

Neto e Suarez: Reconhecimento da ilegalidade da IN 243/02

06/11/2022

Em julgamento realizado em 4/10/2022, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) deu provimento ao recurso especial da empresa Janssen Cilag Farmacêutica para reconhecer a ilegalidade da metodologia de cálculo do preço parâmetro em relação ao método PRL 60, estabelecida pela Instrução Normativa da Receita Federal nº 243/02 (IN nº 243/02). A decisão proferida no AREsp nº 511.736 foi unânime.



Deve ser lembrado que a legislação no Brasil atribui margens fixas

para fins de apuração dos preços de transferência, diferentemente dos parâmetros da OCDE. No método Preço de Revenda menos Lucro, geralmente aplicado na importação de bens utilizados na industrialização de bens: (1) parte-se do preço líquido de venda para, após deduzir o valor agregado, obter-se a base sobre a qual se aplicará o percentual de 60%, chegando à margem de lucro; e (2) partindo-se do mesmo preço líquido de venda, subtrai-se o valor da margem de lucro de 60%, antes obtido, para se aferir o preço parâmetro, o qual poderá ser deduzido com custo do bem importado para fins de dedução do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (IRPJ/CSLL).

Com esta metodologia prevista pela Lei nº 9.430, com a redação da Lei nº 9.959/00, e replicada pela IN nº 32/01, havia um efeito indutor à industrialização no país e à agregação de valor ao produto pela indústria nacional, visto que, quanto maior o valor agregado ao produto, menor seria a margem de lucro utilizada para apuração do preço parâmetro (que, conseqüentemente, seria maior, na proporção do valor agregado).

Ocorre que a IN nº 243/02, determinava, em resumo, a aplicação de 60% apenas sobre a parcela de participação do bem importado no preço líquido de venda, o que estimulava o superfaturamento do custo dos produtos importados, além de contrariar o objetivo da lei de regência de estimular a indústria nacional.

As diferenças entre a metodologia para apuração do preço parâmetro, segundo o PRL 60, previstas pela Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 9.959/00 e replicada pela IN 32/01, para a da IN 243/02 podem resumidas da seguinte forma:

Lei nº 9.430/96 / Lei nº 9.959/00 / IN 32/01

1. Preço líquido de venda – valor agregado] * 60% = margem de lucro
2. Preço líquido de venda – margem de lucro = preço parâmetro

IN 243/02

1. Preço líquido de venda – valor agregado proporcionalizado = participação do bem importado no preço de revenda
2. Participação do bem importado no preço de revenda * 60% = margem de lucro
3. Participação do bem importado no preço de revenda – margem de lucro = preço parâmetro

Por não possuir amparo legal até a edição da Lei nº 12.715/12, que validou tal metodologia, os contribuintes alegaram perante o STJ que ela violaria o princípio da legalidade ao prever um aumento da carga tributária. Com efeito, a Constituição Federal veda no inciso I de seu artigo 150 a exigência ou aumento de tributo sem lei.



Embora o referido acórdão do STJ não possua efeitos vinculantes, é evidente que representa um importante precedente para empresas multinacionais que praticam operações de importação com partes vinculadas desde o início da vigência da IN 243/02 (11/11/02) e sofreram autuação de IRPJ e CSLL referente à aplicação do método PRL 60, relativamente a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 11/2002 a 12/2012.

No âmbito administrativo, o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) ainda é desfavorável, já tendo sido, inclusive, objeto da Súmula Carf 115, editada em 2018: "*A sistemática de cálculo do 'Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)' prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000*". O entendimento caminha para a consolidação da jurisprudência, no âmbito judicial, de forma favorável aos contribuintes, motivo pelo qual espera-se que o posicionamento do tribunal administrativo seja reavaliado.

O precedente em questão, ao inaugurar no STJ o reconhecimento da ilegalidade desta instrução normativa, frente à respectiva lei de regência, dá ainda mais substância a outras demandas dos contribuintes que possuem a mesma premissa. Um exemplo igualmente relevante refere-se à previsão da referida norma para que se considere, sob o método do PRL (60 ou 20), o custo com frete, seguro e o Imposto de Importação para apuração do preço praticado, em cotejo com o preço parâmetro.

A alegação dos contribuintes nessa discussão entre preço CIF (*cost insurance and freight*) X FOB (*free on board*), a ser considerado para limitação da dedutibilidade do IRPJ e da CSLL na importação baseia-se no fato de que a previsão contida no §4º, do artigo 4º [1] da IN SRF nº 243 não possui amparo na Lei nº 9.430/96.

O *caput* do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 determina que serão considerados no *preço praticado*, dedutível na determinação do lucro real (limitado à monta do *preço parâmetro* obtida pela adoção dos métodos permitidos) os custos, despesas, e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada. Desse modo, ainda que o texto original do seu §6º mencione 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*, a única hermenêutica aceitável é que somente poderiam estas rubricas integrarem o preço praticado se também transacionadas com partes vinculadas.

Nem se poderia admitir o contrário, visto que as regras de preços de transferência como elementos de uma norma antielisiva específica, objetivam coibir a manipulação da precificação praticada entre partes relacionadas, em transações internacionais, de modo que a sua própria axiologia e finalidade confirmam a impossibilidade do cômputo dos valores mencionados no preço praticado.

Inobstante tais argumentos, a Fazenda Nacional defende a inclusão dos valores, dentre outros argumentos, por entender que o parágrafo 6º se trataria de uma exceção ao regime delimitado pelo *caput* do artigo 18, no sentido de integrar ao custo da operação controlada os valores de frete, seguro e imposto de importação, ainda que decorrentes de transações com pessoas independentes. Alega, ainda, que a interpretação do artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96 apenas neutraliza a majoração do preço parâmetro decorrente da influência de frete, seguro e imposto de importação no preço de revenda do bem importado, no intuito de viabilizar a comparação entre grandezas equivalentes.

Nessa discussão, o Carf também possuía entendimento desfavorável ao contribuinte, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), mas em julgamentos proferidos por maioria, inclusive mediante aplicação do voto de qualidade [2].

Ocorre que o voto de qualidade foi extinto e, atualmente, os empates resultam em vitória aos contribuintes, conforme o teor do artigo 28 da Lei nº 13.988/2020.

Nesse novo contexto, a questão ganhou novos contornos: a 1ª Turma da CSRF, por ocasião do julgamento do Processo nº 16561.720110/2014-80, entendeu pela exclusão dos valores correspondentes a fretes, seguros e imposto de importação no preço praticado, na modalidade FOB, e quando estes são negociados e pagos a pessoa não vinculada ao contribuinte [3]. Veja-se, a propósito, a ementa do julgado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. NORMA ANTIELISIVA ESPECÍFICA. ART. 18 DA LEI Nº 9.430/96. PREVALÊNCIA DO COMANDO DO CAPUT. PREÇO PRATICADO. EXCLUÍDOS OS VALORES CORRESPONDENTES A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REGRA DE DEDUÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DO AJUSTE PROMOVIDO PELO FISCO.

Dentro de toda a sistemática jurídica dos *preços de transferência*, **tratando-se as importâncias dos fretes, dos seguros e do próprio Imposto de Importação de valores contratados e pagos em condições de mercado (*arm's length*), não há fundamento legal para a sua inclusão no cálculo do preço praticado.**

Considerando as regras de *preços de transferência* como elementos de uma norma antielisiva específica, a qual tem como objetivo coibir a manipulação da precificação praticada entre partes relacionadas, visando à obtenção de vantagens fiscais indevidas em transações internacionais, **a sua própria axiologia e finalidade confirmam a impossibilidade do cômputo dos valores de fretes, seguros e do Imposto de Importação, avançados e devidos a partes independentes, no preço praticado** — cuja a dedução das bases tributáveis dos tributos sobre a renda é precisamente o objeto de seu controle.

O *caput* do artigo 18 da Lei nº 9.430/96 determina que serão considerados no *preço praticado*, dedutível na determinação do lucro real (limitado à monta do *preço parâmetro* obtida pela adoção dos métodos permitidos) *os custos, despesas, e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada. Assim, mesmo que o texto original do seu §6º mencione 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, a única hermenêutica aceitável, inclusive à luz da Lei Complementar nº 95/98, é que somente poderiam estas rubricas integrarem o preço praticado se também transacionadas com partes vinculadas.*

Claramente, o *escopo* (ou, como expressamente, lá se menciona: *o efeito*) da determinação legal contida nessa redação do §6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 é de **garantir ao contribuinte e esclarecer a possibilidade a dedução de tais rubricas alheias à relação intragupo na apuração do Lucro Real**, reafirmando sua natureza ordinária, fora do alcance de controle legal antilegisivo."

Esta mudança de entendimento do referido órgão foi de extrema relevância aos contribuintes que, finalmente, tiveram o reconhecimento da ilegalidade das disposições da IN nº 243/02, no que se refere à inclusão do frete, seguro e II, no cálculo do preço praticado, no âmbito administrativo, em julgamento realizado sem o voto de qualidade, no contexto posterior à Lei nº 13.988/20.

Cumprido esclarecer que a determinação de exclusão de tais rubricas do preço praticado, para fins de dedutibilidade na comparação com o preço parâmetro, salvo determinação em contrário, não ocasionará, necessariamente, o cancelamento da autuação. O cancelamento ocorrerá, tão somente, se, após a exclusão de tais rubricas do preço praticado, o valor remanescente for igual ou inferior ao preço parâmetro. Caso, após a realização de diligência, se verifique que, mesmo após a referida exclusão, o valor do preço praticado supere o preço parâmetro, o valor da autuação deve ser reduzido para considerar apenas o montante deste excesso a ser adicionado ao lucro líquido do período, considerando-se, ainda, eventual prejuízo fiscal e base de cálculo negativa a serem utilizados, para apuração do lançamento quanto ao valor final a ser recolhido, a título de IRPJ e CSLL.

Considerando esta peculiaridade de mudança de cenário jurídico, no âmbito do Carf, a dúvida que paira refere-se aos contribuintes que tiveram seus julgamentos sobre este mesmo tema realizados antes da referida alteração legislativa e que, com a aplicação do malfadado voto de qualidade, não tiveram a mesma sorte. Os julgamentos com voto de qualidade, como mencionado, no contexto da IN nº 243/2002, invariavelmente, resultaram no reconhecimento da legalidade da referida norma, relativamente às inclusões de frete, seguro e II no preço praticado para comparação com o preço parâmetro, com a consequente manutenção dos lançamentos fiscais.

No nosso entendimento, resguardadas as peculiaridades de cada caso quanto à estratégia a ser adotada, caberá ao Poder Judiciário reconhecer a necessidade de aplicação do mesmo entendimento aplicado pela CSRF, no recurso mencionado, tendo como base, dentre outros princípios constitucionais, o da isonomia.

Sob o aspecto da legalidade, é evidente que o entendimento atualmente vigente no âmbito da CSRF encontra-se em linha não só com o precedente do Superior Tribunal de Justiça proferido no AREsp nº 511736, como também com a atual ordem jurídico-constitucional, no sentido do reconhecimento da impossibilidade de inclusão de frete, seguro e imposto de importação no preço praticado para fins de cotejo com o preço parâmetro, ante a previsão legal contida no §6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000.

Em um cenário jurisprudencial que caminha para o reconhecimento da ilegalidade da IN nº 243/02, sob diversos aspectos, espera-se que seja aplicado, pelo Poder Judiciário, tratamento uniforme e isonômico àqueles que receberam tratamento desfavorável, no âmbito da CSRF, unicamente, em vista do fim do voto de qualidade.



[1] Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal. (...)

§ 4º. Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

[2] Por exemplo, Processos nº 16561.720008/2011-31;10830.722777/2011-71; 16561.720092/2015-17; 16561.720067/2011118; 10980.720718/201497; 16643.000330/201050 e 16643.720063/201383.

[3] Alguns exemplos, no mesmo sentido: **General Motors** – Processo nº 16561.720096/2014-14 e **Ford Motor Company Brasil** – Processo nº 16561.000171/2008-89. Neste último, também foi discutida a mudança de classificação feita pela empresa no início da fiscalização e teve provimento favorável.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2022-nov-06/netoe-suarez-reconhecimento-ilegalidade-in-24302/>