Fisco entendeu pela inaplicabilidade do método aos casos de utilização do bem importado na produção nacional. Isso porque não havia, na lei, a previsão dessa dedutibilidade. A lógica então adotada foi correta em um sentido: se a lei não prevê a dedução de valores da base de formação do imposto de renda, no caso, os valores agregados ao bem importado na produção do produto final, não poderia referida dedução ser realizada, invalidando o método PRL. Puro princípio da legalidade. Noutro sentido, no entanto, como não havia restrição *a priori* para utilização do método PRL, esta restrição não poderia ser imposta por meio de instrução normativa. Nessas situações, o julgador fica na situação de “dizer o que não pode”, mas não de dizer “como fazer corretamente”.

A Conselheira Sandra Maria Faroni, no entanto, na sapiência que lhe é peculiar, reconhecida em tantos anos dedicados a esse Conselho, deixou registrado seu entendimento de que, na redação original da lei nº 9.430/96, poderia a instrução normativa completar a lei, e retirar da tributação aquilo que não havia sido previsto pela norma legal de controle dos preços de transferência. E, ao fazê-lo, sugeriu a adoção do método que somente veio a ser adotado pela IN nº 243/2002. Veja-se seu entendimento, proferido no julgamento do processo nº 16327.004012/2002-31, *in verbis*:

Na peça apresentada a título de contra-razões e recebida como memorial, o ilustre Procurador da Fazenda Nacional tece considerações relevantíssimas em torno dos precedentes da Câmara, que passo a abordar.

Inicialmente, faz referência a exemplo numérico adotado por ilustres Auditores Fiscais da Receita Federal em estudo intitulado “Nota preços de transferência. Posicionamento do Conselho de Contribuintes”, em que, a importação do insumo limpador de pára-brisa, cujo preço no mercado atacadista seja da ordem de R\$10,00, aplicado na produção de automóvel Honda Civic, com preço por volta de R\$ 40.000,00, redundaria na admissibilidade de preço-parâmetro de R\$32.000,00 para produto que vale R\$10,00.

Observo, de pronto, que o exemplo não é apropriado para evidenciar qualquer desvio em relação aos casos concretos analisados pela Câmara, que tratam de importação de princípios ativos para a indústria farmacêutica, em que o valor agregado ao insumo importado é relativamente insignificante.

Por outro lado, a distorção apontada não decorre da interpretação, adotada pelo Conselho, de que a lei não veda a aplicação de qualquer dos métodos, mas sim, da determinação da base de cálculo para a aplicação do PRL. Nos casos em que o produto é revendido sem ser na forma em que foi adquirido, seu preço de revenda é aquele líquido dos valores agregados.

Melhor dizendo, se o que está sendo revendido é um produto em que se encontram incorporados vários insumos, no preço de venda do produto estão compreendidos

os preços de revenda dos vários insumos que o integram. A lei fala em preço de revenda, e, no exemplo erigido pelo Auditor e mencionado pelo Procurador, não se pode dizer que o limpador de pára-brisa importado esteja sendo revendido por R\$ 40.000,00. O que está sendo vendido por esse preço é o automóvel.

Um ato normativo que estabelecesse a forma de apurar o preço de revenda, nos casos de o produto ser revendido com agregação de outros insumos, estaria cumprindo seu papel de regulamentar a lei, não padecendo de qualquer ilegalidade, pois não estaria limitando onde a lei não limitou. Na falta de ato normativo nesse sentido, caberia ao contribuinte demonstrar, segundo um critério razoável, a ser analisado pela fiscalização, que o preço de revenda por ele adotado para aplicação do método PRL corresponde ao do insumo importado aplicado no produto industrializado.

A meu 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. A utilização desse critério independe da existência de ato normativo prevendo-o, porque está rigorosamente dentro da lei. A lei determina a aplicação de margem de lucro sobre o preço de revenda do produto importado. Inexistindo preço de revenda determinado sobre cada elemento integrante do produto final, cabe determiná-lo, a partir dos elementos conhecidos. Ora, os elementos conhecidos são os custos individuais dos insumos (inclusive mão de obra) aplicados na produção, o custo do produto final (somatório dos custos dos insumos) e o preço de venda do produto final. É elementar que a única forma de isolar o valor de venda de cada componente é ratear o valor total de venda entre todos os componentes do custo total do produto na mesma proporção em que participam desse custo. Existindo ou não ato normativo nesse sentido, se o contribuinte faz essa segregação, a fiscalização não tem como rejeitar o cálculo pelo PRL. Por outro lado, não feita a segregação, cabe à fiscalização intimar o contribuinte a refazer o cálculo a partir do valor assim segregado.

Concordo plenamente com a Conselheira Sandra Maria Faroni: na ausência da lei, e por uma questão sistemática, lógica e até mesmo teleológica da lei, é dado ao Fisco, por instrução normativa, RETIRAR elementos da base de cálculo do tributo. Isso não ofende o princípio da legalidade, que veda, na ausência da lei, “instituir ou aumentar tributo”. Demais disso, a decisão comentada decidiu questão formal, qual seja, a impossibilidade imposta pela IN SRF nº 32/97 de se adotar o método PRL no caso de utilização do bem importado na formação de um produto final, no Brasil, com agregação de valor.

No entanto, não é esta a hipótese dos autos: com a lei nº 9.959, de 2000, alterou-se a redação da lei nº 9.430/96, para prever expressamente a possibilidade de o método PRL ser utilizado quando o bem importado for consumido na produção de um produto no Brasil. E a lei nº 9.959/00, bem ou mal, definiu a fórmula de cálculo do método PRL que, no meu entendimento, dada a divergência gramatical, deve ser a mais favorável ao contribuinte.

Entre duas interpretações gramaticalmente impossíveis, ou seja, entre cometer um erro linguístico para majorar um tributo, atingindo diretamente o disposto no art. 150, inciso I da Constituição da República ou cometer um erro gramatical para majorar a base de incidência do imposto de renda, *permissa venia*, por viver em um Estado Democrático de Direito, sujeito ao princípio da legalidade formal e material, fico com a primeira opção.

Dois fundamentos, sistemáticos e lógicos, me conduzem a essa convicção.

PRIMEIRO FUNDAMENTO: da leitura da IN SRF nº 243/2002, a única hipótese de admitir-se a sua conformação ao art. 18 da lei nº 9.430/96, é entender que o disposto no item 1, do inciso II de referido artigo é um “tipo” tributário, nos exatos termos em que rechaçado por Misabel de Abreu Machado Derzi, entendido como “ordem fluida que aceita transições continuas e graduais (que) opõe-se a conceito determinado classificatório”, e não no sentido de *tatbestand*, entendidos como “conceitos rígidos ou somatórios, padrões numericamente definidos, com o que se almeja alcançar ora a segurança jurídica, ora a uniformidade ou a praticidade na aplicação da lei em massa” (p. 367), própria do direito tributário.

No direito tributário, não se admitem, na formação dos elementos essenciais da norma tributária – também chamados de *mínimo irredutível do deôntico* por Paulo de Barros Carvalho – , conceitos abertos, que permitam a inserção ou retirada de elementos, de forma a exonerar-se ou aplicar-se a tributação.

Diferentemente de outros países, o princípio da legalidade, no Brasil, foi estrita e precisamente disposto na Constituição da República, justamente como forma de resguardar o direito do contribuinte – e não o direito do Estado. Supor o contrário atenta à própria noção de República, inadmissível em tempos contemporâneos.

Esse argumento me conduz diretamente ao SEGUNDO FUNDAMENTO: a União, sabedora da ilegalidade da instrução normativa que ela própria editou, tem tentado, por meio de medidas provisórias, legalizar o que a IN SRF nº 243/2002 antecipadamente previu.

De fato, a MP 478/2009 e a MP 563/2012, em suas essências, legalizam a base de cálculo pretendida pela IN SRF nº 243/2002. Lamenta-se que não o tenha feito antes da instrução normativa, pois, como bem demonstrado pelo competente Procurador da Fazenda Nacional, traria estabilidade na aplicação do método PRL.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para, reconhecendo a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, cancelar o auto de infração que a toma como fundamento.

O brilhantismo do voto do Conselheiro e Professor Alexandre Alkmim Teixeira reflete sua destacada trajetória acadêmica a quem não poderia deixar de registrar minha admiração e, ao mesmo tempo peço vênia ao amigo para discordar, o que farei em item apartado.

Da interpretação da lei

Quando do julgamento do processo nº 16561.000222/2008-72, durante os debates acerca da interpretação do artigo 20, § 2º, letras “b” e “c” do Decreto nº 1.598, de 1977, cujo texto encontra-se repetido no artigo 385, § 2º, II e III, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, destaquei que a expressão “fundo de comércio” continha em si mesma as questões intangíveis tais como clientela, marca, pontos comerciais, recursos humanos e tecnológicos que se traduziam, em última análise, na expectativa de resultado futuro. Apontei,

Documento assinado digitalmente conforme MP n.º 2.200-2 de 24/05/2001
Autenticado digitalmente em 12/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES

DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

na ocasião, que da interpretação sistêmica da norma chegava a conclusão de que a expectativa de rentabilidade futura estava abarcada no fundo de comércio que contém em si mesmo elementos tais como marca, pontos comerciais, recursos humanos e tecnológicos, entre outros.

Noutra situação, cujo processo não lembro, quando busquei interpretação sistemática²⁰ acerca de determinada norma ouvi dizer, não exatamente com estas palavras, a seguinte afirmação:

“se o legislador quisesse dizer algo diferente, tendo percebido o erro, já teria mudado a norma.”

O julgamento por colegiado tem o mérito de permitir mais de uma opinião acerca do tema. Ainda que a meu juízo a interpretação acima se traduza em equívoco, cabe-me, como integrante do colegiado respeitá-la, pois do contrário teríamos julgamento monocrático ou imposto por um ou alguns dos membros do turma e seguido pelos outros. O caso dos autos, por exemplo, é uma situação em que se procurou mudar a norma por meio da Medida Provisória nº 478/2009 e nem por isto foi possível inserir na norma o texto contido na IN 242.

Para os que se prendem ao texto da lei, sem se darem conta de que o Direito é um todo orgânico, não sendo lícito ao intérprete ou julgador apreciar-lhe uma parte isolada, sem a largueza de vistas do convededor perfeito de uma ciência e das outras disciplinas propedêuticas e complementares, conforme cita Carlos Maximiliano^{21 22}, destaco que a interpretação literal, em que pese ser a mais fácil, não raro, leva a soluções imperfeitas. Vale aqui mencionar dois exemplos, repetidamente citado pelos doutrinadores, que demonstram a relevância do que afirmo:

1. RECASÉNS-SICHES descreve uma controvérsia surgida na Polônia no início do século XX. Um letreiro colocado à entrada de uma estação de trem proibia, com base em lei, o acesso às escadas externas de pessoas acompanhadas de um cachorro. Um camponês pretendeu chegar à escadaria acompanhado de um urso.

O chefe da estação barrou-o na entrada. Os adeptos da interpretação literal da lei certamente acusariam o funcionário de arbitrariedade. Mas seria razoável permitir a entrada do camponês, acompanhado de um urso, sob a argumentação de que “urso” não é “cachorro”?

2. Outro exemplo nos é dado por **PERELMAN**, em sentido oposto ao de **RECASÉNSSICHES**.

Um letreiro, colocado na entrada de um parque público, proíbe a entrada de veículos. Um cidadão sofre um enfarte dentro do parque. Chama-se uma ambulância. Seria **razoável** que o porteiro impedisse a entrada da ambulância, arriscando a vida do enfartado?

Quando penso sobre o absurdo da interpretação literal, lembro-me de um caso referido por JEAN CRUET, ao escrever, em 1908, “A vida do Direito e a Inutilidade das Leis”. Conta ele que se citava na Inglaterra uma anedota simbólica:

a de um homem que tendo furtado dois carneiros foi absolvido, porque só era punível o furto de “um carneiro”.

²⁰ Sistemática. Sistema é um conjunto de elementos relacionados entre si de modo a formar um todo coerente e unitário. Assim sendo, a interpretação sistemática é aquela feita confrontando o texto com outros de leis semelhantes ou diversos, mas de finalidade comum. É aquela que procura harmonizar a norma com o sistema jurídico com um todo.

²¹ Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 12a. Edição, Ed. Forense, 1992, pág. 195.

²² Porsinal, é de Carlos Maximiliano a frase: “...o que é certo é que a Constituição de 1988 é a mais completa e mais avançada da história do Brasil” (in: *Características da Constituição de 1988*, Rio de Janeiro, 1990, p. 11).

Aut. Queimôs, Sônia. «Quem só atende à letra da lei não merece o nome de jurídico». Consultado em 11/04/2011.

Aut. Quem só atende a leitura da lei, não merece o nome de juríscorso, e simples pragmático. 11/11/2013
/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COITTO. Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOÍSES GIACOMELLI LINNEIS.

DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não tenho a menor dúvida de que seguindo somente a interpretação literal do artigo inciso II, alínea d, item 1, do artigo 18, da Lei nº 9.430, de 1996, a margem de 60% é aplicada sobre o preço de revenda líquido dos seguintes itens: (i) dos descontos incondicionais concedidos; (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; (iii) das comissões e corretagens pagas e (iv) valor agregado no país. Contudo, seguindo a interpretação literal transformaríamos a norma em questão a um todo sem razão de ser. Se a lei tem por finalidade controlar os preços dos produtos importados de empresas coligadas a única forma de se atingir tal propósito é segregando o valor destes bens dos demais custos adicionados no país. Em outras palavras, o valor agregado no país deve ser algo neutro em relação à margem de lucro nos casos de preços de transferência.

Isto posto, acompanho o voto do ilustre relator.

(assinado digitalmente)
Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Declaração de voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Trata-se de autuação que visa a cobrança de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), ano-base 2005, no valor total de R\$ 30.522.754,27, em razão de ajustes relativos a preços de transferência.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal ("TVF"), a contribuinte teria se equivocado na aplicação da normativa que regula os preços de transferência (Lei nº 9.430/96 - "Lei 9430" e Instrução Normativa nº 243/2002 - "IN 243"), o que teria ocasionado dedutibilidade indevida do custos de mercadorias importadas, quando empregado o método Preço de Revenda menos Lucro com margem de 60% ("PRL 60") em operações de importação de pessoa jurídica vinculada.

Conforme defendido no Recurso Voluntário, a Recorrente, que aplicou o método PRL 60 de acordo com os preceitos da Lei 9430, não concorda com o procedimento da D. Fiscalização, que empregou variante do método inaugurada pela IN 243 ("PRL 60/IN 243").

A Procuradoria da Fazenda - PFN sustenta que a forma de apuração do preço parâmetro estipulado pela IN 243 estaria de acordo com uma das interpretações possíveis da Lei 9.430/96. Assim, não haveria ilegalidade em seu teor, pois apenas explicita a racionalidade inserta no texto legal.

Para chegar a esta conclusão, a dnota PFN percorre, em síntese, o seguinte trajeto argumentativo:

i. há duas interpretações possíveis do art. 18, II, da Lei 9430/1996, sendo que a fórmula da IN 243 melhor se alinha ao fundamento de que as regras sobre controle dos preços de transferência possuem como finalidade o combate à elisão fiscal internacional, impedindo a alocação artificial dos lucros entre as partes ligadas, protegendo a base de arrecadação tributária nacional. Para tanto, a Lei 9430 estabeleceu margens fixas de lucro bruto nas revendas;

ii. não está na finalidade das regras de controle sobre os preços de transferência estabelecer incentivos a indústria nacional. Qualquer incentivo fiscal por esta via seria constitucional, pois beneficiaria as empresas multinacionais (que são as destinatárias destas regras) que poderiam evitar a tributação de seus lucros no País em detrimento das empresas autenticamente brasileiras, que não são destinatárias destas regras;

iii. a fórmula normalmente utilizada pelos contribuintes para calcular o preço parâmetro "PLV - ML 60% (PLV - VA)" é distorsiva, pois faz com que a margem de lucro (e, consequentemente, o preço parâmetro), seja influenciada pela flutuação do valor agregado, impossibilitando o devido controle dos preços de transferência, fundamentado na pré-definição de margens de lucro bruto mínimas;

iv. a fórmula aplicada pelo contribuinte leva a distorções, ao passo que a metodologia estabelecida pela IN 243 melhor se alinha a finalidade da lei, pois: (a) impede que a margem de lucro de 60%, a ser abatida do preço de venda, sofra oscilações em função do valor agregado no País; e (b) é menos complacente no tocante aos ajustes a serem efetivados, implicando maior recolhimento de IR e CSLL, de modo a evitar a evasão fiscal.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 27/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 11/04

/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES

DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

v. mesmo uma interpretação literal do artigo 18 da Lei 9430 revela que a fórmula a ser adotada poderia ser outra, diferente da utilizada pelo contribuinte. Isto porque, ao observar a expressão "sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País" é possível interpretar que a obtenção do preço parâmetro será obtido a partir da "média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) das comissões e corretagens pagas, (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País";

vi. o legislador só não previu a "subtração do valor agregado no País" em alínea apartada - deixando inequívoco o raciocínio da Fazenda (exclusão do valor agregado após a aplicação do percentual de 60% sobre o preço líquido de venda) - pois quis ser "econômico com as palavras", eis que não poderia, ao introduzir o preceito referente ao PLR 60, alterar muito a estrutura do art. 18, II, da Lei 9430, pois prejudicaria a redação do preceito referente ao PLR 20;

vii. Assim, utilizando-se de interpretação que prestigia o "correto emprego" da contração da preposição "de" mais o artigo definido "o", a fórmula para o cálculo do preço parâmetro poderia ser a seguinte: "PLV - ML 60% (PLV) - VA". Esta fórmula representaria, inclusive, no mais dos casos, um ajuste ainda maior do que aquele proporcionado pela IN 243 sendo esta, na realidade, benéfica ao contribuinte;

viii. A exclusão do valor agregado, para que se possa apurar o preço parâmetro em função do produto importado isoladamente considerado, é medida de rigor para evitar distorções. Antes mesmo da criação da IN 243, este CARF, em precedente de lavra da então conselheira Sandra Faroni, já externou o entendimento de que esta segregação dos componentes do produto seria a medida adequada, quando estivesse em foco a aplicação do PRL na presença de agregação de valor no país.

Esta linha de argumentação não resiste a um exame mais cuidadoso, conforme irá se demonstrar.

A Receita Federal parte da premissa de haver duas interpretações possíveis da Lei, reconhecendo, todavia, sem nenhum pudor, que a fórmula adotada pela IN 243 não reproduz nenhuma dessas duas possíveis interpretações.

As duas interpretações seriam as seguintes:

(i) uma que considera o Valor Agregado (VA) no País como redutor interno à base de cálculo da margem (interpretação que resulta num ajuste a menor, quando houver muito valor agregado no País);

(ii) outra que, ao fazer uma leitura possível da função sintática da expressão "do", considera o valor agregado no País como redutor externo à base de cálculo da margem (segunda interpretação, aventada pelo Fisco, cujo ajuste, no mais das vezes, será maior, pois a margem não sofre influência relativa ao valor agregado no País).

A IN 243, nesta linha de argumentação, embora não reproduza nenhuma das duas possíveis interpretações da Lei, seria "mais razoável" e alinhada à "finalidade das regras de preços de transferência". Seria uma terceira possibilidade, inclusive, mais favorável ao contribuinte do que a segunda interpretação, por representar ajuste relativamente menor.

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

Autenticado digitalmente em 11/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 11/04/2013

/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES

DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Veja-se que, nesta linha de raciocínio, o Fisco, a um só tempo reconhece que o cálculo empregado pelo contribuinte é uma das possíveis interpretações da Lei, e; atesta, com todas as letras, que a interpretação da IN 243 não reproduz nenhuma das interpretações das duas possíveis interpretações abstraídas da literalidade da lei.

A simples assertiva de que o cálculo da IN 243 é "mais benéfico" do que uma possível segunda vertente interpretativa também não socorre à legalidade desse normativo. Isto porque, se é verdadeiro que não cabe à Instrução Normativa aumentar tributos também é verdadeiro que não lhe compete reduzir tributos (art. 97, II, do CTN).

O fato de o Fisco de afirmar que a formulação da IN 243, embora dissociada de ambas as possibilidades interpretativas da literalidade da lei, cumpre seu papel, pois "estaria no meio das possibilidades", é falaciosa. Mesmo que, supostamente, represente desoneração (em função de uma das vertentes interpretativas), representaria, da mesma forma, afronta ao texto legal.

Segundo o próprio Fisco, a IN 243 surge da possibilidade da existência de uma segunda interpretação possível e, diante dessa segunda interpretação, melhor adotar o disciplinamento.

Em pese a falta de razoabilidade dessa leitura do texto legal, fato é que qualquer item deve ser interpretado à luz do comando do que contém o caput do artigo, seu inciso e alínea. Qualquer interpretação do item, fora de seu contexto, incorre em vício insanável.

Nesse contexto, o artigo 18, inciso II, alínea "d", item 1, da Lei 9.430/1996, dispõe:

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

(...)

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

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

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

Nos termos do inciso II, a média aritmética dos preços de renda dos bens ou direitos será diminuída da margem de lucro de 60% calculada sobre o preço de renda dos bens, após deduzidos os descontos incondicionais, impostos, comissões e o valor agregado no País.

PM (Preço parâmetro) = PLV - 60% x PLV

PLV (Preço líquido de venda) = Preço bruto de venda (PBV) - descontos - tributos sobre venda - comissões - valor agregado

A margem de 60% é aplicada diretamente sobre o preço líquido de venda. O preço líquido de venda é o resultado da dedução do preço bruto de venda dos descontos, impostos, comissões e do valor agregado.

A interpretação contextual não permite fazer como o Fisco fez, ou seja, considerar a dedução do Valor Agregado como se fosse uma dedução à parte, fora do comando da alínea "d". Se o legislador quisesse fazer o que a Procuradoria procura demonstrar, a redação do art. 18 seria outra.

Em conclusão: a base da segunda interpretação proposta pela Procuradoria só é possível se for efetuado um corte metodológico, onde a alínea do item não participa da interpretação do próprio item/dispositivo. Essa possibilidade, por si só, sem maiores explicações, é incoerente e deve, portanto, ser afastada.

Ademais, uma análise matemática da segunda vertente interpretativa comprova que se trata de uma tentativa retórica que pode ser facilmente desmentida. Isso porque, caso o produto tenha um alto valor agregado, pode resultar em preço parâmetro negativo. Essa certamente não era a intenção do legislado.

Em verdade, a IN 243 não serve para o propósito de aplicar a Lei 9.430/1996. Isso ocorre porque a sua sistemática não permite ao contribuinte apurar com consistência um valor de ajuste a ser efetuado no lucro real. Tendo em vista que a sistemática de cálculo da IN 243 é circular.

Um texto de lei que explicita tantos elementos matemáticos, com o emprego de vocábulos como "média aritmética", "diminuídos de", "sessenta por cento calculada sobre", "após deduzidos", certamente vai além do usual, revela uma preocupação incomum com a determinação objetiva de uma técnica de cálculo (não de um princípio), cuja finalidade é a de evitar distorções ou equívocos no plano infra-legal.

Que há finalidades a serem perseguidas com as regras de preços de transferência não se duvida. Da mesma forma, não se refuta que há efeitos econômicos variados em função do modo em que se formata a regra. Todavia, o sopesamento dessas finalidades e dos efeitos econômicos foi feito pelo legislador, em momento pré-legislativo que presidiu à feitura da regra.

Uma vez sopesados estes valores e objetivos e estabelecida uma precisa fórmula para alcançá-los, só cabe ao administrador respeitá-la. Não é função do administrador modificar a sistemática traçada por lei, por meio da especulação acerca da melhor forma de se perseguir os supostos objetivos do PRL 60.

Para se defender da constatação de que a margem de 60%, calculada nos termos da IN 243, é muito alta, o Fisco afirma que qualquer contribuinte pode solicitar a alteração dessa margem, nos termos do art. 20 da Lei 9.430/964.

Essa possibilidade, prevista desde a introdução da legislação de preços de transferência, curiosamente, nunca foi autorizada pelo Senhor Ministro da Fazenda. Dito de outra forma, nenhum contribuinte, até hoje, teve as suas margens de lucro alteradas.

Caso o cálculo da IN 243 prevaleça, certamente haverá um efeito devastador à economia brasileira. Estando sujeitas às regras de preços de transferência, as empresas brasileiras de capital e as empresas brasileiras de capital estrangeiro que possuem fábrica no País certamente irão reanalisar se é viável produzir no Brasil.

O ilustre Patrono da Recorrente demonstrou em sustentação oral que é necessária uma margem de 150% sobre os custos totais do produto fabricado para evitar ajustes de preços de transferência na forma da IN 243. Observe-se que mesmo diante da variação do valor do custo do bem importado, o valor do preço líquido de venda não varia, o que comprova a necessidade de se ter uma margem fixa de 150% sobre o valor do custo total do produto fabricado, independentemente do montante do Valor Agregado no País, a fim de se evitar qualquer ajuste.

Portanto, a sistemática da IN 243 não atinge o objetivo das regras de preço de transferência de presumir os preços de mercado dos bens importados, pois um contribuinte que manipula preços, tem vantagens nessa sistemática.

Ainda que se parta da premissa de que a IN 243 não contraria o texto da Lei 9.430/96, não há como se extrair dessa premissa a conclusão de que seria ilegal a conduta do contribuinte, ao adotar método de apuração cuja fonte direta é a lei.

Nessa linha, também não há como se sustentar a validade da autuação, pois deixou de demonstrar em que ponto a conduta do contribuinte afrontou a lei.

E mais: no caso da regra de PLR 60 prevista na Lei, observa-se que, em nenhum momento, o legislador remete a uma integração posterior para que a norma possa ser plenamente aplicada; também não estabelece nenhuma autorização para que seus contornos sejam restringidos por regulamentação.

Tratando-se de eficácia plena, sempre foi juridicamente possível a sua aplicação direta, independentemente de qualquer integração por Instrução Normativa.

A meu ver, não há dúvidas de que o entendimento empregado pelo contribuinte também configura uma das interpretações possíveis da Lei. Tanto é verdadeiro que as Instruções Normativas anteriores (IN 113/00 e IN 32/01) a reproduziam com total fidelidade.

Portanto, a metodologia empregada pela Recorrente reflete interpretação originária, diretamente decorrente da literalidade da lei, pelo que o procedimento adotado pela Recorrente está totalmente de acordo com o artigo 18 da Lei 9.430/96 e nunca poderia ser afastado sob o argumento de que uma Instrução Normativa melhor atende o espírito do Lei, ainda que se conclua pela validade da IN 243.

Conclusão

Pela análise da matéria em litigo, formei pleno convencimento que:

(i) o texto da IN 243 não se presta a concretizar o método PRL 60, tendo extrapolado o disposto pela Lei 9430/1996;

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

Autenticado digitalmente em 11/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 11/04

/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 12/04/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES

DA SILVA, Assinado digitalmente em 29/05/2013 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(ii) por sua vez, o procedimento adotado pela Recorrente se deu absolutamente conforme a norma legal.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso cancelando-se integralmente os autos de infração.

(assinado digitalmente)
Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira