



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

Processo n° 16643.000300/2010-43
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.209 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO. IRPJ E CSLL
Recorrente SIEMENS ELETROELETRÔNICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

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 LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado di

gitalmente em 26/11/2012 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Impresso em 09/06/2014 por MARIA MADALENA SILVA

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 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:

Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 1057-1066, relativo(s) ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, ano(s)-calendário 2005, com crédito total apurado no valor de R\$ 30.522.754,27, incluindo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 29/10/2010. Também integra os Autos de Infração o Termo de Constatação Fiscal de folhas 1033-1053.

De acordo com os fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu na(s) seguinte(s) infração(ões): Falta de adição ao lucro líquido, da parcela de custos de bens importados que excede ao preço parâmetro de transferência. Sobre a exigência principal foi aplicada a multa de ofício de 75 %.

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 17/11/2010 (fls. 1060 e 1065) e apresentou sua impugnação em 16/12/2010 (fls. 1077-1107), na qual alegou em síntese que:

Do erro na determinação do valor do ajuste

Efetuiu um ajuste relativo ao preço de transferência no valor de R\$ 6.015.507,94, conforme DIPJ 2006, ano-calendário 2005, que, no entanto, foi desconsiderado pela fiscalização;

Da ilegalidade e inaplicabilidade da IN SRF 243/2002

A maior parte dos ajustes empreendidos de ofício diz respeito à metodologia de cálculo do PRL-60, apurada pela fiscalização segundo as diretrizes da IN SRF nº 243/2002, e pelo contribuinte, segundo a IN 32/2001;

Todavia, a IN SRF nº 243/2002 estabeleceu uma nova forma de cálculo do PRL-60 não prevista na lei regulamentada (9.430/96), violando o princípio da estrita legalidade;

Desta feita, tendo em vista a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, esta norma deve ser afastada, e o Auto de Infração, cancelado;

A própria RFB reconheceu a ilegalidade da IN SRF 243/2002 ao não declarar seu caráter interpretativo, estendendo a fatos pretéritos;

A ilegalidade apontada ficou clara pela exposição de motivos da MP nº 478/2009, que tentou, entre outras coisas, alterar o art. 18 da Lei nº 9.430/96, a fim de suportar em termos jurídicos à sistemática de cálculo da IN 243/02;

A incompatibilidade entre a IN 243/02 e a Lei nº 9.430/96 já possui jurisprudência judicial, conforme sentença do Juízo da 9ª Vara Federal Cível da Justiça Federal exarada no Processo 2003.61.00.006125-8 e acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região exarado no Processo nº 2007.61.00.034048-7/SP;

Da inobservância dos tratados firmados

Grande parte das importações dizem respeito ao comércio com países com as quais o Brasil firmou tratado para evitar a dupla tributação (Decretos Legislativo nº 85/72 e 92/75);

Esses tratados prevalecem sobre as normas de Direito Tributário, nos termos do art. 98 do CTN, de forma que os Estado Contratantes somente podem tributar fatos que não estiverem protegidos pelos tratados;

Nos termos dos acordos firmados ente o Brasil e Alemanha e Brasil e China, é vedado o ajuste de preço de transferência sobre transações efetuadas em condições de um mercado normal aberto, ou seja, que não respeitem o princípio do *arm's lenght*;

Os ajustes propostos pela IN 243/2002 estão vedados pelo referidos acordos binacionais;

Os acordos firmados não se interpretam segundo as legislação dos Estados Contratantes, mas segundo as regras consolidadas pela Convenção de Viena, incorporada ao Direito Brasileiro, através do Decreto nº 496/2009;

No caso concreto, como a fiscalização não comprovou que os preços e métodos adotados pela Impugnante estariam em desacordo com o princípio do *arm's lenght*, o lançamento é improcedente;

Da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

Eventual cobrança de juros de mora sobre a multa aplicada é ilegal, eis que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 somente admite acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições. Nesse sentido as jurisprudências administrativas às folhas 1105;

Da juntada de novos documentos

Por fim, protesta pela juntada posterior de novos documentos.

A decisão recorrida está assim ementada:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas em casos concretos não se constituem em normas gerais. Inaplicável, portanto, a extensão de seus efeitos, de forma genérica, a outros casos.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE. As autoridades julgadoras de 1ª instância não possuem competência para apreciar a ilegalidade da Instrução Normativa expedida por autoridade hierárquica superior.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA. As Instruções Normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu o ato normativo.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES ESPONTÂNEOS. Os ajustes de preço de transferência efetuados espontaneamente pela pessoa jurídica devem ser considerados no lançamento, na medida que possuam o mesmo objeto do ajuste de ofício.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS. Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm's length.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, apresenta-se regular a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

CSLL. Aplica-se à CSLL, no que couber, o que foi decidido ao lançamento matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Impugnação Procedente em Parte

Nos fundamentos da decisão recorrida, destacam-se os seguintes excertos:

“Da apreciação de ilegalidade da Instrução Normativa

A recorrente alega a ilegalidade da IN SRF 243/2002, utilizada pela autoridade lançadora para fundamentar o lançamento, mormente no que diz respeito à sistemática de cálculo do PRL-60 estabelecida pelo mesmo expediente normativo.

A alegação não pode ter seu mérito apreciado nesta instância do contencioso administrativo fiscal.

As Instruções Normativas são atos normativos expedidos por autoridades administrativas, complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, que visam regulamentar ou implementar o que já está previsto.

(...)

Do valor do ajuste

A recorrente aduz que efetuou um ajuste de preço de transferência, no valor de R\$ 6.015.507,94, conforme DIPJ 2006, ano-calendário 2005, que foi desconsiderado pela fiscalização.

Para que o valor do ajuste espontâneo de preço de transferência seja considerado no ajuste de ofício, mister que haja correspondência entre as operações ajustadas

(item comercializado e espécie de operação). Do contrário, estaríamos compensando ajustes entre operações diversas.

No caso concreto, a recorrente solicita a consideração da integralidade dos ajustes espontâneos de preço de transferência.

Parece que a recorrente tenta induzir o julgador a erro pois, ao fazer a exigência, faz querer crer que a integralidade dos ajustes espontâneos estaria relacionada às mesmas operações ajustadas pelo fisco. O que, como se verá a seguir, não é verdade.

A fiscalização levou as operações de 485 itens importados ao ajuste de preço de transferência (fls. 1041-1051), ao tempo que a quantidade de itens importados passíveis de controle do preço de transferência foi da ordem de 1.623 itens, sendo que, deste total, apenas 181 itens foram ajustados espontaneamente pelo sujeito passivo (ver Relação dos itens de materiais importados com cálculo de ajuste, CD à fl. 1073, fornecido pela recorrente).

De efeito, é possível que certa quantidade de itens importados e ajustados pelo sujeito passivo não possua correspondência aos itens levados ao ajuste pela fiscalização.

A fiscalização assevera que dentre os 485 itens selecionados para ajuste de preço de transferência na importação (Tabela 3 do Termo de Constatação Fiscal, fls. 1042-1051), 5 itens foram ajustados, espontaneamente, pelo sujeito passivo (Tabela 4 do Termo de Constatação Fiscal, fl. 1052). Tais ajustes - que foram considerados no lançamento - estão sintetizados na Tabela 1 abaixo.

(...)

A recorrente, por sua vez, não identifica quais itens levados ao ajuste por ambas as partes, deixaram de ser considerados pela fiscalização.

O ônus da prova acabe a quem ela aproveita. A recorrente solicita a consideração de todos seus ajustes, mas não comprova o equívoco da fiscalização. Quer dizer, não demonstra quais operações ajustadas pelo fisco houveram sido ajustadas espontaneamente, ainda que parcialmente. O fato, per si, seria suficiente para afastar a tese do sujeito passivo. Entretanto, em nome do princípio da oficialidade e da verdade material, que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, buscar-se-á investigar a ocorrência do erro suscitado pelo sujeito passivo.

Os ajustes efetuados espontaneamente pelo sujeito passivo foram indicados na planilha Relação dos itens de materiais importados com cálculo de ajuste (CD à fl. 1073). Os ajustes efetuados pela fiscalização são aqueles indicados na Tabela 3 do Termo de Constatação Fiscal (fls. 1042-1051). Mediante confronto entre as duas tabelas (planilhas), verifica-se que somente os itens relacionados na Tabela 2, abaixo, tiveram a dedutibilidade de seu custo de importação ajustado por ambas as partes, dos quais, apenas aqueles relacionados na Tabela 3, a seguir, não foram considerados no momento do lançamento.

(...)

De efeito, deve ser deduzido da base do lançamento o valor de R\$ 175.051,79, correspondente aos ajustes de custos itens efetuados espontaneamente pelo sujeito passivo, indicados na Tabela 3, que não foram considerados pela fiscalização no momento do lançamento.

(...)

Dos acordos internacionais para evitar a bi-tributação

A recorrente alega que, ao não comprovar no caso concreto a ofensa ao princípio do arm's length, o lançamento desrespeita os acordos internacionais para evitar a bitributação firmados entre o Brasil e China e Brasil e Alemanha (Decretos Legislativos 92/75 e 85/92).

(...)

O dispositivo cuida da possibilidade de tributação dos preços praticados, entre vinculadas, em dissonância com o princípio do arm's length. De efeito, os Estados Contratantes acordaram a faculdade de tributar a parcela do lucro que deixa de ser auferido nas operações transnacionais entre empresas vinculadas sediadas nos seus domínios territoriais, em razão da prática de preços favorecidos.

Ocorre que o referido dispositivo não definiu, nem limitou, as metodologias de controle dos preços favorecidos, usualmente, denominadas "preço de transferência". Apenas, repito, possibilitou a tributação dos preços favorecidos nas operações comerciais entre os Estados Contratantes. Em síntese, o Acordo não dispôs sobre a utilização de métodos de preço de transferência.

No Estado brasileiro, o controle e a tributação dos preços de transferência se encontram delineados nos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96. Tais dispositivos, à época dos fatos geradores, eram regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, com as alterações promovidas pelas Instruções Normativas SRF 321/2003 e 382/2003. Trata-se de hipóteses fáticas, delimitadas pelo legislador nacional, que presumem a evasão de divisas através de operações com condições especiais entre vinculadas.

Com efeito, os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 não colidem com a referida Convenção. (...)"

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*):

“(...)

II - Do Direito

II.1 - Do Mérito - Apuração do PRL 60 de acordo com a fórmula prevista na Lei nº 9.430/96 ilegalidade da IN 243

II.1.1 - Comparação entre as sistemáticas para o PRL 60

(...)

II.1.2 - Do reconhecimento da ilegalidade da IN 243 pela Receita Federal do Brasil

(...)

II.1.3 - Precedentes sobre a incompatibilidade entre Lei 9.430 e IN 243

II.1.4 - Dos Tratados firmados entre o Brasil e os países de onde a Recorrente importa os produtos que foram objeto de ajuste

(...)

II.1.5 - Do dever do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de afastar a aplicação da IN nº 243/02 para aplicar a Lei nº 9.430/96

(...)

II.2 - Da ilegalidade da eventual incidência de juros SELIC sobre a parcela da multa

(...)

III - Do Pedido

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

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

(...)"

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso 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 2005, 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 especialmente da IN SRF 243/2002.

Passo a apreciar as alegações recursais.

Dos ajustes decorrentes da IN 243/2002

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)

Como se percebe, a intenção do legislador foi exposta de forma nítida, inequívoca: evitar a transferência de lucros para o exterior através da manipulação dos preços praticados entre pessoas vinculadas. Logo, a interpretação dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 deve ser norteada 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.¹

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 revendas 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 revendas 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 revendas, 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 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.

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

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

| |
|---|
| <p>Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV – VA)</p> <p>PP = 200 – 78</p> <p><u>Preço parâmetro = 122</u></p> |
|---|

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)⁴ 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).

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 Schoueri⁵, *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. [...]

⁴ 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).

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.

Infere-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 revendas 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

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

Bem importado (custo real) = 10

Valor agregado (VA) = 70

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

PP = 200 – 78

Preço parâmetro = 122

Conclusão: apesar de observada a margem de lucro de 60%, o preço parâmetro não mantém correlação com o custo do bem importado, o que confere ampla margem para manipulação do preço de transferência.

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 – VA) = 78

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

PP = 200 – 78

Preço parâmetro = 122

Ajuste = 0 (custo do bem importado < preço parâmetro)

2) Produto revendido com margem de lucro efetiva de 10% (abaixo do mínimo legal)

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

Bem importado (custo manipulado) = 110

Valor agregado (VA) = 70

Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 78

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

PP = 200 – 78

| |
|--|
| <p><u>Preço parâmetro = 122</u> Ajuste = 0 (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 – VA) = 78 Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV – VA) PP = 200 – 78 <u>Preço parâmetro = 122</u> Ajuste = 0 (custo do bem importado < preço parâmetro)</p> <p><i>Conclusão: apesar da inobservância da margem de lucro efetiva de 60% nas vendas e da forte manipulação do preço do bem importado, não haveria ajuste em nenhuma operação manipulada.</i></p> |

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 vendas, 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

| |
|--|
| <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) = 80 <u>Bem importado = 10</u> Valor agregado (VA) = 70 Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) – VA PP = 200 – 120 – 70 <u>Preço parâmetro = 10</u> Ajuste = 0</p> |
|--|

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

PP = 200 – 120 – 70

Preço parâmetro = 10

Ajuste = 80 (custo do bem importado – preço parâmetro)

2) Produto revendido com margem de lucro efetiva de 10% (abaixo do mínimo legal)

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

Bem importado (custo manipulado) = 110

Valor agregado (VA) = 70

Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 120

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

PP = 200 – 120 – 70

Preço parâmetro = 10

Ajuste = 100 (custo do bem importado – preço parâmetro)

3) Produto revendido com margem de lucro efetiva de 5% (abaixo do mínimo legal)

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

Bem importado (custo manipulado) = 120

Valor agregado (VA) = 70

Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 120

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

PP = 200 – 120 – 70

Preço parâmetro = 10

Ajuste = 110 (custo do bem importado – preço parâmetro)

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.

Como esperado, haveria ajustes em todas as operações manipuladas, tendo em vista que a margem de lucro praticada nas revendas 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.

Cumprе salientar, por oportuno, 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 (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 Gregorio⁶, 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 novo elemento na formulação do método. Para compreender tudo o que constar no produto final, exceto aquela parcela de participação do componente importado que se encontra sob análise. A esse elemento a nova lei chamou de valor agregado.

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

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

$$\%n \times PL + PL - \%n \times PL = PL$$

$$PL = PL \rightarrow \text{Proposição Verdadeira}$$

Portanto, atribuindo tal sentido ao conceito de valor agregado é possível concluir que a fórmula depreendida da IN SRF nº 243/02 está em conformidade com o novo texto legal desde que assumida a premissa interpretativa da técnica redacional inapropriada.

Como explicitado no trecho citado, a fórmula do PRL 60 delineada na IN SRF nº 243/02 pode ser reconduzida ao texto da Lei nº 9.430/96, desde que adotada a premissa de que o valor agregado não deve integrar o cálculo da margem de lucro, i.e., considerando-se o valor agregado como mais uma parcela a ser diminuída do preço líquido de revenda.

Portanto, resta analisar se a metodologia da IN SRF nº 243/02 é adequada para concretizar a finalidade do art. 18 da Lei nº 9.430/96: evitar a manipulação dos preços de transferência e, assim, impedir a alocação de lucros no exterior. Para proceder à análise, a fórmula da IN SRF nº 243/02 será aplicada ao mesmo exemplo prático supracitado, o que permite a comparação dos resultados obtidos pelas diferentes fórmulas do Método PRL 60:

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

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 LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado di

gitalmente em 26/11/2012 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Impresso em 09/06/2014 por MARIA MADALENA SILVA

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

Bem importado (custo manipulado) = 120

Valor agregado (VA) = 70

Percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido: 63,16%

Participação do bem importado no preço de venda do bem produzido (PBI no PLV) = 126,32

Preço parâmetro = PBI no PLV – ML 60% (PBI no PLV) = 40% (PBI no PLV)

PP = 40% (126,32)

Preço parâmetro = 50,53

Ajuste = 69,47 (custo do bem importado – preço parâmetro)

Conclusão: haveria ajustes em todas as operações manipuladas, dada a inobservância da margem de lucro efetiva de 60% nas revendas.

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.

O cálculo proporcionalizado da IN SRF nº 243/02 permite, ainda, que o bem importado seja isolado na apuração do preço parâmetro, neutralizando-se o valor agregado no País. Demais disso, a metodologia respeita a margem de lucro bruta de 60% nas revendas com agregação de valor ao bem importado, em harmonia ao disposto na Lei nº 9.430/96. Logo, caso o contribuinte observe a margem mínima de 60% nas revendas – ou a margem específica definida nos termos dos arts. 20 e 21 da Lei nº 9.430/96 –, os custos dos bens importados serão dedutíveis em sua totalidade.

Pode-se alegar que a exigência da margem de lucro de 60% é elevada para a maioria dos setores econômicos, o que implicaria a desproporcionalidade da fórmula da IN SRF nº 243/02. Todavia, cabe lembrar que a margem de lucro de sessenta por cento foi estabelecida pela Lei nº 9.430/96, e não pela IN SRF nº 243/02, a qual se limita a implementar as disposições legais. Cumpre destacar, além disso, que a margem bruta de 60% pode ser reduzida por ato do Ministro da Fazenda, nos termos dos arts. 20 e 21 da Lei nº 9.430/96, adequando-se à realidade individual do contribuinte ou dos diversos setores econômicos. Nessa hipótese, a metodologia da IN SRF nº 243/02 seria aplicada conforme a margem específica do setor, o que afasta o argumento da desproporcionalidade.

Vale reiterar, nesse diapasão, que a disciplina dos preços de transferência visa impedir a alocação artificial de lucros entre pessoas relacionadas e, dessa forma, proteger a base tributável nacional. Portanto, a exegese dos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 deve ser norteada por essa finalidade, o que foi devidamente observado na interpretação administrativa veiculada na IN SRF nº 243/02.

irrazoabilidade. É muito importante perceber que a aplicação do artigo 18, II, da Lei nº 9.430/96 não é compatível com interpretações “literais”, considerando a finalidade pretendida pelo legislador: trata-se de norma antielisiva, que pretende abarcar uma ampla gama de negociações entre particulares.

Nesse contexto, sobressai a necessidade de verificar a razoabilidade da interpretação, cotejando-a, evidentemente, com o texto legal, e também com o resultado pretendido pelo legislador.

É por essa razão que as aparentes “idas e vindas” da Receita Federal na regulamentação do método PRL 60 não podem ser condenadas, tampouco vistas como uma tentativa de, por ato infralegal, reformar a lei. Cuida-se, na verdade, de conferir a melhor interpretação a uma legislação plurívoca, que procura implementar objetivo extremamente complexo, qual seja, encontrar o preço de mercado para importações entre empresas vinculadas.

Nessa linha de raciocínio, infere-se que a metodologia da IN SRF nº 243/02 confere *efetividade* ao disposto no art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, em coerência à intenção do legislador plasmada na Exposição de Motivos, o que demonstra a sua legalidade.

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 legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF nº 243/2002, com a finalidade de refletir a *mens legis* da regra-matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. [...]

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

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

8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance

previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...]

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

No âmbito do CARF, a legalidade da IN SRF nº 243/02 foi reconhecida nos *leading cases* da matéria, julgados, respectivamente, pela 2ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção, em 30/3/2011 (processo nº 10283.721285/2008-14) e 23/11/2011 (processo nº 10283.721272/2008-37), e pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção, em 16/12/2010 (processo nº 10283.720853/2008-51) e 14/3/2012 (processo nº 16561.000175/2007-86).

Cabe apontar, por fim, que a tese de que a fórmula da IN SRF nº 243/02 representaria agravamento da carga tributária também não se sustenta. É que o argumento parte da premissa de que a fórmula defendida pela contribuinte seria a única leitura possível do art. 18 da Lei nº 9.430, o que, como demonstrado, não procede. A rigor, os ajustes decorrentes da metodologia da IN SRF nº 243/02 são inferiores aos ajustes resultantes da aplicação da fórmula construída através da “segunda leitura” da Lei nº 9.430/96, o que pode ser visualizado mediante a comparação dos resultados obtidos nos exemplos mencionados:

| |
|--|
| <p>1) <i>Produto revendido com margem de lucro efetiva de 20% (abaixo do mínimo legal)</i> Ajuste da Lei nº 9.430/96, pela fórmula $[PP = PLV - ML\ 60\% (PLV) - VA] = 80$ Ajuste da IN SRF nº 243/02 = 45 Ajuste da IN SRF nº 32/01 = 0</p> |
| <p>2) <i>Produto revendido com margem de lucro efetiva de 10% (abaixo do mínimo legal)</i> Ajuste da Lei nº 9.430/96, pela fórmula $[PP = PLV - ML\ 60\% (PLV) - VA] = 100$ Ajuste da IN SRF nº 243/02 = 61,11 Ajuste da IN SRF nº 32/01 = 0</p> |
| <p>3) <i>Produto revendido com margem de lucro efetiva de 5% (abaixo do mínimo legal)</i> Ajuste da Lei nº 9.430/96, pela fórmula $[PP = PLV - ML\ 60\% (PLV) - VA] = 110$ Ajuste da IN SRF nº 243/02 = 69,47 Ajuste da IN SRF nº 32/01 = 0</p> |

Dessa forma, a depender da leitura que se faz do art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, a metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002 pode ser considerada *benéfica* ao importador. Não obstante essa constatação, o ponto central da controvérsia reside na irrazoabilidade da interpretação defendida pela contribuinte (IN SRF nº 32/01), que é totalmente divorciada do propósito do Método PRL 60 e do controle dos preços de transferência. Em última análise, a IN SRF nº 243/02 não majorou o ônus fiscal, mas corrigiu a distorção que a metodologia da IN SRF nº 32/01 provocava na apuração do PRL 60, de modo a conferir *efetividade* ao controle dos preços de transferência.

Finalmente, também é desprovido de fundamento o argumento no sentido de que a sistemática do PRL 60 da IN SRF nº 243/02 representa “desestímulo à indústria nacional”, uma vez que causaria a diminuição do preço parâmetro na medida do aumento de valor agregado no País.

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, diverja, 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 e 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”.

Demais questões em litígio.

Vejamos os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido quando as demais questões em litígio:

DO VALOR DO AJUSTE

A recorrente aduz que efetuou um ajuste de preço de transferência, no valor de R\$ 6.015.507,94, conforme DIPJ 2006, ano-calendário 2005, que foi desconsiderado pela fiscalização.

Para que o valor do ajuste espontâneo de preço de transferência seja considerado no ajuste de ofício, mister que haja correspondência entre as operações ajustadas (item comercializado e espécie de operação). Do contrário, estaríamos compensando ajustes entre operações diversas.

No caso concreto, a recorrente solicita a consideração da **integralidade** dos ajustes espontâneos de preço de transferência.

Parece que a recorrente tenta induzir o julgador a erro pois, ao fazer a exigência, faz querer crer que a integralidade dos ajustes espontâneos estaria relacionada às mesmas operações ajustadas pelo fisco. O que, como se verá a seguir, não é verdade.

A fiscalização levou as **operações de 485 itens importados** ao ajuste de preço de transferência (fls. 1041-1051), ao tempo que a quantidade de itens importados passíveis de controle do preço de transferência foi da ordem de 1.623 itens, sendo que, deste total, apenas 181 itens foram ajustados espontaneamente pelo sujeito passivo (ver *Relação dos itens de materiais importados com cálculo de ajuste*, CD à fl. 1073, fornecido pela recorrente).

De efeito, é possível que certa quantidade de itens importados e ajustados pelo sujeito passivo não possua correspondência aos itens levados ao ajuste pela fiscalização.

A fiscalização assevera que dentre os **485 itens** selecionados para ajuste de preço de transferência na importação (Tabela 3 do Termo de Constatação Fiscal, fls. 1042-1051), **5 itens** foram ajustados, espontaneamente, pelo sujeito passivo (Tabela 4 do Termo de Constatação Fiscal, fl. 1052). Tais ajustes - que foram considerados no lançamento - estão sintetizados na Tabela 1 abaixo.

Tabela 1 – Ajustes espontâneos, considerados pela fiscalização

| Código do produto | Ajuste (R\$) |
|-------------------|------------------|
| 220000285665 | 64.747,04 |
| 220000242571 | 1.415,96 |
| 220000232450 | 464,52 |
| 220000250244 | 750,87 |
| 220000232462 | 19,13 |
| Total | 67.397,52 |

A recorrente, por sua vez, não identifica quais itens levados ao ajuste por ambas as partes, deixaram de ser considerados pela fiscalização.

O ônus da prova acabe a quem ela aproveita. A recorrente solicita a consideração de todos seus ajustes, mas não comprova o equívoco da fiscalização. Quer dizer, não demonstra quais operações ajustadas pelo fisco houveram sido ajustadas espontaneamente, ainda que parcialmente. O fato, per si, seria suficiente para afastar a tese do sujeito passivo. Entretanto, em nome do princípio da oficialidade e da verdade material, que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, buscar-se-á investigar a ocorrência do erro suscitado pelo sujeito passivo.

Os ajustes efetuados espontaneamente pelo sujeito passivo foram indicados na planilha *Relação dos itens de materiais importados com cálculo de ajuste* (CD à fl. 1073). Os ajustes efetuados pela fiscalização são aqueles indicados na *Tabela 3* do *Termo de Constatação Fiscal* (fls. 1042-1051). Mediante confronto entre as duas tabelas (planilhas), verifica-se que somente os itens relacionados na Tabela 2, abaixo, tiveram a dedutibilidade de seu custo de importação ajustado por ambas as partes, dos quais, apenas aqueles relacionados na Tabela 3, a seguir, não foram considerados no momento do lançamento.

Tabela 2 – Itens levados ao ajuste pelas partes.

| Código do Produto | Descrição do Produto | Ajuste do contribuinte | Ajuste da fiscalização |
|-------------------|---|------------------------|------------------------|
| 150000268445 | BATT CHARGER/C39280Z 4C407 1 | 164.205,14 | 93.950,03 |
| 150000310184 | KEYPAD SSILVER CXT65 /C39158A 117B641 4 | 6.937,51 | 2.254,30 |
| 150000310183 | BC SOFT SILVER CXT65 /C39158A 117A551 5 | 3.909,15 | 414,51 |
| 220000242571 | 00335519-01 PLACA DE EIXO A362 | 1.415,96 | 3.486,13 |
| 220000250244 | TRAVEL CHARGER ETC/L36880N5601A104 | 750,87 | 1.929,02 |
| 220000232450 | CONECTOR ZIF/AM35XX40CN | 464,52 | 3.009,10 |
| 220000232462 | SIM CARD HOLDER /AOSIMH | 19,13 | 585,06 |
| | Total | 177.702,28 | 105.628,15 |

Tabela 3 – Itens ajustados espontaneamente, não considerados pela fiscalização

| Código do Produto | Descrição do Produto | Ajuste do contribuinte | Ajuste da fiscalização |
|-------------------|---|------------------------|------------------------|
| 150000268445 | BATT CHARGER/C39280Z 4C407 1 | 164.205,14 | 93.950,03 |
| 150000310184 | KEYPAD SSILVER CXT65 /C39158A 117B641 4 | 6.937,51 | 2.254,30 |
| 150000310183 | BC SOFT SILVER CXT65 /C39158A 117A551 5 | 3.909,15 | 414,51 |
| | Total | 175.051,79 | 96.618,84 |

De efeito, deve ser deduzido da base do lançamento o valor de R\$ 175.051,79, correspondente aos ajustes de custos itens efetuados espontaneamente pelo sujeito passivo, indicados na Tabela 3, que não foram considerados pela fiscalização no momento do lançamento.

a. DOS ACORDOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BI-TRIBUTAÇÃO

A recorrente alega que, ao não comprovar no caso concreto a ofensa ao princípio do *arm's lenght*, o lançamento desrespeita os acordos internacionais para evitar a bitributação firmados entre o *Brasil e China* e *Brasil e Alemanha* (Decretos Legislativos 92/75 e 85/92).

Os referidos acordos trazem em seu artigo 9 a seguinte disposição.

Empresas Associadas

Quando:

a) *uma empresa de um Estado Contratante participar, direta ou indiretamente, da direção, do controle ou do capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou*

b) *as mesmas pessoas participarem, direta ou indiretamente, da direção, do controle ou do capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante,*

e, em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, nas suas relações comerciais ou financeiras, por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tais.

O dispositivo cuida da possibilidade de tributação dos preços praticados, entre vinculadas, em dissonância com o princípio do *arm's length*. De efeito, os Estados Contratantes acordaram a faculdade de tributar a parcela do lucro que deixa de ser auferido nas operações transnacionais entre empresas vinculadas sediadas nos seus domínios territoriais, em razão da prática de preços favorecidos.

Ocorre que o referido dispositivo não definiu, nem limitou, as metodologias de controle dos preços favorecidos, usualmente, denominadas “preço de transferência”. Apenas, repito, possibilitou a tributação dos preços favorecidos nas operações comerciais entre os Estados Contratantes. Em síntese, **o Acordo não dispôs sobre a utilização de métodos de preço de transferência.**

No Estado brasileiro, o controle e a tributação dos *preços de transferência* se encontram delineados nos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96. Tais dispositivos, à época dos fatos geradores, eram regulamentados pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, com as alterações promovidas pelas Instruções Normativas SRF 321/2003 e 382/2003. Trata-se de hipóteses fáticas, delimitadas pelo legislador nacional, que presumem a evasão de divisas através de operações com condições especiais entre vinculadas.

Com efeito, os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 não colidem com a referida Convenção. Nesse sentido a Solução de Consulta COSIT nº 6, de 23/11/2001, cuja ementa reproduz-se abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: 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.

b. DOS JUROS DE MORA

Por fim, quanto à incidência dos juros sobre a multa de ofício, importa registrar que a exigência de acréscimos moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento ora em litígio, do qual consta a indicação de juros apenas sobre o valor principal. Os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de principal e multa, serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado.

Apesar disso, registre-se que a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de seguinte teor:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

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

[grifou-se]

A partir das disposições legais acima, tendo em conta que, em que pese a interpretação contrária pretendida pela defesa, a multa de ofício é *débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento. Há inclusive jurisprudência do Conselho de Contribuintes referendando a exigência:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, §3º, da Lei 9.430/96. (Acórdão 103-22290 Data da Sessão: 23/02/2006)

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - TAXA SELIC - A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional". (Acórdão 105-15211 Data da Sessão: 07/07/2005)

E isto porque, nos termos do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. [grifou-se]

Ora, na medida em que a penalidade aplicada ao sujeito passivo por inadimplência integra o objeto da relação obrigacional, ou seja, é parte do direito de crédito devido pela Fazenda contra o sujeito passivo, é cristalino que, em contrapartida, integra os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, nas palavras do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, de resto já transcrito acima. Com efeito, as duas condições de incidência sobre a multa de ofício estão cumpridas: é um débito para com a União e decorre de tributos e contribuições por força de seu inadimplemento.

O vocábulo *decorrente* inserido no art. 61 tem a conotação de *relacionado* aos tributos, assim como é a multa decorrente da inadimplência (qualificada ou simples). Não cabe interpretá-lo como significando *com a natureza de* tributos e contribuições. Nessa segunda interpretação, a própria inserção do vocábulo *decorrente* no texto legal, seria dispensável.

Nesse sentido, a lei ordinária nada mais fez do que repetir os termos do art. 161 do CTN:

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

Por conta das definições veiculadas pelo CTN, a penalidade pecuniária decorrente da infração integra a obrigação principal e, por conseguinte, compartilha com o tributo também a natureza do crédito e do débito do sujeito passivo. Ora, como visto, sobre o débito vencido e não pago incidem juros de mora por força de lei, o que situa essa discussão fora do âmbito de competência administrativa.

Observe-se, ainda, que por se tratar de questão recentemente surgida no âmbito do julgamento administrativo, o Poder Judiciário pouco se manifestou a respeito. Não obstante, no momento em que o fez, o fez no sentido de legitimar a incidência dos juros sobre a totalidade do crédito tributário, aí incluída a multa de ofício. Veja-se [destaques acrescidos]:

APELAÇÃO CÍVEL – 20066119008367 - Espécie: AC - APELAÇÃO CÍVEL - 1346625 Relator(a): JUIZ ROBERTO JEUKEN

Ementa: TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. MULTA DE OFÍCIO. ART. 4º, INCISO I, DA LEI Nº 8.218/91. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO NA VIGÊNCIA DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ENCERRADO. DESISTÊNCIA DA AÇÃO JUDICIAL. RECOLHIMENTO INSUFICIENTE. SALDO REMANESCENTE. MULTA COM PERCENTUAL REDUZIDO. APLICAÇÃO DO ART. 63 DA LEI Nº 9.430/96 C/C ART. 106, II, "C", DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA QUE INCIDEM DESDE O VENCIMENTO.

1. A autora efetuou recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL nos períodos de 07/94 e 08/94, quando acobertada por liminar concedida em 17.08.94, posteriormente cassada em 20.03.96. Lavrados os Autos de Infração em 06.09.95, com exigência de multa de ofício no percentual e 100% e juros de mora, considerou o fisco a referida decisão e manteve a suspensão da exigibilidade. Contra referidos autos, houve impugnação e recurso administrativo, de cuja decisão final mantendo a cobrança foi intimada a autora em 13.11.1996. Em fevereiro e março de 1999, promoveu o recolhimento insuficiente dos tributos, nos moldes da MP nº 1.807/99 e desistiu da ação judicial.

2. Os autos de infração foram lavrados segundo as disposições legais de regência vigentes à época, cabendo lembrar que o fisco está adstrito ao princípio da legalidade.

3. Não houve imposição de multa moratória, mas sim de multa decorrente do lançamento de ofício no percentual de 100% (art. 4º, da Lei nº 8.218/91 e art. 992 do RIR/94) e o saldo remanescente exigido já a fixou no patamar de 75%, consoante art. 44, da Lei nº 9.430/96, donde que houve aplicação do art. 63 da Lei nº 9.430/96/c art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

4. A multa de ofício é devida desde o vencimento, pois já não havia suspensão da exigibilidade por força da liminar desde 03/96 e nem por força do recurso administrativo, decidido em 11/96, sequer houve seu recolhimento em 1999, mas tão somente dos tributos e em valores insuficientes para a quitação do débito principal.

5. Os juros de mora são devidos sobre os tributos e a multa de ofício desde o seu lançamento. Com o fim do procedimento administrativo, não há mais óbice à sua cobrança, ou seja, apenas deixa de haver causa para a suspensão da exigibilidade. Os encargos não desaparecem com a fase contenciosa, assim como não ocorre com os tributos, mas têm sua exigibilidade suspensa até decisão final. **Uma vez mantido o lançamento, não há que se falar em exclusão dos juros de mora, aplicados desde o vencimento da dívida.**

6. Apelo da autoria a que se nega provimento.

Decisão: Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, negar provimento ao apelo da autoria, nos termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

O disposto no parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 só veio espancar qualquer dúvida sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa isolada, vez que nessa condição a penalidade aplicada não decorre do lançamento de imposto ou contribuição, o que poderia dar margem a interpretações no sentido da inaplicabilidade do art. 61 ao caso.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

[grifou-se]

Aos fundamentos acima transcritos, que reputo irretocáveis, nada merece ser acrescentado, pelo que peço vênias para adotá-los como razões de decidir.

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, consequentemente, o preço parâmetro), seja influenciada pela flutuação do valor

agregado, impossibilitando o devido controle dos preços de transferência, fundamentado na pré-definição de margens de lucro bruto mínimas;

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

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:

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

$PLV \text{ (Preço líquido de venda)} = \text{Preço bruto de venda (PBV)} - \text{descontos} - \text{tributos sobre venda} - \text{comissões} - \text{valor agregado}$

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 sacionadores no sentido de estabelecadores 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 Constituição⁸.

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 válida⁹

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

⁸ 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”¹².

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 americano¹³, 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

¹³ 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 – OCDE¹⁴ 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.

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 ¹⁷ | 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;

¹⁷ 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.¹⁸ [...]

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 ¹⁹ | 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 |

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006. p.159-160. JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 26/11/2012 por ANTONIO CARLOS ANDRADE

¹⁹ Observando-se a margem bruta de lucro de 60% sobre o preço líquido de venda. ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 26/11/2012 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/11/2012 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

| | | | | | | |
|--------|----|----|-----|--------|-----|----|
| 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 posituação da vontade legislativa), ressaltando, em consonância, o papel preponderante do aspecto genético e das técnicas que lhe são apropriadas (método histórico)”²⁰.

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*”²¹. 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 gramaticais²², 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

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

²² Orientações gramaticais por Anya Campos.

Documento assinado 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 LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/11/2012 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

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”²³

“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”²⁴.

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.

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

²⁴ 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 irreduzível 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 sistemática²⁵ 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^{26, 27}, 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”.

²⁵ 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.

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

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

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