



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

Processo nº 16643.720063/2013-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.594 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de abril de 2016
Matéria IRPJ e CSLL. Preço de transferência.
Recorrente Huawei do Brasil Telecomunicações Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. VALOR AGREGADO. LEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Considerando que o método PRL não foi desenvolvido para lidar com situações nas quais a parte controlada realiza funções, emprega ativos e assume riscos muito mais elevados do que numa empresa tipicamente revendedora, o conceito de valor agregado introduzido pela Lei nº 9.959/00 deve ser entendido como algo que permite a reconfiguração da noção de “revenda” no sentido da proporcionalização evidenciada pela IN/SRF nº 243/02.

FRETE. SOMA AO PREÇO PRATICADO. FOB. ILEGALIDADE.

O §6º, do art. 18, da Lei nº 9.430/1996 determina que os valores dos fretes e seguros sejam acrescidos ao preço praticado para efeito dedutibilidade, o que significa que eles podem não estar inclusos no preço praticado. Ao impor à Recorrente o acréscimo do frete ao preço praticado, não estava realizando uma equalização necessária, mas ferindo diretamente a lei, de modo que deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário quanto a este item.

PREÇOS PARÂMETROS. VALORES DISTINTOS. DESTINO. PRODUTO ACABADO. IMPOSSIBILIDADE.

A lei não define, neste caso, o que deve ser feito, mas, pela lógica dos preços de transferência e pela lógica econômico-financeira, soa muito estranho praticar preços distintos quando se trata da mesma operação de importação, ainda que o destino do bem importado seja diferente. O método de se obter uma média dos preços parâmetros é mais justo e dificulta a manipulação dos preços praticados pelos contribuintes, motivo pelo qual deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I - por maioria de votos, negaram provimento em relação à ilegalidade da IN 243/2002, no âmbito do PRL 60. Vencidos os Conselheiros Marcos Villas-Bôas (relator), Luciana Zanin, e Aurora Tomazini; II - por maioria de votos, deram provimento em relação à soma do frete ao preço praticado. Vencidos os Conselheiros Guilherme Mendes, Fernando Mattos e Antônio Bezerra Neto; III - por unanimidade de votos, negaram provimento em relação à possibilidade de utilização de preços parâmetros distintos em função da destinação do produto importado. Designado o Conselheiro Ricardo para redigir o voto vencedor em relação ao item I.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Marcos de Aguiar Villas-Bôas - Relator.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (presidente da turma), Guilherme Mendes, Luciana Zanin, Ricardo Marozzi, Marcos Villas-Bôas (relator), Fernando Mattos e Aurora Tomazini.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte contra o Acórdão nº 06-47.647, da 2ª Turma da DRJ de Curitiba/PR, que julgou, por unanimidade, totalmente improcedente a sua Impugnação e, portanto, manteve o crédito tributário.

Para relatar o processo até a fase da DRJ, valho-me do relatório do Acórdão ora recorrido, que, apesar de extenso, descreve bem os atos processuais iniciais:

"O auto de infração de fls. 1.461-1.475 exige do contribuinte já identificado crédito tributário no importe de R\$ 34.649.556,52 a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e R\$ 12.473.840,34 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, acrescidos de multa de ofício à razão de 75% e juros de mora, decorrentes da falta de adição dos valores de frete e do seguro na apuração do preço de transferência

praticado, segundo o método PRL 60% adotado, sobre os produtos adquiridos junto a pessoa vinculada no exterior, o qual não foi corretamente adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, totalizando até 12/2013 o crédito tributário de R\$103.746.870,53 correspondente ao ano calendário de 2008.

2. Segundo consta dos autos, as irregularidades constatadas em relação à quantificação do preço parâmetro decorrem: i) do fato de a quantificação do "PRL 60" ter sido efetuada nos moldes do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, sem observância do rito previsto no artigo 12, §§ 10 e 11 da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002 e, ii) ante o fato de a contribuinte ter utilizado o valor FOB sem a adição dos valores dispendidos a título de frete, seguro e tributos aduaneiros não recuperáveis nos preços praticados na importação dos insumos aplicados na produção de bens no País (sujeitos ao "PRL60", caracterizando inobservância o disposto no artigo 4º, § 4º da mesma Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002.

3. A fundamentação legal para a exigência do IRPJ está no artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995; artigos 241, 242, 244, 247 e 249, inciso I do RIR, de 1999; no artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 9.959, de 2000; o artigo 241 caput e inciso II do RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, com as alterações da Lei nº 9.440, de 2000, artigos 2º e 12); artigos 18 e 23 da Lei nº 9.430 de 1996 e, artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 12, 38, 40 e 41 da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002. A exigência da CSLL encontra amparo no artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988 com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei 8.034, de 1990, o artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2002 e o artigo 3º da Lei nº 7.689, de 1988 com a redação dada pelo artigo 17 da Lei nº 11.727, de 2008.

4. A ação fiscal está detalhada no Termo de Constatação Fiscal de fls. 927-932 e Anexo de fls. 933-1.460.

5. O contribuinte tomou ciência da autuação em 11/12/2013 (fl.1.479) e, em 09/01/2014 foi protocolada a impugnação de fls. 1.489-1.505, onde afirma que a exigência não pode subsistir pelas razões que analisa na sequência.

6. Por primeiro sustenta que a Instrução Normativa nº 243 é ilegal de vez que está obrigado a aplicar o "PRL 60", segundo os critérios estabelecidos na Lei nº 9.430, de 1996. Afirma ter observado a metodologia prevista no artigo 18, "caput", inciso II, alíneas "a" a "d", item 1, da Lei n. 9.430/96, fato que, na visão da Fiscalização, a obrigava a refazer o cálculo do preço parâmetro e o valor de ajuste a que estava sujeita, na forma descrita no Termo de Constatação Fiscal. Entende que a visão do Fisco não pode prevalecer, uma vez que a IN nº. 243/2002 não poderia fixar sistemática de cálculo de despesa dedutível nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de forma distinta da definida pela Lei n. 9.430/1996.

7. Explica que de acordo com a Lei, a quantificação do "preço parâmetro" compreende a seguinte sequência:

- (1) determinação da média aritmética dos preços de revenda dos bens/direitos;
- (2) dedução da importância apurada em (1) dos descontos incondicionais, impostos e contribuições sobre as vendas, comissões e corretagens pagas (preço líquido de venda);
- (3) quantificação da margem de lucro, determinada a partir da aplicação do percentual de 60% sobre o preço líquido de venda, diminuído do "valor agregado no Brasil"; e
- (4) preço parâmetro - aplicação do resultado obtido em (3) sobre o preço líquido de venda.

8. Sustenta que a IN nº 243/2002, diferentemente, fixou metodologia de cálculo do "PRL 60" distinta daquela prevista na norma legal. O art. 12 da IN n. 243/2002 determina que sejam apuradas a média aritmética dos preços de revenda dos bens/direitos e apropriadas as deduções dos descontos de incondicionais, impostos e contribuições sobre as vendas, comissões e corretagens pagas (as mesmas

importâncias dos itens (1) e (2) acima mencionados). Isso feito, o ato infralegal

passa a estabelecer regramento distinto do legal para determinação do "preço parâmetro". Impõe-se a determinação de:

(3) "participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido", correspondente ao percentual do item importado no custo total do bem produzido;

(4) "participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido", calculada a partir da aplicação do percentual apurado segundo o item (3) sobre o preço de venda;

(5) "margem de lucro", correspondente à aplicação do percentual de 60% sobre o valor do item (4); I

(6) o preço parâmetro será a diferença entre os itens (4) - (5). Vale dizer, será o resultado da subtração do valor equivalente a percentagem de ,bens importados sobre o lucro a ele proporcionalizado no valor total da venda;

9. A partir do confronto entre os textos legal e regulamentar, verifica-se que a adoção dos critérios definidos em regulamento necessariamente levará à formação de "preço parâmetro" distinto do apurado por meio do critério de cálculo previsto em lei.

10. A mera leitura de sequência de passagens a serem adotadas até se chegar ao "preço parâmetro" em cada um dos diplomas demonstra que o cálculo legal é inconfundível com o previsto no ato regulamentar.

11. De fato, o texto legal não faz qualquer menção quanto à identificação de "percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido" (art. 12, § 11, inciso II, da IN nº 243/02). Nem tampouco determina sua aplicação sobre o preço líquido de venda, como meio para identificar "participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido" (art.12, § 11, inciso III, da IN nº 243/2002). Muito menos restringe a margem de lucro de 60% apenas a esta importância (art. 12, § 11, inciso IV, da IN nº 243/2002).

12. Prossegue afirmando que segundo a Lei n. 9.430/96, a margem de lucro foi concebida como item suficiente para, além de compreender o ganho do vendedor, cobrir os custos locais. Ao assim estabelecer, a norma estimula as pessoas jurídicas a agregarem maior valor local aos produtos fabricados no País, pois, com isso, seu "preço parâmetro" será igualmente maior, revelando o nítido caráter indutor do dispositivo.

13. Entende que, por outro lado, a IN n. 243/2002, diferentemente, impõe que a margem de lucro seja aplicada diretamente e exclusivamente ao item importado. Por meio da fórmula constante do seu artigo 12, §11, determina-se primeiramente qual a participação do importado. Com isso, para fins de cálculo do preço parâmetro, passou a ser indiferente o volume de valor agregado no País, já que se calcula, por meio de percentual, o valor agregado e o desconta, de forma que, somente sobre o remanescente, aplica-se a margem de lucro. Como consequência, para o "PRL 60" previsto na IN n. 243/2002 é indiferente a quantidade de material e serviços originários do País e do exterior aplicados na produção da mercadoria vendida. Tanto no caso em que ocorra a adição relevante de componentes locais, quanto naquele em que ela seja mínima, o cálculo do "preço parâmetro" levará ao mesmo resultado. Assim, depreende-se que a IN nº 243/2002 impõe sistemática de determinação do IRPJ e da CSLL distinta da Lei n. 9.430/1996, incorrendo em desvio de finalidade, na medida em que há alteração de base de cálculo, com reflexo direto no quantum tributável.

14. Complementa que a graduação do IRPJ e da CSLL é matéria submetida ao princípio da legalidade estrita, não podendo norma meramente regulamentar pretender alterar o que estabelece a lei (CF, art. 150,I e CTN, arts. 97 e 99).

15. Tece comentários sobre a Medida Provisória nº 478/2009, que não foi convertida em lei e que pretendia modificar a redação do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996 para instituir um novo método de cálculo do preço parâmetro na importação, que nada mais seria do que a reprodução do "PRL60" nos moldes previstos pela IN SRF nº

243/2002, com a diferença de que a margem de lucro seria reduzida de 60% para 35%. Transcreve a exposição de motivos da MP.

16. Faz menção à Lei nº 12.715, de 2012, resultante da conversão em lei da Medida Provisória nº 513/2012, que adotou a fórmula prevista na IN SRF nº 243/2002, para salientar que teria sido necessário editar MPs em duas oportunidades para "legalizar" a fórmula de apuração de preços de transferência descrita na IN n. 243/2002, é óbvia a conclusão de que o método era ilegal, o que só foi superado com a incorporação do novo método ao ordenamento através das alterações introduzidas na Lei n. 9.430/96 pela Lei 12.715/12.

17. Alerta para o fato de a Administração Fiscal já ter se manifestado pela possibilidade de o sujeito deixar de observar as regras do "PRL 60" em 2002, ano de edição da IN n. 243, por se tratar de novo procedimento (vide a Solução de Consulta COSIT nº 02/2008).

Ora, se as disposições infralegais fossem meramente regulamentares, sem a pretensão de inovar o ordenamento e aumentar tributos, não haveria porque o Fisco deixar de exigir sua observância no próprio ano em que editada.

18. Portanto, o método de apuração de preços de transferência previsto na IN n. 243/2002 e adotado pela Fiscalização no caso concreto é confessadamente ilegal e, por isso, não pode subsistir.

19. Transcreve manifestações do CARF sobre preço de transferência e, sobre a pretensa ilegalidade da IN SRF nº 243, além de julgado do TRF3ª Região, para defender que as alterações substanciais introduzidas na fórmula de cálculo pela IN SRF nº 243, além de ilegais, seriam contrárias ao próprio interesse nacional e aos interesses dos contribuintes. E explica: porque a metodologia de cálculo afronta a própria finalidade as regras de preço de transferência, uma vez que, a um só tempo submete todo o custo de produção a uma margem de lucro fixa, para fins de controle do preço de transferência, afrontando o disposto no artigo 18, caput, da Lei nº 9.430, de 1996.

20. Sustenta que essa atitude desestimula a produção nacional, uma vez que se torna mais barato importar um bem ou serviço já pronto para mera revenda e comercialização, aplicando a alíquota de 20%, em detrimento daquela de 60% quando o bem ou serviço utiliza insumos estrangeiros para finalização da produção no território brasileiro.

21. Conclui afirmando que de qualquer modo, mesmo que se procure justificar a adoção das disposições previstas na IN SRF nº 243/2002, ao argumento de que não faz sentido determinar o custo do insumo importado ("preço parâmetro"), mediante a consideração de itens agregados no País, como muitas vezes alegados pela Fazenda Nacional, isso, quando muito, só poderia ser admitido a partir da entrada em vigor da Lei nº 12.715/2012.

Nunca antes, tal como foi o trabalho fiscal ora impugnado. É que apenas a partir dela passou-se a admitir margens de lucros diferenciadas por tipo de atividade econômica, sendo, todas elas, inferiores a 60%. Para se ter ideia da diferença, a margem aplicável no caso da Impugnante seria de 20% (Lei nº 9430/96, art. 18, § 12, III).

22. Em resumo, a quantificação do "PRL 60" segundo os critérios do artigo 12 da IN nº 243/02 está em desacordo com os ditames do artigo 18 da Lei n. 9.430/1996. Por esse motivo, devem ser cancelados os lançamentos impugnados, por vício de ilegalidade.

23. O segundo ponto atacado se refere à ilegitimidade da inclusão dos gastos com frete e seguro na composição dos preços praticados na quantificação do "PRL 60".

24. Prossegue afirmando que a Fiscalização cometeu mais uma ilegalidade na apuração dos preços de transferência, ao considerar o valor FOB das mercadorias importadas para determinação do preço parâmetro e, por outro lado adotar o valor

CIF somado aos impostos não recuperáveis devidos na importação a identificação do preço praticado.

25. Destaca que o artigo 18, parágrafo 6o, da Lei nº 9.430/1996, com redação à época, assegurava a dedutibilidade dos gastos incorridos com frete, seguro e tributos aduaneiros na importação de mercadorias sujeitas o controle de preços de transferência, ao estabelecer que: "Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação".

26. Dessa forma, fica claro que frete, seguro e tributos não devem influenciar o cálculo a ser realizado para identificar o valor admissível como dedutível nas importações de mercadorias de pessoas ligadas. Vale dizer, ou bem os valores ora em discussão devem ser excluídos dos preços parâmetro e praticado (caso em que se adotará o valor FOB das mercadorias importadas), ou bem devem ser agregados a ambos os preços calculados (hipótese em que se adotará o valor CIF acrescido dos tributos aduaneiros).

27. Na hipótese em análise, a Impugnante, ao apresentar os cálculos dos preços parâmetro e praticado em suas operações, indicou o valor FOB das mercadorias importadas, ou seja, sem a inclusão de frete, seguro e tributos aduaneiros.

28. A Fiscalização, no entanto, discordou do procedimento adotado aduzindo que a empresa deveria ter adicionado ao preço FOB, além do Imposto de Importação, os valores de frete e seguro ao preço praticado. O procedimento teria fundamento no artigo 4o, §4º, da IN nº 243/2002, na medida em que o dispositivo se aplicaria às mercadorias sujeitas ao "PRL 60". Não adotou, contudo, o mesmo procedimento ao preço parâmetro.

29. Como consequência, a Fiscalização deixou de utilizar um sistema uniforme - o que era obrigatório, e recalculou o preço praticado e o limite dedutível a partir da adição dos gastos incorridos a título de seguro, frete e tributos aduaneiros não recuperáveis ao preço FOB das mercadorias importadas, não agregando as mesmas importâncias ao valor do *preço parâmetro*, o que resultou em *glosa da despesa em valor correspondente às parcelas acrescidas*. O procedimento fiscal, contudo, não pode prosperar.

30. Afirma que as normas que disciplinam o cálculo dos preços de transferência foram editadas com o propósito de impedir que as pessoas jurídicas ligadas pratiquem transações internacionais com preços distorcidos, ora excessivos, ora vis, comparativamente aos praticados com pessoas independentes, com o objetivo de, no conjunto das sociedades que integram o mesmo grupo econômico, diminuir as bases tributáveis nas jurisdições envolvidas. Como os gastos com seguro, frete e tributos aduaneiros são normalmente pagos a sociedades especializadas na execução de tais atividades, o legislador considerou serem eles indiferentes para a identificação do preço atribuído ao bem transacionado. Por essa razão, a Lei nº 9.430/1996 assegurou a dedutibilidade plena de tais dispêndios do resultado, ao dizer que eles "Integram o custo, para efeito de dedutibilidade".

31. Reforça o quanto exposto o fato de que a Lei nº 12.715/2012, ao promover alterações na Lei nº 9.430/1996, passou a vedar a dedução dos gastos com seguro, frete e tributos aduaneiros especificamente no caso do PRL apenas nos casos em que contratado com partes vinculadas, residentes em países ou dependências de tributação favorecidas ou que sejam titulares de regimes fiscais privilegiados (art. 18, §§ 6o e 6º-A da Lei nº 9.430/1996). Como se pode perceber, houve alteração no quadro legal até então vigente, de modo a impedir a apropriação dos valores de que se cuida apenas às partes ligadas e aos domiciliados em jurisdições listadas pelo Fisco, o que demonstra, de forma inequívoca, a correção na adição dos valores em questão ao preço parâmetro por parte da Recorrente no passado.

32. Desse modo, frete, seguro e tributos aduaneiros devem ser indiferentes na formação tanto do "preço parâmetro", quanto do preço praticado. Assim, não é admissível o procedimento da Fiscalização, que quantificou o preço praticado com a inclusão do frete, seguro e imposto de importação (CIF+II), ao passo que considerou

que o "preço parâmetro" deveria ser determinado sem a adição de tais importâncias (FOB).

33. Transcreve manifestação da CSRF que cancelou autuação que não tratou o seguro, frete e os tributos aduaneiros como valores neutros à determinação do "preço Parâmetro" e do preço praticado. Na sequência, transcreve ementas de decisões recentes do CARF que, a despeito de determinarem, equivocadamente, a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos aduaneiros no preço praticado, reconhecem a necessidade de se comparar grandezas semelhantes, sendo obstado o cômputo do preço praticado de forma distinta do preço parâmetro.

34. Volta a afirmar que a obrigação de somar os gastos com seguro, frete e tributos aduaneiros ao preço praticado, tal como realizado pelo trabalho fiscal, encerra procedimento não previsto na redação original do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996. Isso porque o dispositivo não deixa dúvidas ao estabelecer que o preço praticado consiste no valor contratado junto a partes vinculadas, constante dos documentos de importação. Segue-se daí que, se o negócio foi ajustado com "cláusula FOB", é vedado distorcê-lo, mediante a adição de seguro frete e tributos aduaneiros não recuperáveis. Enfim, se a lei não prevê qualquer ajuste a ser realizado no preço parâmetro, é evidente que não pode o intérprete pretender efetuar ajuste no preço praticado. Afinal, o método PRL não é um método comparativo, mas uma fórmula rígida comparativa que determina presunção absoluta de preço de mercado, mediante o cálculo do custo a partir do preço de venda conhecido. Por isso, não é legítimo invocar a necessidade de comparação entre medidas equivalentes para quantificá-lo. Não cabe, portanto, proceder a alterações das regras estabelecidas em lei, a pretexto de torná-las mais justas ou coerentes.

35. Em resumo, o frete, o seguro e os tributos aduaneiros não devem, por si sós, levar à apuração de "preço parâmetro" diferente do preço praticado, uma vez que o artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, aplicável inclusive ao PRL, assegura a dedutibilidade das importâncias mencionadas. Como consequência, deve ser cancelada a exigência fiscal.

36. Por fim, defende sobre a possibilidade de utilização de preços parâmetros distintos em razão da destinação do produto acabado (insumo ou revenda).

37. Alega que a fiscalização entendeu ser vedada a utilização de preços parâmetros distintos para um mesmo bem, mesmo nos casos em que houvesse diferença na sua utilização. Como o mesmo insumo tem o seu custo de aquisição definido em função do destino que lhe será dado, foram apurados preços parâmetros distintos para cada um deles (doc. 3 - informação prestada no curso da auditoria fiscal).

38. Assim, caso seja utilizado na fabricação do produto "A", o seu preço de compra será um e, por decorrência, o seu preço parâmetro guardará relação com o quanto praticado na importação especificamente para esse fim. Caso seja utilizado na fabricação de "B", o seu preço de compra será outro (maior ou menor que o fixado na aquisição para a industrialização "A"). Além disso, há casos em que a mesma espécie de item importado, além de ser utilizada como insumo, é passível também de ser revendida sem se sujeitar a processo de industrialização.

39. Desta forma, por considerar que o tratamento dado não seria admitido, a Fiscalização recalculou o preço parâmetro, de modo a considerar apenas um só valor para a mesma espécie de bem, pouco importando se meramente revendido ou utilizado como insumo (de preço variável a depender do bem fabricado localmente a partir dele), a partir de uma ponderação na quantidade consumida do item importado em cada destinação industrial dada.

40. Contudo, sucede que, ao assim proceder, o trabalho fiscal afronta o princípio arm's length, que o próprio Fisco alega ter sido o norte que motivou a edição da Lei nº 9.430/1996. A conclusão decorre da constatação de que é prática comum no segmento privado a atribuição de valores distintos ao mesmo produto ora importado

para mera revenda, ora utilizado como insumo na fabricação de mercadorias diferentes pelo adquirente.

41. A corroborar a possibilidade de, em 2008, proceder à fixação de preços parâmetros distintos para o mesmo bem, seja ele revendido (caso em que caberia somente a adoção do "PRL 20"), seja, quando utilizado como insumo, dependente do produto no qual aplicado, note-se que, apenas a partir da Lei nº 12.715/2012, é que a legislação passou a determinar a elaboração de média ponderada na fixação do preço parâmetro de um só bem cujo custo de importação seja variável em função da sua destinação/utilização pelo adquirente.

Leia-se: "§ 14. Na hipótese de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos no Brasil, o preço parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do método PRL, de acordo com suas respectivas destinações" (Lei n. 9.430/1996, art. 18, § 14).

42. Desse modo, é imperioso que seja desconsiderado o cálculo procedido fiscalização, mantendo-se preços de transferência distintos para os produtos em razão de sua derradeira destinação.

43. Ao final, pondera que:

1. O artigo 12 da IN nº 243/02 veicula sistemática de quantificação do "preço parâmetro" no método "PRL 60" distinto do veiculado pelo artigo 18 da Lei nº 9.430/1996. A utilização de critério ilegal para a apuração dos preços de transferência torna insubsistente o lançamento fiscal.

2. A legislação de preços de transferência assegura a dedutibilidade do frete, seguro e imposto de importação para efeito de determinação do custo dedutível, independentemente do método escolhido o cálculo dos preços de transferência. Por esses motivos, as parcelas a esse título desembolsadas pela Impugnante devem ser excluídas do preço parâmetro e do preço praticado no cálculo do "PRL 60". O lançamento fiscal, portanto, foi realizado em desconformidade com a legislação.

3. Era assegurada a possibilidade de utilização de preços de transferência distintos para um mesmo produto, em decorrência da sua destinação (para revenda ou para a fabricação de bens diversos).

44. Assim, em decorrência, requer-se o cancelamento das autuações.

45. Juntou os documentos de fls. 1.506-1.525".

O Acórdão da DRJ ficou ementado do seguinte modo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. AJUSTE, IN/SRF 43/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. 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.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PONDERAÇÃO.

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

Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 26/04/

2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 27/04/2016 por MARCOS DE AGUIAR VILLAS B

OAS, Assinado digitalmente em 25/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 27/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na hipótese de um mesmo bem importado ser aplicado na produção de mais de um produto, o preço parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do PRL com margem 60%. O mesmo caso um bem importado ser parcialmente aplicado em processo produtivo e parcialmente revendido, oportunidade em que a ponderação se dará entre os resultados apurados segundo o PRL com margem de 20% e aqueles outros computados segundo o PRL com margem de 60%.

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

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com o Acórdão da DRJ, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário por meio do qual trouxe novamente os seus argumentos apresentados na Impugnação, porém com algumas confrontações específicas a trechos do Acórdão da DRJ, que serão apreciadas durante o Voto quando pertinentes.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro MARCOS DE AGUIAR VILLAS-BÔAS - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre os demais requisitos de admissibilidade, de modo que passo à sua análise.

Ilegalidade da Instrução Normativa (IN) nº 243/2002

A Recorrente foi autuada por não aplicar o critério de cálculo do preço parâmetro previsto na IN nº 243/2002 para operações de importação realizadas com empresas vinculadas.

Ela sustenta, na Impugnação e no Recurso Voluntário, a ilegalidade da IN e a obrigatoriedade de aplicação do critério previsto na Lei nº 9.430/1996, matéria já bastante discutida no CARF e recentemente julgada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em sentido contrário ao pretendido pela Recorrente, porém com definição do resultado por voto de qualidade.

Esta turma, em julgamento ainda mais recente, seguiu por maioria o entendimento da Câmara Superior, tendo ficado vencido este Relator, que agora tem a oportunidade de esmiuçar o seu posicionamento.

O Acórdão da DRJ foi muito bem ao retomar o histórico dos preços de transferência e, sobretudo, do método conhecido como PRL.

Há que se aprofundar, no entanto, nas diferenças dos critérios da Lei nº 9.430/1996 (com sua redação alterada pela Medida Provisória nº 1.924/1999, convertida na Lei nº 9.959/2000), da IN nº 32/2001 e da IN nº 243/2001. Por fim, é preciso aprofundar na discussão sobre a (i)legalidade do critério de formação do preço parâmetro estabelecido na IN nº 243/2001.

A Lei nº 9.430/1996, no seu art. 18, inc. II, determina que o preço parâmetro, no caso do método chamado de PRL60, seja calculado a partir da média ponderada dos preços de venda no país, ou seja, dos Preços de Revenda (PR) dos bens ou direitos, devendo ser diminuída tal média dos descontos incondicionais, impostos e contribuições, e subtraídos da margem de lucro presumida de 60% do valor líquido da venda, ou seja, do Preço de Revenda (PR) menos o Valor Agregado (VA) aos produtos vendidos dentro do Brasil.

A rigor, não deveria se falar em Preço de Revenda, pois não há tecnicamente uma revenda nos casos concretos sujeitos à aplicação do PRL60. Esse método era utilizado apenas "na hipótese de bens importados aplicados à produção", conforme redação do item 1, da alínea "d", do inciso II, do art. 18, da Lei nº 9.430/1996.

Houve um problema na técnica legislativa, pois se entendeu possível criar um gênero, chamado de PRL, que teria duas espécies: item 1 - o PRL60, aplicável à importação de bens para produção, e item 2 - o PRL20, aplicável à importação de bens ou direitos para mera revenda.

Esses detalhes históricos fazem muita diferença na compreensão da matéria, pois ajudam a perceber que o critério de cálculo previsto da IN 243/2002 não é uma interpretação da lei, mas um novo cálculo, diferente do que era aceito pela própria Receita Federal quando da vigência da IN 32/2001, de modo que apenas uma nova lei poderia realizar a alteração pretendida, como, afinal, foi feito por meio da Medida Provisória (MP) nº 563/2012, convertida depois na Lei nº 12.715/2012.

É compreensível que muitos queiram enxergar a IN nº 243/2002 como uma mera interpretação da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que o método PRL60 ficou muito mal desenhado nessa lei. A IN nº 243/2002 foi, então, compreendida como um meio para que o método fosse aperfeiçoado, buscando-se pela a sua aceitação como uma norma infralegal que concretizaria, esclareceria o texto legal. Ao fazer isso, no entanto, a norma infralegal foi além do que lhe permitido pelo Código Tributário Nacional, como se explicará adiante.

Em notação matemática, segundo o entendimento deste Relator, o cálculo previsto na Lei nº 9.430/1996 é: Preço Parâmetro = $PR - 60\% \times (PR - VA)$.

O cálculo supostamente interpretável a partir da lei segundo alguns, que é, inclusive, mencionado pelo Recurso Voluntário, seria: Preço Parâmetro = $PR - 60\% \times PR - VA$.

Não entendo ser adequada essa interpretação, pois, apesar do erro gramatical do legislador, a única interpretação que mantém coerência com o texto total e com os fins econômico-financeiros da norma termina sendo aquela primeira.

O erro está no momento em que há referência ao Valor Agregado. Diz-se que a margem de lucro será de "sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados na produção".

Não deveria haver essa preposição "de" (negritada acima) no texto, pois a interpretação adequada parece ser a de que o Valor Agregado (VA) é mais um valor a ser deduzido do Preço final de Revenda (PR). O PR é deduzido dos valores que estão nas alíneas anteriores e que o transformam em um Preço de Revenda líquido, quais sejam, os descontos incondicionais (alínea "a"), impostos e contribuições incidentes sobre as vendas (alínea "b"), comissões e corretagens pagas (alínea "c").

Com a preposição "de", linguisticamente, gera-se dúvida se o Preço de Revenda não seria subtraído do Valor Agregado (VA), e não o contrário. No entanto, essa interpretação não faz sentido do ponto de vista econômico-financeiro, pois o VA será sempre menor do que o PR, então o resultado seria um valor negativo de margem de lucro.

Outra interpretação possível, esta analisada pelo Acórdão da DRJ e pelo Recurso Voluntário, seria a de que "do valor agregado no País" não concorda com "deduzidos", de modo que não estaria dentro do cálculo do lucro, mas como uma variável a mais na equação, que concordaria com "diminuídos", expressão que sempre constou do inciso II e sequer se refere especificamente ao critério do PRL60.

Essa interpretação não faz sentido pela distribuição textual, que coloca o Valor Agregado dentro do item 1, que trata do cálculo do lucro para efeitos de PRL60 sem qualquer sinal de pausa que pudesse indicar uma falta de relação direta da expressão Valor Agregado com o Preço de Revenda que aparece como partida para o cálculo da base à qual serão aplicados os 60% de percentual presumido de margem de lucro.

Essa interpretação também não faz sentido pela lógica do cálculo, que é Preço de Revenda menos Lucro, não havendo menção expressa ao Valor Agregado como uma variável autônoma da equação, além de que o Valor Agregado funciona razoavelmente bem na lógica de se chegar ao Lucro da empresa por meio de subtração dele do Preço de Revenda líquido para obter um custo presumido e aplicar a margem presumida, questionada por muitos empresários, de 60%.

Por isso, entendo que nem caiba aprofundar na questão sobre o aumento do Valor Agregado levar a um aumento ou diminuição do preço parâmetro. O fato é que, como acontece com frequência no Brasil, se criou normas ruins, preços de transferência com critérios fracos, muito diferentes daqueles utilizados no exterior e, por isso, também como de costume no Brasil, gerou-se muito mais confusão e, então, muito mais contencioso do que era necessário.

Não se pode refazer o cálculo interpretativamente ou por meio de IN se ele está descrito em lei com certa clareza, ainda que houvesse nele o mencionado erro da preposição "de" e ainda que ele seja ruim do ponto de vista econômico-financeiro.

Se o método criado era ruim e acabava não atingindo o objetivo do legislador, obviamente pressionado pela União (Receita Federal), a saída não era fazer um remendo por Instrução Normativa da própria Receita Federal. A saída era publicar uma nova lei, o que não foi feito.

Se a interpretação óbvia da lei levava a uma ineficiência do preço de transferência, que se continuasse sem preço de transferência até que nova lei resolvesse o problema. A tentativa completamente interessada da Receita Federal de resolver a questão com

ato normativo próprio foi a pior saída possível, pois, assim, se afrontou o princípio da legalidade.

Os princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, que se manifestam por meio do óbice legal criado no inc. II, do art. 97, do CTN, determina que o contribuinte apenas pode ter seus tributos majorados quando houver clareza, quando todos os elementos estiverem evidentes no texto de lei, permitindo, assim, que se retire parte da sua propriedade, direito considerado fundamental, previsto no rol dos direitos fundamentais do art. 5º da Constituição Federal, considerados, inclusive, cláusulas pétreas.

Essa noção de que apenas é possível tributar quando houver certeza, quando os elementos para tanto estiverem muito claros na lei, já havia sido construída pelo gênio Adam Smith no século XVIII, no seu clássico A Riqueza das Nações, e depois foi lembrada por outros célebres economistas e juristas.

Essa construção teórica, de fato, se refletiu no ordenamento jurídico de múltiplos países, inclusive do Brasil.

Voltando ao critério de cálculo em específico, é verdade que a agregação de valor é um fim a ser buscado cada vez mais no Brasil. Ele combate a desindustrialização do país, uma das principais causas do seu atraso socioeconômico, então não estaria em desacordo com os fins constitucionais brasileiros um cálculo que valorizasse o aumento da agregação de valor no Brasil.

O fato é que, bom ou ruim, o cálculo do PRL60 estava previsto na Lei nº 9.430/1996 e foi confirmado pela IN nº 32/2001. Outras interpretações são alterações da lei. Deste modo, entendo que o cálculo não pode ser: Preço Parâmetro = PR - 60% x PR - VA. Ele deve ser: Preço Parâmetro = Preço de Revenda (PR) - Lucro (L), este igual a 60% x (PR - VA).

A IN 32/2001, ato normativo publicado pela Receita Federal pouco tempo após a criação do PRL60 pela Lei nº 9.959/2000, manteve a redação da lei. A IN 113/2000 foi publicada antes, com redação semelhante à da lei, mas não especificava no detalhe como calcular a margem de lucro.

Com a publicação da IN 32, em 03 de abril de 2001, não se tinha mais grandes dúvidas sobre o cálculo do PRL60, que era aplicado pelas empresas conforme a fórmula apresentada de Preço Parâmetro = PR - 60% (PR - VA), sendo que PR é o preço de venda, inadequadamente chamado de preço de revenda, líquido dos valores previstos na lei e na IN, dos produtos industrializados no Brasil com o uso de insumos importados.

A IN nº 243/2002, por sua vez, traz um cálculo bastante diferente, ainda que se possa tecer considerações diversas sobre a sua maior adequação à finalidade do preço de transferência, aos aspectos econômico-financeiros em jogo etc.

Caso se tratasse realmente de mera opção interpretativa, estaria tudo bem e a IN nº 243/2002 sequer precisaria ter previsto expressamente a interpretação em questão. Tanto não é uma mera questão de interpretação, que veio uma IN para modificar o cálculo previsto na IN nº 32/2001, que, esse sim, refletia a Lei nº 9.430/1996.

O indivíduo favorável à aplicação do método da IN nº 243/2002 pode, então, se questionar: "Ora, mas qual o problema de aceitá-la se ela faz mais sentido do ponto de vista econômico-financeiro e está próxima do que impõe a Lei nº 9.430/1996?". O problema é exatamente que ela está apenas "próxima" da lei, mas não é uma mera concretização dela, uma regulamentação que não altera o resultado tributário.

Provavelmente, percebeu-se que o resultado do cálculo previsto na lei e na IN nº 32/2001 levava a um preço parâmetro que refletia o custo total da importação, e não o custo daquele bem específico importado. No caso de importação de diferentes insumos, por exemplo, o preço parâmetro terminaria refletindo o custo total desses insumos, e não de cada um deles, levando a um preço parâmetro maior do que o adequado para melhor servir de limite aos valores empregados em operações entre partes vinculadas.

O cálculo da IN 243/2002 veio, então, para determinar que o Preço de Revenda (PR) fosse transformado, como bem explica a Recorrente, em PBI no PR, ou seja, em vez de se utilizar o Preço de Revenda, passou-se a empregar uma proporcionalização da participação do Preço do Bem Importado (PBI) no Preço de Revenda (PR).

Deve ter ficado compreendido que, dessa forma, o preço parâmetro seria mais adequado a servir de limite de preço para cada bem importado, pois o novo cálculo estaria considerando uma espécie de preço de revenda do bem importado específico. Deixou-se de lado o cálculo genérico de custo de importação para buscar chegar a um cálculo específico de cada bem importado.

Muitos dizem, então, que essa é uma mera interpretação da lei, que, ao mencionar Preço de Revenda, estaria mencionando o preço de revenda relativo a cada bem importado. Mas entendo que não é por aí. Primeiro, como dito, não se trata de revenda, pois revenda está sujeita ao PRL20. Trata-se de venda de um novo produto industrializado, resultado de uma produção na qual os bens importados foram aplicados.

Como dito, a mistura dos métodos PRL60 e PRL20 causou uma grande confusão e deu ensejo, apesar de não permiti-la juridicamente, a essa interpretação ilegal da IN nº 243/2002.

Só há revenda de bens ou direitos no caso de efetiva compra e revenda e, portanto, é aplicável o PRL20. No caso do PRL60, há venda de produtos industrializados. Se há algo revendido, é o produto final, resultado do processo de produção no qual se utilizou os bens importados.

O trecho que tem sido utilizado para justificar uma suposta interpretação conforme a lei da IN 243/2002 se refere ao PRL20, pois já existia desde a redação original da Lei nº 9.430/1996. Ele diz que "o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos".

Não se pode interpretar "preço de revenda dos bens ou direitos" como a justificativa da proporcionalização criada pela IN 243/2002, pois sequer há revenda dos bens ou direitos importados no caso de aplicação do PRL60. Se interpretado dessa forma, afronta-se a própria função do PRL60, que era regular o preço praticado em operações de importação de bens aplicados em produção, processo que iria resultar na venda de um produto industrializado.

A linha de argumentação do Acórdão da DRJ para defender a IN nº 243/2002 também é falha. Observe-se que o problema não está na segunda variável da equação, mas na primeira. A DRJ tenta usar uma suposta confusão sobre como seria utilizado o Valor Agregado na equação para concluir que isso justificaria o esclarecimento pela IN. Esse argumento não parece ter sentido.

O problema da IN nº 243/2002 para o contribuinte está na redução da primeira variável, aquela positiva, que leva diretamente à redução do preço parâmetro. No momento em que se substitui a variável Preço de Revenda por um valor que corresponda à Participação do Bem Importado no Preço de Revenda, altera-se o cálculo previsto na lei, reduz-se o preço parâmetro e aumenta-se os tributos.

Para analisar essa questão, é imprescindível retomar o histórico legislativo, por meio do qual se nota claramente que a IN não surgiu apenas para interpretar a lei e lhe dar um maior detalhamento, pois havia um método em plena aplicação, reconhecido pela Receita Federal por meio da IN nº 32/2001, mas ela decidiu mudar o seu posicionamento quanto ao cálculo e estabelecer um novo critério por meio da IN nº 243/2002, publicada apenas em 13 de novembro de 2002. A IN nº 243/2002 surgiu, portanto, um ano e meio após a IN nº 32/2001!

Com o advento da IN nº 243/2002, não se pode dizer simplesmente que ela veio regular a lei e que apenas trouxe maiores detalhes para o seu cálculo. O cálculo é outro. Não há mais PRL (PR - L) propriamente na IN nº 243/2002, mas, como dito, (PBI no PR - L), sendo que "L" também passou a ser calculado de outra forma, porém o que prejudica mesmo o contribuinte, como dito, é a alteração da primeira variável da equação, a positiva, que faz o seu resultado final diminuir.

Note-se que o critério de cálculo, ainda que tenha uma lógica econômico-financeira, é, como todo critério para se estabelecer um parâmetro, arbitrário em alguma medida. A própria eleição do percentual de 60% é questionada por muitos empresários, até porque a margem de lucro é algo que pode variar bastante de um negócio para o outro.

Deste modo, o critério precisa estar claro na lei. Os atos normativos infralegais não têm competência, de acordo com o art. 97 do CTN, para modificar o critério quando ele afetar o *quantum* de tributo a ser pago.

Na época, a Receita Federal deveria ter, em diálogo dentro do Ministério da Fazenda, providenciado uma Medida Provisória que alterasse a Lei nº 9.430/1996, na sua redação criada pela Lei nº 9.959/2000, como, de fato, se fez mais tarde.

Em vez disso, preferiu-se o caminho mais fácil de publicar um ato normativo da própria Receita Federal para modificar um critério que estava previsto em lei.

O que se viu depois disso, e este processo administrativo é um exemplo, foi uma enxurrada de contencioso tributário, que prejudica tanto a Receita Federal quanto os contribuintes, a menos que a primeira entenda ser lucrativo o contencioso, pois lhe dá mais receitas, mesmo apesar de todo o custo de tempo e dinheiro empregado nas centenas ou milhares de processos administrativos e judiciais gerados para discutir se a IN nº 243/2002 é legal ou ilegal.

Ao fim e ao cabo, quando o STF vier a definir essa matéria, o que ainda deve levar alguns anos, o grave prejuízo ao país estará causado e, a depender da decisão final, apenas se estabelecerá o maior perdedor: a Receita Federal ou as empresas que importaram bens de vinculadas e aplicaram em suas produções.

Este Relator entende, portanto, que o critério prescrito pela IN era ilegal. Não adianta escapar do argumento da ilegalidade pela saída de que a IN apenas interpreta a lei ou de que apenas a concretiza, pois, havendo mais de uma interpretação supostamente possível, a Receita Federal não poderia ter publicado uma norma que optasse pela interpretação menos favorável ao cidadão, interpretação essa que majora tributos.

Não se trata necessariamente de aplicação do *in dubio pro* contribuinte, que este Relator entender ser de bom alvitre. Trata-se aqui de respeito à legalidade. E nem se diga que ela não pode ser aplicada por conta da Súmula nº 2 do CARF, que veda a declaração de inconstitucionalidade em concreto pelo órgão.

Tal súmula, segundo o entendimento deste Relator, é, com o devido respeito, um equívoco, tendo em vista que possibilita e até incentiva a aplicação de normas inconstitucionais como essa da IN. Contudo, não se afronta a Súmula nº 2 aqui, pois o princípio da legalidade tributária também está previsto no Código Tributário Nacional, que é o veículo introdutor de normas gerais do Direito Tributário no sistema brasileiro.

Deste modo, a IN afronta o inc. II, do art. 97, do CTN, que confere apenas à lei a competência para majorar tributos. A IN termina majorando o IRPJ e a CSLL dos contribuintes quando reduz o preço parâmetro, de modo que age usurpando competência exclusiva da lei.

Se interpretado o inc. II, do art. 97, do CTN, em comunhão com o art. 100 do próprio CTN, nota-se que as normas infralegais são complementares da lei, mas não podem lhe complementar para majorar tributos.

Se não fosse assim, permitir-se-ia que o próprio órgão fiscalizador emitisse normas para aumentar a sua arrecadação sob o argumento de estar meramente interpretando e concretizando leis. No momento em que se abra a oportunidade de um órgão arrecadador de tributos emitir normas para aumentar tributos, o caminho para arbítrios estará muito bem traçado.

Existem diferentes modelos de adoção do princípio da legalidade. Sabe-se que o sistema brasileiro optou, conforme lembra a Recorrente, pelo princípio da legalidade estrita, também conhecido como tipicidade cerrada, o que impede qualquer excesso do Executivo, mesmo quando ele pareça não afrontar diretamente a lei.

É muito interessante trazer aqui à baila os acórdão do Supremo Tribunal Federal, órgão mais alto do Poder Judiciário brasileiro, que analisou se os Decretos nº 612/1992, 2.173/1997 e 3.048/1999 não estariam inovando o sistema jurídico e assumindo a competência da lei no momento em que definia a expressão "atividade preponderante" e o que seria graus de risco "leve", "médio" e "grave".

Nos inúmeros julgamentos sobre o tema, o STF deixou clara a importância de se respeitar a legalidade estrita e a tipicidade cerrada, mas entendeu que, naquela discussão específica, a norma infralegal estaria apenas regulamentando expressões já previstas na lei e que não haviam sido definidas por ela. Entendeu-se, então, que a própria lei estaria delegando sua competência para a regulamentação infralegal.

O STF concluiu que não haveria ofensa à estrita legalidade e à tipicidade cerrada, pois o caso seria de ilegalidade de normas infralegais supostamente ferindo a lei e, assim, não era de competência do tribunal constitucional:

"Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional" (STF, RE 332.604-AgR/PR, Rel. Min. Carlos Veloso).

No caso da IN 243 especificamente, fica claro que ela veio para configurar um cálculo que restringe o preço parâmetro e aumentar os tributos, pois havia um cálculo previsto numa IN da própria Receita Federal e que deixou de ser aplicado um ano e meio depois.

A Receita Federal notou que poderia melhorar o critério econômico-financeiro do preço de transferência, comprimindo o preço parâmetro, o que daria menos margem ao contribuinte e, portanto, aumentaria o IRPJ e a CSLL. Era o cenário ideal para ela. Apenas se esqueceu que não poderia fazer isso sem lei nova que prescrevesse o novo critério.

Enquanto órgão de julgamento, respeitando os entendimentos contrários, este Relator conclui que o CARF não pode deixar passar a ilegalidade cometida pela Receita Federal por meio da IN 243/2002 ou contribuirá para novas normas infralegais que aumentam tributos, o que gerará mais contencioso e acirramento dentro da relação comunicacional entre fisco e cidadão, que precisa, em verdade, de muito mais fluidez, cooperação e horizontalidade, motivo pelo qual dou provimento ao Recurso Voluntário quanto a este item.

Inclusão dos gastos com frete e seguro na quantificação dos preços praticados na quantificação do PRL60

Segundo a Recorrente, ela apresentou valores de preços praticados conforme o método FOB (*Free on Board*) nas operações aqui em discussão, ou seja, os gastos com frete e seguro não foram incluídos no preço praticado por ela e, conseqüentemente, também não deveriam ser incluídos no Preço de Revenda líquido utilizado para efeitos do método PRL60.

Alega que a Fiscalização acrescentou os valores desses gastos aos preços praticados, tornando-os maiores, enquanto que não acrescentou os mesmos valores no cálculo do preço parâmetro.

O Acórdão da DRJ concluiu que os valores dos fretes e seguros já estariam inclusos nos Preços de Revendas praticados pela Recorrente e, portanto, já estariam ingressando no cálculo do Preço Parâmetro. Sendo assim, cabia apenas igualar a comparação, incluindo os valores dos fretes e seguros nos preços praticados.

Segue trecho do Acórdão que elucida o entendimento que prevaleceu em primeira instância:

"97. Como, evidentemente, a contribuinte considerou, na formação do preço de revenda, todos os seus custos, inclusive os de frete e seguro, por ela assumidos, e os tributos incidentes na importação, o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, também tem nele embutido os citados custos, ou seja, trata-se de preço CIF, e não FOB, como quer fazer crer a impugnante.

98. Assim, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela contribuinte, também o preço praticado deverá ter, em sua composição, tais custos. Comparar nada mais é do que subtrair um do outro, de modo que o efeito de tais custos na apuração de eventual ajuste a ser feito no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL será nulo.

99. Com a edição da IN SRF nº 243/02, foi mantida a eliminação do efeito de considerar as despesas com frete, seguro e imposto no preço parâmetro do componente importado, pois, como estas despesas integram o custo do produto final o seu efeito é zero. Isto porque é calculada a participação do

custo do componente importado sobre o custo total do produto produzido, considerando estas despesas nos dois itens, eliminando assim a distorção mencionada pela Impugnante. Esta participação (percentual) será aplicada sobre o preço de venda do produto, apurando o valor de revenda do componente importado. Abaixo o previsto na IN SRF nº 243/02".

Com o devido respeito ao entendimento da DRJ, a Lei nº 9.430/1996, quando prescreve que os valores relativos a fretes e seguros serão incluídos no custo da empresa para efeito de dedutibilidade, está deixando claro que eles não estarão necessariamente inseridos no preço praticado entre ela e a empresa vinculada estabelecida no exterior.

O §6º, do art. 18, da lei apenas faz sentido se considerarmos que o preço praticado não leva dentro dele os valores dos fretes e dos seguros. Do contrário, não haveria porque afirmar que, para efeitos de dedutibilidade, aí sim se acrescentaria tais valores ao preço praticado.

Em nenhum momento, a lei determina que se faça esse acréscimo ao preço praticado para efeito de comparação com o preço parâmetro.

Uma vez que os custos com frete e seguros foram arcados pela empresa importadora e são pagos a terceiros, eles não têm que estar inseridos no cálculo do preço praticado.

Parece-me que essa suposta equalização defendida pela DRJ, que exigiria a inclusão dos fretes e seguros no preço praticado, para efeitos de comparação com o preço parâmetro a ser calculado, é um equívoco, pois, para efeitos de preço de transferência, é muito natural que valores não pagos pela importadora à exportadora não ingressem no preço praticado.

Por outro lado, se esses valores são custos do contribuinte e ingressam no preço de revenda, não há qualquer prejuízo à Receita Federal. Uma vez que a legislação impõe a utilização do chamado Preço de Revenda - que, como dito no item anterior, é um Preço de Venda do Produto Industrializado - essa grandeza será utilizada no cálculo, com ou sem inclusão de fretes e seguros, a depender da forma como o contribuinte tenha formado o seu preço em operações com partes não vinculadas.

Parece-me que, além de ir em sentido contrário ao da lei, a interpretação da DRJ mistura as coisas e criar uma suposta discrepância a ser sanada, que, em verdade, não existe.

Por isso, ela aumenta o preço efetivamente praticado pela Recorrente, fazendo-o parecer maior do que realmente é no momento de compará-lo com o preço parâmetro, de modo que o resultado será, provavelmente, uma sobra a ser adicionada ao lucro real e, portanto, tributada pelo IRPJ e pela CSLL.

Deste modo, a IN nº 243/2002, mais uma vez, extrapolou os limites da Lei nº 9.430/1996, o que parece ser a sua sina e pode ser entendido como um indício de que esse ato normativo, como afirmado no item anterior, foi publicado com o intuito de fazer "ajustes" na lei, os quais não lhe são permitidos pelo art. 97, inc. II, do CTN.

Apresento, portanto, um entendimento semelhante do extremamente preparado Conselheiro Ricardo Marozzi, um especialista em preços de transferência, que foi

consignado em voto proferido em sessão da 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção, do CARF, na data de 25 de novembro de 2014, conforme trecho abaixo:

"A lei, de forma arbitrária, predeterminou os dois "preços de revenda" da fórmula. E de forma diferente! O "preço de revenda" a partir do qual deve-se subtrair o lucro bruto consubstanciado pela margem há que ser "diminuído dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas" (alíneas "a", "b" e "c", do inciso II, do artigo 18 da Lei nº 9.430, antes da alteração introduzida pela 12.715/12). Por sua vez, para o "preço de revenda" no qual deve ser aplicado a margem, não há previsão de nenhuma dedução (alínea "d", do inciso II, do artigo 18 da Lei nº 9.430, também antes da alteração introduzida pela 12.715/12).

Então, na sistemática brasileira, o preço parâmetro é calculado a partir de escolhas absolutamente arbitrárias do legislador. Ele é assim projetado para ser comparado com a média dos preços sujeitos ao controle. Os valores de frete, seguro e tributos já estão incluídos nos custos e despesas operacionais da operação de revenda que devem ser suportados pela margem idealizada pelo legislador. Portanto, caracterizar isso como uma distorção, como disse a DRJ, é uma visão equivocada do fenômeno. Pior, ainda, alterar o valor da média dos preços sujeitos ao controle a título de corrigi-la.

Por essas razões, não concordo com a inclusão do frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado a ser comparado com o PRL".

Pelo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário quanto a este item.

Possibilidade de utilização de preços parâmetros distintos em razão da destinação do produto acabado (insumo ou revenda)

A Recorrente alega que pode chegar a preços parâmetros distintos para os mesmos bens, pois os resultados do cálculo do preço de transferência podem ser obviamente diferentes, em se tratando do mesmo bem importado.

Se ela utiliza determinado bem na industrialização do produto A, será um preço de transferência. No caso do produto B, será outro preço. E há a possibilidade ainda de ocorrer mera revenda do bem importado.

Isso se dá porque o método de cálculo de preço de transferência busca um valor presumido do bem importado. O cálculo não leva ao preço do bem, mas a um preço parâmetro que servirá de limite ao seu valor em operações havidas entre partes vinculadas.

A argumentação da Recorrente tem lógica, porém não faz sentido aceitar que existem diferentes preços parâmetros, manipuláveis por ela, que serão aplicados ao seu gosto a cada situação de importação do mesmo bem.

Não tem sentido econômico-financeiro a utilização de preços distintos em operações com o mesmo bem. A Recorrente utilizou preços praticados diferentes para o mesmo bem importado, aproveitando-se de uma brecha da lei.

Nesse caso específico, diferente daqueles discutidos nos itens acima, a lei não deixa claro o que deve ser feito. Por ser completamente contrário à lógica dos preços de transferência e à lógica econômico-financeira, faz muito mais sentido que seja obtida uma média dos preços parâmetros para se chegar um único preço de transferência a servir de comparação com os preços praticados em qualquer importação do mesmo bem.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário quanto a este item.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário.

Documento assinado digitalmente.

Marcos de Aguiar Villas-Bôas

Voto Vencedor

Conselheiro RICARDO MAROZZI - Redator designado.

Não obstante a costumeira qualidade contida nas razões do voto do ilustre Relator, peço vênica para discordar de suas conclusões quanto à legalidade da metodologia de cálculo do PRL60 prevista na IN/SRF nº 243/02.

Com efeito, desde a introdução da disciplina do controle dos preços de transferência no Brasil, o tema que mais ganhou destaque na doutrina e jurisprudência que trataram do assunto foi, sem dúvida, a apuração do preço parâmetro segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro, o chamado Método PRL.

Como tal método foi inspirado no *resale price*, que é um dos métodos que foram desenvolvidos para a apuração do padrão *arm's length*, vale a pena fazer uma pequena digressão no contexto histórico do desenvolvimento da disciplina no âmbito internacional para que possamos ter uma visão mais precisa desses conceitos.

O desenvolvimento do controle dos preços de transferência no âmbito internacional¹:

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 qualquer discussão sobre a possibilidade de

¹ As referências bibliográficas dos diversos aspectos do referido controle citados neste voto podem ser encontradas na seguinte obra de minha autoria: *Preços de Transferência - Arm's Length e Praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

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 comporão 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*).

Cumprе 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.

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.

Descrito este panorama, é conveniente agora fazer o relato dos principais aspectos que traçaram a evolução histórica do método que é o objeto da análise do presente voto, qual seja, o PRL².

1ª Fase: Antes da Lei nº 9.959/00:

Ao tratar do PRL em sua redação original, 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. O artigo 18, inciso II, desta lei dispunha da seguinte forma:

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;

De forma semelhante ao que foi feito para o *resale price*, podemos dizer que a racionalidade do método podia, então, ser ilustrada pela seguinte fórmula:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Preço de Revenda} - 0,2 \times \text{Preço de Revenda}$$

Como se pode ver, estava intrínseca na racionalidade do método a ideia de que o cálculo do preço parâmetro parte de um preço de “revenda”. Nesse sentido, a margem de 20% foi predeterminada presumindo-se que seria suficiente para gerar um lucro bruto capaz de cobrir os custos e despesas operacionais da operação de revenda, considerando as típicas

² Fruto de novas reflexões, as conclusões aqui expostas são um pouco distintas das que foram anteriormente apresentadas em trabalho acadêmico publicado há cerca de cinco anos (Cf. “Preços de Transferência: uma Avaliação da Sistemática do Método PRL”, In: Luís Eduardo Schoueri (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. Vol. 3 São Paulo: Dialética, 2009, pp.170 a 195).

funções realizadas, ativos empregados e riscos assumidos, bem como conferindo um lucro líquido apropriado para uma empresa tipicamente revendedora.

Foi por isso que a IN/SRF nº 38/97 tentou explicitar uma vedação não contida, pelo menos expressamente, no texto legal. E foi isso justamente o que causou a maior controvérsia desta fase histórica do método. Trata-se daquilo que constou em seu artigo 4º, § 1º:

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13. (grifei)

Os métodos tratados nos artigos 6º e 13 dessa instrução normativa referiam-se, respectivamente, ao dos Preços Independentes Comparados – PIC, inspirado no CUP, e ao do Custo de Produção mais Lucro – CPL, inspirado no *cost plus*. Portanto, de forma transversa, ela pretendeu vedar a utilização do PRL nos casos em que o bem, serviço ou direito importado tivesse sido empregado na produção local.

O fato de isso não constar expressamente no texto legal causou, de imediato, violenta repulsa de parte dos contribuintes, os quais decidiram não obedecer a vedação contida na regulamentação administrativa. Isso gerou uma grande quantidade de autuações que acabaram por demandar a manifestação desta Casa. Os primeiros acórdãos do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes logo indicaram que a interpretação iria ser consolidada no seguinte sentido: a instrução normativa restringiu indevidamente a aplicação do método PRL³.

2ª Fase: Depois da Lei nº 9.959/00 e até a IN/SRF nº 243/02:

Diante de tamanha oposição e da constatação de que alguns setores, de fato, estavam utilizando o PRL, apesar da produção local, a Administração propôs ao Governo Federal a edição da Medida Provisória nº 1.924/99, posteriormente convertida na Lei nº 9.959/00. Esses instrumentos, em seus artigos 2º, assim dispuseram:

Art. 2º - A alínea "d" do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

³ Cf., entre outros, os Acórdãos 101-94624, de 07/07/04; 101-94628, de 07/07/04; 101-94859, de 23/02/05; 101-94863, de 24/02/05; 103-21859, de 24/02/05; 101-95107, de 10/08/05; 107-08725, de 20/09/06.

"d) da margem de lucro de:

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

(grifei)

Como se vê, a previsão inicial de uma margem de lucro calculada a partir de um percentual único de 20% foi abandonada e se abriu a possibilidade, desta vez explícita, da utilização do método nos casos de produção local. Entretanto, nesta hipótese, com uma margem de lucro a ser calculada aplicando-se o percentual de 60% sobre o preço de “revenda” líquido. Não se tratava de um novo método, mas do mesmo método PRL com duas margens percentuais distintas, já que se uma empresa importar idênticos bens para comercialização e para produção local ela terá que apurar o preço parâmetro destas importações a partir de uma ponderação em função das quantidades utilizadas nas duas situações. Cada situação com sua margem apropriada.

Note-se o problema criado. O método parte do preço de “revenda” do bem importado. Mas se este é aplicado na produção e desta atividade resulta um bem substancialmente diferente daquele que havia sido importado, a rigor, não se poderia mais falar em “revenda”. Nada obstante, a lei mantém essa ideia e introduz um novo componente, o “valor agregado no País”. Esse componente, que não existe no *resale price*, teve a intenção de trazer alguma racionalidade para um método que, repita-se, não foi desenvolvido para lidar com situações nas quais a parte controlada (que agora pode assumir as características de uma indústria) realiza funções, emprega ativos e assume riscos muito mais elevados do que numa empresa tipicamente revendedora.

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

Despreendida das possíveis consequências, a regulamentação administrativa que se seguiu talvez nem tenha percebido esse erro gramatical. Primeiramente, a alteração legal foi abordada pela IN/SRF nº 113/00, que se limitou a regular as mudanças no método PRL em função da nova margem. Depois, foi editada a IN/SRF nº 32/01, que regulou toda a matéria dos preços de transferência, revogando a antiga IN/SRF nº 38/97. Tanto a IN/SRF nº 113/00,

quanto a IN/SRF nº 32/01, acabaram por dar idêntico tratamento à nova margem de lucro do PRL. Para resumir o que interessa em ambos os textos, reproduzem-se aqui os §§ 10 e 11 do artigo 12 da IN/SRF nº 32/01:

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

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

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.

Deve-se notar que essas disposições normativas, mesmo que inconscientemente, assumiram a mencionada premissa do erro gramatical no texto da lei e consideraram, no cálculo da margem de lucro, que dos preços de “venda” do bem produzido deveriam ser deduzidos tanto os valores que a lei tratou como “referidos nas alíneas anteriores” quanto o valor agregado no País. A construção gramatical das instruções normativas, entretanto, foi alterada de modo que pôde ser mantida a expressão “do valor agregado” sem a incidência do mesmo erro contido na lei. Ademais, tais instruções normativas, sem os devidos cuidados, alteraram o termo “revenda” para a expressão “venda do bem produzido”. Com isso, considerou-se que o valor agregado deveria ser abatido do preço de “venda” para o cálculo do lucro bruto.

Tal leitura, de fato, pode até parecer que converge para uma interpretação literal mais próxima possível daquilo que estava contido no texto da lei, contudo, a essência do método sofreu um grave abalo. É que sua racionalidade mudou e passou a ser ilustrada pela seguinte fórmula:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Preço de "Venda"} - 0,6 \times (\text{Preço de "Venda"} - \text{Valor Agregado})$$

Ou seja, aquilo que vier a ser entendido como “valor agregado no País” assume fundamental importância para a racionalidade do método. Trata-se de um conceito aberto que exige construção jurisprudencial para o seu fechamento. Diante disso, podemos assumir inicialmente as três possíveis acepções para a expressão sugeridas na obra do Professor Luís Eduardo Schoueri⁴, quais sejam: (i) o preço de venda menos o custo do bem importado; (ii) o custo total menos o custo do bem importado; e (iii) o custo dos fatores locais (mão de obra, materiais secundários, etc).

Para avaliar a amplitude de um conceito, é sempre bom refletir com base em exemplos extremos. Nesse sentido, vamos primeiro supor que a transação controlada refira-se a importação de um determinado parafuso que vai entrar na produção de um automóvel. Sabe-se que o preço do parafuso é infinitamente menor que o preço do automóvel. Se olharmos a fórmula acima, é fácil inferir que qualquer que seja a acepção da expressão “valor agregado no País” o preço parâmetro resultará num valor infinitamente superior ao que seria razoável esperar como preço praticado na importação de um parafuso. Se a expressão significar (i) o preço de venda menos o custo do bem importado, o preço de venda e o valor agregado serão muito próximos e a subtração no segundo termo da fórmula tenderá a zero, fazendo com que o preço parâmetro tenda para o preço de venda (do automóvel). Se a expressão significar (ii) o custo total menos o custo do bem importado, o valor agregado tenderá para o custo total, de modo que a subtração no segundo termo da fórmula até possa ter um valor relativamente inferior ao preço de venda, mas, ainda assim, o preço parâmetro resultará num valor muito superior ao que seria razoável esperar como preço praticado na importação de um parafuso. Se a expressão significar (iii) o custo dos fatores locais, o raciocínio acaba sendo idêntico ao da hipótese anterior.

Portanto, estamos diante de uma interpretação na qual uma indústria automobilística que importa uma grande quantidade de um determinado parafuso para a sua produção, seja de uma empresa vinculada, seja de um paraíso fiscal, teria a permissão legal para praticar preços absurdamente superiores ao que praticam empresas independentes. Logicamente, transferindo grandes parcelas de lucros para outras jurisdições. Retornando, então, ao contexto histórico em que foi lançada a disciplina dos preços de transferência no Brasil, é de se perguntar: e onde fica a motivação antielisiva que estava estampada na exposição de motivos que acompanhou a proposta da lei?

É claro que esse é um exemplo extremo e que existem muitas outras circunstâncias que poderiam desestimular um planejamento tributário tão agressivo, como, por exemplo, uma elevada carga tributária sobre a importação. No entanto, ele serve muito bem para ilustrar o descompasso dessa interpretação com a própria essência da lei.

Apesar disso, alguns autores costumam justificar essa interpretação com o argumento de que o legislador teria criado uma finalidade indutora para a norma. Isso porque quanto maior o “valor agregado no País” maior seria a probabilidade de o controle dos preços de transferência não resultar em ajuste para a empresa. Teria-se, assim, um incentivo para a produção nacional.

Sinceramente, penso que não se deva incentivar a produção nacional por intermédio de mecanismos que possibilitem a transferência de lucros para o exterior sem a

devida tributação em nosso território. Nem acredito que, se quisesse fazer isso, o legislador iria se valer de uma velada fórmula inserida na legislação que deveria essencialmente cuidar do controle dos preços de transferência.

No outro extremo, vamos agora supor um exemplo em que uma determinada máquina é importada, um trator por exemplo, e sofre um pequeno processo de fabricação em nosso País. Poderíamos, também como exemplo, citar um beneficiamento que torne suas pás mecânicas mais resistentes a um determinado tipo de solo. É certo que houve produção nacional. E, pelo que diz a lei, *a priori*, isto já seria suficiente para se deslocar a margem de lucro para o patamar de sessenta por cento. Sendo assim, qualquer que fosse a acepção utilizada para a expressão “valor agregado no País”, sua expressão monetária seria sempre bem inferior ao preço de venda (do trator). Com isso, a fórmula proposta por essa interpretação tenderia para a própria fórmula do método *resale price* uma vez que o preço de “venda” aproxima-se bastante de um verdadeiro preço de “revenda”. Neste caso, independentemente da amplitude da margem predeterminada, a fórmula teria, sim, uma racionalidade adequada.

3ª Fase: Depois da IN/SRF nº 243/02:

Diante desse quadro, parece que a Receita Federal percebeu o problema criado no controle dos preços de transferência (nas situações em que havia maior agregação de valor no País) com a interpretação que ela própria havia dado pelas instruções normativas que se seguiram à edição da Lei nº 9.959/00.

A título de nova regulamentação de toda a matéria dos preços de transferência foi publicada, então, a IN/SRF nº 243/02, revogando a anterior IN/SRF nº 32/01. Com essa iniciativa, a Administração alterou a interpretação que fazia do texto legal sobre o PRL aplicado nas situações em que ocorre produção local ao editar, na nova instrução normativa, os §§ 10 e 11 do artigo 12:

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos 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.

Seguindo estritamente o que está estipulado no texto desta nova instrução normativa, a seguinte fórmula se apresenta:

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

Sendo:

Ci = custo do bem importado

Ct = custo total do bem produzido

Ci/Ct x Preço de Revenda = participação do bem importado no preço de venda do bem produzido

A primeira vista, tal formulação parece em total desacordo com a hipótese de produção local prevista no texto legal. Afinal, o texto da lei não trata de percentual de participação do bem importado. Soa como uma inovação ofensiva à ideia de estrita legalidade corrente no direito tributário pátrio.

Nada obstante, é possível vislumbrar uma outra faceta implícita no texto legal. É o que passo a demonstrar.

Avaliação da legalidade da sistemática contida na IN/SRF nº 243/02:

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

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

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

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

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli⁵, 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. Apesar de peculiar, parece fazer sentido. Mas, ainda assim, é forçoso reconhecer que faltou a aposição de uma vírgula antes da expressão “e do valor agregado”.

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada:

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

⁵ 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 Latin, 2006, p. 227.

Mas, sendo assim, o que é necessário para que a fórmula da IN/SRF nº 243/02 possa se ajustar a esta fórmula do texto legal segundo a premissa interpretativa da técnica redacional inapropriada? Para responder a isso, há que se ter em mente que a ideia de valor agregado surgiu no texto da lei com a intenção de fazer com que um método criado essencialmente para lidar com situações de revenda pudesse ser aplicado em casos que ocorre produção nacional. Ou seja, o valor agregado é algo que pretendia trazer alguma racionalidade para o método.

Como a lei fala em “revenda” e não faz sentido falar nesse conceito quando o bem importado é inserido na produção, a Administração fez uma nova interpretação do texto legal de modo que a ideia de “revenda” possa ser utilizada quando ocorre a produção nacional. Procurou, então, encontrar no preço de venda do bem produzido qual seria a parcela que poderia ser atribuída ao bem importado. O próprio bom senso sugere que o critério mais lógico para isso seria proporcionalizar o preço de venda do bem produzido segundo a relação estabelecida entre o custo do bem importado e o custo total do bem produzido. No nosso exemplo do parafuso que é importado para entrar na produção de um automóvel, o preço de “revenda” que se considera ($Ci/Ct \times \text{Preço de Venda}$) é o do parafuso lá dentro do automóvel. E, da mesma maneira, no caso do trator, o preço de “revenda” que se considera é o do trator importado (sem o beneficiamento) dentro do trator já com as pás mecânicas beneficiadas.

E onde entra o tal do valor agregado previsto na lei? Como já foi dito, seu papel é o de trazer alguma racionalidade para o método. Mas, essa racionalidade deve ser atingida com a reconfiguração da noção de “revenda”. Por isso, o conceito de valor agregado mencionado na lei não pode ser estabelecido mediante uma fórmula matemática que tente associá-lo às corriqueiras conceituações econômicas que normalmente são formuladas mediante aglutinações de itens contábeis tais como aquelas três acepções anteriormente sugeridas. Tal conceito deve ser entendido apenas como algo que permite a reconfiguração da noção de “revenda”. Neste sentido, matematicamente, ele pode até ser dispensado uma vez que tenha cumprido sua função. Então, na fórmula acima, se for substituído o preço de “revenda” pela aludida proporcionalização, o valor agregado deverá ser zerado para que se chegue à fórmula da IN/SRF nº 243/02.

Note-se que com essa concepção de valor agregado a sistemática contida na interpretação administrativa fica condizente com o texto legal mesmo na premissa de que teria havido apenas um erro gramatical. É que nesse caso o texto legal teria a seguinte formulação:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Preço de Revenda} - 0,6 \times (\text{Preço de Revenda} - \text{Valor Agregado})$$

Logo, aqui também, se for substituído o preço de “revenda” pela aludida proporcionalização, o valor agregado deverá ser zerado para que se chegue à fórmula da IN/SRF nº 243/02.

Cumpre ressaltar que isso não se trata de uma panaceia inventada para atestar a legalidade da Instrução Normativa. Pelo contrário, busca-se fazer a interpretação mais consentânea com a teleologia da lei. A ideia de valor agregado é um conceito aberto que exige

construção jurisprudencial para o seu fechamento. E a lei nada disse acerca da medida desse valor. Nada impede que outra acepção possa ser levantada com base numa interpretação que traga alguma racionalidade para um método que, enfatize-se mais uma vez, **não foi desenvolvido para lidar com situações nas quais a parte controlada (que pode assumir as características de uma indústria) realiza funções, emprega ativos e assume riscos muito mais elevados do que numa empresa tipicamente revendedora.**

Como se relatou, antes da alteração da lei, o que vigia, pelo menos no sentido que a Administração pretendeu interpretar, era a possibilidade restrita de aplicação do método PRL aos casos de bens, serviços ou direitos exclusivamente revendidos, ou seja, sem produção local. Era a ideia da revenda associada ao comércio. Afinal, na própria denominação do método estava implícita esta noção. Nada obstante, quando foi aberta a hipótese de utilização do método para os casos de produção local, a ideia de que o componente importado participa do produto final e, neste sentido, será (re)vendido permanece. Então, para que o método possa continuar refletindo essa ideia é necessário isolar esse componente de tudo mais que possa aparecer no produto final.

O que não se pode é querer que a racionalidade de um método que foi idealizado para situações de “revenda” seja completamente distorcida pela interpretação equivocadamente instituída na segunda fase do processo histórico acima mencionado. Afinal, aquelas primeiras instruções normativas estavam completamente dissociadas da racionalidade do método inspirador, por substituírem, sem os devidos cuidados, o termo “revenda” contido na lei pela expressão “venda do bem produzido”, bem como corromperem o próprio sentido da lei, como o exemplo do parafuso importado para a produção do automóvel pôde bem demonstrar.

Admitir tal interpretação, quando combinada com a liberdade de escolha do método inadequadamente inserida em nossa legislação, seria abrir as portas (com a chancela legal) para o próprio planejamento fiscal que o controle dos preços de transferência (medida antielisiva de caráter específico) pretende evitar.

Alguém poderia objetar que, sem embargo da maior racionalidade, houve exagero na dimensão da margem predeterminada (60%), o que ficaria mais evidenciado nas situações extremas em que há pouca produção nacional, como no exemplo do trator, e quando não há viabilidade para a escolha de outro método. Afinal de contas, a racionalidade impõe que o preço de “revenda” previsto na lei seja obtido mediante proporcionalização no preço de venda do bem produzido. Nada obstante, isso não seria um problema de legalidade, mas, talvez, de falta de proporcionalidade do legislador na predeterminação da margem. E, como se sabe, estaríamos no campo da investigação da constitucionalidade da lei. Fora, portanto, do âmbito de atuação deste Colegiado.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros com a edição da Lei nº 12.715/12.

Conclusão:

Diante dessa abordagem interpretativa que fundamenta sua convicção nos contextos histórico e teleológico do Método PRL, impõe-se constatar que os enfoques adotados por diversos dos autores citados, adotam pressupostos completamente distintos.

É que eles não discutem a impropriedade de se admitir a ideia de “revenda” num método cuja racionalidade foi essencialmente destinada para situações em que a parte controlada realiza funções, emprega ativos e assume riscos normalmente encontrados em empresas tipicamente revendedoras. Por isso, também não percebem a sutileza da conceituação do valor agregado apenas como algo que pode atenuar essa adversidade pela reconfiguração da noção de “revenda” e acabam por apegar-se a exemplos numéricos para tentar refutar uma ou outra faceta interpretativa. Ou, como já vi em outras decisões e trabalhos doutrinários, desenvolvem análises que privilegiam complexas explicações matemáticas das fórmulas depreendidas do texto legal e da regulamentação administrativa.

Com a devida vênia, respeito todas essas opiniões, porém, entendo que pecam por não enfrentar a questão central que toca o tema.

E também não se sustenta o discurso do ilustre Relator como se a tipicidade cerrada fosse um mantra a ser cegamente observado no direito tributário. Além de ser uma visão ultrapassada, outras razões, como já anunciado, de caráter histórico e teleológico, é que dão sustentação à regulamentação veiculada na IN/SRF nº 243/02.

Esses os fundamentos que justificam a negativa de provimento ao recurso voluntário no que concerne à legalidade da metodologia de cálculo do PRL60 prevista na IN/SRF nº 243/02.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio