



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

Processo n° 16643.720060/2013-40
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.284 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2016
Matéria PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente SCHERING DO BRASIL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. IN SRF N° 243/2002. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa SRF n° 243/02 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei n° 9.430/96, na redação dada pela Lei n° 9.959/00.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

O valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação, devem ser considerados no preço praticado para fins de apuração dos ajustes dos preços de transferência segundo o método PRL, nos termos do art. 18 da Lei n° 9.430/96, em sua redação original.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PARÂMETRO. IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE AS VENDAS. PIS E COFINS. DEDUÇÃO.

No método PRL, uma das parcelas a ser deduzida da média aritmética dos preços de revenda para a obtenção do preço-parâmetro são os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, entre eles, o PIS e a COFINS. O benefício previsto no artigo 3° da Lei n° 10.147/2000 consiste, simplesmente, no direito do contribuinte, enquadrado nesse regime especial, de deduzir, do montante devido a título de PIS e COFINS, um crédito presumido, não tendo nenhuma repercussão na apuração dos preços de transferência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. ERROS DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA.

Não comprovados nenhum dos supostos erros materiais apontados pela recorrente, ratificam-se os cálculos feitos pela fiscalização.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento decorrente, no que couber, o decidido com relação ao lançamento do IRPJ, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

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: (i) o Conselheiro Luis Fabiano, que votou pela ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 e também por considerar o crédito presumido de PIS/Cofins no cálculo do preço parâmetro, e; (ii) o Conselheiro João Figueiredo que votou por considerar o crédito presumido de PIS/Cofins no cálculo do preço parâmetro.

Documento assinado digitalmente.

Marcelo Cuba Netto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, João Otávio Oppermann Thomé, Luis Fabiano Alves Penteado, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Figueiredo Neto e Ester Marques Lins de Sousa.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por SCHERING DO BRASIL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA, contra acórdão proferido pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo I-SP, cuja ementa a seguir se transcreve:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2009

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

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

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

MÉTODO PRL. PREÇO-PARÂMETRO. DEDUÇÃO DO PIS E DA CONFINS.

No método PRL, uma das parcelas a ser deduzida da média aritmética dos preços de revenda para a obtenção do preço-parâmetro são os impostos e

contribuições incidentes sobre as vendas (entre eles, o PIS e a COFINS). O benefício previsto no artigo 3º da Lei nº 10.147/2000 consiste, simplesmente, no direito do contribuinte, enquadrado nesse regime especial, de deduzir, do montante devido a título de PIS e COFINS, um crédito presumido, não tendo nenhuma repercussão na apuração dos preços de transferência.

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

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

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. ERRO DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA.

Na apuração dos preços praticados (custos de aquisição), foram consideradas, corretamente, todas as importações realizadas durante o ano-calendário e os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração, inexistindo, assim, qualquer irregularidade.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

O caso foi assim relatado pela autoridade julgadora *a quo*:

“DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 3534/3542, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, no tocante à legislação dos preços de transferência na importação de bens (verificações relativas ao ano-calendário de 2009), constatou-se o seguinte:

DO CONTEXTO

Na DIPJ/2010 (ano-calendário de 2009), a empresa informou nas Fichas 32 um ajuste de preço de transferência referente às importações de diversos itens, no valor total de R\$ 1.111.533,70 (fls. 3467/3516).

À fl. 2892/2893, encontra-se o demonstrativo resumo da apuração dos preços de transferência apresentado pela empresa, no qual consta a relação de produtos importados sujeitos ao preço de transferência, e os respectivos métodos aplicados, preço praticado e preço-parâmetro, quantidades vendidas e os ajustes devidos, constante do arquivo "Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado".

As memórias de cálculo dos preços de transferência, apresentadas pela empresa, mostram que ela optou pelos métodos PRL (Preço de Revenda menos Lucro) e PIC (Preços Independentes Comparados).

Apenas os produtos ajustados pelo método PRL apresentaram cálculos divergentes dos elaborados pela fiscalização.

DO PREÇO PRATICADO NA IMPORTAÇÃO

No cálculo do preço praticado do método PRL, a empresa utilizou o valor FOB + Imposto de Importação, sem considerar os valores relativos ao frete e ao seguro. Esse procedimento contraria o que expressamente determina o artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002.

Também devem ser computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração (artigo 12, § 3º, da IN SRF nº 243/2002). As informações sobre os estoques foram informadas pela contribuinte no arquivo "Inventário" (fls. 2924/2930 e 3309).

A fiscalização elaborou, então, o "Demonstrativo de apuração - Preço Praticado PRL" (Anexo 1), válido para PRL20 e PRL60.

DO PREÇO-PARÂMETRO - MÉTODO PRL20

Após as análises de todas as informações prestadas pela empresa, a fiscalização verificou que os produtos relacionados às fls 3536/3537 são produtos importados de pessoas vinculadas prontos para a revenda, os quais tiveram seus preços de transferência apurados com a adoção do método PRL20 (método PRL, com margem de 20%), de acordo com o determinado no artigo 12, inciso IV, alínea "a", da IN SRF nº 243/2002.

No cálculo do preço-parâmetro, não foram consideradas as saídas de produtos para amostras grátis, Zona Franca de Manaus e para empresa vinculadas.

A fiscalização verificou que, em alguns casos, o valor deduzido dos tributos incidentes sobre as vendas, referente às contribuições do PIS e da COFINS, era nulo. Trata-se de produtos enquadrados no artigo 3º da Lei nº 10.147/2000, que dispõe sobre o crédito presumido do PIS e COFINS.

No entendimento da fiscalização, ao aderir ao regime especial da Lei nº 10.147/2000, a empresa apenas passa a ter o direito de deduzir um crédito presumido do montante devido, mas a incidência das contribuições permanece. Portanto, é necessário calcular o valor das contribuições e deduzi-lo do preço de revenda para fins de apuração do preço-parâmetro, conforme determina a legislação.

Conforme previsto no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, regulamentado pelo artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, devem ser deduzidos todos os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas:

Assim, foram calculadas as contribuições do PIS e da COFINS para todos os produtos farmacêuticos que foram informados com valores nulos destas contribuições.

Analisando o DACON - Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (fl. 3330), a fiscalização verificou que a empresa informou na Ficha 04A - Cadastro de produtos sujeitos a alíquota diferenciada, a alíquota de 2,10% para o PIS e 9,90% para a COFINS.

Com base nas informações apresentadas pela empresa foram apurados os preços-parâmetro de cada um dos produtos revendidos, deduzindo-se o valor das contribuições do valor das vendas.

Utilizando o demonstrativo de vendas elaborado pela empresa, que contém o valor bruto da venda e os tributos incidentes sobre as vendas, inclusive com a correção efetuada no PIS e na COFINS, obteve-se novo valor líquido de vendas. Desse valor, foi excluída a margem de lucro de 20%, calculada sobre o valor bruto.

O resultado foi dividido pela quantidade vendida, encontrando-se assim o preço-parâmetro unitário, conforme se observa no “Demonstrativo de apuração - Preço Parâmetro PRL 20%” (Anexo 2).

DO PREÇO-PARÂMETRO - MÉTODO PRL60

Após a análise de todas as informações prestadas, a fiscalização verificou que parte dos produtos importados foi utilizada como insumo na produção de medicamentos. Por isso, na apuração do preço de transferência pelo método PRL, deve ser aplicada a margem de lucro de 60% (PRL60), de acordo com o determinado no artigo 12, inciso IV, alínea "b", da IN SRF nº 243/2002.

Está detalhado no artigo 12, § 11, da IN SRF nº 243/2002 o procedimento que deve ser adotado para cálculo do PRL60.

A empresa foi intimada a apresentar o custo de produção do produto acabado e a relação insumo produto anual. Nas memórias de cálculo, a fiscalizada informou a relação de produção. O demonstrativo do cálculo do percentual de participação da matéria-prima importada no produto acabado está no Anexo 3 (“Demonstrativo de apuração - % Participação Matéria Prima no produto Acabado”).

Não foram consideradas no cálculo do preço-parâmetro as saídas de produtos para amostras grátis, Zona Franca de Manaus e para empresas vinculadas.

Obteve-se, assim, o preço-parâmetro, conforme “Demonstrativo de apuração - Preço Parâmetro PRL 60%” (Anexo 4).

DA APURAÇÃO DOS AJUSTES

A apuração dos ajustes de preço de transferência dos produtos importados para revenda foi feita pela empresa comparando-se o preço praticado com o preço-parâmetro, cabendo ajuste nos casos em que este último foi inferior ao preço praticado, observada a margem de divergência de 5% prevista no artigo 38 da IN SRF 243/2002.

A apuração dos ajustes de preços de transferência foi refeita, comparando-se os preços praticados com os preços-parâmetro apurados pela fiscalização, cabendo ajuste nos casos em que este último foi inferior, observada a margem de divergência de 5% prevista no artigo 38 da IN SRF nº 243/2002. Assim, obteve-se o novo valor total de ajuste de R\$ 46.719.713,94, conforme consta do Anexo 5 (“Consolidação PRL20 e PRL60”).

DO CÁLCULO DO CONSUMO

Nos cálculos efetuados pela fiscalização, foram utilizados os dados fornecidos pela própria contribuinte.

DO AJUSTE TOTAL APURADO – BASE DE CÁLCULO

Em resumo, o total do ajuste a tributar, apurado pela fiscalização, será de R\$ 45.369.146,06, já deduzido o valor oferecido à tributação na DIPJ, conforme tabela a seguir (valores em reais):

Importação PRL20	1.049.197,71
Importação PRL60	45.670.516,23
Ajuste total apurado	46.719.713,94
(-) Ajuste na DIPJ *	1.350.567,88
= Total a ajustar	45.369.146,06

* Apesar de constar nas Fichas 32 um ajuste total de R\$ 1.111.533,70, a contribuinte, na apuração das bases de cálculo do IRPJ (Ficha 09) e da CSLL (Ficha 17), adicionou ajuste de R\$ 1.350.567,88.

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2009:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Fundamento legal	artigo 3º da Lei nº 9.249/95; artigos 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I, do RIR/99 (com as alterações da Lei nº 9.959/2000); artigo 18 da Lei nº 9.430/96 (com as alterações da Lei nº 9.959/2000); artigos 18 e 23 da Lei nº 9.430/96; e artigos 1º a 7º, 12, 38, 40 e 41 da IN SRF nº 243/2002	
Crédito Tributário (em reais)	11.342.286,52	Imposto
	8.506.714,89	Multa proporcional (75%)
	4.088.894,29	Juros de mora (cálculo até 12/2012)
	23.937.895,70	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Fundamento legal	artigos 2º e 3º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelas Leis nºs 8.034/90	
Crédito Tributário (em reais)	4.083.223,15	Contribuição
	3.062.417,36	Multa proporcional (75%)
	1.472.001,95	Juros de mora (cálculo até 12/2012)
	8.617.642,46	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 12/2012	23.937.895,70	IRPJ
	8.617.642,46	CSLL
	32.555.538,16	TOTAL

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 25/12/2013 (fl. 3569), a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 09/01/2014, a impugnação de fls. 3571/3603, alegando, em síntese, o seguinte:

DOS FATOS

Durante o ano de 2009, a contribuinte importou matéria prima e produtos acabados de sua matriz na Alemanha, pessoa considerada vinculada, razão pela qual estava sujeita às regras de preços de transferência, previstas no artigo 18 e seguintes da Lei nº 9.430/96, com alterações dadas pela Lei nº 9.959/2000.

Para a obtenção do preço-parâmetro a contribuinte utilizou os métodos PIC, PRL20 e PRL60, calculando-os na forma da IN SRF nº 32/2001, cuja disciplina observava fielmente o disposto na Lei nº 9.430/96, com alterações dadas pela Lei nº 9.959/2000.

Utilizando-se primordialmente do método PRL na forma da IN SRF nº 243/2002 (editada em 11/11/2002, trazendo disposições quanto à forma de cálculo

pelo método PRL (20% e 60%) que divergiam substancialmente das disposições da Lei nº 9430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000) a Agente Fiscal apurou exorbitante exigência tributária.

No entanto, o Auto de Infração deve ser integralmente cancelado por conter erros conceituais e de cálculo, bem como pela inaplicabilidade da IN SRF nº 243/2002 ao método PRL.

DO MÉTODO PRL NA LEI Nº 9.430/96 E NA IN SRF Nº 32/ 2001

No que interessa a esta defesa, a apuração do preço-parâmetro pelo método PRL, na definição original da Lei nº 9.430/96, seria obtido por meio da apuração da média aritmética dos preços de revenda dos bens ou insumos importados, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas; e
- d) de margem de lucro de 20%. calculada sobre o preço de revenda.

No ano 2000, com a edição da Lei nº 9.959/2000, estabeleceu-se uma margem de lucro diferenciada de 60%, aplicável aos insumos importados destinados à produção de novo bem em território nacional (o chamado PRL60). Os demais produtos de revenda importados, que não fossem sujeitos à nova etapa produtiva no Brasil, continuaram a se sujeitar ao PRL20.

Embora o percentual de margem de lucro nas importações de insumos tenha sido aumentado de 20% para o irreal percentual de 60%, o legislador, como forma de compensação, estabeleceu expressamente a possibilidade de dedução do valor agregado no país ao preço final do método PRL.

Ocorre que a indevida manipulação na metodologia de cálculo pretendida pela Agente Fiscal acarretou um preço-parâmetro menor que o preço de venda efetivamente praticado e, assim, um suposto maior ajuste na base tributária.

A impugnante demonstrará a seguir que, corrigindo-se tais erros de cálculo, o valor de ajuste e da respectiva exigência fiscal seria muito menor; e que, ainda assim, tal exigência não existiria caso fosse aplicada apenas a metodologia da Lei nº 9.430/96, em oposição à malfadada IN SRF nº 243/2002.

DA INDEVIDA DEDUÇÃO DE VALORES DE PIS E COFINS NO CÁLCULO DO PREÇO-PARÂMETRO

O Auto de Infração equivocadamente utiliza valores de contribuição ao PIS e à COFINS, às alíquotas de 2,1% e 9,9%, respectivamente, calculadas sobre o preço de venda de todos os medicamentos constantes na planilha de cálculo Auditora Fiscal, a fim de apuração do preço-parâmetro.

No entanto, a contribuinte não recolhe a contribuição ao PIS e à COFINS sobre seus medicamentos, por força do disposto nos artigos 1º e 3º da Lei nº 10.147/2000, motivo pelo qual o valor de tais contribuições não integra os preços dos medicamentos.

A referida Lei nº 10.147/2000 permite às fabricantes de medicamentos a obtenção de regime especial que lhe concede créditos presumidos da contribuição ao PIS e à COFINS, a fim de que as referidas contribuições não integrem os preços finais dos medicamentos.

Esse crédito presumido foi instituído com o claro e inequívoco propósito do Governo em desonerar a fabricação e/ou importação dos medicamentos das referidas contribuições, de forma que estas não repercutem nos respectivos preços de venda da contribuinte.

Diversamente do que entende a fiscalização, as normas da Receita Federal, que regulamentam as regras de preços de transferência, são claras e expressas em determinar que somente são considerados "tributos incidentes na venda" aqueles que "integram o preço de venda".

Assim, como as contribuições ao PIS e à COFINS não integram o preço de venda, o valor da receita bruta, informado pela contribuinte à fiscalização e em suas declarações fiscais, é líquido de tais contribuições. Assim, no cálculo de preços de transferência da contribuinte quanto ao item "média aritmética dos preços de revenda" foi utilizado o valor líquido dos preços de venda.

Caso realmente o entendimento do Auto de Infração prevaleça, de que sobre o cálculo do preço-parâmetro devem ser deduzidos os valores de PIS e COFINS que "incidiram" sobre a venda, dever-se-ia também, pelo mesmo critério, adicionar os mesmos montantes das referidas contribuições à média aritmética dos preços de revenda, para fins de cálculo de preços de transferência.

O que não pode ser admitido é a fiscalização utilizar o critério da "incidência" para justificar a dedução no cálculo e, ao mesmo tempo, utilizar os valores líquidos das vendas, sem a "incidência", acarretando uma nítida e indevida distorção da finalidade legal de se comparar preços pelos mesmos critérios.

Tal erro, caso não seja sanado por meio da baixa dos autos em diligência para o necessário recálculo, tornará o Auto de Infração nulo.

DO ERRO NO CÁLCULO DOS CUSTOS DE AQUISIÇÃO

O Auto de Infração também contém erro quanto à apuração dos custos dos insumos importados sujeitos ao método PRL60, mesmo aplicando-se as regras do § 11 da IN SRF nº 243/2002.

Conforme previsto na referida instrução normativa, a apuração da margem de lucro de 60% se dará mediante o cálculo proporcional do conteúdo agregado no país, que leva em consideração o custo total do bem produzido. Para tanto, é necessário conhecer os montantes em estoques (iniciais e finais) e os valores das compras de insumos importadas / adquiridas no ano, a fim de que se apure o preço médio de aquisição.

O equívoco cometido pela Agente Fiscal se refere aos valores utilizados no Auto de Infração quanto ao "preço médio de aquisição". A Agente Fiscal considerou no cálculo do referido item todas as compras do ano-calendário, sem ter se atentado para os valores efetivamente consumidos nas respectivas operações de revenda.

Em outras palavras, a fiscalização desconsiderou a existência dos valores contidos em estoques (iniciais e finais), ignorando a previsão contida nos §§ 3º e 4º do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002.

Tal equívoco, caso não seja sanado por meio da baixa dos autos em diligência para recálculo, tornará o Auto de Infração nulo.

DA INDEVIDA DEDUÇÃO DE VALORES DE FRETE E SEGURO NO VALOR DO PREÇO PRATICADO E/OU NO CÁLCULO DO PREÇO-PARÂMETRO

A fiscalização considerou no cálculo da exigência fiscal que o preço praticado corresponderia ao preço contido no documento de importação, incluídos os valores de transporte, seguro e impostos não recuperáveis, conforme dispunha o artigo 4º, § 4º da IN SRF nº 243/2002.

Ocorre, todavia, que a inclusão de valores de frete, seguro e tributos não recuperáveis no conceito de preço praticado não encontra fundamento legal na Lei nº 9.430/96. Permitir tal interpretação extensiva com base exclusivamente no disposto na IN SRF nº 243/2002 equivale a agravar a exigência fiscal sem lei que a estabeleça.

Tanto é assim que a disciplina sobre o assunto somente foi trazida pela Lei nº 12.715/2012, que deu nova redação ao artigo 18 e §§ da Lei nº 9.430/96.

Antes da edição dos referidos dispositivos legais, a inclusão dos valores de frete, seguro e impostos não recuperáveis da importação não estava disciplinada em lei e não poderia ser utilizada para o cálculo do preço-parâmetro.

Dessa forma, a definição dos valores que poderiam ser incluídos no conceito de preço praticado era meramente interpretativa, razão pela qual a nova disciplina legal acima transcrita pode e deve ser aplicada retroativamente à contribuinte, conforme disposto no artigo 106, inciso I, do CTN.

A não utilização dos valores de frete, seguro e impostos não recuperáveis da importação na apuração do preço praticado, bem como no cálculo dos custos relativos ao preço-parâmetro, é uma medida lógica, quando se verifica o pagamento a partes independentes e que sejam domiciliadas no país.

Dessa forma, imperioso que haja o recálculo das exigências fiscais contidas no Auto de Infração, sob pena de nulidade insanável.

DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA IN SRF Nº 243/2002 COMO FUNDAMENTO LEGAL DO AUTO DE INFRAÇÃO

A lógica e motivação da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000, que tentou privilegiar a geração de valor no país, foi totalmente invertida e desvirtuada pela IN SRF nº 243/2002, que penaliza indevidamente o setor industrial brasileiro e contribui para o perigoso processo de desindustrialização da economia brasileira.

Isso porque a IN SRF nº 243/2002, ao criar um custo médio ponderado e uma média aritmética ponderada, simplesmente excluiu o uso do fator "valor agregado no país" da metodologia de cálculo do preço-parâmetro. Assim, é sempre garantida a aplicação da margem de lucro arbitrada em 60%, independentemente do valor agregado no país.

A IN SRF nº 243/2002 extrapola as regras previstas na Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000, não podendo ser aplicada para fundamentar as exigências fiscais contidas no Auto de Infração, sob pena de violação do princípio da estrita legalidade tributária.

Na exposição de motivos da Medida Provisória nº 478 /2009, que não foi convertida em lei, o próprio Poder Executivo reconhece expressamente que o

método de cálculo da IN SRF nº 243/2002 não tem fundamento em lei, razão pela qual tentou, sem sucesso, corrigir tal equívoco. Isso também fica evidenciado com a recente edição da Lei nº 12.715/2012.

DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

A exemplo da IN SRF nº 38/96, cuja aplicação foi afastada pelo CARF por conter regulamentação em sentido divergente da Lei nº 9.430/96, a IN SRF nº 243/2002 também deve ser afastada pelo mesmo motivo de ilegalidade;

Vide decisões do CARF nesse sentido às fls. 3595/3598.

DAS PROVAS, DILIGÊNCIAS E JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS

Em razão do princípio da busca da verdade material, os autos devem ser baixados em diligência, para que a exigência fiscal contida no Auto de Infração seja recalculada para a correção dos equívocos mencionados nesta impugnação.

A grande parte das informações já se encontra nos autos, sendo a revisão fiscal ora pleiteada baseada apenas na sua correta interpretação e alocação na metodologia de cálculo. De toda sorte, caso se considere os atuais elementos técnicos não sejam suficientes para elucidar a questão, a impugnante, com fulcro no inciso IV, do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, protesta pela realização de perícia técnico contábil acerca dos produtos e matérias primas importados, a fim de comprovar que seus cálculos de preços de transferência obedeceram exatamente ao disposto na Lei nº 9.430/96.

De forma exemplificativa, para melhor ilustrar os equívocos do cálculo cometidos pela fiscalização, a impugnante refez os cálculos dos dois principais insumos que a Agente Fiscal apontou ajuste, quais sejam: (1) "drospirona" (código 3124278) e (2) acetato de ciproterona (código 3277126), conforme fls. 3599/3601 e docs. 9 e 10.

Por fim, a impugnante protesta pela apresentação posterior de novos documentos, provas e alegações para perfeita elucidação dos fatos.

DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO

Às fls. 3601/3602, a impugnante sintetiza sua impugnação e pleiteia que seja (1) baixados os autos em diligência para recálculo do Auto de Infração; e (2) julgado improcedente o Auto de Infração lavrado, cancelando-se integralmente as exigências fiscais nele contidas."

A DRJ indeferiu o pedido de realização de diligência, e, no mérito, pelos fundamentos sinteticamente expostos na ementa ao norte transcrita, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Em sede de recurso, o contribuinte renova integralmente os seus argumentos apresentados na inicial, os quais sintetiza ao final, nos seguintes termos, *verbis*:

"Diante do exposto, quanto a suas operações sujeitas às regras de preço de transferência do ano calendário de 2009, a Recorrente demonstrou que:

(i) a lógica e motivação da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000, que tentou privilegiar a geração de valor no país (como contrapartida ao aumento da margem de lucro arbitrada), foi totalmente invertida e desvirtuada pela

IN-RFB nº 243/2002;

(ii) a IN-RFB nº 243/2002 extrapola as regras previstas na Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000, não podendo ser aplicada para fundamentar as exigências fiscais contidas no Auto de Infração, sob pena de violação do princípio da estrita legalidade tributária;

(iii) a exemplo da IN nº 38/1996, cuja aplicação foi afastada pelo E. CARF por conter regulamentação em sentido divergente da Lei nº 9.430/96, a IN-RFB nº 243/2002 também deve ser afastada pelo mesmo motivo de ilegalidade; e

(iv) na exposição de motivos da Medida Provisória nº 478/2009, que não foi convertida em lei, o próprio Poder Executivo reconhece expressamente que o método de cálculo da IN-RFB nº 243/2002 não tem fundamento em lei, razão pela qual tentou, sem sucesso, corrigir tal equívoco;

(v) a Lei nº 1312/2012, que recentemente formalizou a criação do método PRL baseado em médias proporcionais, não é capaz de retroagir para conferir fundamento de validade à IN-RFB 243/2002, sendo uma forte prova de que a referida IN não contava com fundamento de validade em lei quando editada;

(vi) por fim, mesmo aplicando-se a IN-RFB 243/2002, é preciso que haja o recálculo do auto de infração para que o mesmo critério (CIF ou FOB), relativo os valores de frete e seguros, seja aplicado tanto no "*preço praticado*" como no "*preço parâmetro*"; bem como **sejam excluídos do cálculo do "preço parâmetro" os valores de PIS/COFINS que não integraram o preço de venda e, que, todavia, foram indevidamente arbitrados pelo autos de infração.**"

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme visto, a recorrente defende, precipuamente, a ilegalidade/inadequação da metodologia de cálculo dos preços de transferência, pelo método PRL, estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Noutro giro, acaso acolhida pelo colegiado a metodologia prevista na IN SRF nº 243/2002, aponta erros na apuração que seriam causa de nulidade ou cancelamento dos autos de infração.

Assim, abordaremos primeiro a questão da legalidade da IN SRF nº 243/2002, para, a seguir, analisar os demais pontos suscitados.

1. Legalidade da Instrução Normativa nº 243/2002

De acordo com a recorrente, a fórmula de cálculo determinada pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002 para o método conhecido como “PRL-60” padeceria de legalidade, pois chega a resultados distintos daqueles que seriam obtidos a partir da mera aplicação da Lei nº 9.430/96, impondo ao contribuinte ajustes maiores do que os que seriam devidos, ou seja, exigindo indevidamente tributo sem lei.

Afirma que a fórmula contida na IN SRF nº 243/2002 contém um paradoxo matemático, pois sempre levará a ajustes a serem efetuados, exceto se o contribuinte operar com uma margem de lucro operacional superior a 150% do custo do produto, o que, além de irrazoável, fere o espírito da própria lei, pois desvirtua a lógica e motivação da Lei nº 9.430/96, e gera desincentivo à produção nacional. Demonstra seus argumentos por meio de exemplos numéricos.

Argumenta que a referida IN violou o princípio da estrita legalidade, ao criar regras não previstas na Lei nº 9.430/96, fato tornado ainda mais evidente com a posterior edição da Lei nº 12.715/2012, que veio a instituir legalmente a metodologia de cálculos proporcionais anteriormente prevista naquele normativo, contudo, com efeitos somente a partir do ano calendário de 2013.

Apesar da força dos argumentos, entendo de forma diversa, conforme já tive oportunidade de manifestar em outras ocasiões.

Ao proferir declaração de voto no acórdão 1102-00.419, na sessão de 30 de março de 2011, por meio de diversos exemplos numéricos, busquei demonstrar que, ao contrário do que alegava a recorrente, a utilização da fórmula instituída pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002 não resultava em ajustes superiores aos que seriam determinados pela Lei nº 9.430/96. É que, no caso, a interpretação conferida pela recorrente quanto ao que efetivamente estaria contido na Lei nº 9.430/96 se revelava incorreta. Adotando-se outra interpretação para o comando contido na Lei nº 9.430/96 (adiante se discorrerá com mais propriedade sobre esta questão), demonstrei que, na verdade, os ajustes determinados pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002 se revelariam inferiores àqueles determinados pela lei, de sorte que não se haveria de falar em exigência de tributo sem base legal.

Recentemente, em julgamento realizado pela ora extinta 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, aquele colegiado novamente apreciou a questão jurídica aqui posta em discussão, tendo o relator daquele caso, o ilustre conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, feito uma pertinente digressão sobre o assunto, de uma perspectiva histórica do seu desenvolvimento no âmbito internacional, e, posteriormente, no Brasil, a qual peço vênias para aqui reproduzir¹:

“O desenvolvimento do controle dos preços de transferência no âmbito internacional:

Historicamente, o *arm's length* consolidou-se como o critério preferido para a alocação de lucros nas transações realizadas entre empresas relacionadas. Tanto a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico OCDE, por meio de seu Comitê de Assuntos Fiscais, quanto a Organização das Nações Unidas ONU, por meio de seu Comitê de Especialistas para a Cooperação Internacional em Matéria Tributária, já deixaram claras suas posições favoráveis ao *arm's length* ao rechaçar

¹ Acórdão 1102-001.100, sessão de 06 de maio de 2014, redator designado Ricardo Marozzi Gregório. O conselheiro é também autor do livro "Preços de Transferência – Arm's Length e Praticabilidade" (São Paulo: Quartier Latin, 2011), sobre este assunto.

qualquer discussão sobre a possibilidade de adoção de iniciativas que buscavam o estabelecimento de outro padrão para o tratamento do tema, como, por exemplo, a utilização de fórmulas predeterminadas. Afora os Estados Unidos, que foram seus idealizadores, o *arm's length* foi sendo paulatinamente incorporado, explícita ou implicitamente, na legislação interna dos diversos países.

Internacionalmente, a definição desse padrão costuma ser fundamentada pelo que é indiretamente depreendido no que está estipulado nos parágrafos 1º dos artigos 9º das Convenções-Modelo da OCDE da ONU e dos Estados Unidos. Confira-se:

[Quando] ... as duas empresas [associadas], nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem 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 em conformidade.

Foi justamente os Estados Unidos o primeiro país que vivenciou enormes dificuldades quando tentou implementar o controle dos preços de transferência a partir da mera enunciação de uma cláusula tão genérica para o trato da matéria. Foram necessários alguns anos de maturação para se perceber que era preciso desenvolver uma metodologia específica. Por isso, em 1968, foi editada a regulamentação da Seção 482 do *Internal Revenue Code* (a qual dispunha sobre o *arm's length* naquele País), incorporando os chamados métodos tradicionais, para a apuração do padrão na seguinte ordem de prioridade: o *comparable uncontrolled price* (CUP), o *resale price method* e o *cost plus method*. Além destes, abriu-se possibilidade para a utilização de qualquer outro método (quarto método), desde que ele chegasse a resultados considerados *arm's length*.

Os métodos apresentados eram fundamentalmente baseados na comparabilidade entre transações realizadas pelas empresas relacionadas (*controlled transactions*) e transações realizadas por empresas independentes (*comparable transactions*). O CUP comparava os preços das transações, o *resale price* comparava as margens brutas a partir dos preços de revenda (*resale margins*) e o *cost plus* comparava margens brutas a partir dos custos de produção (*mark ups*). Os métodos foram desenvolvidos para o tratamento preferencial de transações envolvendo bens tangíveis.

O período entre 1968 e 1986 foi marcado pela insistência do *Internal Revenue Service* (IRS) e dos tribunais americanos em afirmar a consistência dos métodos estabelecidos na regulamentação da Seção 482. Contudo, os casos difíceis (*hard cases*) submetidos às cortes daquele País pareciam demonstrar que a ausência de comparáveis, principalmente para intangíveis, era uma realidade muito mais frequente que se poderia supor.

Depois de muitas críticas e de um conjunto de propostas e regulamentações temporárias, em 1994, foi editada a regulamentação da Seção 482 que está até hoje vigente. Surgiram o *comparable profits method* (CPM) e o *profit split*. O CPM compara margens líquidas (*profit level indicators*) entre partes controladas e não controladas apropriadamente selecionadas. Por sua vez, o *profit split* deve ser aplicado quando ambas as partes controladas operam com complexas funções econômicas e expressivos riscos e intangíveis de titularidade própria. A possibilidade de utilização de métodos não especificados (não mais tratada na condição de quarto método) foi também contemplada.

Diante dos avanços na legislação americana, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE aprofundou seus estudos sobre o tema do controle de preços de transferência. Em 1995, a partir dos relatórios que havia publicado em 1979 e 1984 e das novas ideias inseridas nas propostas e na regulamentação final da Seção 482 do IRC, foi publicado o relatório *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Depois da sua Convenção-Modelo, os *Guidelines*, como ficou conhecido o relatório, transformaram-se no mais importante desenvolvimento da OCDE na área tributária nos últimos 50 anos.

A ideia dos *Guidelines* é confirmar a adesão da OCDE ao padrão *arm's length* estabelecido no artigo 9º da Convenção-Modelo. Sua função é ajudar as administrações tributárias (de países membros ou não-membros da OCDE) e os grupos multinacionais a encontrar soluções mutuamente satisfatórias para o controle dos preços de transferência. Os *Guidelines*, no tocante aos métodos sugeridos para a apuração do *arm's length*, basicamente repetem aqueles que foram desenvolvidos nos Estados Unidos. Destaque-se, de forma mais relevante, a criação do *transactional net margin method* (TNMM) em substituição ao CPM americano.

Uma questão primordial, quando se aborda o tratamento metodológico que visa a apurar o *arm's length*, é o critério de escolha do método. Cada método possui um campo de aplicação típico. O CUP é tipicamente utilizado quando as características dos bens e serviços são comparáveis e, por isso, é possível a determinação direta do preço *arm's length*, tais como nas hipóteses de comparação interna e nas situações que envolvem commodities e taxas de juros. O *resale price*, quando empresas comerciais preponderantemente distribuidoras (*stripped distributors*) ou agentes comissionados (*comissioned agents*) configuram uma das partes da transação controlada. O *cost plus*, quando as empresas que configuram uma das partes da transação controlada são do tipo industriais e com a produção preponderantemente vinculada a contratos de encomenda (*contract manufacturers*), contratos de remuneração continuada (*toll manufacturers*) e montagens de baixo risco (*low risk assemblers*) ou do tipo provedoras de serviços (*service providers*). Os métodos TNMM e CPM, quando as características dos bens e serviços, bem como as funções, ativos, riscos e bases de custos, não são comparáveis. Por fim, o *profit split* é tipicamente utilizado nas mesmas condições que o TNMM e o CPM, porém, agregam-se, ainda, as exigências de que as partes controladas realizem transações intimamente relacionadas e funções complexas ou possuam intangíveis valiosos ou ativos exclusivos.

Por essa razão, enquanto que a regulamentação americana, desde a sua criação, preferiu adotar a regra do melhor método (*best method rule*), a OCDE só recentemente alterou seus *Guidelines*, abandonando um critério hierárquico que veladamente reconhecia ser impossível a plena aplicabilidade dos métodos, para adotar o critério do “método mais apropriado”. Em ambos os casos, importa notar que o resultado *arm's length* deve ser determinado pelo método que, diante dos fatos e circunstâncias, produza a medida mais confiável.

Mais especificamente sobre o método *resale price*, é pertinente dispensar também algumas poucas linhas.

Tal método tem como ponto de partida o preço de revenda para uma empresa independente de um bem ou serviço adquirido de uma empresa relacionada. Deste preço de revenda é deduzido um lucro bruto apropriado para se chegar ao preço *arm's length* que servirá de parâmetro para a transação controlada. O lucro bruto apropriado é calculado em função da margem de lucro (margem de revenda) *arm's length*. Por exemplo, se o preço de revenda de uma mercadoria é \$100 e a margem

de lucro *arm's length* é de 20%, o lucro bruto apropriado será \$20 (20% x \$100) e o preço *arm's length* será \$80.

A racionalidade do método pode ser ilustrada pela seguinte fórmula:

$$\text{Preço } arm's \text{ length} = \text{Preço de Revenda} - \text{Margem de Revenda} \times \text{Preço de Revenda}$$

A margem de lucro *arm's length* deve ser suficiente para gerar um lucro bruto capaz de cobrir os custos e despesas operacionais da operação de revenda, considerando as funções realizadas, os ativos empregados e os riscos assumidos, e, ainda assim, conferir um lucro líquido apropriado para o revendedor. Esta margem de lucro deve ser determinada com base em margens verificadas em operações de revenda realizadas em circunstâncias comparáveis. Trata-se de tomar como referência as margens praticadas quando bens e serviços adquiridos em transações não controladas são revendidos para empresas independentes. Os preços *arm's length* são calculados, portanto, a partir de margens *arm's length*. Estas, por sua vez, são constituídas sobre uma base de preços praticados em operações de revenda para empresas independentes.

Impõe-se perceber a necessidade de um teste de comparabilidade envolvendo as circunstâncias das transações. As operações de revenda das transações não controladas devem ser realizadas em circunstâncias comparáveis às da operação de revenda da transação controlada. Se nenhuma das diferenças existentes entre as circunstâncias for suficiente para afetar materialmente a margem de lucro no mercado aberto ou se razoáveis ajustes puderem ser feitos para eliminar os efeitos materiais destas diferenças, considera-se que há comparabilidade. As margens de lucro das transações não controladas aprovadas no teste da comparabilidade compõem uma amostra que consubstanciará o resultado *arm's length*. A qualidade e o tamanho da amostra de transações aprovadas no teste da comparabilidade são importantes fatores diretamente relacionados à confiabilidade do método. A qualidade está relacionada com os ajustes efetuados. O tamanho permite empregar técnicas estatísticas capazes de refletir a distribuição das margens das transações não controladas aprovadas no teste. A confiabilidade será tanto maior quanto maior for o tamanho da amostra e mais próxima da curva normal for sua distribuição.

Infere-se da própria estruturação do *resale price* que ele é usado quando é possível constatar que uma das partes na transação controlada realiza operações de revenda. Entretanto, a confiabilidade do método é condicionada às situações em que a empresa revendedora não agrega valor significativo aos bens e serviços revendidos. Por isso, trata-se de um método tipicamente usado quando empresas comerciais preponderantemente distribuidoras (*stripped distributors*) ou agentes comissionados (*comissioned agents*) configuram uma das partes da transação controlada. A OCDE admite que alguma alteração do produto pode ser feita pelo revendedor. Contudo, reconhece que a aplicação do método será bastante dificultada nas situações em que houver processamento ou incorporação do produto adquirido em produtos mais complexos e quando o revendedor contribuir substancialmente para a criação ou manutenção de intangíveis que são agregados aos produtos revendidos. **Quanto maior as funções realizadas, os ativos empregados e os riscos assumidos pelo revendedor, maior deverá ser a remuneração pela margem de lucro e mais difícil de se encontrar circunstâncias comparáveis. Para a OCDE, o uso do *resale price* será provavelmente inapropriado em tais circunstâncias, mas, para a regulamentação americana, a confiabilidade do método estará a tal ponto comprometida que ele poderá ter que ser afastado por não atender à regra do melhor método (*best method rule*).**

Cumprido destacar que o método poderá ser utilizado no controle do preço de transferência exercido sobre a empresa que representa a parte testada (empresa revendedora importadora) ou no controle do preço de transferência exercido sobre a outra parte da transação controlada (empresa relacionada exportadora). Entretanto, o resultado *arm's length* observado nas margens de lucro das transações não controladas só pode ser utilizado para o cálculo do preço *arm's length* a partir do preço de revenda da empresa revendedora. Por isso, só um dos lados da transação controlada corresponde à parte testada (*one-sided analysis*). Em regra, será o lado que desempenha funções menos complexas e que configure a utilização típica do método, ou seja, operações de revenda.

Além disso, as margens de lucro utilizadas para a determinação do resultado *arm's length* não devem ser diretamente retiradas das demonstrações financeiras de empresas que realizam transações não controladas. Ainda que sejam margens brutas calculadas com base no lucro bruto, o qual, por definição, apenas sustenta os custos e despesas operacionais da revenda, e acrescenta uma devida remuneração ao revendedor, é sempre possível que alguns itens de custo ou de despesa sofram tratamento diferenciado nos diversos países, tornando incompatíveis as margens meramente calculadas a partir daqueles demonstrativos. Há necessidade, então, de se promover ajustes adequados para garantir consistência contábil entre as variadas fontes.”

Sintetizando o quanto exposto a partir da experiência internacional, colhe-se os seguintes preceitos básicos:

- a) cada método possui um campo de aplicação típico;
- b) o *resale price*, no caso, é tipicamente utilizado quando empresas comerciais preponderantemente distribuidoras (*stripped distributors*) ou agentes comissionados (*comissioned agents*) configuram uma das partes da transação controlada;
- c) embora admissível que *alguma* alteração do produto possa ser feita pelo revendedor, a confiabilidade do método é condicionada às situações em que a empresa revendedora não agrega valor significativo aos bens e serviços revendidos.

Seguimos com a análise feita pelo conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio a respeito da evolução da legislação a respeito da questão no Brasil.

“O desenvolvimento do controle dos preços de transferência no Brasil:

Feita essa digressão no contexto histórico do desenvolvimento da disciplina no âmbito internacional, passo, então, à descrição do tema no contexto interno, particularmente com destaque para o objeto da presente análise, qual seja, o método que foi criado no Brasil, para as operações de importação, tendo como inspiração o *resale price*.

O item 12 da exposição de motivos que acompanhou o projeto que resultou na Lei nº 9.430/96 foi bastante claro sobre os objetivos pretendidos com a inserção da nova matéria em nosso sistema tributário. Leia-se:

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. (grifei)

Como se pode observar, a intenção expressamente declarada na exposição de motivos para se introduzir os dispositivos sobre preços de transferência na Lei nº 9.430/96 foi “evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior”. Por conseguinte, fica clara a motivação antielisiva da introdução do controle de preços de transferência no País. Isto corrobora o entendimento que qualifica as regras consubstanciadas pela Lei nº 9.430/96 como cláusulas específicas antielisivas.

Percebe-se também a insinuação de que a legislação que acompanhava a exposição de motivos se apresentava “em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE”. Apesar de o Brasil não ser um país integrante daquela organização internacional, há que se notar o paradigma utilizado como pretexto pelo legislador. Como noticiado, àquela época, os *Guidelines* haviam sido recentemente divulgados. Eram, portanto, o instrumento mais autorizado para exprimir o pensamento dos países integrantes da OCDE em matéria de preços de transferência. Era de se esperar, então, que a lei brasileira seguisse de perto as recomendações contidas nos *Guidelines*.

Para iniciar a análise do regime brasileiro dos preços de transferência, cumpre investigar a técnica adotada para aferir o controle dos preços praticados nas transações controladas. Nesse sentido, destacam-se as ideias de “preço praticado” e “preço parâmetro”. O “preço praticado” é a média aritmética ponderada dos preços efetivamente praticados nas transações controladas no período de apuração do tributo, enquanto que o “preço parâmetro” é aquele calculado segundo um dos métodos previstos na legislação. Assim, a legislação de preços de transferência instituiu a seguinte ficção: se o “preço praticado é superior, nas importações, ou inferior, nas exportações, ao preço parâmetro”, deve-se “tributar a renda auferida”. Trata-se do ajuste primário consagrado pela matéria em âmbito internacional. O mecanismo utilizado para operacionalizar este ajuste é a figura da adição ao lucro real prevista na legislação do imposto de renda.

No que diz respeito aos métodos criados para o cálculo do chamado “preço parâmetro”, o legislador brasileiro reconhecidamente temeu trazer para o País a complexidade da metodologia internacional. Por isso, apesar de se inspirar nos trabalhos da OCDE, adotou uma variedade de mecanismos que tiveram o intuito de promover maior praticabilidade no trato da matéria.

Nesse sentido, conquanto, no exterior, o enfoque dos métodos tradicionais resida na comparabilidade de preços (CUP) ou margens brutas (*cost plus* e *resale price*), no Brasil, o legislador preferiu manter a comparabilidade apenas para os métodos inspirados no CUP. Quanto aos métodos inspirados no *cost plus* e no *resale price*, o legislador inovou ao predeterminar as margens brutas que deverão ser aplicadas. Ademais, ignorou completamente a recomendação de que cada método deve ter um campo de aplicação específico ao conceder uma plena liberdade de escolha do método desde que dentre esses três tradicionais. Outrossim, não aceitou trazer para o País os métodos que foram posteriormente criados para o trato dos casos mais difíceis, como o TNMM e o *profit split*, e não concordou com a

possibilidade de que o contribuinte apure o preço parâmetro por intermédio de outros métodos não especificados.

No que tange à denominação empregada, a lei brasileira nominou de forma diferenciada os métodos caso eles se apliquem à importação ou à exportação. Assim, especificamente com base no *resale price*, foram criados: na importação (artigo 18, inciso II), o método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL; e na exportação (artigo 19, § 3º, incisos II e III), os métodos do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído de Lucro –PVA – e do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído de Lucro – PVV.”

Desta análise introdutória, deve-se ressaltar que, muito embora a legislação brasileira tenha trilhado um caminho próprio que, em muitos aspectos, acabou por se distanciar da experiência internacional sobre a matéria, não há dúvidas de que a finalidade da legislação em questão é uma só: controlar os preços de transferência na importação e na exportação, como forma de evitar a transferência de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados.

Neste sentido, as possíveis interpretações que se possam extrair do comando legal não de ter em conta este objetivo, devendo ser afastadas as interpretações que possam conduzir ao total desvirtuamento da finalidade da lei.

Conforme já antecipado, e adiante se verá, há na Lei nº 9.430/96, a partir da alteração promovida pela Lei nº 9.959/00, uma impropriedade, que para uns é tida como um erro gramatical, para outros como técnica redacional inapropriada, e que permite que se extraiam, do comando legal, *a priori*, duas distintas interpretações.

Mas, antes de nela entrar, vamos inicialmente ver como a Lei nº 9.430/96 tratava o método PRL na sua redação original:

“Art. 18. (...)

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;”*

Na redação original, portanto, a Lei nº 9.430/96 estabelecia um único percentual, equivalente a 20%, a ser aplicado sobre o preço de revenda dos bens ou direitos importados para o cálculo da margem de lucro. Apesar das especificidade da lei brasileira (ao fixar a margem de 20%, presumindo-a suficiente para gerar um lucro bruto capaz de cobrir os custos e despesas operacionais da operação de revenda), a fórmula de cálculo que pode ser daí extraída é absolutamente coerente com a idéia do *resale price*, e pode ser assim ilustrada:

Preço Parâmetro = Preço de Revenda – 0,2 x Preço de Revenda

Justamente pela coerência do método e de sua fórmula com a noção de simples revenda, é que a Instrução Normativa SRF nº 38/97 procurou explicitar a vedação à utilização deste método no caso de bens aplicados à produção.

Tal vedação, contudo, por não estar expressamente contida no texto da lei (embora, com a devida vênia dos que entendem em contrário, pudesse ser dela extraída), foi objeto de muita contestação por parte dos contribuintes.

Ao tempo em que a jurisprudência do CARF dava sinais de que a interpretação iria consolidar-se no sentido de que a IN SRF nº 38/97 havia de fato instituído uma vedação não prevista em lei, houve a alteração da lei, para expressamente permitir a utilização do método PRL à produção, contudo, com a imposição de uma margem de lucro diferenciada, de 60%.

Assim, uma empresa que, por hipótese, importasse um determinado bem que pudesse tanto ser revendido, quanto utilizado na produção, poderia utilizar o mesmo método (PRL), contudo, teria de aplicar margens de lucro distintas para o cálculo do preço parâmetro na importação daquele bem, conforme o destino que a ele fosse dar (20% na simples revenda, e 60% quando usado na produção).

Muito se debateu acerca da irrazoabilidade da margem adotada (60%), contudo, cede-se que tais questões desbordam completamente do âmbito do julgamento administrativo. Legislação posterior (Lei nº 12.715/2012) de fato cuidou de reduzir este percentual, ajustando-o à realidade de cada setor da economia. Não há dúvidas, contudo, de que a fixação de um percentual de margem de lucro diferenciado para a atividade produtiva, com relação à atividade de simples revenda, é perfeitamente possível e justificável, não sendo possível, neste aspecto, questionar-se a opção legislativa feita.

Confira-se como ficou o texto da Lei nº 9.430/96, a partir da alteração promovida pela Lei nº 9.959/00. Na transcrição abaixo, já destacamos em negrito sublinhado a impropriedade de que falamos:

“Art. 18. (...)

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

*a) **dos** descontos incondicionais concedidos;*

*b) **dos** impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*c) **das** comissões e corretagens pagas;*

*d) **da** margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*

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

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

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

Em outras palavras, o preço parâmetro, de acordo com esta interpretação, seria obtido a partir da média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos: (i) dos descontos incondicionais concedidos; (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; (iii) das comissões e corretagens pagas; (iv) da margem de lucro de sessenta por cento; e (v) do valor agregado no País.

Desconsiderados, para fins da análise que se faz relevante, os itens ‘i’, ‘ii’, e ‘iii’ acima, ou seja, considerando como “preço de revenda” já o valor líquido, deduzido desses mencionados itens, ter-se-ia a seguinte fórmula:

Preço Parâmetro = Preço de “Revenda” – 0,6 x Preço de “Revenda” – Valor Agregado

Certo que, para chegar-se a esta interpretação do texto legal, não se pode deixar de reconhecer que a disposição da norma, entre as suas alíneas e itens, não atendeu à melhor técnica legislativa, na medida em que a segunda parte do item ‘d.1’ (“*e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção*”) exerceria a função, em verdade, de uma alínea ‘e’ à parte, totalmente dissociada do cálculo da margem de lucro, e aplicável somente no caso de bens importados aplicados à produção.

Neste mesmo sentido observou o conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio no já mencionado acórdão de sua lavra:

“A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli², decorre da percepção de que a expressão ‘do valor agregado’ não se refere à palavra ‘deduzidos’, presente no mesmo item ‘1’ da alínea ‘d’, mas sim à palavra ‘diminuídos’, que consta no caput do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea ‘e’, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção.”

A outra possível interpretação do imperfeito texto legal ao norte transcrito é aquela que parte da premissa de que houve um erro gramatical na redação do item ‘d.1’: em vez de “*e do valor agregado no País*”, o legislador quis dizer “*e o valor agregado no País*”. Ou, então, em vez de “*após deduzidos os valores*”, quis dizer “*após a dedução dos valores*”.

Nesta interpretação, o preço parâmetro seria obtido a partir da média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos: (i) dos descontos incondicionais concedidos; (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; (iii) das comissões e corretagens pagas; e, por fim (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, onde o item ‘d.1’ teria uma das seguintes redações:

² Cf. “Parâmetros para a Definição de Valor Agregado e Interpretações Possíveis da Lei nº 9.959/2000 quanto ao Método PRL de Preços de Transferência”. In: Revista de Direito Tributário Internacional nº 2. São Paulo: Quartier Latino, 2006, p. 227.

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

ou:

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

É verdade que a Receita Federal, em suas primeiras normatizações do tema, trilhou um caminho semelhante ao da segunda redação acima exposta, gerando a fórmula que a recorrente defende no recurso, e que pode ser assim representada:

Preço Parâmetro = Preço de “Revenda” – 0,6 x (Preço de “Revenda” – Valor Agregado)

Inicialmente a Instrução Normativa (IN) SRF nº 113/00, e, a seguir, a IN SRF nº 32/01, que regulou inteiramente a matéria dos preços de transferência, revogando a anterior IN SRF nº 38/97, assim dispuseram:

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

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

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

Ocorre que a referida interpretação dá azo a que se descaracterize por completo a finalidade da lei, que é, no caso, o controle dos preços de transferência na importação de bens aplicados na produção.

O conselheiro Leonardo de Andrade Couto³ dá um exemplo simples que permite ilustrar esta constatação, além de discorrer com propriedade sobre a questão:

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

Lembrando que a operação a ser submetida ao ajuste é a importação do insumo, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre

³ Acórdão 1402-001.467, sessão de 8 de outubro de 2013.

o preço líquido de venda menos o valor agregado, obtém-se o custo do insumo acrescido de percentual da margem de lucro praticada na revenda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Num exemplo hipotético teríamos (Exemplo 1):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00
Bem importado = 80,00
Valor agregado (VA) = 150,00
Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 60% (500,00 – 150,00) = 210,00
Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV – VA)
PP = 500,00 – 210,00
Preço parâmetro = 290,00

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

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

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
Margem de lucro efetiva de 20% (exemplo hipotético) sobre o PLV = 100,00
Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00
Bem importado (custo manipulado) = 250,00
Valor agregado (VA) = 150,00
Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 60% (500,00 – 150,00) = 210,00
Preço parâmetro = 500,00 – ML 60% (PLV – VA)
Preço Parâmetro = 290,00

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

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 230,00
Bem importado = 80,00
Valor agregado (VA) = 150,00
Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00
Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) – VA
PP = 500,00 – 300,00 – 150,00
Preço parâmetro = 50,00 (haveria um ajuste de 30,00)

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

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

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00
Margem de lucro efetiva de 20% sobre o PLV = 100,00

Custo total (custo do bem importado + valor agregado) = 400,00
Bem importado (custo manipulado) = 250,00
 Valor agregado (VA) = 150,00
 Margem de lucro 60% sobre (PLV) = 60% (500,00) = 300,00
 Preço parâmetro = PLV – ML 60% (PLV) – VA
 PP = 500,00 – 300,00 – 150,00
Preço parâmetro = 50,00 (haveria uma ajuste de 200,00)”

Conforme acima demonstrado, somente com a aplicação da fórmula obtida a partir da interpretação de que teria havido “técnica redacional inapropriada” na Lei nº 9.430/96 é que se preserva a finalidade da norma em questão. A fórmula defendida pela recorrente, e inicialmente prevista pela IN SRF nº 32/01, faz com que a norma, em larga medida, se revele absolutamente ineficaz para os fins a que se destina. Conforme registrou o conselheiro Leonardo de Andrade Couto, com a fórmula da IN SRF nº 32/01 obtém-se como preço parâmetro o custo do bem importado acrescido de parcela da margem de lucro praticada na revenda, mas não se alcança o custo do bem importado (no exemplo por ele dado, o preço parâmetro [290,00], corresponde ao custo do bem importado [80,00], mais a margem de lucro praticada na revenda de acordo com a equivocada leitura que se faz da IN 32 [210,00]).

O conselheiro Antonio Bezerra Neto⁴, com muita propriedade, faz as seguintes observações ao discorrer sobre a total impropriedade da fórmula defendida pela recorrente e albergada pela IN SRF nº 32/01:

“Essa mesma intuição não passou despercebida de Polizelli⁵:

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

Por outras palavras, com essa interpretação perde-se uma característica básica do método que é o “isolamento”. O método de cálculo é feito de “frente para trás”. Intuitivamente partimos do Preço de Revenda e vamos retirando tudo aquilo que seja possível até chegarmos, até isolarmos o preço parâmetro de importação para subsequente comparação com o preço real importado. Uma vez isolado o preço de importação é que sobre ele deve incidir a margem bruta de lucro de 60%. Somente a fórmula da IN 243/2002 persegue esse desiderato e faz o isolamento de forma perfeita, pois ela retira todo o valor agregado, que é uma variável complicadora e muito peculiar do caso concreto e como tal deve ser expurgada, mesmo porque a margem bruta de 60% vem justamente substituí-la.

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

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

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

⁴ Acórdão 1401-000.800, sessão de 12 de junho de 2012.

⁵ “Parâmetros para a definição de valor agregado e interpretações possíveis da Lei nº 9.959/2000 quanto ao método PRL de preços de transferência”. Revista de Direito Tributário Internacional. Ano 1, nº 2. São Paulo:

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Uma outra forma de demonstrar, ainda, a total inadequação da fórmula defendida pela recorrente e albergada pela IN SRF nº 32/01, se encontra em obra de Ricardo

Marozzi Gregorio, ao também reproduzir demonstração e raciocínio desenvolvido por Victor Borges Polizelli⁶ (grifei):

“Com bastante perspicácia, Victor Polizelli demonstrou que **o valor agregado** da fórmula prestigiada pelas instruções normativas (*IN n.º 113/00 e IN SRF n.º 32/01*) **fará parte integral do preço parâmetro**. Para melhor entendimento, reproduz-se aqui seu procedimento simplificativo da fórmula:

Sendo:

$$PL = BI + VA + L$$

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

Então:

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

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

$$PP = 0,4 BI + 0,4 L + VA.$$

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

Na fórmula acima, os seus elementos tem os seguintes significados:

PL = Preço Líquido de Revenda do produto

BI = valor do Bem Importado

VA = Valor Agregado no País

L = Lucro efetivo praticado na revenda

PP = preço parâmetro.

Aplicando-se a demonstração acima aos valores utilizados pelo conselheiro Leonardo de Andrade Couto no seu exemplo ao norte reproduzido, é possível confirmar a correção do raciocínio:

Dados do exemplo:

$$BI = 80,00$$

$$VA = 150,00$$

$$L \text{ (Lucro efetivo praticado na revenda)} = 500,00 - 80,00 - 150,00 = 270,00$$

Aplicação da demonstração de Polizelli:

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

$$PP = 0,4 (80,00) + 0,4 (270,00) + 150,00$$

$$PP = 32,00 + 108,00 + 150,00$$

$$PP = 290,00$$

A demonstração evidencia a assertiva de que quanto maior a agregação de valor no País, tanto maior será o preço parâmetro e, portanto, menor será a necessidade de ajuste fiscal.

Argumentam alguns, dentre os quais os renomados tributaristas Luís Eduardo Schoueri e Eurico M. Diniz de Santi, que isto seria na verdade um efeito indutor contido na norma, como forma de estimular a agregação de valor no país.

⁶ GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). Tributos e Preços de Transferência. 3. vol. São Paulo: Dialética, 2009. p.

Com a devida vênia, não é razoável que se pretenda incentivar a produção nacional por meio de mecanismos que possibilitem a transferência de lucros para o exterior sem a devida tributação em nosso território, nem tampouco imaginar que o legislador tenha efetivamente se proposto a criar uma efeito indutor da produção nacional em norma que se destina especificamente ao controle dos preços de transferência em operações de importação de bens.

O conselheiro Antonio Bezerra Neto, no já mencionado acórdão de sua lavra⁷, repudiou com veemência e propriedade este argumento do suposto “efeito indutor”:

“Ora, mas o objetivo do mecanismo de preço de transferência é outro completamente diferente não podendo se amoldar a tal desiderato. Na verdade o que se tenta justificar é um efeito errático da fórmula, se seguida uma interpretação errônea, que coincidentemente dá ensejo a um efeito indutor, mas que por óbvio não pode ser considerado um objetivo maior do Preço de Transferência, mormente quando esse efeito indutor torna a fórmula inútil para evitar-se manipulação de preços importados advindos de aquisições entre partes relacionadas, finalidade maior desse instituto.”

Além de a interpretação conferida pela IN SRF nº 32/01 distorcer completamente a finalidade da lei, conforme restou sucintamente demonstrado pelo quanto até aqui exposto, é conveniente registrar que a referida regulamentação administrativa não se limitou a reproduzir as disposições legais.

Não é correto, portanto, afirmar, como muitas vezes se faz, que “a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 corresponde à fórmula prevista na Lei nº 9.430/96”. Na verdade, a IN SRF nº 32/01 promoveu uma alteração significativa na estrutura gramatical do texto da lei, de modo a permitir a concordância da expressão “do valor agregado” com a palavra “diminuídos”, ou seja, para viabilizar a inserção do valor agregado no cálculo da margem de lucro.

É pelos motivos expostos que se diz que a Lei nº 9.430/96, na sua redação após as alterações promovidas pela Lei nº 9.959/00, não possuía uma fórmula pronta e acabada, mas que, em verdade, abrigava uma norma plurívoca, abrindo-se, assim, o caminho para que o seu esclarecimento fosse feito mediante regulamentação administrativa.

Após perceber os problemas que a equivocada interpretação conferida pela IN SRF nº 32/01 trazia para o controle dos preços de transferência nas hipóteses de importação de bens para aplicação na produção, a Receita Federal editou nova regulamentação sobre a matéria (IN SRF nº 243/02), revogando a anterior IN SRF nº 32/01.

Transcreve-se a seguir o art. 12 da IN SRF nº 243/02, no que interessa à análise:

“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:

⁷ Acórdão 1401-000.800, sessão de 12 de junho de 2012.

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."

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

Esta é justamente uma das principais críticas que se faz à regulamentação feita. Diz-se que o texto da lei não trata em absoluto de “*percentual de participação do bem importado no custo total do bem produzido*”, de sorte que a fórmula especificada pela IN SRF nº 243/2002 caracterizaria uma ofensa à estrita legalidade vigente no ordenamento jurídico pátrio. Ademais, na fórmula proposta pela IN SRF nº 243/2002, o “*valor agregado*” simplesmente “desaparece”, não havendo nela qualquer menção a este item expressamente mencionado pela Lei nº 9.430/96.

A jurisprudência do CARF que não reconhece a existência de qualquer violação, pela IN SRF nº 243/2002, ao princípio da estrita legalidade, erigiu-se, em grande parte, a partir de precedente de lavra da ilustre conselheira Sandra Faroni⁸, que peço vênia para transcrever parcialmente, pela clareza e precisão de sua exposição:

“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.”

De fato, conforme bem registrou a conselheira Sandra Faroni, é elementar e intuitivo que a única forma de se determinar o preço de “revenda” de certo bem aplicado na produção é por meio da aplicação, sobre o preço de venda do produto final, da mesma

⁸ Acórdão 101-94.888, sessão de 17 de março de 2005.

proporção que o custo daquele bem aplicado representa no custo total do produto. E é exatamente esta que foi a proposição adotada pela IN SRF nº 243/2002.

Interessante mencionar que, a bem da verdade, no precedente citado, sequer estava em julgamento a legalidade ou não da IN SRF nº 243/2002, posto que o litígio envolvia apenas a aplicação da legislação de preços de transferência anterior à edição deste normativo. Mas a exposição feita pela conselheira Sandra Faroni demonstra com precisão como a regulamentação prevista por este normativo se encontra em perfeita sintonia com o quanto disposto na lei.

Seguindo-se estritamente o que está estipulado no texto da IN SRF nº 243/2002, pode-se representar o cálculo do preço parâmetro pela seguinte fórmula:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Ci/Ct} \times \text{Preço de "Revenda"} - 0,6 \times (\text{Ci/Ct} \times \text{Preço de "Revenda"})$$

Onde:

Ci = custo do bem importado

Ct = custo total do bem produzido

Assim, temos que a expressão “Ci/Ct” representa a proporção que o custo do bem importado, e aplicado na produção, representa no custo total do produto. E a expressão “Ci/Ct x Preço de Revenda” (contida dentro do parênteses, na fórmula) representa o valor da participação do bem importado no preço de venda do bem produzido.

Consoante bem registrou a conselheira Sandra Faroni, o preço de “revenda” de um bem aplicado na produção é aquele líquido dos valores agregados. A aplicação do critério da proporcionalidade com os custos é o meio de se alcançar a dedução dos valores agregados.

Neste sentido também registrou o conselheiro Antonio Bezerra Neto, no mencionado acórdão de sua lavra⁹:

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

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

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

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

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

⁹ Acórdão 1401-000.800, sessão de 12 de junho de 2012.

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

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

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

O sentido aqui identificado para o valor agregado é perfeitamente admissível na medida em que reflete a evolução histórica do método PRL (grifei).¹⁰

(...)"

Do quanto exposto, é possível ver que a metodologia da IN SRF nº 243/02 está em consonância com a interpretação extraída da Lei nº 9.430/96 e representada pela fórmula "Preço Parâmetro = Preço de 'Revenda' - 0,6 x Preço de 'Revenda' - Valor Agregado" (sinteticamente, PP = PLV - 0,6 PLV - VA). A diferença entre esta fórmula e a fórmula da IN SRF nº 243/02 reside apenas na forma pela qual o valor agregado é expurgado do preço parâmetro para fins de isolar o insumo importado e permitir a adequada apuração do seu valor dedutível. Enquanto na fórmula "PP = PLV - 0,6 PLV - VA", o valor agregado é subtraído diretamente do preço líquido de "revenda", na fórmula da IN SRF nº 243/02, o valor agregado é subtraído por meio da técnica da ponderação.

A perfeita conformação da IN SRF nº 243/2002 aos ditames da Lei nº 9.430/96, foi também manifesta pelo conselheiro Leonardo de Andrade Couto no já mencionado acórdão de sua lavra¹¹, no qual demonstrou, ainda, que os ajustes (adição ao lucro líquido) determinados pela IN SRF nº 243/2002 se mostravam inferiores aos que seriam obtidos a partir da mera aplicação da fórmula "PP = PLV - 0,6 PLV - VA", sem qualquer proporcionalização:

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

No exemplo já utilizado neste voto (Exemplo 5):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

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

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

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

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

Preço parâmetro = PBI - ML 60% (PBI)

PP = 173,90 - 104,34

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

A aplicação da proporcionalização do bem no preço final nos termos determinados pela IN 243/202, geraria um valor de ajuste menor (RS 10,44 contra

¹⁰ "Parâmetros para a definição de valor agregado e interpretações possíveis da Lei nº 9.959/2000 quanto ao método PRL de preços de transferência". Revista de Direito Tributário Internacional. Ano 1, nº 2. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

¹¹ Acórdão 1402-001.467, sessão de 8 de outubro de 2013.

R\$ 30,00, obtida no exemplo 3). Assim, as regras da norma levando-se em consideração a participação do insumo importado no preço de venda do bem produzido não implica necessariamente, em ajuste maior.”

As conclusões do conselheiro Leonardo de Andrade Couto, no sentido de que a fórmula adotada pela IN SRF nº 243/02 representaria inequivocamente um ajuste (adição ao lucro líquido) menor do que aquele que seria obtido pela aplicação da fórmula “ $PP = PLV - 0,6 PLV - VA$ ”, sem qualquer proporcionalização, encontra-se em plena consonância com os exemplos que desenvolvi desde a prolação de meu voto no acórdão 1102-00.419, na sessão de 30 de março de 2011.

Mais recentemente, a PGFN elaborou memoriais que utilizou na sustentação de diversos outros casos concretos analisados no CARF, nos quais inseriu demonstrações muito mais completas e esclarecedoras do que aquelas que eu havia desenvolvido. Peço vênua para transcrever as referidas demonstrações em anexo ao final deste voto (Anexos I e II).

Desde já esclareço que, nos referidos anexos, a fórmula “ $PP = PLV - 0,6 PLV - VA$ ” é referida como “*fórmula decorrente da ‘segunda leitura’ da Lei nº 9.430/96*”.

Consoante os exemplos desenvolvidos, a PGFN logrou demonstrar, em síntese, que:

a) a fórmula da IN SRF nº 32/01 simplesmente *inutiliza* o PRL 60 (não gera qualquer ajuste) nos casos em que o valor agregado é igual ou superior a 37,5% do custo total do produto; além de reduzir bastante a sua eficácia nas situações onde o valor agregado é inferior a esse percentual;

b) mesmo nos casos em que o valor agregado é inferior a 37,5% do custo total, a fórmula da IN SRF nº 32/01 pode não produzir nenhum ajuste, a depender da margem de lucro praticada, sendo que pode não produzir nenhum ajuste mesmo quando a margem de lucro praticada for bastante inferior ao patamar estabelecido pelo legislador (60%);

c) independentemente do nível de agregação de valor, a fórmula decorrente da “segunda leitura” da Lei nº 9.430/96 cumpre a sua finalidade, pois gera ajustes sempre que a margem de lucro praticada na revenda é inferior ao patamar estabelecido pelo legislador (60%);

d) o preço parâmetro obtido pela fórmula da IN SRF nº 243/02 é sempre superior ou igual ao preço parâmetro decorrente da “segunda leitura” da Lei nº 9.430/96, o que comprova que seus ajustes são sempre benéficos ao contribuinte, em comparação à “segunda leitura”.

Além disto, para rebater uma das distorções geradas pela fórmula decorrente da “segunda leitura” da Lei nº 9.430/96 — que é comumente referida pelos defensores da fórmula adotada pela revogada IN SRF nº 32/01 — no sentido de que ela produziria, sob certas circunstâncias, preço parâmetro negativo, os quadros elaborados pela PFGN demonstram que:

e) a fórmula decorrente da “segunda leitura” da Lei não gera preço parâmetro negativo nos casos em que o valor agregado é igual ou inferior a 40% do custo total do produto, mesmo se o contribuinte estiver operando com margens de lucro zeradas na revenda;

f) a fórmula decorrente da “segunda leitura” da Lei só gera preço parâmetro negativo nos casos em que o valor agregado é superior a 40% do custo total do produto, e, ao mesmo tempo, o contribuinte opera com margens de lucro efetivas inferiores ao patamar estabelecido pelo legislador (60%).

g) a metodologia adotada pela IN SRF nº 243/02, além de produzir ajustes benéficos ao contribuinte, conforme já antes mencionado, jamais provoca preço parâmetro negativo.

Por todo o quanto exposto, conclui-se que a fórmula de cálculo adotada pela IN SRF nº 243/02, longe de perpetrar qualquer ilegalidade, de fato confere efetividade ao quanto disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.959/00, em coerência com a intenção do legislador plasmada na Exposição de Motivos (controle dos preços de transferência como forma de evitar a prática lesiva de transferência de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados), o que demonstra a sua legalidade.

Superada esta questão, passamos a abordar os demais pontos levantados pela recorrente.

2. Inclusão do frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado

Argumenta a recorrente que, se o Fisco considera que os custos de frete e seguro devam ser incluídos no cálculo do preço parâmetro, por força do disposto no artigo 4º, § 4º da IN SRF nº 243/02, *“é imperioso que sejam também incluídos os valores de frete e seguro no preço unitário praticado, o que não ocorreu no caso dos autos”*.

Sustenta que a comparação de preços deve ocorrer com grandezas da mesma espécie e natureza, sob pena de indevida majoração da exigência fiscal, e que, no caso, *“o Fisco se utilizou de dois critérios distintos para a mesma medida (frete e seguro), causando indevidamente o aumento da diferença entre preço praticado e preço parâmetro e, com isso, um indevido aumento da carga tributária. Em outras palavras, a Receita Federal considera o preço FOB no preço praticado, enquanto que se utiliza do preço CIF no preço parâmetro.”*

Observa que a divergência de critério é fruto da própria falta de clareza do art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, que mencionava apenas que tais parcelas *“integrariam o custo para efeito de dedutibilidade”*.

E que as dúvidas quanto ao assunto foram dissipadas apenas pela Lei nº 12.715/2012, que deu nova redação ao artigo 18 e parágrafos da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

“§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:

I - não vinculadas; e

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados.

§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro.”

Embora se apresente, com a devida vênia, relativamente incompreensível a parte da defesa em que sustenta que o fisco teria utilizado "*critérios distintos para a mesma medida*" (conforme os dois primeiros parágrafos deste tópico, acima), é possível depreender que a recorrente, em síntese, não concorda com a inclusão do frete, seguro, e tributos devidos na importação, no cálculo do preço praticado.

A inconformidade da recorrente, contudo, não merece prosperar.

O art. 18 da Lei nº 9.430/96, ao tempo dos fatos geradores aqui discutidos, possuía a seguinte redação:

“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:

(...)

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.”

A alegação de que o frete, seguro e impostos de importação integrariam o custo somente para fins de dedutibilidade do lucro real, e não para fins de compor o valor do preço praticado implica considerar que o §6º em questão seria norma vazia de conteúdo próprio, uma vez que a dedutibilidade de tais parcelas, para fins de apuração do lucro real, já de há muito havia sido estabelecida pelo Decreto-Lei nº 1.598/77, cujo art. 13 possui a seguinte redação:

“Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.”

Tal norma encontra-se incorporada ao Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, no seu art. 289.

Assim, não faria nenhum sentido que o legislador tivesse de novamente garantir a dedutibilidade dessas parcelas na disciplina normativa específica dos preços de transferência.

O parágrafo 6º, portanto, serve para deixar claro que o custo a ser confrontado contra o preço parâmetro, para apuração do limite de sua dedutibilidade, nos termos do *caput* do art. 18, não é apenas o correspondente ao valor da mercadoria importada,

como poderia alguém, no silêncio da lei, interpretar, mas sim o efetivo custo de aquisição, que engloba frete, seguro, e tributos devidos na importação.

A esta mesma conclusão chegou também o ilustre conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, no Acórdão 1102-001.100, proferido na sessão de 6 de maio de 2014:

“Ora, a alegação de que o frete, seguro e impostos de importação integram o custo somente para fins de dedutibilidade e não para fins de compor o valor do preço praticado é improcedente, pois a regra estabelecida pelo “caput” do artigo é que os custos “somente serão dedutíveis” até o valor do preço parâmetro.

Por óbvio, o preço parâmetro é apenas uma ficção, o que resulta em dizer que, de fato, o que é dedutível é o preço praticado, dedutibilidade esta limitada por um parâmetro, denominado “preço parâmetro”.

Com efeito, não há como desvincular o conceito de custo dedutível do conceito de preço praticado, sob a alegação de que a regra somente se aplicaria ao primeiro conceito, já que o “caput” do artigo 18, ao mencionar o custo, faz referência ao próprio preço praticado.”

Ademais, é da essência das regras de preços de transferência que a comparação ocorra entre grandezas semelhantes. Assim, se os valores de tais parcelas estão ordinariamente contidos (computados) na apuração do preço de revenda, não se justificaria, *a priori*, a sua exclusão no preço praticado, sob pena de comprometer a comparabilidade das grandezas.

No que toca ao fato de a Lei nº 12.715/2012 ter disposto de forma diversa, dando nova conformação à determinação relativa à inclusão (ou não) dos valores das referidas parcelas no preço praticado (conforme sejam atendidas, ou não, determinadas condições), trata-se de opção legislativa que, evidentemente, não pode ser desconsiderada pelas autoridades julgadoras administrativas. Contudo, cediço que seus efeitos são prospectivos, i.e., aplicam-se aos fatos geradores posteriores à edição da lei, não atingindo, portanto, os fatos geradores aqui em discussão.

Improcedentes, portanto, os argumentos recursais, devendo ser mantida a inclusão, no preço praticado, dos valores do frete, seguro, e tributos não recuperáveis, devidos na importação.

3. Dedução, no cálculo do preço parâmetro, dos valores de PIS/COFINS

Segundo a recorrente, a fiscalização utilizou, indevidamente, no cálculo do preço parâmetro, os valores das contribuições PIS e COFINS, às alíquotas de 2,1% e 9,9%, respectivamente, calculadas sobre o preço de venda de todos os medicamentos.

Afirma a recorrente que não recolhe as contribuições PIS e COFINS sobre os seus medicamentos, por força do disposto nos artigos 1º e 3º da Lei nº 10.147/2000. Referida lei instituiu regime especial de tributação às fabricantes de medicamentos, o qual lhes concede créditos presumidos da contribuição ao PIS e da COFINS, justamente a fim de que as referidas contribuições não integrem os preços finais dos medicamentos.

Transcreve o art. 12 da Instrução Normativa editada pela própria Receita Federal para destacar que, no cálculo do preço parâmetro, devem ser diminuídos do preço de revenda dos bens somente os "*impostos e contribuições incidentes sobre as vendas*", assim entendidos apenas aqueles "*integrantes do preço*".

Aduz que a norma editada deixa claro que a palavra "incidência" foi utilizada no seu sentido econômico, pois "incidente" é o valor que "integra o preço".

E, no caso, em face da Lei nº 10.147/2000, fica claro que tais contribuições não integram os preços dos medicamentos. Portanto, não deveriam ter sido subtraídos, no cálculo fiscal do preço parâmetro, os valores indevidamente *arbitrados* pelo fisco, relativos ao PIS e à COFINS.

E que tal erro, se não sanado, torna o auto de infração nulo, por macular as bases de cálculo das exigências.

Demonstra seus argumentos por meio de exemplo com o insumo "drospirenona", utilizado nos contraceptivos YAS e YASMIN, cujos preços de venda, conforme seu raciocínio, não contêm PIS/COFINS (fls. 3692). Por meio do cálculo apresentado pretende demonstrar que, mesmo se utilizando da metodologia de médias proporcionais prevista somente na IN SRF nº 243/02, não haveria ajuste de preço de transferência, se desconsiderada a indevida dedução de PIS e de COFINS.

Os argumentos da recorrente, contudo, não merecem prosperar.

Dispõe a Lei nº 9.430/96, no seu art. 18, na redação vigente à época dos fatos, com relação ao método PRL (grifei):

"Art. 18. (...)

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

(...)

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

(...)"

Nesta conformidade, também a IN SRF nº 243/02 assim dispunha a respeito (grifei):

"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:

(...)

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

(...)

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

(...)

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

(...)"

A Lei nº 10.147/2000, por sua vez, em nenhum momento definiu a *não incidência* de PIS e de COFINS nas operações de venda efetuadas pela recorrente, ao contrário, expressamente definiu a *incidência* dessas contribuições sobre as vendas, e justamente às alíquotas de 2,1% e 9,9%, respectivamente. Confira-se (grifei):

“Art. 1º A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento);”

O fato de a mesma lei prever, no seu art. 3º, a possibilidade de apuração de um crédito presumido de PIS e de COFINS, mesmo que tenha tido a intenção de *"assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo"*, conforme estatuído no *caput* do próprio art. 3º, não possui o condão de caracterizar como "não incidente" o PIS e a COFINS sobre as suas vendas, conforme quer a recorrente.

A mera circunstância de, eventualmente, inexistirem valores a pagar de PIS ou COFINS, seja por força dos citados créditos presumidos, seja por força destes em conjunto com quaisquer outros créditos afetos a essas contribuições, não confere ao argumento de "incidência econômica", apresentado pela recorrente, qualquer embasamento, tendo-se em conta os textos da lei e da sua regulamentação normativa, conforme transcrições acima feitas.

Não apenas o PIS e a COFINS, mas também o ICMS possui, na sua legislação de regência, a previsão de créditos, diretos ou mesmo presumidos. Contudo, nunca houve qualquer confusão entre o conceito de ICMS (incidente) sobre as vendas e ICMS a pagar, que é sempre inferior ao valor do ICMS sobre as vendas, justamente em razão dos citados créditos. O conceito de "incidência", portanto, está vinculado tão somente à *aplicação de uma alíquota sobre o valor da receita de vendas*.

E a incidência do PIS e da COFINS, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, se dá mediante a aplicação, respectivamente, das alíquotas de 2,1% e 9,9%, conforme consta, inclusive, no DACON - Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais, apresentado pela própria recorrente (fls. 3329 e seguintes), pelo que se afigura absolutamente impróprio falar em valores de PIS e de COFINS supostamente *arbitrados* pelo fisco.

Portanto, corretos os cálculos do fisco, neste aspecto.

4. Outros alegados erros materiais de apuração

Ao abordar a questão relativa ao PIS e à COFINS, e apresentar o exemplo relativo ao insumo "drospironona", verifica-se no quadro elaborado pela recorrente, na coluna "Observação" a referência a outros alegados erros contidos no cálculo fiscal.

Afirma a recorrente que o auto de infração "*considerou o total das compras importadas ao invés de o valor das compras consumidas (desconsiderou os estoques iniciais e finais)*", alegação que também se encontra mencionada em outro trecho do recurso, em que diz que "*o Auto de Infração (...) equivocou-se quanto ao cálculo do preço parâmetro da exigência fiscal, por (...) (iii) desconsiderar a existência dos estoques iniciais e finais no cálculo do 'preço médio de aquisição', para efeito do cálculo da margem de valor agregado*".

Não se verifica, contudo, nenhum equívoco no cálculo fiscal.

Em primeiro lugar, para o cálculo do *preço médio de aquisição* só possuem importância os estoques iniciais, e não os finais, conforme conhecimentos básicos de contabilidade de custos.

E, ao contrário do que alega a recorrente, é evidente que a autoridade fiscal considerou os estoques iniciais no cálculo do preço médio praticado, conforme se evidencia nas planilhas de fls. 3543, em que os valores das importações e do estoque inicial são somados, e então divididos pela soma das quantidades importadas com as do estoque inicial.

Outro suposto erro, apontado na mencionada coluna "observação" seria o de que o auto de infração "*aponta valor inferior sem qualquer justificativa*" para as grandezas "*quantidades vendidas*" e "*valor bruto das vendas*", com relação aos valores que ele, contribuinte, entende corretos.

Em que pese não haver uma única linha sobre o assunto no corpo do recurso, sendo tais supostos erros mencionados tão somente nessas letras miúdas inseridas na mencionada coluna "observação" da planilha relativa ao insumo "drospironona", para que não

se venha a eventualmente alegar qualquer espécie de omissão por parte do colegiado, ou de cerceamento do direito de defesa, cumpre refutar a alegação.

Conforme já mencionado no relatório ao norte, todos os cálculos efetuados pela fiscalização partiram dos dados fornecidos pela própria contribuinte. E todos os ajustes que eventualmente tenham sido feitos, com relação aos dados informados, foram esclarecidos no Termo de Verificação Fiscal.

Com relação às quantidades vendidas, e valor bruto das vendas, por exemplo, o relatório fiscal consignou (fls. 3537):

“Os registros das vendas, assim como o resumo, constam no arquivo “Vendas” (fls. 2502/2864), de 14/02/2013.”

Este mencionado arquivo “Vendas” foi fornecido pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação nº 04 (fls. 2174).

Logo a seguir, o relatório fiscal aponta os motivos dos ajustes feitos com relação às grandezas questionadas pela recorrente (fls. 3537, grifei):

“No cálculo do preço parâmetro, **não foram consideradas as saídas de produtos para amostras grátis, Zona Franca de Manaus e para empresa vinculadas.**

Verificou-se que, **em alguns casos, o valor deduzido dos tributos incidentes sobre as vendas, referente às contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, era nulo.** Trata-se de produtos enquadrados no artigo 3º da Lei 10.147/00, que dispõe sobre o crédito presumido do PIS e COFINS. (...)”

Portanto, completamente despropositada a alegação de que a fiscalização teria utilizado valores distintos dos informados pelo contribuinte *“sem qualquer justificativa”*.

As justificativas foram dadas, e a própria contribuinte defendeu-se de uma das questões postas (dedução do PIS e da COFINS, já ao norte analisada), mas não apresentou objetivamente qualquer erro de cálculo, nem sequer alegação, com relação ao outro ponto (saídas não consideradas no cálculo, em razão dos motivos explicitados pelo fisco).

A mesma observação feita pela fiscalização, ao detalhar os cálculos relativos ao PRL-20 (e acima reproduzida), também foi feita no relatório fiscal, ao detalhar os cálculos relativos ao PRL-60, *verbis*:

“Não foram consideradas no cálculo do preço parâmetro as saídas de produtos para amostras grátis, Zona Franca de Manaus e para empresas vinculadas.”

Portanto, mais uma vez, nenhum erro material se constata nos cálculos efetuados pelo fisco.

5. Lançamento reflexo e conclusão

Para finalizar, registre-se que tudo o quanto exposto no presente voto aplica-se de igual modo tanto para o IRPJ quanto para o lançamento reflexo de CSLL, em face da relação de causa e efeito que os une.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé – Relator

ANEXO I

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

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

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

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

Valor agregado = 40% do custo total

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

Valor agregado = 30% do custo total

Preço líquido de venda	100	125	166,67	250
Margem de lucro efetiva	0	20%	40%	60%
Custo total do produto	100	100	100	100
Valor agregado	30	30	30	30
Custo do bem importado	70	70	70	70
Preço parâmetro ("segunda leitura")	10	20	36,668	70
<i>Preço parâmetro IN SRF n.º 243/02</i>	28	35	46,6676	70

Valor agregado = 20% do custo total

Preço líquido de venda	100	125	166,67	250
Margem de lucro efetiva	0	20%	40%	60%
Custo total do produto	100	100	100	100
Valor agregado	20	20	20	20
Custo do bem importado	80	80	80	80
Preço parâmetro ("segunda leitura")	20	30	46,668	80
<i>Preço parâmetro IN SRF n.º 243/02</i>	32	40	53,3344	80

Valor agregado = 10% do custo total

Preço líquido de venda	100	125	166,67	250
Margem de lucro efetiva	0	20%	40%	60%
Custo total do produto	100	100	100	100
Valor agregado	10	10	10	10
Custo do bem importado	90	90	90	90
Preço parâmetro ("segunda leitura")	30	40	56,668	90
<i>Preço parâmetro IN SRF n.º 243/02</i>	36	45	60,0012	90

Conclusões:

1) Não há preço parâmetro negativo mesmo com a margem de lucro zerada, ou seja, se a empresa brasileira praticar qualquer margem de lucro positiva (i.e., preço líquido de venda

> custo total do produto), não estará sujeita à indedutibilidade total do custo do bem importado.

2) Note-se, além disso, que o preço parâmetro obtido pela fórmula da IN SRF n.º 243/02 é superior ou igual (quando a margem de lucro efetiva = 60%) ao preço parâmetro decorrente da “segunda leitura”, o que comprova que seus ajustes sempre são benéficos ao contribuinte, em comparação à “segunda leitura” da Lei n.º 9.430/96.

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

Valor agregado = 50% do custo total

Preço líquido de revenda	100	125	150	175	250
Margem de lucro efetiva	0	20%	33,333%	42,86%	60%
Custo total do produto	100	100	100	100	100
Valor agregado	50	50	50	50	50
Custo do bem importado	50	50	50	50	50
Preço parâmetro (“segunda leitura”)	-10	0	10	20	50
Preço parâmetro IN SRF n.º 243/02	20	25	30	35	50

Valor agregado = 60% do custo total

Preço líquido de revenda	100	125	150	175	250
Margem de lucro efetiva	0	20%	33,333%	42,86%	60%
Custo total do produto	100	100	100	100	100
Valor agregado	60	60	60	60	60
Custo do bem importado	40	40	40	40	40
Preço parâmetro (“segunda leitura”)	-20	-10	0	10	40
Preço parâmetro IN SRF n.º 243/02	16	20	24	28	40

Valor agregado = 70% do custo total

Preço líquido de venda	100	150	175	200	250
Margem de lucro efetiva	0	33,333%	42,86%	50%	60%
Custo total do produto	100	100	100	100	100
Valor agregado	70	70	70	70	70
Custo do bem importado	30	30	30	30	30
Preço parâmetro ("segunda leitura")	-30	-10	0	10	30
<i>Preço parâmetro IN SRF n° 243/02</i>	<i>12</i>	<i>18</i>	<i>21</i>	<i>24</i>	<i>30</i>

Valor agregado = 80% do custo total

Preço líquido de venda	100	175	200	225	250
Margem de lucro efetiva	0	42,86%	50%	55,555%	60%
Custo total do produto	100	100	100	100	100
Valor agregado	80	80	80	80	80
Custo do bem importado	20	20	20	20	20
Preço parâmetro ("segunda leitura")	-40	-10	0	10	20
<i>Preço parâmetro IN SRF n° 243/02</i>	<i>8</i>	<i>14</i>	<i>16</i>	<i>18</i>	<i>20</i>

Valor agregado = 90% do custo total

Preço líquido de venda	100	175	200	225	250
Margem de lucro efetiva	0	42,86%	50%	55,555%	60%
Custo total do produto	100	100	100	100	100
Valor agregado	90	90	90	90	90
Custo do bem importado	10	10	10	10	10
Preço parâmetro ("segunda leitura")	-50	-20	-10	0	10
<i>Preço parâmetro IN SRF n° 243/02</i>	<i>4</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>

Conclusões:

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

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

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

3) Quadro-resumo.

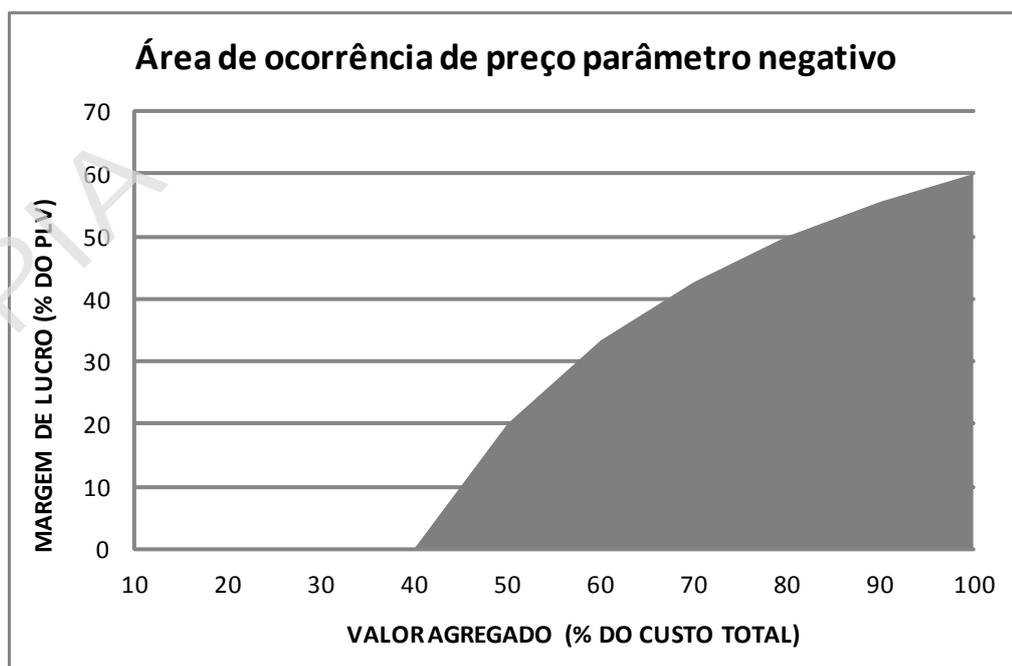
Na tabela abaixo, estão indicadas as situações em que a metodologia da “segunda leitura” da Lei nº 9.430/96 gera a indedutibilidade total do custo do insumo importado (preço parâmetro negativo ou igual a zero, havendo margem de lucro na revenda):

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

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

4) Demonstrativo gráfico.

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



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

ANEXO II

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

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

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

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

Valor agregado = 37,5% do custo total

Preço líquido de	100	125	166,67	250
------------------	-----	-----	--------	-----

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

Valor agregado = 50% do custo total

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

Valor agregado = 60% do custo total

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

Valor agregado = 70% do custo total

Preço líquido de revenda	100	125	166,67	250
Margem de lucro	0	20%	40%	60%

efetiva				
Custo total do produto	100	100	100	100
Valor agregado	70	70	70	70
Custo do bem importado	30	30	30	30
Preço parâmetro (IN SRF nº 32/01)	82	92	108,668	142
Preço parâmetro (IN SRF nº 243/02)	12	15	20,0004	30

Valor agregado = 80% do custo total

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

Valor agregado = 90% do custo total

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

Conclusão:

Nos casos em que o valor agregado é igual ou superior a 37,5% do custo total do produto, a fórmula da IN SRF nº 32/01 é ineficaz para controlar os preços de transferência. A

metodologia não produz ajuste em nenhum dos exemplos (preço parâmetro é igual ou superior ao custo do bem importado), mesmo nas hipóteses de “margem de lucro zero” na revenda.

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

Valor agregado = 30% do custo total

Preço líquido de revenda	100	125	130	166,67	250
Margem de lucro efetiva	0	20%	23,08%	40%	60%
Custo total do produto	100	100	100	100	100
Valor agregado	30	30	30	30	30
Custo do bem importado	70	70	70	70	70
Preço parâmetro (IN SRF nº 32/01)	58	68	70	84,668	118
<i>Preço parâmetro IN SRF nº 243/02</i>	<i>28</i>	<i>35</i>	<i>36,4</i>	<i>46,6676</i>	<i>70</i>

Valor agregado = 20% do custo total

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

Valor agregado = 10% do custo total

Preço líquido de	100	125	166,67	210	250
------------------	-----	-----	--------	-----	-----

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

Conclusões:

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

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

3) Quadro-resumo.

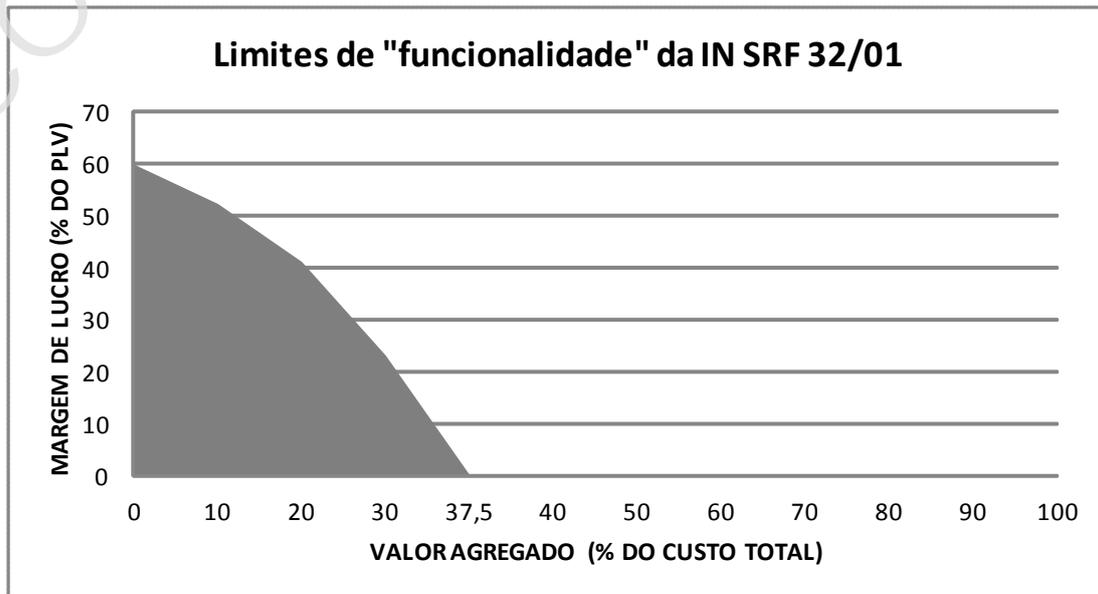
Na tabela abaixo, estão indicadas as situações em que a metodologia da IN SRF nº 32/01 não produz ajustes, apesar da baixa agregação de valor no País:

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

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

4) Demonstrativo gráfico.

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



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