



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

**Processo n°** 16643.000069/2009-54  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.028 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de maio de 2012  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO. IRPJ E REFLEXOS  
**Recorrente** SIEMENS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2004

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA . AJUSTES DA DIPJ. Os ajustes de preços de transferência devem ser apurados produto a produto, de modo que dos ajustes recalculados pela fiscalização devem ser deduzidos apenas os ajustes da DIPJ relativos a esses itens - e não a totalidade constante da DIPJ - apurando-se eventual diferença tributável, relativa a apenas esses itens.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. OPÇÃO PELO MÉTODO. Após o início do procedimento fiscal, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira. Os Conselheiros Moises Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira apresentam declaração de voto.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Antônio José Praga de Souza – Relator

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

Autenticado digitalmente em 26/11/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 26/

11/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 20/12/2012 por LEONARDO DE ANDRADE

COUTO, Assinado digitalmente em 26/11/2012 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalme

nte em 26/11/2012 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

Impresso em 24/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

## Relatório

SIEMENS LTDA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente em parte a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

### Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

#### DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 697/709, em fiscalização empreendida junto à empresa acima identificada, para a comprovação dos preços de transferência em suas operações de importação com pessoas vinculadas, relativos ao ano-calendário de 2004, constatou-se o seguinte:

#### DOS CÁLCULOS EFETUADOS PELA CONTRIBUINTE

A contribuinte informou que adotou os seguintes métodos para o cálculo dos preços de transferência para as suas importações:

Método PIC (Preços Independentes Comparados), de acordo com o artigo 8º da IN SRF nº 243/2002;

Método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), com margens de lucro de 20% (PRL20) e 60% (PRL60), de acordo com a IN SRF nº 32/2001.

Na Ficha 09A da DIPJ/2005 (ano-calendário 2004), a contribuinte declarou ajuste total de preços de transferência – operações de importação – no valor de R\$ 16.104.690,41, assim distribuído:

Operação	Ajuste (R\$)
Método PIC	316.969,79
Método PRL20	446.136,05
Método PRL60	0,00
Não especificadas	15.341.584,57
<b>TOTAL</b>	<b>16.104.690,41</b>

Em atendimento ao artigo 40 da IN SRF nº 243/2002, a contribuinte entregou os cálculos dos preços de transferência, de forma resumida, por código de item, em meio magnético (CD-ROM). A partir da análise desses dados, a fiscalização gerou a Tabela nº 1 – **Resumo de Apuração do Preço de transferência (fls. 632/696)**.

A fiscalização constatou, então, que o ajuste total calculado seria de R\$ 11.126.767,68.

Constatou também que os valores de ajustes calculados por método adotado foram alterados, conforme a seguir discriminado:

Operação	Ajuste (R\$)
Método PIC	2.608.663,19
Método PRL20	7.819.332,55
Método PRL60	419.884,29
PRL20/PRL60	278.887,64

Na resposta protocolada em 07/12/2009, em resposta a intimação, a contribuinte informou que optou por adicionar um maior valor no LALUR visando cobertura suficiente junto ao Fisco. Para a fiscalização, a diferença de R\$ 4.977.922,73 (R\$ 16.104.690,41 - R\$ 11.126.767,68) seria para cobrir eventuais ajustes dos demais itens importados, para os quais não foi possível calcular o preço de transferência.

#### DOS CÁLCULOS EFETUADOS PELA FISCALIZAÇÃO

Inicialmente, destaca a fiscalização que discorda da base legal usada pela contribuinte na realização dos preços de transferência. A contribuinte adotou a IN SRF nº 32/2001 (expressamente revogada pela IN SRF nº 243/2002) sem qualquer amparo legal ou judicial.

Os cálculos dos preços de transferência foram então efetuados pela fiscalização em conformidade com a IN SRF nº 243/2002 (foram selecionados por amostragem 55% dos itens importados de vinculadas), ocasionando significativas divergências de valores de ajuste, em especial com relação ao método PRL60.

Observa a fiscalização que, para os casos em que um mesmo item era revendido (adotando-se o método PRL20) e também utilizado na produção de outro bem (adotando-se o método PRL60), foi realizada a média ponderada dos preços-parâmetro.

#### DA CONSTATAÇÃO FISCAL

##### Método PIC

Pelo método PIC, a contribuinte apresentou os cálculos para 2.052 itens importados de pessoas vinculadas, apurando ajuste total de R\$ 2.608.663,19.

Por amostragem, foi solicitada a documentação comprobatória para os 30 maiores itens.

Após a devida análise, a fiscalização considerou suficiente a comprovação dos ajustes (ver Tabela nº 1, fls. 632/696).

##### Método PRL20

Pelo método PRL20, a fiscalização apurou insuficiência no valor de ajustes, no montante de R\$ 339.276,04, para os produtos relacionados à fl. 702.

Os preços praticados foram calculados ponderando-se os valores dos estoques iniciais em 01/01/2004 com os custos de importação do ano-calendário de 2004, na forma determinada pelo § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002 (custo + seguros internacionais + fretes internacionais + imposto de importação).

Os preços-parâmetro foram calculados de acordo com o item “a” do inciso IV do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, por código de item importado e revendido.

As quantidades sujeitas a ajuste foram calculadas em função das quantidades revendidas.

#### Método PRL60

Pelo método PRL60, a fiscalização apurou insuficiência no valor de ajustes, no montante de R\$ 25.554.912,36, para os produtos relacionados à fl. 705. Os demonstrativos de cálculos, de forma detalhada, estão nos anexos nºs 5 (Ajuste do PRL60), 6 (Apuração do preço-parâmetro), 7 (Apuração do preço-parâmetro PRL60) e 8 (Apuração do preço líquido de venda unitário).

Os preços praticados foram calculados em função dos valores constantes dos documentos de importação, por código de item, na forma determinada pelo § 4º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002 (custo + seguros internacionais + fretes internacionais + imposto de importação).

Os preços-parâmetro foram calculados de acordo com o artigo 12, item “b” do inciso IV, e §§ 10 e 11, da IN SRF nº 243/2002.

No caso da contribuinte, é comum a importação de componentes que são consumidos em vários sistemas e sub-sistemas. Desse modo, para um mesmo item importado, pode-se calcular vários preços-parâmetro pelo método PRL60.

Na ocorrência dessas situações, a fiscalização adotou a média ponderada dos preços-parâmetro intermediários, em função das quantidades consumidas e vendidas em cada produto para pessoas não vinculadas.

#### Resumo Geral: Valor consolidado de ajuste no LALUR

O montante total dos ajustes apurados (método PRL, com margens de lucro de 20% e 60%) foi de R\$ 25.894.188,40, conforme a seguir demonstrado (ver fls. 702 e 705):

Operação	Ajuste (R\$)
Método PRL20	339.276,04
Método PRL60	25.554.912,36
<b>TOTAL</b>	<b>25.894.188,40</b>



*interpretada como sendo o valor adicionado no LALUR para cobrir eventuais ajustes dos demais itens importados que não foi possível calcular o preço de transferência”.*

Primeiramente, a impugnante nunca afirmou que tal ajuste serviria para cobrir itens em que não foi possível aplicar os métodos, conforme se verifica na resposta mencionada pela fiscalização (doc. 04, fls. 1236).

Em segundo lugar, caso houvesse itens em que a impugnante não conseguiu aplicar os métodos, para propor um ajuste deveria a fiscalização comprovar o ajuste através da aplicação de um método, o que não ocorreu na presente situação.

Assim sendo, a autuação deveria ser cancelada, em face aos inúmeros erros materiais verificados.

#### Do erro quanto ao valor do ajuste do método PRL20

Quanto aos ajustes segundo o método PRL20, da análise do quadro de fl. 1188, nota-se, na coluna “Ajuste Contribuinte R\$” (onde constam os ajustes efetivamente efetuados pela contribuinte), que a fiscalização utilizou valor diverso (vide demonstrativo de fl. 702), conforme se verifica nas referências da Tabela nº 1 (doc. 05, fls. 1237/1239).

Assim, mais uma vez a impugnante foi prejudicada por erros cometidos pela fiscalização.

#### Da desconsideração das informações relativas ao método PIC pela fiscalização

No curso da fiscalização, a impugnante sempre informou que poderia utilizar mais de um método para fins de controle de preços de transferência, isso porque o § 4º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 (regra reproduzida no § 2º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002) determina que, na possibilidade de utilização de mais de um dos métodos disponíveis, será considerado dedutível o maior valor encontrado. Isso foi inclusive reconhecido pela fiscalização (pág. 2 do Termo de Verificação Fiscal).

A impugnante, ao analisar a longa lista de ajustes adicionais propostos pela fiscalização, verificou que para o item 1500001052637 (Conversor Estático de Energia para Alimentação), com ajuste de R\$ 2.421.660,63, a fiscalização havia recebido dados e o preço-parâmetro segundo o método PIC.

Nesse caso, a impugnante entregou os cálculos segundo os métodos PRL60 (segundo a Lei nº 9.430/96 e a IN SRF nº 32/2001), apurando ajuste zero, e PIC, apurando ajuste de R\$ 232.500,00 (doc. 06, memórias de cálculo do preço-parâmetro).

Cumprido salientar que a fiscalização analisou as informações e documentação suporte relativa e atestou a consistência das informações apresentadas (pág. 5 do Termo de Verificação Fiscal).

Ainda que a fiscalização discordasse do cálculo efetuado pelo método PRL60 segundo a Lei nº 9.430/96 e a IN SRF nº 32/2001, jamais poderia propor um ajuste com base na sistemática da IN SRF nº 243/2002, já que esse valor representava um ajuste muito maior que o calculado pelo método PIC.

Aliás, o antigo Conselho de Contribuintes já decidiu que o Auditor Fiscal tem a obrigação de demonstrar que o método aplicado representa o melhor resultado para o contribuinte (fls. 1190/1191).

E nem se alegue que a impugnante teria optado pelo método PRL60 na DIPJ/2005 com relação a esse item. Na opinião do atual Subsecretário de Fiscalização da Receita Federal do Brasil, Marcos Vinícius Neder de Lima, expressada na 2ª Edição da Mesa de Debates realizada na Faculdade de Direito da USP (sintetizada à fl. 1191), “*tal escolha pode ser alterada durante a fiscalização*”.

Corroborando esse entendimento, temos a recente publicação da MP nº 478/2009 (que, com relação à Lei nº 9.430/96, deu nova redação ao artigo 18 e acrescentou os artigos 19-A e 19-B), que estabeleceu prazo para alteração da escolha do método pelo contribuinte. Caso anteriormente à edição da referida MP houvesse prazo para opção pelos métodos, não haveria razão para um novo dispositivo legal criar um prazo.

Assim sendo, verifica-se mais uma vez a precariedade dos cálculos que embasam o Auto de Infração, impondo o seu cancelamento.

#### DA APURAÇÃO DO PRL60 DE ACORDO COM A FÓRMULA PREVISTA NA LEI Nº 9.430/96 – ILEGALIDADE DA IN SRF Nº 243/2002

##### Comparação entre as sistemáticas para o PRL60

Desde que entrou em vigor a IN SRF nº 243/2002 (em especial, seu artigo 12), é grande a controvérsia entre contribuintes e o Fisco acerca da sistemática para o cálculo dos ajustes pelo método PRL60. Os contribuintes entendem que os ajustes devem ser calculados de acordo com a Lei nº 9.430/96, ao passo que o Fisco entende que o artigo 12 da IN SRF nº 243/2002 reflete o disposto na Lei nº 9.430/96.

Não obstante, qualquer simulação de cálculos, detalhados pela contribuinte às fls. 1193/1197, comprovam que são diferentes formas de apuração, sendo que a primeira, com base em lei, apresenta ajustes muito menores que a segunda, a qual não possui correspondência com a Lei nº 9.430/96.

Instruções normativas são meras normas internas da Administração, que não possuem força de lei, não tendo, assim, o condão de criar direitos ou restrições aos contribuintes.

Assim, ao estabelecer uma nova forma de cálculo do método PRL60, a IN SRF nº 243/2002 violou frontalmente o princípio constitucional da estrita legalidade em matéria tributária.

**Diante disso, há que se cancelar o Auto de Infração.**

### Do reconhecimento da ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 pela RFB

Caso analisemos com cuidado a legislação dos preços de transferência, chegaremos à conclusão de que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) vem reconhecendo a incompatibilidade entre a sistemática da IN SRF nº 243/2002 e a da Lei nº 9.430/96.

Isso porque, de acordo com a RFB, a nova fórmula de cálculo prevista na IN SRF nº 243/2002 só seria válida a partir do ano-calendário de 2002. Se a RFB entendesse que a fórmula prevista na IN SRF nº 243/2002 apenas reproduzia os termos da Lei nº 9.430/96, certamente teria declarado seu caráter interpretativo e aplicado a fórmula para fatos pretéritos, o que não ocorreu.

Ademais, a exposição de motivos da MP nº 478/2009 (item 20, fls. 1200/1201) torna ainda mais claro o cenário estabelecido entre o Fisco e os contribuintes, notadamente nos casos em que os dispositivos aplicados pela fiscalização (como no presente caso) careciam de base legal.

O próprio legislador reconhece que grande parte das disposições em matéria de preços de transferência estão baseadas em instrução normativa e carecem de base legal, o que seria supostamente sanado pelo MP nº 478/2009 e com sua posterior conversão em lei.

### Do primeiro precedente sobre a incompatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e a IN SRF nº 243/2002

Não obstante não haja decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a incompatibilidade entre a IN SRF nº 243/2002 e a Lei nº 9.430/96 já vem sendo discutida também na esfera judicial.

O Juízo da 9ª Vara Federal Cível da Justiça Federal em São Paulo também entendeu, na sentença relativa ao processo nº 2003.61.00.006125-8 (trecho transcrito à fl. 1202), que ambas as sistemáticas são incompatíveis.

### Dos tratados firmados entre o Brasil e os países de onde a impugnante importa os produtos que foram objeto de ajuste

A impugnante realiza grande volume de importações com pessoas residentes em países com os quais o Brasil firmou Tratado para Evitar a Dupla Tributação. No ano-calendário de 2004, os países mais relevantes com os quais a impugnante transacionou foram a Alemanha e a Itália.

Com relação à Alemanha, o Brasil firmou o Tratado em 1975 (Decreto Legislativo nº 92/75), o qual passou a vigorar em 1976. Em razão da denúncia por parte da Alemanha, esse acordo deixou de vigorar a partir de 2002 (Ato Declaratório Executivo nº

72/2005). Assim sendo, no ano-calendário de 2004, objeto da autuação, o referido tratado era plenamente vigente.

Com relação à Itália, as transações estão abrangidas pelo Tratado para Evitar a Dupla Tributação assinado em 1978 (Decreto Legislativo nº 77/79), em vigor desde 1981.

Como é sabido, os acordos internacionais prevalecem sobre as normas internas de Direito Tributário, nos termos do artigo 98 do CTN.

O artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE (reproduzido nos Tratados com a Alemanha e com a Itália) dispõe, em outras palavras, que não é autorizado qualquer ajuste nas contas das empresas associadas se as transações entre tais empresas se efetuarem em condições de um mercado aberto normal (em bases “arm’s length”).

É por isso que, não tendo a fiscalização comprovado que os preços e métodos adotados pela impugnante estariam em desacordo com o princípio “arm’s length”, não se pode aplicar a IN SRF nº 243/2002 em nenhuma hipótese.

Na verdade, a fiscalização agiu de forma diversa: desconsiderou os cálculos efetuados por consultoria de renome – a Deloitte Touche Tohmatsu - contratada pela impugnante para esse fim específico e simplesmente fez, de forma precária, cálculos embasados em uma sistemática sem base legal e que apresenta resultados totalmente distorcidos.

Isso pode ser demonstrado com exemplos claros. Com relação ao item 1500001052637 (Conversor Estático de Energia para Alimentação), foi demonstrado que a fiscalização simplesmente desconsiderou as informações apresentadas pela impugnante com relação ao método PIC, aplicando a sistemática da IN SRF nº 243/2002, que carece de base legal. Vale ressaltar que o método PIC, por se tratar de um método comparativo direto, é o que melhor representa o princípio “arm’s length”.

Em outras palavras, a fiscalização desconsiderou tal princípio, o que é terminantemente proibido pelos Tratados firmados pelo Brasil com a Alemanha e a Itália.

#### DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer a impugnante que o lançamento seja cancelado.

Protesta, ainda, pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo quanto foi alegado na presente impugnação.

#### **A decisão recorrida está assim ementada:**

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA . AJUSTES DA DIPJ. Os ajustes de preços de transferência devem ser apurados produto a produto, de modo que dos ajustes recalculados pela fiscalização devem ser deduzidos apenas os ajustes da DIPJ relativos a esses itens - e não a totalidade constante da DIPJ - apurando-se eventual diferença tributável, relativa a apenas esses itens.*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. OPÇÃO PELO MÉTODO. Após o início do procedimento fiscal, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência.*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.*

*MÉTODO PRL20. ERRO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. Constatado erro na apuração da matéria tributável relativo ao método PRL20 (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 20%), exonera-se parcialmente a exigência.*

*MÉTODO PRL60. PREÇO-PARÂMETRO. ILEGALIDADE / INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA. Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.*

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

*Impugnação Procedente em Parte*

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido quanto as parcelas mantidas, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento (verbis):

### III - Do Pedido

153. Em vista de todo o exposto, dada a precariedade do lançamento, requer a Recorrente que o mesmo seja cancelado.

154. Por derradeiro, protesta, ainda, a Recorrente pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo o quanto foi alegado no presente Recurso.

Termos em que  
Pede Deferimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Trata-se de lançamentos de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2004, motivados pela falta de adição ao lucro líquido, para a determinação do lucro real, de parcela dos custos relativos a bens adquiridos no exterior de pessoa vinculada, ou seja, decorrentes da inobservância à legislação atinente ao controle dos preços de transferência.

Como descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 697-709), após a auditoria dos preços praticados nas importações realizadas pela recorrente, foi apurado o ajuste total de R\$ 25.894.188,40, além do ajuste declarado na DIPJ/2005 (Método PRL). Em suma, o AFRFB aplicou a sistemática dos Métodos PRL 20 e PRL 60 delineada na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, e apurou os ajustes de R\$ 339.276,04 (PRL20) e R\$ 25.554.912,36 (PRL60).

No recurso voluntário (fls. 1.391-1.432), a contribuinte basicamente desenvolveu os mesmos argumentos levantados na impugnação (fls. 1.180-1.207), que podem ser resumidos em quatro linhas de raciocínio:

- 1) Nulidade do auto de infração em face de erro nos ajustes levados a efeito pelo Fisco.
- 2) Erro de cálculo no ajuste apurado pela fiscalização (desconsideração da adição a maior, efetuada por “conservadorismo” da contribuinte, para cobrir eventuais ajustes de ofício nos preços de transferência).
- 3) Possibilidade de adoção do Método PIC para o ajuste do item 150000105263, após o início da auditoria fiscal (teses do método mais favorável e do momento adequado para a escolha do método).
- 4) Ilegalidade da metodologia de cálculo do PRL 60 definida no art. 12, § 11, da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.
- 5) Aplicação dos Tratados firmados com a Alemanha e a Itália.

### **Alegações de nulidade do Auto de Infração.**

A recorrente sustenta a nulidade do auto de infração, que decorreria de (i) suposto erro na apuração do ajuste complementar e (ii) da não utilização do método PIC pela fiscalização, para apurar os preços-parâmetro mais favoráveis, relativamente a produtos ajustados originariamente pelo PRL60, conforme a metodologia da IN 32/01.

Verifica-se, de plano, que tais questões são afetas ao mérito da exigência e, caso a tese da contribuinte seja acolhida, o resultado será o cancelamento do auto de infração ao invés de se declarar a nulidade. Portanto, tais alegações serão adiantes enfrentadas.

## Do Mérito

A meu ver, a fórmula prevista no art. 12, § 11, da IN SRF nº 243/2002 simplesmente concretiza a finalidade do art. 18 da Lei nº 9.430/96, a saber: apurar o preço parâmetro do *bem importado*, tendo em vista o controle dos preços das operações praticadas entre partes vinculadas.

Desde logo, cumpre assinalar que a metodologia de cálculo defendida pela contribuinte não se presta a esse objetivo, isto é, não possibilita a apuração do preço parâmetro do bem importado aplicado na produção, o que inviabiliza o devido controle dos preços de transferência. Além disso, é importante deixar claro que a recorrente promove a fórmula de cálculo estabelecida pela IN SRF nº 32/01 à “fórmula da Lei nº 9.430/96”. No entanto, essa é apenas *uma* das possíveis interpretações construídas a partir do texto legal, que deve ser confirmada através do cotejo com a finalidade do art. 18 da Lei nº 9.430/96 – aspecto que, diga-se de passagem, foi completamente ignorado no recurso voluntário.

Como se sabe, o *preço de transferência* é aquele praticado nas operações de transferência de bens, direitos ou serviços celebradas entre pessoas vinculadas, o qual pode ser estipulado de forma artificial, sem paralelo ao preço de mercado, em vista da relação de influência entre as partes ligadas.

Os preços de transferência são utilizados amiúde como instrumento de alocação de lucros entre as pessoas relacionadas, notadamente através do superfaturamento das importações e do subfaturamento das exportações, o que gera a transferência do lucro da parte domiciliada no país com maior carga fiscal para a outra parte da operação.

Em face dessa constatação, os países definem regras para controlar os preços de transferência e, assim, evitar a erosão de suas bases tributáveis. Desse modo, vislumbra-se que a regulação dos preços de transferência consubstancia-se em **relevante instrumento de combate à elisão fiscal internacional**, cuja finalidade precípua consiste em impedir a alocação artificial dos lucros entre as partes ligadas (“importação de prejuízos” e “exportação de lucros”), isto é, *proteger a base de arrecadação tributária nacional*.

No Brasil, a regulação dos preços de transferência foi inaugurada por intermédio dos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96. A propósito, vale conferir a Exposição de Motivos do projeto que originou o referido diploma legal, no que concerne à matéria em exame:

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

(grifos nossos)

praticados entre pessoas vinculadas. Logo, a interpretação dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 deve ser norteadada por essa diretriz.

A legislação brasileira prevê métodos objetivos para a apuração do preço parâmetro, o qual traduz, nas importações, o *custo máximo* de aquisição de bens, direitos e serviços para fins de dedução na base de cálculo de IRPJ e CSLL; e, nas exportações, a *receita mínima* tributável. Caso o preço praticado pelas partes ligadas seja (i) superior ao preço parâmetro nas importações, ou (ii) inferior ao parâmetro nas exportações, a diferença (ajuste) deve ser adicionada ao lucro líquido para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

No que concerne ao Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), a Lei nº 9.430/96 estabeleceu ***margens brutas de lucro*** para que os custos dos bens importados sejam deduzidos em sua integralidade: (i) vinte por cento, no caso de simples revenda; e (ii) sessenta por cento, na hipótese de agregação de valor ao bem importado, aplicado na produção local.

Estabelecidas em nome da praticabilidade, as margens de lucro predeterminadas estão calcadas na presunção legal de que os terceiros independentes utilizariam tais margens de lucratividade ao praticar as operações referidas nos art. 18, II, da Lei nº 9.430/96. Dessa forma, caso as partes vinculadas observem esses percentuais de lucratividade, os preços de transferência não serão ajustados, admitindo-se a dedução integral dos custos dos bens importados. Trata-se de presunção *relativa*, na medida em que as margens estabelecidas pelo legislador podem ser modificadas pelo Ministro da Fazenda ou a pedido do contribuinte, nos termos dos arts. 20 e 21 da Lei nº 9.430/96. Logo, as margens podem ser adaptadas à situação individual da pessoa jurídica ou à realidade dos diversos setores econômicos, em atenção ao princípio da capacidade contributiva.<sup>1</sup>

Cabe registrar que a margem bruta engloba o lucro e as despesas operacionais da empresa, o que justifica a majoração para 60% nos casos de aplicação do bem importado na produção local, tendo em vista que a margem de 20%, embora seja adequada para o comércio, é insuficiente para suportar as despesas operacionais e a remuneração da atividade industrial.

Ao fixar margens de lucro mínimas nas vendas para controlar a dedutibilidade dos custos de aquisição dos bens importados, o legislador garante que o lucro da empresa brasileira seja mantido no País, dificulta a sua transferência artificial para pessoas vinculadas no exterior e, por inerência, impede a erosão da base tributável nacional.

Por exemplo, caso determinado contribuinte pratique uma margem de lucro bruta de dez por cento sobre as vendas de bens produzidos com insumos importados de empresa ligada, e opte por controlar os preços de transferência pelo Método PRL 60, os custos de aquisição dos bens importados devem ser ajustados via adição ao lucro líquido, com o objetivo de assegurar a margem de lucro bruta de sessenta por cento sobre as vendas, em observância ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Cumprido salientar, por outro lado, que o Método PRL 60 tem o escopo de apurar o preço parâmetro do insumo importado aplicado na produção, ou seja, a *parcela* do preço de venda do bem produzido que corresponde ao insumo importado. Para atingir esse

objetivo, é necessário retirar todas as parcelas que foram agregadas ao bem importado na produção da mercadoria, vale dizer, o *valor agregado no País* deve ser expurgado para possibilitar a apuração do preço parâmetro do bem importado. Infe-re-se, portanto, que para concretizar a finalidade do art. 18 da Lei nº 9.430/96, a fórmula de cálculo do Método PRL 60 deve ser capaz de isolar o bem importado na apuração do preço parâmetro, respeitando a margem de lucro de sessenta por cento, como pressuposto pela Lei nº 9.430/96.

Previamente ao exame da regulamentação administrativa do Método PRL 60, é importante ressaltar a 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:

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;

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. Essa é a interpretação que prevaleceu na IN SRF nº 32/01, sintetizada na fórmula abaixo:

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

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.

Convém sublinhar, por oportuno, que **a IN SRF nº 32/01 não se limitou a reproduzir as disposições legais**. Com efeito, a regulamentação administrativa promoveu uma alteração significativa na estrutura gramatical do texto da lei, para permitir a concordância da expressão “do valor agregado” com a palavra “diminuídos”, ou seja, para viabilizar a inserção do valor agregado no cálculo da margem de lucro. A modificação pode ser visualizada a seguir:

Lei nº 9.430/96	IN SRF nº 32/01
Art. 18. (...) II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL definido como a média aritmética dos	§ 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,

<p>preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:</p> <p>a) dos descontos incondicionais concedidos;</p> <p>b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;</p> <p>c) das comissões e corretagens pagas;</p> <p>d) da margem de lucro de:</p> <p>1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda <b>após deduzidos</b> os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (grifos nossos)</p>	<p>considerando-se, para este fim:</p> <p>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;</p> <p>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, <b>diminuídos dos</b> descontos incondicionais concedidos, <u>dos</u> impostos e contribuições sobre as vendas, <u>das</u> comissões e corretagens pagas e <u>do</u> valor agregado ao bem produzido no País. (grifos nossos)</p>
---	---

Logo, a IN SRF nº 32/01 acolheu a interpretação de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro, e, nesse sentido, modificou a construção gramatical do dispositivo regulamentado. Por consequência, não é correto afirmar que a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 corresponde à “fórmula da Lei nº 9.430/96”. Na realidade, essa é apenas *uma* das possíveis interpretações construídas a partir da Lei.

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*).

Nessa 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”. Essa metodologia pode ser representada na fórmula abaixo:

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

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.

Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes metodologias de cálculo do PRL 60, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como qualquer texto, o art. 18 da Lei nº 9.430/96 é plurívoco, o que dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa. A questão que coloca, portanto, é verificar qual interpretação está em harmonia com as disposições legais regulamentadas, o que será efetuado a seguir.

Como visto, a recorrente aponta a suposta ilegalidade da fórmula de apuração do PRL 60 estabelecida pelo art. 12, § 11, da IN SRF nº 243/02. Na ótica da contribuinte, esse método de cálculo seria absolutamente distinto daquele previsto no art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, e acarretaria a majoração da tributação no que se refere ao ajuste dos preços dos bens importados aplicados à produção.

A autuada sustenta, em suma, que a IN SRF nº 243/02 teria extrapolado o disposto na Lei nº 9.430/96, ao estabelecer que a margem de lucro de sessenta por cento deve ser calculada sobre o valor da *participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço líquido de venda*. Desse modo, a IN nº 243/02 seria desprovida de base legal, uma vez que não se limitou a repetir o texto da Lei nº 9.430/96.

Na lógica da contribuinte, haveria apenas uma leitura possível do art. 18, II, da Lei nº 9.430/96 (Lei nº 9.959/2000), isto é, aquela que considera que o valor agregado deve integrar o cálculo da margem de lucro, conforme a interpretação veiculada na IN SRF nº 32/01:

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

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

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.

Como visto, o Método PRL 60 tem o objetivo de apurar o preço parâmetro do bem importado aplicado na produção local, considerado por si só. Em caráter ilustrativo, na importação de um escapamento aplicado na produção local de um automóvel, o PRL 60 busca apurar o preço parâmetro do escapamento, e não do automóvel como um todo, ou seja, é necessário expurgar os valores agregados ao escapamento na produção do automóvel (i.e., o “valor agregado no País”), no intuito de calcular o preço parâmetro do bem importado.

**A sistemática do PRL 60 defendida pela contribuinte, entretanto, não é apta para alcançar esse objetivo**, na medida em que não possibilita a exclusão do valor agregado no cálculo do preço parâmetro, vale dizer, não viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado, considerado de forma isolada.

De fato, não é difícil constatar que a inclusão do valor agregado no cálculo da margem de lucro termina por distorcer a apuração do preço parâmetro. É que, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre o preço líquido de venda *menos* o valor agregado [PLV – ML 60% (PLV – VA)], *não se alcança o custo dedutível do bem importado*, e sim o custo do insumo importado acrescido do próprio valor agregado no País, como demonstrado por Victor Polizelli<sup>2</sup>:

Com bastante perspicácia, Victor Polizelli demonstrou que o valor agregado da fórmula prestigiada pelas instruções normativas (IN nº 113/00 e IN SRF nº 32/01) fará parte integral do preço parâmetro. Para melhor entendimento, reproduz-se aqui seu procedimento simplificativo da fórmula:

Sendo:

$$PL = BI + VA + L$$

$$PP = PL - 0,6 (PL - VA)$$

Então:

$$PP = (BI + VA + L) - 0,6 (BI + VA + L - VA)$$

$$PP = BI + VA + L - 0,6 BI - 0,6 L$$

$$PP = 0,4 BI + 0,4 L + VA^3$$

Portanto, a conclusão é que quanto maior a agregação de valor no País, tanto maior será o preço parâmetro e, portanto, menor será a necessidade de ajuste fiscal.

Logo, na metodologia defendida pela contribuinte, o preço parâmetro é influenciado pela flutuação do valor agregado, o que impossibilita o devido controle dos preços de transferência pelo Método PRL 60.

Com o intuito de facilitar a compreensão do argumento, confira-se o exemplo que segue, no qual a revenda é efetuada com margem de lucro de 60%, ou seja, exatamente no percentual de lucratividade definido pela Lei nº 9.430/96:

Preço líquido de revenda (PLV) = 200  
Margem de lucro efetiva de 60% (sobre o PLV) = 120  
Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 80  
Custo do bem importado = 10  
Valor agregado (VA) = 70  
Margem de lucro 60% sobre (PLV - VA) = 78

*Cálculo do preço parâmetro na forma da IN SRF nº 32/01*  
Preço parâmetro = PLV - ML 60% (PLV - VA)  
PP = 200 - 78  
Preço parâmetro = 122

Como se verifica, o preço parâmetro (122) não mantém a mínima correspondência com o custo do bem importado (10). Isso porque o valor agregado foi excluído apenas no cálculo da margem de lucro, o que reduz artificialmente a margem de lucro praticada na revenda (120) e aumenta o limite de dedutibilidade do bem importado de forma indevida, em decorrência da inclusão do valor agregado (70) e de parcela da margem de lucro (42)<sup>4</sup> no preço parâmetro.

Dito por outro modo, o preço parâmetro é composto pelo custo do bem importado somado ao valor agregado no País e à parcela da margem de lucro (122 = 10 + 70 + 42).

<sup>3</sup> Na fórmula citada, PL = Preço líquido de revenda do produto; BI = valor do bem importado; VA = valor agregado no País; L = lucro praticado na revenda; PP = preço parâmetro.

<sup>4</sup> Resultado da diferença entre a margem de lucro praticada na revenda (120) e a margem de lucro calculada segundo a IN SRF nº 32/01 (78).

Dessa forma, na metodologia da IN SRF nº 32/01, o preço parâmetro é majorado em razão direta ao aumento do valor agregado no País, o que termina por inflar indevidamente o limite de dedutibilidade do custo do bem importado, conferindo ampla margem para a manipulação do seu preço pelas partes vinculadas e, assim, facilitando a transferência de lucros ao exterior, em contradição à finalidade da Lei nº 9.430/96.

A distorção provocada no cálculo do PRL 60 pela IN SRF nº 32/01 também foi registrada por Luís Eduardo Schoueri<sup>5</sup>, *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 agrega valor no País. No limite, caso se agregasse enorme valor no País (e, portanto, caso se necessitasse de uma margem de lucro suficiente para remunerar tal agregação de valor), a margem resultante da aplicação da fórmula 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. [...]

Apesar de reconhecer a incongruência da fórmula da IN SRF nº 32/01 para fins de controle dos preços de transferência, o ilustre autor procura defender tal metodologia com base no argumento de que a fórmula em questão induziria o comportamento dos contribuintes, no sentido de agregar valor no País aos bens importados. Nessa linha de raciocínio, embora seja inadequada na lógica dos preços de transferência, a interpretação do Método PRL 60 veiculada na IN SRF nº 32/01 se legitimaria como um incentivo à indústria nacional, consubstanciada no estímulo à agregação de valor aos bens importados, no lugar da simples importação de produtos acabados para revenda.

À primeira vista, o argumento é sedutor. Ao ser analisado de forma detida, entretanto, apresenta inconsistências. Inicialmente, não se discute que o fomento à produção local consiste em um objetivo relevante; contudo, é evidente que o legislador dispõe de diversos instrumentos mais razoáveis (e eficazes) para atingir esse desiderato.

Desse modo, não parece razoável supor que ao editar regras *para controlar os preços de transferência*, o legislador teria em mente “incentivar a indústria nacional”.

Afinal, a *mens legis* foi registrada de forma clara na Exposição de Motivos dos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96: evitar a transferência de lucros para o exterior nas operações praticadas entre partes vinculadas, através do controle dos preços de transferência.

Inobstante essa constatação, a principal objeção ao argumento mencionado traduz-se na manifesta irrazoabilidade de um benefício fiscal concedido nos moldes sugeridos. De fato, admitindo-se a tese de que a fórmula do PRL 60 teria sido definida para “estimular a produção local”, através da majoração do limite de dedutibilidade dos custos dos bens importados, estaríamos diante de um benefício fiscal claramente anti-isonômico, dado que restrito às pessoas jurídicas submetidas ao controle dos preços de transferência – ou seja, um incentivo voltado precipuamente aos grupos multinacionais, em detrimento das empresas locais que negociam apenas com terceiros independentes.

Assim, além de conferir benesse injustificada para contribuintes que já se encontram em situação vantajosa (as empresas integrantes das multinacionais), em total inversão do princípio da isonomia fiscal, a fórmula da IN SRF nº 32/01 afetaria negativamente a livre concorrência, ao reduzir o ônus tributário de um seletivo grupo de contribuintes, em prejuízo daqueles contribuintes que também agregam valor aos bens importados, mas que transacionam somente com pessoas independentes, sempre em condições de mercado.

Inferre-se, portanto, que a sistemática do PRL 60 estabelecida pela IN SRF nº 32/01 não se legitima como um incentivo fiscal à agregação de valor no País, tendo em vista o flagrante desrespeito aos princípios constitucionais da isonomia fiscal e da livre concorrência.

Do ponto de vista dos preços de transferência, sobretudo, não há como justificar a interpretação veiculada na IN SRF nº 32/01. Em síntese, cuida-se de metodologia que segue o caminho oposto à finalidade do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando que facilita a alocação de lucros no exterior, ao ampliar a margem para a manipulação dos preços entre as partes ligadas.

Vamos aos exemplos práticos para comprovar a assertiva. Imagine-se que determinada empresa brasileira realiza importações de certo insumo que é aplicado na produção local, junto a sua controladora sediada no exterior. Com a intenção de inflar os custos da empresa brasileira e reduzir o lucro tributável no país, as partes vinculadas decidem majorar artificialmente o custo do bem importado e manipular a margem de lucro bruto nas vendas do bem produzido. A importadora adotou o Método PRL 60 para fins de controle dos preços de transferência; entretanto, por entender que a sistemática da IN SRF nº 243/02 seria ilegal, efetuou os cálculos com base na revogada IN SRF nº 32/01, nestes termos:

*1ª Hipótese: revenda com margem de lucro efetiva de 60%, nos termos da Lei nº 9.430/96*

<p>Preço líquido de venda (PLV) = 200  Margem de lucro efetiva de 60% sobre o PLV = 120  Custo total (custo do bem importado + valor agregado no País) = 80  <u>Bem importado (custo real) = 10</u>  <u>Valor agregado (VA) = 70</u></p>
--



*Conclusão: apesar da inobservância da margem de lucro efetiva de 60% nas revendas e da forte manipulação do preço do bem importado, não haveria ajuste em nenhuma operação manipulada.*

Percebe-se, pelas razões já expostas, que o preço parâmetro obtido pela aplicação dessa fórmula não guarda qualquer correlação com o custo efetivo do bem importado. Ademais, a sistemática não é capaz de preservar uma margem de lucro mínima nas revendas, como exigido pela Lei nº 9.430/96. Com efeito, ainda que o produto seja revendido com margens de lucro irrisórias, é possível que a aplicação da fórmula não gere ajustes, como demonstra o exemplo acima. Dessa forma, o controle dos preços de transferência fica inviabilizado, e abre-se caminho para a alocação artificial de lucros no exterior, em descompasso à motivação dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96.

Efetivamente, a metodologia da IN SRF nº 32/01 confere às pessoas relacionadas ampla margem para abusos na determinação dos preços de transferência, em sentido oposto à finalidade do art. 18 da Lei nº 9.430/96. Em última análise, o Método PRL 60 aplicado nesses moldes restaria esvaziado como instrumento de combate à elisão fiscal.

Agora, confira-se a aplicação da fórmula construída a partir da “segunda leitura” do art. 18 da Lei nº 9.430/96 ao exemplo sugerido ( $PP = PLV - ML\ 60\% (PLV) - VA$ ):

*1ª Hipótese: revenda com margem de lucro efetiva de 60%, nos termos da Lei nº 9.430/96*

Preço líquido de venda (PLV) = 200

Margem de lucro efetiva de 60% (sobre o PLV) = 120

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 80

Bem importado = 10

Valor agregado (VA) = 70

Preço parâmetro =  $PLV - ML\ 60\% (PLV) - VA$

$PP = 200 - 120 - 70$

Preço parâmetro = 10

Ajuste = 0

*Conclusão: em face da observância à margem de lucro bruto exigida pela Lei nº 9.430/96, o custo do bem importado seria integralmente dedutível.*

*2ª Hipótese: operações manipuladas pelas partes vinculadas*

*1) Produto revendido com margem de lucro efetiva de 20% (abaixo do mínimo legal)*

Preço líquido de venda (PLV) = 200

Margem de lucro efetiva de 20% sobre o PLV = 40

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 160

Bem importado (custo manipulado) = 90

Valor agregado (VA) = 70

Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 120

Preço parâmetro =  $PLV - ML\ 60\% (PLV) - VA$

<p>PP = 200 – 120 – 70  <u>Preço parâmetro = 10</u>  Ajuste = 80 (custo do bem importado – preço parâmetro)</p>
<p>2) <i>Produto revendido com margem de lucro efetiva de 10% (abaixo do mínimo legal)</i>  Preço líquido de venda (PLV) = 200  Margem de lucro efetiva de 10% sobre o PLV = 20  Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 180  <u>Bem importado (custo manipulado) = 110</u>  Valor agregado (VA) = 70  Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 120    Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) – VA  PP = 200 – 120 – 70  <u>Preço parâmetro = 10</u>  Ajuste = 100 (custo do bem importado – preço parâmetro)</p>
<p>3) <i>Produto revendido com margem de lucro efetiva de 5% (abaixo do mínimo legal)</i>  Preço líquido de venda (PLV) = 200  Margem de lucro efetiva de 5% sobre o PLV = 10  Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 190  <u>Bem importado (custo manipulado) = 120</u>  Valor agregado (VA) = 70  Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 120    Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) – VA  PP = 200 – 120 – 70  <u>Preço parâmetro = 10</u>  Ajuste = 110 (custo do bem importado – preço parâmetro)</p> <p><i>Conclusão: em face da inobservância da margem de lucro efetiva de 60% nas vendas e da forte manipulação do preço do bem importado, haveria ajustes em todas as operações manipuladas.</i></p>

Como esperado, haveria ajustes em todas as operações manipuladas, tendo em vista que a margem de lucro praticada nas vendas foi inferior à margem mínima estabelecida pela Lei nº 9.430/96. Logo, a adição ao lucro líquido é necessária para recompor o lucro tributável da empresa brasileira e, desse modo, impedir a transferência dos resultados positivos ao exterior.

Enfim, a metodologia do PRL 60 defendida pela recorrente não é adequada para concretizar a finalidade do art. 18 da Lei nº 9.430/96, visto que (i) não permite a apuração do preço parâmetro do bem importado aplicado na produção, considerado de forma isolada, (ii) não preserva a margem de lucro bruto pressuposta pela lei, (iii) amplia indevidamente o limite de dedutibilidade dos custos dos bens importados, em face da inclusão do valor agregado e de parcela da margem de lucro no preço parâmetro, e, dessa forma, (iv) facilita a evasão fiscal por intermédio da manipulação dos preços de transferência.

**Região**, no julgamento do processo nº 2003.61.00.006125-8/SP (ementa transcrita na sequência do memorial).

Em face da irrazoabilidade da fórmula do PRL 60 prevista na IN SRF nº 32/01, a Secretaria da Receita Federal editou a IN nº 243/02, que revogou a interpretação anterior e definiu o seguinte método de cálculo do PRL 60:

Art. 12. [...]

§ 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.

No exame preliminar, constata-se a utilização de termos que não estavam expressos na Lei nº 9.430/96, notadamente o conceito de “participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido”, além de uma sistemática de cálculo proporcionalizado. Essa aparente inovação levou muitos autores a concluírem pela ilegalidade da metodologia prevista na IN SRF nº 243/02, pois a regulamentação administrativa teria exorbitado os preceitos do texto legal.

É importante acentuar, nesse ponto, que o raciocínio adotado pela maioria da doutrina parte da premissa de que haveria tão-somente *uma* leitura possível do art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, a saber, aquela que inclui o valor agregado no cálculo da margem de lucro. Por essa razão, a metodologia definida pela IN SRF nº 32/01 é equiparada à “metodologia da lei” em diversos estudos, uma vez que consubstanciaria a única interpretação possível do texto legal.

Não obstante, como já demonstrado, o texto legal possibilita mais de uma interpretação. A sistemática do PRL 60 estabelecida pela IN SRF nº 32/01 traduz *uma* dessas possibilidades interpretativas, que apesar de ser adequada no plano da literalidade textual, se mostrou incongruente em face do objetivo do art. 18 da Lei nº 9.430/96

Dessa forma, cumpre verificar se a metodologia delineada pela IN SRF nº 243/02 pode ser reconduzida a uma das interpretações possíveis do texto legal, à luz da finalidade do controle dos preços de transferência. Por outro giro, as aparentes inovações no plano da expressão, por si só, não são suficientes para se concluir pela ilegalidade da IN SRF nº 243/02. Com efeito, é imprescindível analisar a lógica subjacente à nova sistemática do PRL 60, cotejando-a com a teleologia do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

O exame do artigo 12, § 11, da IN SRF nº 243/02 evidencia que a nova metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto e o valor agregado no País, mas sobre a *parcela* do preço líquido de venda que corresponde ao bem importado, i.e., a chamada “participação do bem importado no preço de venda do bem produzido”.

O cálculo proporcionalizado tem o escopo de isolar o valor do bem importado aplicado na produção e, desse modo, permitir a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, sem a interferência do valor agregado no País. Percebe-se, assim, que a proporcionalização veio corrigir a distorção provocada pela metodologia da IN SRF nº 32/01, em consonância ao objetivo do Método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

Deve ser ressaltado, nesse contexto, que a sistemática de cálculo proporcionalizado pode ser inferida diretamente da Lei nº 9.430/96, como esclarecido pela Conselheira Sandra Faroni em voto proferido no Acórdão nº 101-94.888, referente ao período que antecedeu o Método PRL 60:

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.

(Processo administrativo nº 16327.004012/2002-31. Relatora: Sandra Maria Faroni. Sessão de 17/3/2005. Grifos nossos)

Como exposto, o Método PRL 60 tem por objetivo apurar o preço parâmetro do bem importado aplicado na produção local, ou seja, o Método visa alcançar a parcela do preço de revenda do produto que corresponde ao insumo importado. De acordo com o voto da Conselheira, “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”. Esse é o critério da proporcionalização, que fundamenta a sistemática do PRL 60 estabelecida pela IN SRF nº 243/02, sintetizada na fórmula a seguir:

**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.

Demonstrado que o cálculo proporcional pode ser inferido diretamente da Lei nº 9.430/96, como forma de se determinar o preço parâmetro do bem importado aplicado no produto final, convém, então, verificar se a fórmula do PRL 60 prevista na IN SRF nº 243/02 está em sintonia à “segunda leitura” do art. 18 da Lei nº 9.430/96, calcada na premissa interpretativa de que o valor agregado consiste em mais uma dedução do preço líquido de venda.

Esse aspecto foi investigado de forma minuciosa por Ricardo Marozzi Gregorio<sup>6</sup>, razão pela qual vale registrar as suas conclusões:

Mas, sendo assim, o que é necessário para que esta fórmula da IN SRF nº 243/02 possa se ajustar à fórmula do texto legal segundo a premissa interpretativa da técnica redacional inapropriada? Uma comparação visual dos dois diagramas responde a pergunta: a participação do componente importado no preço de revenda líquido, se somada ao valor agregado, deve resultar no preço de revenda líquido do produto final. Esta proposição seria então representada por:

$$(\%n \times PL) + VA = PL$$

Para sustentar a validade da proposição é necessário inquirir o possível sentido do conceito de valor agregado introduzido pela Lei nº 9.959/00. Convém então recorrer ao processo histórico. Como se relatou, antes da edição desta lei, o que vigia, pelo menos no sentido que o Governo pretendeu interpretar, era a possibilidade restrita de aplicação do método PRL aos casos de bens, serviços ou direitos exclusivamente revendidos, ou seja, sem produção local. Era a idéia da revenda associada ao comércio. Quando foi aberta a hipótese de utilização do método para os casos de produção local, a idéia de que o componente importado participa do produto final e, neste sentido, será (re)vendido permanece. Então, para que o método pudesse continuar refletindo essa idéia seria necessário isolar este componente de tudo mais que possa aparecer no produto final. Por isso, a necessidade de se introduzir um



<p>Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 160</p> <p><u>Bem importado (custo manipulado) = 90</u></p> <p>Valor agregado (VA) = 70</p> <p>Percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido: 56,25%</p> <p>Participação do bem importado no preço de venda do bem produzido (PBI no PLV) = 112,50</p> <p>Preço parâmetro = PBI no PLV – ML 60% (PBI no PLV) = 40% (PBI no PLV)</p> <p>PP = 40% (112,50)</p> <p><u>Preço parâmetro = 45</u></p> <p>Ajuste = 45 (custo do bem importado – preço parâmetro)</p>
<p>2) <i>Produto revendido com margem de lucro efetiva de 10% (abaixo do mínimo legal)</i></p> <p>Preço líquido de venda (PLV) = 200</p> <p>Margem de lucro efetiva de 10% sobre o PLV = 20</p> <p>Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 180</p> <p><u>Bem importado (custo manipulado) = 110</u></p> <p>Valor agregado (VA) = 70</p> <p>Percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido: 61,11%</p> <p>Participação do bem importado no preço de venda do bem produzido (PBI no PLV) = 122,22</p> <p>Preço parâmetro = PBI no PLV – ML 60% (PBI no PLV) = 40% (PBI no PLV)</p> <p>PP = 40% (122,22)</p> <p><u>Preço parâmetro = 48,89</u></p> <p>Ajuste = 61,11 (custo do bem importado – preço parâmetro)</p>
<p>3) <i>Produto revendido com margem de lucro efetiva de 5% (abaixo do mínimo legal)</i></p> <p>Preço líquido de venda (PLV) = 200</p> <p>Margem de lucro efetiva de 5% sobre o PLV = 10</p> <p>Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 190</p> <p><u>Bem importado (custo manipulado) = 120</u></p> <p>Valor agregado (VA) = 70</p> <p>Percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido: 63,16%</p> <p>Participação do bem importado no preço de venda do bem produzido (PBI no PLV) = 126,32</p> <p>Preço parâmetro = PBI no PLV – ML 60% (PBI no PLV) = 40% (PBI no PLV)</p> <p>PP = 40% (126,32)</p> <p><u>Preço parâmetro = 50,53</u></p> <p>Ajuste = 69,47 (custo do bem importado – preço parâmetro)</p> <p><i>Conclusão: haveria ajustes em todas as operações manipuladas, dada a inobservância da margem de lucro efetiva de 60% nas vendas.</i></p>

Constata-se, de pronto, que essa fórmula de cálculo reduz significativamente a margem de manipulação dos preços que era conferida pela sistemática da IN SRF nº 32/01, o que dificulta a transferência de resultados entre as partes vinculadas.



Registre-se, por oportuno, que essa foi a orientação adotada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região em 10/2/2011, por ocasião do julgamento do processo nº 2003.61.00.017381-4/SP, no qual a Terceira Turma reviu seu entendimento anterior e decidiu pela legalidade da sistemática do PRL 60 estabelecida na IN SRF nº 243/02, por unanimidade de votos:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/02. APLICABILIDADE.

1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, estabelecido na Lei 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 3ª 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. Grifos nossos)

No mesmo sentido, a Sexta Turma do TRF da 3ª Região também reconheceu a legalidade da IN SRF nº 243/02, em votação unânime. **É importante destacar que a irrazoabilidade da metodologia definida pela IN nº 32/01 foi reconhecida expressamente no Acórdão, tendo em vista que a fórmula defendida pela contribuinte não reflete a mens legis do art. 18 da Lei nº 9.430/96, como se verifica na ementa do julgado:**

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

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 nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.

**3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito**





312,50	60	65	125	48%	150	60
--------	----	----	-----	-----	-----	----

Verifica-se, assim, que a sistemática prevista na IN SRF nº 243/02 não encerra qualquer desestímulo à indústria nacional, uma vez que o preço parâmetro *não* é reduzido à medida em que aumenta o valor agregado ao bem importado. A rigor, nessa metodologia o preço parâmetro não é influenciado pela flutuação do valor agregado, o que permite o controle dos preços de transferência com maior exatidão. Afinal, não se pode olvidar que o Método PRL 60 é inconfundível com as medidas adotadas para fomentar o setor industrial do país, de sorte que o valor agregado não pode ser considerado como fator de majoração do preço parâmetro, sob pena de se inviabilizar o controle do preço de transferência do bem importado.

Conclui-se, portanto, que a tese da ilegalidade não merece ser acolhida. A sistemática do PRL 60 definida pela IN SRF nº 243/02 concretiza devidamente o objetivo do art. 18 da Lei nº 9.430/96, na medida em que (i) viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado aplicado na produção, considerado por si só, (ii) observa a margem de lucro bruta estabelecida pela lei, (iii) reduz a margem de manipulação dos preços que era conferida pela IN SRF nº 32/01 às partes vinculadas, e, por essas razões, (iv) dificulta a transferência de lucros ao exterior, consubstanciando-se em instrumento eficaz para a proteção da base tributável nacional. Enfim, cuida-se da metodologia que confere *eficácia normativa* ao dispositivo legal regulamentado.

Com relação aos Tratados internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil com a Alemanha e a Itália, cumpre observar que não procede a alegação da impugnante de que a autuação teria violado seu artigo 9º (que autoriza a realização de ajustes apenas se restar demonstrado que as importações não se deram em condição de mercado).

A autuação teve por base a legislação brasileira vigente à época dos fatos, a qual implementa exatamente a regra do artigo 9º do referido acordo, na medida em que se aferem os preços de mercado (com relação à importação, segundo os métodos PRL, PIC ou CPL – no caso, o PRL60) e se calculam os ajustes apenas se os preços praticados se afastarem - acima de um certo percentual (margem de divergência) - das condições de mercado, nos termos do caput do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 e dos artigos 5º e 38 da IN SRF nº 243/2002, *in verbis*:

*(Lei nº 9.430/96)*

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

*(...)”.*

*(IN SRF nº 243/2002)*

*“Art. 5º Após apurados por um dos métodos de importação, os preços a serem utilizados como parâmetro, nos casos de importação de empresas vinculadas, serão comparados com os constantes dos documentos de aquisição.*

*§ 1º Se o preço praticado na aquisição, pela empresa vinculada domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, decorrente da diferença entre os preços comparados, o valor resultante do excesso de custo, despesas ou encargos, considerado indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, será ajustado contabilmente por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados do patrimônio líquido e a crédito de:*

*I - conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou*

*II - conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.*

(...)

*§ 5º Se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, for inferior àquele utilizado como parâmetro, nenhum ajuste com efeito tributário poderá ser efetuado”.*

*“Art. 38. Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, divirja, em até cinco por cento, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação.*

*Parágrafo único. Nessa hipótese, nenhum ajuste será exigido da empresa na apuração do imposto de renda, e na base de cálculo da CSLL”.*

Em síntese: Aplicam-se os ajustes previstos na Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996, em matéria de Preços de Transferência. Não há contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE - que trata dos preços de transferência nas convenções -, e os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, que inserem e tributam os preços de transferência na legislação fiscal brasileira. Tampouco há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430, de 1996 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil em matéria relativa ao princípio arm's length”.

### **Do pleito para utilização do método PIC**

Argumenta a impugnante que a fiscalização ignorou os cálculos dos ajustes efetuados segundo o método PIC, em especial com relação ao item 1500001052637 (Conversor Estático de Energia para Alimentação), para o qual teria apurado ajuste de R\$ 232.500,00 (doc. 06, memórias de cálculo do preço-parâmetro pelo método PIC, fls. 1240/1243).

Cumprido observar que, de fato, pode a contribuinte, ao apurar os ajustes em sua DIPJ, optar pelo método que lhe for mais benéfico, nos termos do artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

*“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:*

*(...)*

*§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.*

*(...)”.*

No entanto, o início do procedimento fiscal (que, no caso em tela, se deu em 27/05/2008, com a lavratura do Termo de Intimação de fls. 03/09) exclui a espontaneidade do contribuinte, nos termos do §1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

*“Art. 7º (...)*

*(...)*

*§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas”.*

Assim, uma vez afastada a espontaneidade, exceto nas hipóteses em que seja constatado erro de fato no preenchimento da DIPJ, os dados informados se tornam definitivos, não cabendo mais ao contribuinte rever as opções levadas a efeito na DIPJ apresentada, que, com relação ao supracitado produto, foi pela aplicação do método PRL60, conforme informado pela própria contribuinte.

Destaque-se que a fiscalização adotou, para todos os itens objeto de autuação, as opções da contribuinte, consignadas em sua DIPJ/2005, relacionados na Tabela nº 1.

Há que se observar, ainda, que o artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96 não impõe à fiscalização a apuração dos preços de transferência por mais de um método e a escolha do mais favorável ao contribuinte. Essa é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização, que deve observar o disposto no artigo 40 da IN SRF nº 243/2002, *in verbis*:

*“Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:*

*I - a indicação do método por ela adotado;*

*II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.*

*Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa”.*

Por fim, quanto ao fato de a MP nº 478/2009 estabelecer expressamente prazo para alteração da escolha do método pelo contribuinte (até o início do procedimento fiscal), isso não significa que antes da sua edição não havia prazo algum. Isso porque antes da MP nº 478/2009 a definição do prazo deve ser estabelecida através da interpretação sistemática das normas tributárias vigentes, conforme acima explanado, conduzindo o intérprete ao mesmo prazo estabelecido pela referida MP.

Dessa forma, devem ser desconsiderados os cálculos com base no método PIC apresentados pela recorrente.

### **Aplicação do art. 112 do CTN.**

A recorrente pleiteia aplicação do art. 112 do CTN afirmando que a própria Fazenda Nacional reconhece que sua interpretação do art. 18 da Lei 9.430/96 é possível.

Assim não entendo. Isso porque a questão em litígio, metodologia de cálculo, não se subsume a qualquer dos incisos do artigo 112 do CTN.

Vide jurisprudência e doutrina.

### **Desconsideração dos ajustes efetuados a maior por conservadorismo.**

A recorrente repisa o fato de a fiscalização não haver considerado, como dedução dos ajustes apurados durante a ação fiscal, a totalidade dos ajustes declarados em sua DIPJ/2005, no montante de R\$ 16.104.690,41.

Tal qual asseverado na decisão recorrida, os ajustes devem ser apurados produto a produto, de modo que dos ajustes recalculados pela fiscalização (R\$ 726.982,12, pelo método PRL20, para os produtos relacionados às fls. 702 e 716, e R\$ 25.554.912,36, pelo método PRL60, para os produtos relacionados à fl. 705) devem ser deduzidos apenas os ajustes da DIPJ/2005 relativos a esses itens – e não a totalidade constante da DIPJ/2005 - apurando-se eventual diferença tributável, relativa a apenas esses itens.

Portanto, em relação aos itens que não foram objeto de autuação, foram aceitos os valores constantes da DIPJ/2005, inexistindo, portanto, diferença tributável. Eventuais ajustes maiores que os devidos, relativos a determinados itens, não pode ser utilizado para compensar ajustes a menor relativos a outros itens, pois, conforme já destacado, os ajustes devem ser apurados produto a produto.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

É este o voto condutor do presente acórdão.

## 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 douta 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 vendas;

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 inconstitucional, 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, conseqüentemente, 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.

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.

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.

De forma matemática:

$$PM (\text{Preço parâmetro}) = PLV - 60\% \times PLV$$

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;

(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

### Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva

A presente declaração de voto tem por finalidade avaliar apenas a questão referente aos preços de transferência, no que diz respeito à controvérsia quanto ao alcance do artigo 18, II, letra “d”, item “1”, da Lei nº 9.430, de 1996.

Do que se depreende do auto de infração, do acórdão recorrido, do recurso voluntário de fls. 1.391 a 1.432, das contra-razões de fls. 2.119 a 2.147, dos memoriais entregues pelas partes e das sustentações orais realizadas, o presente processo trata de lançamentos de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2004, motivados pela falta de adição ao lucro líquido, para a determinação do lucro real, de parcela dos custos relativos a bens adquiridos no exterior de pessoa vinculada, ou seja, decorrentes da inobservância à legislação atinente ao controle dos preços de transferência.

Dos memoriais apresentados pela recorrente depreende-se que esta alega que nos termos do artigo 18, II, letra d, item 1, da Lei nº 9.430, de 1996, a margem de 60%, de que trata a Lei, é calculada sobre o Preço Bruto de Venda após deduzido os descontos incondicionais, os tributos, as comissões e o valor agregado no país.

Diz a recorrente que a IN 243, de 2002, introduz novos elementos e não segue o texto da Lei nº 9.430, de 1996. Na tese da recorrente, “a margem de 60% é calculada sobre um novo conceito, chamado de Participação do Bem Importado no Preço de Venda do Bem Produzido (PBI). O PBI permite a dedução dos Descontos/impostos/Comissões, mas não deduz o Valor Agregado no País para o cálculo da margem de 60%.”

A Procuradoria da Fazenda, por sua vez, conforme se depreende dos memoriais entregues, que se fizeram acompanhar de voto proferido pelo ilustre Conselheiro Leonardo Couto, já citado pelo relator, argumenta que a “a fórmula prevista no art. 12, § 11, da IN SRF nº 243/2002 simplesmente concretiza a finalidade do art. 18 da Lei nº 9.430/96, a saber: apurar o preço parâmetro do bem importado, tendo em vista o controle dos preços das operações praticadas entre partes vinculadas.

Segundo a Procuradoria da Fazenda Nacional “a recorrente promove a fórmula de cálculo estabelecida pela IN SRF nº 32/01 à “fórmula da Lei nº 9.430/96”. No entanto, essa é apenas *uma* das possíveis interpretações construídas a partir do texto legal, que deve ser confirmada através do cotejo com a finalidade do art. 18 da Lei nº 9.430/96.”

Para a recorrida, “o Método PRL 60 tem o escopo de apurar o preço parâmetro do insumo importado aplicado na produção, ou seja, a *parcela* do preço de revenda do bem produzido que corresponde ao insumo importado. Para atingir esse objetivo, é necessário retirar todas as parcelas que foram agregadas ao bem importado na produção da mercadoria, vale dizer, o *valor agregado no País* deve ser expurgado para possibilitar a apuração do preço parâmetro do bem importado. Infere-se, portanto, que para concretizar a finalidade do art. 18 da Lei nº 9.430/96, a fórmula de cálculo do Método PRL 60 deve ser capaz de isolar o bem importado na apuração do preço parâmetro, respeitando a margem de lucro de sessenta por cento, como pressuposto pela Lei nº 9.430/96.”

Por fim, destaca a recorrida que a falta de clareza do artigo 18, II, item 1, da Lei nº 9.430, de 1996, possibilita a construção de diferentes interpretações, mas a que mais se reflete o espírito da Lei é a contida na instrução normativa nº 243, de 2002.

Alega, ainda, que A metodologia que era adotada pela IN SRF nº 32, desbordava do texto legal por majorar o preço parâmetro em razão direta ao aumento do valor agregado no País, o que termina por inflar indevidamente o limite de dedutibilidade do bem importado.

Em síntese, pelo que se depreende dos autos, a controvérsia do presente recurso diz respeito ao alcance do item 1, da letra “d”, do inciso II, do artigo 18, da Lei nº 9.430, de 1996.

### **É a breve colocação do tema, passo ao voto**

#### **I – Dos destaques preliminares**

Em data anterior ao presente julgamento, com o objetivo de aprofundar o debate entre os pares e instigar reflexões acerca do tema, 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.

*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.

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 sancionadores no sentido de estabelecimento de normas soberanas (veja-se a expressão: a lei foi sancionada pelo Presidente da República). Sendo a sanção 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 Constituição<sup>8</sup>.*

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 válida<sup>9</sup>*

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

<sup>8</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, decisão, dominação. Atlas, São Paulo, 2001. 3 ed. p. 224.



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

Quando às instruções normativas, genericamente previstas no inciso I, art. 100 do CTN, as mesmas têm função de “normas complementares das leis”. E, especificamente no que toca às *instruções*, Tércio Sampaio Ferraz Júnior às classificam como “atos administrativos internos que vinculam no âmbito de órgãos”<sup>12</sup>.

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 acessoriedade 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 maior 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:

1ª) 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.

2ª) 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, “*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 órgão. 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 americano<sup>13</sup>, 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

<sup>13</sup> The term “transfer pricing” is often used to refer to the setting of the prices on all types of transactions between related parties. GUSTAFSON, Charles H., PERONI, Robert J., PUGH, Richard Crawford. Taxation of International Transactions: Materials, text and problems. West Publishing: St. Paul, 1997. p. 499.

redução da base imponible do imposto reeditório, 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*), 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 – OCDE<sup>14</sup> 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 SEGUINTE 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:

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

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 pela 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 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 deveria 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:	a	1000
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;	b	-200
Valor agregado no país		c	-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.	$d = [60\% \times (a-b-c)]$	-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;	$f = (c / \text{Custo Total de R\$ 700})$	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	$g = (f \times e)$	503
Margem de lucro	Aplicação de 60% sobre a "participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido" (calculada no item anterior)	$h = (g \times 60\%)$	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, segunda 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 I da alínea d), como identificado por Victor Polizelli<sup>15</sup>:*

*Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “I” 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:  $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$ <sup>16</sup>*

*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 <sup>17</sup>	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

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):*

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

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;

<sup>17</sup> Observando-se a margem bruta de lucro de 60% sobre o preço líquido de venda.

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 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 agrega valor no País. No limite, caso se agregasse enorme valor no País (e, portanto, caso se necessitasse de uma margem de lucro*

suficiente para remunerar tal agregação de valor), a margem resultante da aplicação da fórmula 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.<sup>18</sup> [...]

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 <sup>19</sup>	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 aceita 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 vênia*, 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 próprio*, 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 eivadas 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 encontra-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 n 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)”<sup>20</sup>.

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 equivocidades que, por não existirem nessas línguas regras de rigor (como na ciência), produzem perplexidades*”<sup>21</sup>. 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 equivocidades 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;*

Segundo as regras gramaticais<sup>22</sup>, 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*

<sup>21</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, decisão, dominação. Atlas, São Paulo, 2001, 3 ed. p. 283.

<sup>22</sup> Orientações gramaticais por Anya Campos.

*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”<sup>23</sup>

“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”<sup>24</sup>.

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 comento.

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).

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.

<sup>23</sup> BECHARA, Evanildo. **Gramática escolar da Língua Portuguesa**. Lucerna. Rio de Janeiro. 2006. 715p.

<sup>24</sup> SACCONI, Luiz Antônio. **Nossa Gramática Completa**. 30 ed. Nova Geração. São Paulo. 2010. p. 406.

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 adota 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. Noutra sentença, 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 contínuas 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 vênias 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, 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 sistemática<sup>25</sup> 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 a mim, 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 conhecedor perfeito de uma ciência e das outras disciplinas propedêuticas e complementares, conforme cita Carlos Maximiliano<sup>26, 27</sup>, 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 RECASÉNS-SICHES.**

*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”.*

<sup>25</sup> 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.

<sup>26</sup> Carlos Maximiliano. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 12a. Edição. Ed. Forense. 1992. pág. 195.

<sup>27</sup> Por sinal, é de Carlos Maximiliano a frase: *“Quem só atende à letra da lei, não merece o nome de jurisconsulto; é simples pragmático.”* E

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