



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10283.721556/2013-91  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-003.508 – 1ª Turma  
**Sessão de** 3 de abril de 2018  
**Matéria** Preço de Transferência  
**Recorrente** PIONEER DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF Nº 243, de 2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

O princípio da legalidade tributária, albergado no art. 150, I, da Constituição da República e no art. 9º, I, do Código Tributário Nacional, estabelece que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. O preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, resulta em valores de IRPJ e CSLL sempre em montantes iguais ou inferiores àqueles calculados segundo a correta interpretação da Lei nº 9.430, de 1996. Noutros termos, a referida Instrução Normativa, em hipótese alguma, majorou tributo em face da Lei por ela regulamentada, daí porque não há que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.

Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço-parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que, neste, estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010

**INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.  
LEGALIDADE.**

Sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem juros de mora à taxa SELIC. Compõem o crédito tributário o tributo e a multa de ofício proporcional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) quanto à ilegalidade da IN SRF 243/2002, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (ii) quanto aos fretes, seguros e imposto de importação, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luis Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento e (iii) quanto aos juros de mora sobre multa de ofício, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto – Relator "ad hoc"

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

**Relatório**

**Na condição de relator "ad hoc" para formalização do presente acórdão, cumpre observar que os parágrafos que seguem quanto ao "relatório" e ao "voto vencido" foram elaborados pela i. Doutora Daniele Souto Rodrigues Amadio, relatora originária dos autos que não mais integra o Colegiado.**

Trata-se de **autuação fiscal** (E-fls. 5188 ss.) formalizada para a exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido relativamente ao ano calendário 2010, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, decorrente da desconsideração do método PRL 60 utilizado pela contribuinte nos ajustes de preço de transferência durante a importação de componentes eletrônicos utilizados como insumos em seus produtos, para a utilização das regras da Instrução Normativa n. 243/2002, tal qual relatado pela decisão de primeira instância:

*"a) No curso do procedimento fiscal constatou-se que a fiscalizada optou por utilizar os métodos Preço de Revenda menos Lucro (PRL) de 60% e Preços Independentes Comparados (PIC);*

*b) Nos termos dos documentos apresentados pelo contribuinte, este apurou a título de ajuste o montante de R\$ 58.283,39, sendo R\$ 23.696,37 através do método PRL e R\$ 34.587,02 por meio do método PIC.*

*c) Em relação ao valor apurado por meio do método PIC nenhuma irregularidade foi verificada, entretanto, no que concerne à aplicação do PRL 60% constatou-se a inobservância do disposto no art. 12, inciso II e seus parágrafos, da IN/SRF nº 243/2002.*

*3. Como consequência dos fatos narrados e tendo em vista a IN/SRF 243/2002, o Auditor-Fiscal responsável pelos Autos de Infração em exame procedeu ao recálculo dos ajustes vinculados ao PRL 60%, conforme memória de cálculo encartada no presente processo, obtendo o montante de R\$ 30.078.917,23 do qual foi subtraído o valor de R\$ 23.696,37 (valor este apurado pelo contribuinte através do PRL 60% e declarado na DIPJ2011 como adição para efeito da apuração do Lucro Real para o IRPJ e da Base de Cálculo da CSLL).*

*4. A autoridade referida, em conformidade com o exposto e considerando os valores de IRPJ e CSLL não recolhidos, constituiu, em 20/12/2013, crédito tributário (fl.02) nos seguintes termos:*

*(...)"*

Insurgindo-se contra o lançamento, a Recorrente apresentou **Impugnação** (E-fls. 5314 ss.), com os argumentos também resumidos pela decisão de primeira instância:

*"a) Os valores lançados pela autoridade fiscal são consequência do teor dos comandos da IN/SRF nº 243/2002 para apuração do preço parâmetro pelo método PRL 60%;*

*b) Os valores apurados e declarados pela impugnante vinculam-se à estrita observância do critério fixado no inciso II, art. 18 da Lei 9.430/96;*

*c) Os valores de frete, seguro e imposto de importação, por serem dedutíveis pela legislação do IRPJ, devem ser neutros ao controle do preço de transferência e não podem compor o preço praticado (foi invocado acórdão do CARF a título de precedente);*

- d) Na exposição de motivos da MP 563/2012, convertida na Lei nº 12.715/2011, o próprio legislador reconhece que as despesas de frete, seguro e imposto de importação não são passíveis de transferência indevida para o exterior;
- e) A sistemática de aplicação do método PRL 60% prevista na IN/SRF nº 243/2002 é ilegal, pois inovou em relação ao prescrito no art. 18 da Lei nº 9.430/96, sendo tal diferença a razão dos resultados distintos para o PRL 60%, pois despesas dedutíveis, segundo o diploma legal, passam a ser indedutíveis por determinação da norma inferior; e
- f) A IN/SRF nº 243/2002 desobedeceu ao art. 97 do CTN e ao art. 150, inciso I da CRFB/88.
7. Com base na argumentação anteriormente resumida, pede a impugnante sejam cancelados os Autos de Infração e reconhecidos como válidos os cálculos originais pelo PRL 60%."

A autuação, no entanto, foi mantida por decisão da **Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba** (E-fls. 5344 ss.), sintetizada pela seguinte ementa:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano calendário: 2010*

*PREÇO PARÂMETRO. EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.*

*Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço parâmetro devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.*

*INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE. As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não possuem competência para apreciar a ilegalidade da Instrução Normativa.*

*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"*

Em face dessa decisão que manteve o posicionamento fiscal, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (E-fls. 5356 ss.), deduzindo as seguintes razões, por ela mesma sintetizadas em seu recurso especial:

- (i) A sistemática de cálculo pelo método PRL 60 prevista na IN 243 é ilegal e tal ilegalidade já foi reconhecida pelo E. CARF e pela própria RFB;
- (ii) Instruções Normativas expedidas pela RFB não têm força de lei, não podendo criar obrigação diversa daquela prevista em lei, em observância ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária;
- (iii) Ainda que se parta da premissa de que a IN 243 não contraria o texto da Lei nº 9.430, disso não se extrai que seria ilegal a conduta dos contribuintes que adotam método de apuração cuja fonte direta é a lei;
- (iv) A Lei nº 9.430 é norma de eficácia plena, com aptidão de produzir efeitos imediatos, de modo que sempre foi juridicamente possível a aplicação direta da lei, independentemente de qualquer regulamentação que viesse a ser feita por Instrução Normativa;
- (v) As regras de preços de transferência têm por objetivo regular as operações realizadas com partes relacionadas, de modo que as operações efetuadas entre partes independentes estariam fora do escopo das regras de preços de transferência;
- (vi) Os valores de frete, seguro e imposto de importação não decorrem de transações realizadas com partes relacionadas, razão pela qual estão fora do escopo das regras de preços de transferência, não devendo ser considerados na apuração do preço praticado;
- (vii) A inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação no preço praticado não está em compasso com os princípios norteadores das regras de preços de transferência e
- (viii) Somente são admitidos acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, e não sobre as penalidades pecuniárias, de modo que não pode ser admitida a incidência de juros sobre a parcela da multa aplicada à Recorrente.

A turma *a quo* então julgou o recurso voluntário, decidindo por maioria de votos negar-lhe provimento, mantendo-se o posicionamento fiscal e decisão da DRJ, como consignado na ementa do **Acórdão n. 1201-001.257** (E-fls. 5447 ss.):

**"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**  
**Ano-calendário: 2010**  
**JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFICIO.**

*É legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício proporcional, não paga no seu vencimento.*

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

*Ano calendário: 2010*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.*

*A Instrução Normativa SRF nº 243/02 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/00.*

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

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

*CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.*

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

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencido o Conselheiro Luis Fabiano, que votou pela ilegalidade da Instrução Normativa nº 243/2002 e por afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício."*

A contribuinte interpôs, assim, **Recurso Especial** (E-fls. 5495 ss.), tendo como objeto (i) a forma de apuração do preço parâmetro mediante a utilização do método PRL 60, com fundamento no artigo 18, II, item 1, da Lei n. 9.430/96, nos termos da redação dada pela Lei n. 9.959/2000, em detrimento da fórmula prevista na IN 243; (ii) a não inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço parâmetro, em razão de tais valores haver sido pagos a terceiros, e (iii) aplicação de juros sobre multa, para o que indicou os seguintes paradigmas: acórdãos n. 1302-00.915, 1101-000.864, 1102-001.238, 9202-002.600 e 9101-00.722.

O **despacho de admissibilidade** (E-fls. 6146 ss.) deu-lhe seguimento com relação às três matérias recorridas, aceitando-se todos os paradigmas apresentados, a respeito das quais se manifestou extensamente a Fazenda Nacional em suas **contrarrazões** (E-fls. 6167 ss.).

Passa-se, então, à apreciação do recurso da contribuinte.

## Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto – Relator "ad hoc".

### *Conhecimento do Recurso Especial*

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que divirjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se então ao caso sob exame, em linha com o detalhado despacho de admissibilidade, consideram-se preenchidos os requisitos necessários ao conhecimento do recurso especial da contribuinte.

Assim sendo, **VOTA-SE POR CONHECER o Recurso Especial.**

### *Mérito*

#### *I. Ilegalidade da Instrução Normativa n. 243/2002*

Relativamente à primeira matéria a ser enfrentada neste recurso especial, a ilegalidade da Instrução Normativa n. 243/2002 face à Lei n. 9.430/1996, por diferentes vezes já me posicionei neste colegiado, em orientação que foi consolidada no elucidativo e didático voto do Ilustre Conselheiro Luis Flávio Neto, no acórdão n. 9101-002.513, proferido no julgamento do Processo n. 16643.000069/2009-54 na sessão de 13 de

dezembro de 2016, cujo conteúdo se adota como razão de decidir, conforme autorização das normas que regem o processo administrativo fiscal. Leia-se:

“(…)

### **1. A evolução legislativa do método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL).**

A legislação brasileira dos preços de transferência deve ser observada por pessoas jurídicas nacionais que realizem operações com pessoas jurídicas vinculadas residentes no exterior. Suas normas encontram fundamento especialmente nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, de forma a estabelecer, por meio de fórmulas pré determinadas pelo legislador ordinário, um preço parâmetro àqueles praticados por partes independentes (“preço parâmetro” ou “preço arm’s length”), de tal forma que operações realizadas entre partes vinculadas, que destoem desse padrão, sejam tributadas como se houvessem praticado o preço parâmetro.

A título ilustrativo, se, em uma operação de importação entre partes vinculadas, o importador brasileiro realizar o pagamento de \$25,00 por um bem cujo preço parâmetro seja de \$10,00, a legislação dos preços transferência determinará um ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL. Deverá ser adicionada a parcela excedente ao preço parâmetro (\$15,00), considerada indedutível pela legislação de preços de transferência, a fim de acrescer a base tributável e consequentemente aumentar o montante dos tributos devidos. O preço parâmetro, nesse exemplo, corresponde ao limite da dedutibilidade do custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada.

Por meio do controle dos preços de transferência, o sistema jurídico não procura majorar o percentual de tributos cobrados da sociedade, mas simplesmente garantir, nas operações internacionais, tratamento tributário isonômico, de forma que, independente de relações societárias mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua capacidade contributiva tributada de forma equivalente.

A matriz legal da legislação brasileira dos preços de transferência é a Lei n. 9.430/96, com as sucessivas alterações que lhe foram realizadas. Nela estão contemplados os diferentes métodos de controle dos preços de transferência, que consistem em fórmulas e regras para a determinação se deve ou não ser realizado ajustes na base de cálculo do IRPJ e da CSL e, ainda, de quanto seria o referido ajuste.

Entre os referidos métodos, interessa ao recurso especial em julgamento o Preço de Revenda menos Lucro (PRL).

Em sua redação original, o art. 18. II, da Lei n. 9.430/96, previa apenas a margem de lucro de 20% para o cálculo do preço parâmetro conforme o método PRL (doravante “PRL20”):



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

(...)

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL:

definido como a media 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;

Em 1999, por meio da Medida Provisória nº 2.0134, convertida na Lei n. 9.959/2000, foi introduzida alteração na alínea “d” desse dispositivo, que passou a dispor quanto à possibilidade da adoção da margem de lucro de 60% para o cálculo do método PRL dos preços de transferência (PRL60), com especial destaque à parte em negrito:

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

(...)

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL:

definido como a media 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.

Na sequência, foi editada pela Secretaria da Receita Federal (doravante “SRF”) a IN 113/2000, que dispunha “sobre as hipóteses de utilização do Método do Preço de Revenda menos Lucro”. Em 2001, foi editada a IN 32, que incorporou os enunciados da IN 113/2000 ao indicar a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do PRL 60, com especial destaque à parte em negrito:

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a media aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

I dos descontos incondicionais concedidos;

II dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III das comissões e corretagens pagas;

IV de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens importados aplicados na produção.

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do parágrafo anterior, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos

federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

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

I incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

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

III comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação de pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere o inciso IV, alínea "a" do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que não haja agregação de valor no País ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

§ 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.

Em 2002, embora nenhuma reforma tenha sido implementada pelo legislador, a IN 243 tornou público que a SRF conduziria uma ampla mudança na metodologia de cálculo do PRL60, com o abandono das fórmulas anteriormente adotadas na IN 113/2000 e na IN 32/2001.

Devem ser destacados os seguintes dispositivos da IN 243/2002, com destaque à parte em negrito:

#### MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL)

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I dos descontos incondicionais concedidos;

II dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III das comissões e corretagens pagas;

IV de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da

aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio

contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos

federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

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

I incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

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

III comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea "a" do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

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

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

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

II percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do

bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;

V preço parâmetro: a diferença entre o valor da " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.

É evidente a distinção dos textos adotados, de um lado, pela IN 243/2002, e de outro lado, pela IN 32/2001 e especialmente pela Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000. O quadro a seguir compara os dispositivos mais dessas três fontes do Direito mais relevantes à solução do presente caso concreto:

| FONTE PRIMÁRIA:<br>Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | FONTE SECUNDÁRIA:<br>IN 32/2001                                                                                                                                                                                                 | FONTE SECUNDÁRIA:<br>IN 243/2002                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL:<br/>definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:<br/>(...)<br/>d) da margem de lucro de:<br/>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;</p> | <p>§ 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:</p> | <p>§ 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:<br/>(...)<br/>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 como inciso IV.</p> |

Note-se que, em 2012, por meio da Medida Provisória nº 563, convertida na Lei n. 12.715/2012, foram introduzidas amplas alterações ao art. 18 da Lei n. 9.430/96, tornando-o mais apto a justificar a adoção da fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo do PRL60:

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

## II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL:

definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:

- a) preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;
- b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa;
- c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a;
- d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c; e 1. (revogado);
- 2. (revogado);
- e) preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea c; e a "margem de lucro", calculada de acordo com a alínea d; e
- (...)

É importante observar que, por se tratar de alteração das fórmulas até então vigentes para o cálculo do método PRL, com incremento do ônus tributário, o art. 78, da Lei n. 12.715/2012, expressamente resguardou a sua vigência para o dia 01.01.2013, em respeito ao princípio da anterioridade.

Conhecidos esses marcos normativos, é preciso compreender com clareza quais as diferentes fórmulas estão em discussão para o cálculo do PRL60, aplicável às operações praticadas pelo contribuinte.

## 2. As fórmulas adotadas em cada etapa dessa evolução legislativa para o cálculo do PRL60.

O inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96, conforme a sua redação mantida entre 2000 e 2012 por força da Lei n. 9.959/2000, prescrevia de forma imediata a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do preço parâmetro, para fins de possíveis ajustes no cálculo do IRPJ e da CSL:

$$\begin{aligned} PP &= PR - L \\ L &= 60\% (PR - VA) \end{aligned}$$

Em que:

PP à preço parâmetro, preço arm's lenght.

PR à preço de revenda líquido.

VA à valor agregado na produção nacional

L à lucro

Considerando o valor líquido da operação de revenda (PR), conhecido pelo contribuinte, e a margem de lucro (L), apurada conforme a fórmula legal, determina-se o preço parâmetro (PP).

É relevante destacar que:

- quanto maior o valor agregado no Brasil ("VA"), menor será "L" (lucro). Como o lucro deverá ser subtraído do preço de revenda ("PR") para a composição preço parâmetro ("PP"), quanto menor "L", maior será "PP". E, quanto maior "L" e, portanto, o lucro tributável, menor será o "PP".
- para a composição de "L", o percentual de 60%, adotado pelo legislador ordinário para o cálculo do PLR, deveria ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual tenha sido agregado o insumo importado e sujeito ao controle dos preços de transferência.

Nesse seguir, quanto maior for o preço parâmetro ("PP"), mais liberdade terá o contribuinte para negociar com a empresa fornecedora (vinculada) sem a interferências das regras de preços de transferência. Quanto maior for "PP", menor serão as chances do contribuinte necessitar realizar ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL para adicionar parcela dos custos de bens, serviços e direitos que, por ultrapassar o preço parâmetro, passa a ser indedutível.

Essa fórmula foi acatada pela administração fiscal tanto na IN 113/2000 quanto na IN 32/2001. A sua adoção como política tributária encontrava justificativa por diferentes perspectivas, por exemplo:

- Equilíbrio. A adoção de uma margem de lucro elevada, de 60%, seria balanceada pela subtração do valor agregado no Brasil;
- Indução positiva. Para o incentivo à produção nacional, o legislador ordinário teria aliado o controle de preços de transferência com medidas indutoras de comportamento, de forma que, quanto maior fosse a agregação de valor no Brasil, maior seria o preço parâmetro e, consequentemente, menor seria o ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL.

A referida fórmula estabelecida pela Lei n. 9.959/2000 foi submetida a críticas, em especial por não considerar a proporção do insumo importado de parte vinculada aplicada ao bem produzido no Brasil.

Convencida que esse fator deveria ter sido considerado pelo legislador, editou-se, em 2002, a IN 243, com a adoção de uma outra fórmula para o cálculo do PRL60, diferente daquela que até então se compreendia como a correta aplicação da Lei n. 9.959/2000 (IN 113/2000 e na IN 32/2001). Supõe-se que a intenção da SRF seria possibilitar a verificação da proporcionalidade do insumo importado agregado à produção nacional, pois

isso não teria sido contemplado pelo legislador.

Tornou-se notório o “Estudo comparativo dos normativos da legislação brasileira para o cálculo do preço parâmetro de bem importado usado em produção”, elaborado por VLADIMIR BELITSKY, “Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel, Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da Universidade de São Paulo, USP”. O referido estudo abstrai a seguinte fórmula da IN 243/2002:

$$PP = \frac{VDBI * 100\% * PR - L60\% * VDBI * 100\% * PR}{VDBI + VA}$$

Em que:

VDBI à valor declarado do bem importado

PP à preço parâmetro, preço arm's lenght.

PR à preço de revenda líquido.

VA à valor agregado na produção nacional

L à lucro

A partir da publicação da IN 243/2002, sem que nenhuma alteração legal tenha sido realizada, a PFN também passou a sustentar que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitaria a construção de uma segunda fórmula:

$$PP = PR - L - VA$$
$$L = 60\% PR$$

Como se pode observar, de qualquer forma, a fórmula indicada pela IN 243/2002 alterou fatores na fórmula abstraída dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e pela IN 32/2001.

Na fórmula que se abstrai imediatamente da Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000, na linha do que indicava a IN n. 32/2001, o percentual de 60% deve ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual o insumo importado tenha sido agregado. Já a “segunda fórmula”, que supostamente encontra fundamento na IN 243/2002, estabeleceria que a margem de lucro de 60% incidiria apenas sobre a parte do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem, serviço ou direito importados: o percentual legal em questão seria aplicável tão somente sobre a parcela do preço líquido de venda proporcional ao custo do bem importado.

Conforme o citado estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY in verbis:

“Constatação 4. O cálculo de PP segundo a fórmula da IN 243 pode ser visto como um procedimento de duas etapas consecutivas, sendo que:

- (i) a primeira etapa baseia-se, plena e exclusivamente, no princípio da proporcionalidade em participação ao lucro; e
- (ii) a segunda baseia-se, plena e exclusivamente, no postulado de que a margem de lucro em cima de bem importado é de 60%”.



O quadro a seguir procura sistematizar algumas características das normas, a fim de evidenciar a diferença entre elas:

|                                                                 | <b>Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01</b>                                    | <b>Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)</b>                                                                       |
|-----------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Fórmula de cálculo do PRL60</b>                              | $PP = PR - L$<br>$L = 60\% (PR - VA)$                                                       | $PP = PR - L - VA$<br>$L = 60\% * PR$                                                                                            |
| <b>Análítico da fórmula para o cálculo da “margem de lucro”</b> | 60% sobre o valor integral do preço líquido de venda diminuído do valor agregado no Brasil. | 60% apenas da parcela do preço líquido de venda do produto proporcional à participação dos bens, serviços ou direitos importados |
| <b>Análítico da fórmula para o cálculo do “preço parâmetro”</b> | Totalidade do valor líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.                   | Percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.                      |

Um exemplo poderá tornar mais clara a distinção entre essas duas fórmulas.

Para tanto, considere-se que um determinado produto, produzido no Brasil a partir de insumos nacionais e outros importados de partes vinculadas, seja vendido por R\$ 100,00 (ou seja, PR 100,00) e que o valor agregado no Brasil seja de R\$ 50,00 (ou seja, VA = 50,00). Aplicando-se as duas fórmulas, chegaremos a resultados muito distintos:

|                                                    | <b>Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01</b> | <b>Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)</b> |
|----------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|
| <b>Fórmula de cálculo do PRL60:</b>                | $PP = PR - L$<br>$L = 60\% (PR - VA)$                    | $PP = PR - L - VA$<br>$L = 60\% * PR$                      |
| <b>Aplicação das fórmulas ao exemplo proposto:</b> | $L = 60\% (100,00 - 50,00)$<br>$PP = 100,00 - 30,00$     | $L = 60\% * 100,00$<br>$PP = 100,00 - 60,00 - 50,00$       |
| <b>RESULTADO</b>                                   | 70,00                                                    | - 10,00                                                    |

Como se sabe, a função dessas fórmulas é determinar se deverá ser realizado ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL. Se o custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada for superior aos valores em questão, a parcela excedente deverá ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSL, pois não seria considerada dedutível. O exemplo demonstra que as referidas fórmulas conduzem a preços parâmetro muito distintos, o que, por si, atenta conta o princípio da segurança e da previsibilidade que norteiam o Direito tributário.

No caso, operações consideradas arm's length, conforme a primeira fórmula, seriam aquelas praticadas até o limite de "R\$ 70,00". No entanto, aplicando-se a segunda fórmula, possivelmente todas as importações estariam sujeitas a ajustes, pois o valor resultante como "PP" seria negativo, qual seja, "R\$ 10,00", como se o importador pudesse, em condições de mercado, deixar de pagar pelos bens, serviços ou direitos e, ainda, receber troco.

A doutrina há tempos denuncia essa divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, como se observa da análise de LUÍS EDUARDO SCHOUERI<sup>1</sup>, em obra de referência acadêmica sobre o tema:

"7.8.2.2. A diferença pode ser explicada pelos seguintes motivos:

Cálculo da 'margem de lucro': a divergência dos resultados da Lei n. 9.959/00

e da IN n. 243/02 decorre, em parte, porque a Lei, ao prescrever a fórmula de cálculo da 'margem de lucro', determina que o percentual de 60% incida sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país. Já a Instrução Normativa, para o cálculo da mesma 'margem

de lucro', determina que o percentual de 60% seja calculado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, atingindo um resultado invariavelmente menor. Atua assim a IN n. 243/02 de forma inovadora e em flagrante excesso à Lei.

Cálculo do 'preço-parâmetro': a expressão 'preço-parâmetro' é utilizada na legislação dos preços de transferência para denominar o preço obtido através do cálculo de um dos métodos prescritos e com o qual se deverá comparar o preço efetivamente praticado entre as partes relacionadas, na transação denominada 'controlada'. O 'preço parâmetro' é obtido de forma diversa na Lei n. 9.959/00 e na IN n. 243/02. Enquanto na Lei o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a Instrução Normativa pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda, o que claramente acaba por restringir o resultado almejado pelo legislador."

Do mesmo modo, distinções em relação a essas fórmulas foram bem sintetizadas por LUCIANA ROSANOVA GALHARDO e ANA CAROLINA MONGUILOD<sup>2</sup>, in verbis:

"(i) enquanto a Lei n. 9.959/00 estabelece o cálculo da margem de lucro de 60% sobre o valor do preço líquido de venda, diminuindo-se o valor agregado, a IN 243/02 determinou a incidência da margem de 60% sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem importado; e

(ii) enquanto a Lei determina que o preço parâmetro corresponde à diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de 60%, a IN 243/02 estabeleceu que corresponde à diferença entre o valor da participação do bem importado no preço de venda do bem produzido e a margem de lucro de 60%.

Assim, o preço parâmetro calculado sob a sistemática da IN 243/02 será menor, resultando em maior risco de ajustes nos lucros tributáveis da empresa brasileira, tendo em vista o provável excesso de preço pago no exterior”.

Restando evidenciado que a IN 243/02 veicula fórmula diversa, supostamente vocacionada a “melhor” tratar do problema da proporcionalidade do insumo utilizado na produção do produto nacional, surge uma questão crucial para o julgamento deste recurso especial: a administração fiscal possui competência para “melhorar” a fórmula prescrita pelo legislador? Foi legítimo o pretense exercício de criatividade evolutiva intentado pela IN 243/2002? A resposta a tais questões, com respeito à estrutura normativa das fontes do Direito tributário adotada pela Constituição, é categoricamente negativa.

### **3. As fontes formais do Direito tributário e o extravasamento das funções da IN 243/2002.**

O tema das fontes é fundamental ao Direito tributário pátrio. Nosso ordenamento apresenta peculiar complexidade estabelecida pela Constituição Federal, com elevado número de espécies normativas, cada qual com uma função própria, vocacionadas à impressão juridicidade, eficiência, segurança jurídica, inteligibilidade, coesão, coerência e completude ao sistema jurídico.

Sob uma perspectiva formalística, as referidas espécies normativas podem ser organizadas em fontes primárias e fontes secundárias do Direito tributário.

A Lei n. 9.430/96 é fonte primária do Direito tributário. Em face do princípio da reserva legal, o legislador ordinário possui competência privativa para estabelecer o método de cálculo do preço parâmetro para possíveis ajustes à base de cálculo do IRPJ e da CSL, adotando como diretriz fundamental a tributação da renda conforme o acréscimo patrimonial.

Como a fórmula de cálculo do PRL60 irá influenciar na composição da base de cálculo desses tributos, com potencial de redução dos custos dedutíveis na apuração do acréscimo patrimonial tributável, trata-se de matéria sob a competência privativa do legislador ordinário. É o que se depreende da Constituição Federal, art. 150, I, e do Código Tributário Nacional, art. 97.

A IN 243/2002, por sua vez, é fonte secundária do Direito Tributário, cuja função subalterna é de aclarar ou atribuir maior operacionalidade à norma prescrita pela Lei n. 9.430/96, que é a fonte primária.

Note-se que não parece haver discordância quanto à função limitada e secundária das Instruções Normativas. A questão que realmente desafia antagônicas posições neste processo administrativo é saber se a IN 243/02 extravasou os limites da Lei n. 9.430/96, descumprindo a sua função e, portanto, restando despida de validade jurídica.

De um lado, a administração fiscal atualmente argumenta que do art. 18, II,

da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, seria possível abstrair ao mesmo tempo duas diferentes fórmulas, ainda que estas possam conduzir a resultados muito diferentes: a primeira fórmula seria aquela admitida pela IN 32/2001 e, uma segunda, atinente à IN 243/2002. De outro lado, o contribuinte argumenta que apenas a fórmula indicada pela IN 32/2001 seria compatível com o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.

Assim, nenhuma das partes discorda que as normas prescritas pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações da Lei n. 9.959/2000, comportam a fórmula indicada pela IN 32/2001 para o cálculo do preço parâmetro apurado pelo método PRL60.

A discordância se dá apenas em relação à fórmula prevista pela IN 243/2002, que é diferente e tem o potencial de conduzir a resultados muito díspares.

A discordância em questão exige o enfrentamento das seguintes questões:

- O legislador ordinário poderia outorgar à administração fiscal a escolha de uma entre diversas fórmulas para o cumprimento do método PRL60 de controle de preços de transferência?
- Se a resposta à questão precedente for positiva, o legislador ordinário efetivamente conferiu à administração fiscal tal outorga na vigência da Lei n. 9.430/96, com as alterações que lhe foram introduzidas com a Lei n. 9.959/2000?
- Se a resposta à questão precedente for positiva, a IN 243/2001 teria ou não adotado uma das possíveis fórmulas matemáticas comportadas pelos enunciados prescritivos do 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00?

**4. A (im)possibilidade da outorga de discricionariedade à administração para o preenchimento de regras legais e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.**

O princípio da legalidade em matéria tributária não requer que o conteúdo semântico de todos os elementos necessários à operacionalização de uma norma tributária esteja expressa e exaustivamente previsto em lei ordinária. A adoção de cláusulas gerais ou conceitos indeterminados não representa uma ofensa a priori ao princípio da legalidade, pois não se pode exigir do legislador ordinário o fechamento da totalidade dos conceitos. Também não se pode afastar, a priori, a possibilidade de o legislador ordinário outorgar à administração fiscal dispor sobre elementos que favoreçam a aplicação da norma tributária, com procedimentos que lhe tornem mais operacionais, palatáveis e socialmente mais eficazes.

No entanto, é comezinho que o Poder Legislativo não pode delegar ao Poder Executivo a competência para a seleção dos elementos componentes da

hipótese de incidência ou do consequente normativo (obrigação tributária). Trata-se de vedação que decorre do princípio da legalidade, prescrito pelos arts. 5º e 150 da Constituição Federal, bem como pelo art. 97 do CTN.

A indelegabilidade da competência tributária, norma constitucional tão bem delineada na obra de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, impede que o legislador ordinário transfira à administração fiscal a eleição dos critérios componentes da base de cálculo do tributo ou de outros elementos atinentes à ocorrência do fato gerador do tributo, à sua quantificação ou à identificação do sujeito passivo.

Como a fórmula de cálculo do PRL60 irá tutelar o controle dos preços de transferência e influenciar na composição do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSL, apenas a lei ordinária é competente para prescrever os seus termos. Aceita essa premissa, qualquer divergência de uma instrução normativa em relação à lei deverá ser solucionada indubitavelmente com a vitória da lei, pois o legislador ordinário possui a competência privativa e indelegável de decidir sobre a matéria. Logo, diante de uma divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, esta última deveria ser aplicada sem questionamentos.

Uma observação é necessária por dever de ofício: ainda que a assertiva do parágrafo anterior possa ser incontestada, caso o legislador ordinário descumpra o seu dever e delegue a sua competência à administração fiscal para a eleição dos elementos da base de cálculo do IRPJ e da CSL, em tese, os julgadores do CARF, por força regimental, poderiam vir a ser constrangidos ao acatamento dessa lei ordinária e ao cumprimento da norma infralegal, editada diretamente pelo fisco. Ocorre que o RICARF reserva ao Poder Judiciário reconhecer inconstitucionalidades.

Ao aceitar-se tal situação em tese, torna-se imediatamente relevante ao julgador administrativo a análise do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, para verificar se, no caso concreto, há em seus enunciados a decisão clara do legislador ordinário de delegar à administração fiscal a escolha da fórmula inerente ao método PRL60).

No entanto, não há outorga expressa do legislador ordinário no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, para que a administração fiscal compusesse uma fórmula que “melhor” se prestasse ao controle dos preços de transferência. Pelo contrário, a referida fórmula foi expressamente prescrita pelo legislador ordinário no aludido dispositivo.

Conforme evidenciado acima, o legislador ordinário conscientemente elegeu a função de cada um dos fatores componente da fórmula para o cálculo do PRL60, não deixando espaço de discricionariedade para a administração fiscal.

A Lei n. 9.430/96 veicula normas autoaplicáveis para a composição de cálculo do PRL60, não tendo a sua eficácia condicionada a instruções

normativas ou outros atos infralegais. Por consequência, a administração fiscal tem o dever de observar a fórmula compreendida imediatamente da Lei n. 9.430/96 para o cálculo do PRL60.

#### **4.1. A tese da pluralidade semântica da Lei 9.430/96 e do papel integrativo da IN 243/2002.**

Se não houve outorga expressa do legislador ordinário à SRF, o intérprete persistente poderia cogitar da adoção, pelo legislador ordinário, de termos dotados de indeterminação semântica que implicitamente conferisse à administração fiscal a prerrogativa de arquitetar uma nova forma de cálculo do PLR60.

Naturalmente tal expediente poderia ser questionado mesmo no âmbito do CARF, pois coerentes argumentos poderiam colocar em dúvida uma delegação implícita de tal nível. Ainda assim, não me furto de expor essa investigação: os enunciados prescritivos da Lei n. 9.430/96 seriam eivados de dubiedade suficiente para comportar pluralidade de fórmulas matemáticas capazes de conduzir a resultados muito diferentes o método PRL60?

Um único elemento de dúvida parece surgir dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n. 9.959/2000. Ocorre que o legislador ordinário acresceu ao artigo “o” a preposição “de”, no seguinte trecho abaixo sublinhado:

“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;”

Ao que tudo indica, tal fator não altera a conclusão de que a fórmula que decorre imediatamente do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações da Lei n. 9.959/2000, é aquela indicada pela IN 32/01. Trata-se, ao que tudo indica, de mero erro de grafia do legislador, que não enseja pluralidade de sentidos quanto aos enunciados em questão.

No entanto, a administração fiscal passou a suscitar que a preposição “de” teria o mérito de assegurar que a parcela do valor agregado fosse deduzida do próprio preço de venda e não da base de cálculo da margem de lucro. O passo seguinte a essa assunção seria a reestruturação do enunciado prescritivo, para “melhorá-lo” e torná-lo compatível com a fórmula adotada pela IN 243/2002.

Note-se que o acatamento desse argumento, para a legitimação da IN 243/2001, demanda que o intérprete reordene a forma como as alíneas foram dispostas pelo legislador ordinário no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, de modo a excluir a participação de parte do texto do item 1 da alínea “d” e, assim, “criar” uma nova alínea “e”, inexistente no texto aprovado pelo Congresso Nacional. Ou seja, para que a fórmula proposta pela IN 243/2001 pudesse ser suportada pela Lei n. 9.430/96 vigente à época dos fatos, o seu art. 18, II, deveria ser visualizado como se possuísse a seguinte redação:

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;

(...)

e) do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

A referida tese fazendária não esconde a sua complexidade. Concluída essa reestruturação do texto da art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, ainda não se chegaria à fórmula da IN 243/2002, pois novas concessões ainda deveriam ser feitas para acomodar as inovações na fórmula indicada pela SRF.

Nesse seguir, a IN 243/2002 não assumiria apenas a função que originalmente lhe seria rotineira, de imprimir maior operacionalidade, tornar palatável a sua compreensão aos agentes fiscais. Essa instrução normativa teria função mais sofisticada, de traduzir uma linguagem do legislador ordinário que a todos se apresentava como inteligível, de forma a expressar, de forma escorreita, a verdadeira mensagem que, embora de difícil compreensão para a sociedade em geral, não teria passado despercebida aos olhos da SRF. Tal como um oráculo, a IN 243/2002, então, conduziria a um rearranjo do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a reconstrução estrutural do texto legal e a adoção de novos fatores nas formulas traduzidas pela IN 243/2002.

Em uma espiada muito brusca, o referido exercício pode aparentar tratar-se de “interpretação” ou mesmo assumir o propósito de “integração”. Contudo, a análise mais acurada evidencia que a IN 243/02 NÃO leva a cabo qualquer expediente de integração, mas realmente inova em matéria inserida no âmbito de competência privativa do legislador ordinário.

O expediente da integração, tutelado pelo art. 108 do CTN, “pressupõe uma lacuna a ser preenchida, i.e., a falta de decisão do legislador acerca de determinada situação”.

No caso, não há verdadeira lacuna no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000. O legislador ordinário efetivamente manifestou decisão consciente quanto à fórmula a ser adotada para o cálculo do PRL60.

A IN 243/02, em verdade, veicula uma segunda fórmula, capaz de alcançar resultados diversos da primeira e, com isso, desvia-se do plano normativo.

Note-se que um mero fator textual (acréscimo da preposição “de” ao objeto “o”), não é suficiente para se cogitar que esteja presente uma atribuição do legislador à SRF para que arquitetasse uma fórmula “melhor” ou de qualquer outra forma “diversa” daquela que se pode construir imediatamente do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000.

Merece destaque o seguinte trecho, do acima referido estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, in verbis:

“3. Quesito. A Procuradoria da Fazenda Nacional argumenta que a fórmula da Lei 9.430 é plurívoca e sugere que a IN 243 apenas decorre de uma das interpretações possíveis da Lei 9.430. Do ponto de vista da matemática, é possível afirmar que a IN 243 apenas interpreta a Lei 9.430? É possível deduzir a fórmula da IN 243 dos comandos contidos na Lei 9.430?

Conforme já afirmamos na Constatação 3, não é verdade que a IN 243 é uma interpretação possível da Lei 9.430. Em sua defesa, a Fazenda Nacional emprega a fórmula em situações hipotéticas e dessas situações extrai conclusões genéricas. Essas conclusões são incorretas do ponto de vista matemático.”

Na doutrina nacional, uma série de autores se opõe a essa (re)construção normativa. Nesse sentido, LUÍS EDUARDO SCHOUERI leciona, in verbis:

“7.8.3.5.1. De imediato, deve-se notar que tal entendimento contrariaria a própria literalidade do método. Afinal, o legislador da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/00, não acrescentou um quarto método àqueles aceitos para a apuração dos preços de transferência. Ou seja: o artigo 18 da referida Lei continuou contemplando, em seus três incisos, apenas três métodos. Nesse sentido, o que se teve foi, apenas, um desdobramento de um mesmo método: o método denominado, pelo próprio legislador, ‘Preço de Revenda menos Lucro’.

Assim, pressupõe-se, pela literalidade do método, que se apure o preço parâmetro pela fórmula ‘preço de revenda (líquido de tributos, descontos e comissões) menos margem de lucro’. Tivesse o legislador a intenção de modificar a fórmula, para passar a ser fórmula ‘preço de revenda (líquido de tributos, descontos e comissões) menos margem de lucro menos valor agregado’, então no mínimo deveria ele, por coerência, deixar de chamar o método de ‘Preço de Revenda menos Lucro’.”

Nesse mesmo sentido, GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JR.11, in verbis:

“Se compararmos as fórmulas acima, é possível verificar que a Instrução Normativa SRF 243/2002 reduziu consideravelmente o preço parâmetro que configura o limite de dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL, o que aumenta a base de cálculo das exações, sem qualquer fundamentação legal,



ocasionando uma total incongruência com as disposições contidas na Lei n. 9.430/1996”.

Colocados os argumentos das partes na balança, conclui-se que a tese da pluralidade semântica do 18, II, da Lei n. 9.430/96, tal como colocada, não socorre a PFN para a procedência de suas alegações quanto à validade da IN 243/01.

É possível observar que a tese da pluralidade semântica do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 parte de uma construção argumentativa complexa para incluir nessa fluída moldura a fórmula da IN 243/2002. Essa excessiva complexidade, por si só, coloca em dúvida a correção dessa tese.

Em sua essência, a tese da pluralidade semântica, sustentada pela PFN, adota a premissa que o intérprete possuiria discricionariedade para escolher um entre os diversos sentidos possíveis de uma lei e, no caso, a IN 243/2002 teria escolhido entre uma das fórmulas matemáticas possíveis prescritas pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Além disso, não me parece que a indeterminação semântica do 18, II, da Lei n. 9.430/96, presente em quaisquer signos linguísticos, seja tão elevada a ponto de permitir tamanha incerteza, fluidez e poder de escolha da administração fiscal para a adoção de fórmulas matemáticas tão diferentes e capazes de conduzir a resultados tão díspares. Se outra fórmula poderia ser construída a partir dos enunciados prescritivos da lei, não me parece ser aquela indicada pela IN 243/2002.

Tais constatações evidenciam que aceitar a fórmula para o cálculo do PRL60 estabelecida pela IN 243/2002 exige, no mínimo, que nos coloquemos em uma linha extremamente tênue entre a “execução da lei” (função típica da administração fiscal) e a alteração do seu conteúdo (função privativa do Poder Legislativo). Em meu entendimento, contudo, esse limite foi ultrapassado, com ofensa ao princípio da legalidade.

Os tópicos seguintes apresentam abundantes evidências de que a instrução normativa extravasou os limites semânticos da lei e, assim, incorreu em ilegalidade. É possível concluir com clareza que a administração fiscal não possuiria discricionariedade para adotar a fórmula indicada pela IN 243/2001. Há, na verdade, vedação legal à sua adoção.

##### **5. A (in)compatibilidade da fórmula indicada pela IN 243/2002 com a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/2000.**

A fórmula indicada pela IN 243/2002, para o cálculo do método PRL60, é considerada por alguns como uma “melhoria” ao texto veiculado pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96: supostamente, ter-se-ia uma fórmula “melhor” para regular a aplicação da legislação de preços de transferência. Tais “melhorias”, no caso, converteriam os “preços de revenda menos lucro”

(“PRL”) em “PRL-VA” (preço de revenda menos lucro menos valor agregado).

Mas ainda que se considere, por hipótese, que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, comporta mais do que uma fórmula matemática, seria preciso verificar se a IN 243/2002 teria adotado alguma destas (como sustenta a PFN) ou se teria extravasado os limites a que estaria adstrita (como sustenta o contribuinte).

Os subtópicos seguintes apresentam fundamentos que conduzem à conclusão de que a fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo dos preços de transferência é incompatível com a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/2000.

### **5.1. Incompatibilidades formais e a ofensa ao princípio da legalidade aferida por critérios objetivos.**

Não vem ao caso, nesse subtópico, saber se o comparativo de superioridade que adjetiva a fórmula indicada pela IN 243/02 seria “melhor” ou “pior”. Interessa, aqui, constatar que ambos os adjetivos comparativos pressupõem que a fórmula indicada pela IN 243/02 seja de algum modo ou grau diferente daquela estabelecida no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000.

É por si só relevante ou mesmo decisivo ao julgador aferir que a fórmula indicada pela IN 243/2002 é diferente daquela veiculada no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Ocorre que a IN 243/2002 deveria assumir tão somente a função de tornar mais operacional a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitar a inteligência dos agentes fiscais mais simples e dotar a norma legal de maior eficácia. Diante do monopólio reservado ao legislador ordinário para a decisão quanto à fórmula que deve ser adotada para o método PLR60, os pontos de distinção da IN 243/02 em relação à Lei 9.430/96 têm a validade fulminada de plano.

Como se pôde observar acima, a Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000, NÃO autoriza uma série de elementos constantes na IN 243/2001, em especial: a exclusão do valor agregado no Brasil no cálculo do preço parâmetro. Conforme decisão do legislador ordinário, o valor agregado no País deveria ser subtraído do preço líquido de venda apenas para o cálculo da margem de lucro; atribuir-se relevância ao percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e participação dos bens importados no preço de venda do produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Contudo, por meio da IN 243/2002, a SRF não só tomou a decisão de eleger como fator determinante o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido na composição da fórmula de cálculo do

PRL60,  
como também interferiu em qual seria esse percentual de participação.

Merece destaque o seguinte trecho, do já referido estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, in verbis:

“Constatação 3. A IN não pode seguir como uma direta interpretação da Lei 9.430/96; é inevitável o acréscimo de alguns postulados, pressupostos ou comandos à lei para que desta possa ser derivada a IN 243.

Do ponto de vista da lógica matemática, esta constatação é a consequência da combinação de dois fatos já provados acima: de um lado, sabemos (cf. Constatação 2) que a fórmula da IN 243 é diferente da Lei 9.430/96; de outro lado, sabemos (cf. Constatação 1 e sua demonstração) que cada fórmula é expressão algébrica, única e fiel, do respectivo normativo. Logo, nenhum dos normativos pode ser derivado do outro”.

Como o tema em análise envolve fórmulas matemáticas, é contundente o parecer do referido Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel e Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da USP. Se os matemáticos derivam uma determinada fórmula do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, mas uma outra fórmula da IN 243/2002, bem como afirmam que, sob o ponto de vista matemático, “nenhum dos normativos pode ser derivado do outro”, há evidência eloquente de que a Instrução Normativa divergiu da Lei, extravasando o seu âmbito de competência e infringindo a reserva legal.

A IN 243/2001, como fonte secundária, teria a função de apenas atribuir maior operacionalidade, clareza e, assim, executar com fidelidade a fonte primária, que é a Lei 9.430/96. No entanto, a IN 243/2002 claramente nega eficácia à decisão do legislador ordinário, que supostamente não teria sido técnico o suficiente e dado ensejo a desequilíbrios.

Cabe ao Poder Legislativo o monopólio da decisão sobre como será o controle dos preços de transferência no Direito tributário brasileiro. Antes de 1996, precisamente por decisão do legislador ordinário, sequer havia, no Brasil, qualquer controle sobre os preços de transferência. A ele, legislador ordinário, cabe decidir privativamente sobre a tema em discussão.

Dessa forma, por obstaculizar que os agentes fiscais executem adequadamente a decisão do legislador ordinário, veiculada pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000, a IN 243/2001 merece imediata repulsa.

Como julgador administrativo, não afastar a aplicação da IN 243/2001 redundaria igualmente em negar eficácia à decisão enunciada pelo único agente competente para prescrever a fórmula de cálculo do PRL60, que é o legislador ordinário. Recuso-me a isso.

Não se trata de saber qual das fórmulas é “melhor”: trata-se de respeitar o

monopólio da decisão detido pelo legislador ordinário. Esse entendimento encontra fundamento na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como se observa desse trecho do conhecido voto do Min. ALIOMAR BALEEIRO, no RE 69784, in verbis:

“A justiça é uma idéia força, no sentido de FOUILLÉ, mas varia no tempo e no espaço, senão de indivíduo. Fixa-o o legislador e o juiz há de aceitá-la como um autômato. Inúmeros Acórdãos do Supremo Tribunal Federal, declaram que lhe não é lícito corrigir a justiça intrínseca na lei, substituindo-se as escolhas do legislador.”

A IN 243/2002 realmente violou o princípio da legalidade. Ao adotar fórmula diversa daquela prevista pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e extravasar a sua função secundária e meramente regulamentar, a IN 243/2002 majorou tributos com o cerceamento da dedutibilidade do custo de bens, direitos e serviços importados de partes relacionadas e aplicados à produção em território brasileiro.

Como a função precípua da CSRF é uniformizar entendimentos divergentes adotados pelas Turmas Ordinárias do CARF, insta observar que há uma série de decisões deste Tribunal que também concluíram ser ilegal a fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo do método PLR60, como se observa das seguintes ementas:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2004

Ementa: AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO DA MATÉRIA. A propositura de ação judicial, com o mesmo objeto do processo administrativo, implica na desistência de discutir essa matéria na esfera administrativa. Aplicação da Súmula CARF nº 1. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE. Considera-se definitiva, na esfera administrativa, matéria não expressamente contestada. CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL60 PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE. A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos. A IN SRF nº 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL60%, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo. (CARF, Acórdão 1202-000.835, sessão de 07.08.2012)

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2006

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES. As normas postas pelo executivo para operacionalizar ou interpretar lei devem estar dentro do que a lei propõe e ser com ela compatível. FÓRMULAS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI Nº 9.430. IN

SRF Nº32. IN SRF Nº243. A IN SRF nº 32, de 2001, propõe fórmula idêntica a posta pela lei nº 9.430, de 1996. A IN SRF nº 243, de 2002, desborda da lei, pois utiliza fórmula diferente da prevista na lei, inclusive mencionando variáveis não cogitadas pela lei. LANÇAMENTO. IN SRF Nº 243. Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF nº 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados.

(CARF, Acórdão 1101-000.864, sessão de 07.03.2013)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano calendário: 2006

PESSOAS JURÍDICAS. EXTINÇÃO. RESULTADOS NEGATIVOS ACUMULADOS. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%. Os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 autorizam a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores, desde que o lucro líquido do período, ajustado pelas adições e exclusões previstas nas legislações daqueles tributos, não seja reduzido em mais de 30%. O limite à compensação aplica-se, inclusive, ao período em que ocorrer a extinção da pessoa jurídica, haja vista a inexistência de norma, ainda que implícita, que o excepcione.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2006

SUCESSÃO. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO. Deve-se afastar a multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, mas lançada somente após ocorrida a sucessão, quando o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

(CARF, Acórdão 1201-000.803, sessão de 07.05.2013)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Exercício: 2007

RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÕES PROCEDENTES. Não é digna de reparo a decisão que, amparada por diligência fiscal efetuada pela própria autoridade autuante, acolhe argumento da contribuinte acerca da ocorrência de erro de fato no fornecimento de dados utilizados na determinação da material tributável, e, por meio de controles internos, apura que parte das exigências formalizadas já são objeto de outro feito administrativo, caracterizando, assim, duplicidade de lançamento. RECURSO VOLUNTÁRIO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ILEGALIDADE DA IN SRF 243/2002. Restando reconhecida a ilegalidade das disposições da IN SRF 243/2002, especificamente no que se refere aos critérios por ela indicados para a quantificação do preço parâmetro e os consequentes ajustes na aplicação do método PRL60 (sobretudo antes da publicação da Lei 12.715/2012), é de reconhecer, portanto, a completa invalidade do lançamento.

(CARF, Acórdão 1301-001.235, sessão de 13.06.2013)

Por todos esses fundamentos já expostos, parece certo que a fórmula de cálculo do PRL60 indicada pela IN 243/2002 deve ser desconsiderada.

**5.2. Incompatibilidades formais e o princípio da anterioridade em matéria tributária.**

(...)

**5.3. Incompatibilidades materiais e a ofensa ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva.**

(...)

**5.4. Incompatibilidades materiais e a falácia dos “fins” que justificariam os “meios”.**

O julgamento do presente recurso especial pode dar ensejo a um deslize no processo de concretização do Estado de Direito: relativizar o princípio da legalidade (meio), para que o Brasil conte com uma norma de preço de transferência supostamente “melhor” e vocacionada a aferir adequadamente os preços de mercado, inclusive com a consideração proporcional dos insumos importados de partes vinculadas (fins).

Como já se constatou acima, esse argumento de que “os fins justificam os meios” esbarra no princípio da estrita legalidade em matéria tributária. No entanto, tendo em vista a importância do tema, não se pode deixar de investigar se os referidos “fins” apregoados para a legitimação da IN 243/2002 realmente teriam potencial de concretização. Ou seja: as normas da IN 243/2002 realmente seriam “melhores”?

Sob a perspectiva matemática, o estudo desenvolvido pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, acima citado, apresentou as seguintes conclusões:

“2. Quesito. A Fazenda Nacional alega que a fórmula da IN 243 corrige defeitos da Lei 9.430. Essa afirmação é correta do ponto de vista da matemática?

Não. Essa manobra é parecida com os argumentos desvendados no quesito anterior, mas ela precisa ser tratada separadamente pois a derivação de sua conclusão é mais complexa. Na essência do método, mostra-se que a fórmula da Lei 9.430 apresenta falhas as quais são corrigidas na fórmula da IN 243. A inadequação deste método como argumento em prol da eficácia da IN 243 está na omissão do fato de que a fórmula definida por esse normativo possui falhas semelhantes às da fórmula da Lei 9.430.”

Também merece destaque o seguinte trecho, colhido da citada “Constatação 5” do mesmo estudo, in verbis:

“(i) a fórmula da IN 243 resulta no valor de PP menor que o valor declarado do bem importado se e somente se a margem de lucro em cima de todos os insumos em conjunto for de 60%;

(ii) a fórmula da IN 243 resulta no valor de PP igual ao valor declarado do bem importado se e somente se a margem de lucro em cima de todos os

insumos em conjunto for menor que 60%;  
(iii) a fórmula da IN 243 resulta no valor de PP maior que o valor declarado do bem importado se e somente se a margem de lucro em cima de todos os insumos em conjunto for maior que 60%;

Note-se, ainda, a conclusão do mesmo matemático em relação a esse outro quesito que lhe foi apresentado, in verbis:

“1. Quesito. A Fazenda Nacional alega que a aplicação da IN 243 pode ser benéfica aos contribuintes. Essa afirmação tem sustentação matemática?  
A alegação da Fazenda Nacional de que ‘... a metodologia prevista na IN SRF n. 243/2002 pode ser considerada benéfica ao importador’ (...) está errada pois sabemos, conforme provado em minha Constatação 5, que a fórmula da IN 243 acarreta ajuste tributário e, conseqüentemente, tributação, toda vez que a lucratividade da produção for inferior a 60%. (...)”  
Conclui o matemático que “a fórmula da IN 243 falha em apurar o valor justo do Preço Parâmetro a partir de valores de produtos corretamente declarados pelo contribuinte quando a margem de lucro efetiva sobre o PLV for menor que 60%”.

A evidência matemática, então, aclara que a fórmula indicada pela IN 243/2002 não soluciona problemas presentes na fórmula legal, imediatamente construída a partir do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000. Além disso, como evidenciou o matemático, a fórmula da IN 243/2002 tem o potencial de agravar o onus fiscal sobre o contribuinte.

#### 6. Dispositivo do voto.

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER o recurso especial e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Luís Flávio Neto.”

Com as razões adotadas, a conclusão a que se chega corresponde à ilegalidade da Instrução Normativa n. 243/2002, por não guardar compatibilidade com a Lei n. 9.430/96, seu pretensão fundamento de validade, razão pela qual se vota no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte neste ponto, desconstituindo-se o lançamento realizado.

## *II. Impossibilidade de inclusão de frete, seguro e imposto*

A definição da obrigatoriedade de inclusão dos valores relativos a frete, seguro e imposto de importação no cálculo do preço de transferência, assim como toda construção normativa, deve ser realizada dentro do contexto em que inseridas as regras correlatas, ora se ressaltando o escopo de se impedir a possível manipulação financeira a

partir de transações processadas entre companhias locais e pessoas vinculadas suas no exterior, no sentido de evadir tributos potencialmente devidos ao Estado brasileiro.

Nesse cenário em que se impõe a utilização de preços pautados nas condições de livre mercado, é que o artigo 18 da Lei n. 9.430/96 deve ser interpretado, especificamente com o intuito de limitar a dedutibilidade do custo do bem importado ao valor verificado pela aplicação de um dos métodos previstos para a determinação do parâmetro a ser observado nas operações realizadas com parte relacionada.

Por outras palavras, significa dizer que apenas os custos inerentes às transações estabelecidas com pessoas vinculadas que se encontram submetidas ao controle das normas de preço de transferência. Daí porque se compreende, de modo inverso, que os valores relativos a frete, tributo e seguro, quando decorrentes de operações com terceiros – o que é notadamente o caso da relação jurídica fiscal – a elas não estão submetidos.

Isso se afirma, registra-se, ainda que tais quantias sejam pagas diretamente à pessoa vinculada, com sói de ocorrer nas contratações sob a modalidade CIF, e não diretamente ao Estado ou seguradoras e transportadoras, como acontece na modalidade FOB, na medida em que a relação subjacente verdadeiramente se estabelece entre partes não relacionadas e, portanto, alheias à aplicação das regras de preço de transferência.

Nesse sentido, vê-se que o alcance da Lei n. 9.430/96 refere-se à integração desses valores ao custo, “*para efeito de dedutibilidade*” no cálculo do lucro real, expressão que se fez constar no parágrafo 6º. do artigo 18 da referida lei, de modo que não se coaduna com a interpretação consignada na Instrução Normativa n. 243/2002.

Aliás, anota-se que a exclusão desses valores do preço parâmetro foi confirmada pela Medida Provisória n. 563/12, convertida na Lei n. 12.715/12, que alterou a redação do parágrafo 6º do artigo 18 da Lei n. 9.430/96, incluindo o parágrafo 6ºA, com exposição quanto ao motivo das modificações, respectivamente:

*“§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*I não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*II que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*



*§ 6ºA. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)”*

*61. Como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência.*

*62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:*

*...*

*c) não consideração de montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados a título de fretes, seguros, gastos com desembaraço e impostos incidentes sobre as operações de importação para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira;”*

*As alterações recentes na legislação de preços de transferência e a leitura dos trechos em destaque demonstram de forma incontestável que a interpretação adotada pela Recorrente está correta.”*

Nesse contexto, entendo que merece guarida a pretensão da contribuinte de excluir o valor do frete, seguro e imposto de importação do cálculo dos tributos ora cobrados.

### *III. A não incidência de juros sobre a multa*

Alcançando o último tópico do presente voto, passa-se à manifestação sobre a incidência de juros sobre a multa.

Inicialmente, se compreende que o artigo 161, parágrafo primeiro, do Código Tributário Nacional concede autorização para que lei ordinária imponha juros sob taxa com percentual diverso da regra geral de 1% ao mês, como se observa de seu texto:

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

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”*

Registra-se, primeiramente, que se compreende que a expressão crédito

tributário se refira ao objeto da relação jurídica o qual concede um direito de recebimento por parte do Estado, englobando tanto aqueles valores correspondentes aos tributos, como decorrentes da aplicação de penalidades pelo seu não pagamento, em conformidade com a forma que se lê o artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que, no mencionado artigo 161, não se consegue dar essa alcance ao termo “crédito” como utilizado pelo legislador para alcançar as multas, porque a redação, após mencionar que este pode ser acrescido de juros se não integralmente pago no vencimento, faz a ressalva: *sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*.

Neste caso, seria ilógico se compreender, portanto, que as multas então estariam compreendidas na expressão crédito, de modo que a interpretação possível que se consegue alcançar a partir deste enunciado é a de que, muito embora ele autorize a imposição de juros, e num patamar diverso de 1% caso haja previsão legal específica, não alcança as penalidades aplicadas em função do não pagamento integral no vencimento.

A partir dessa norma geral, compreende-se que se deve entender legítima a fixação de seus índices próprios pela legislação federal e que a leitura das demais regras que envolvem o tema deve ser feita dentro dessa moldura que estabeleceu, como sói ocorrer com artigo 61 da Lei n. 9.430/96:

*“Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [\(Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998\)](#) [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)”*

O que, num momento inicial, poderia indicar duas interpretações possíveis, no sentido de a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” abarcar tão somente estes ou também as multas a eles relacionadas, parece restar reduzida apenas à primeira leitura, justamente em face do alcance permitido pela regra geral do artigo 161 do Código Tributário Nacional que não engloba as penalidades.

Portanto, por falta de autorização legal do artigo 161 do Código Tributário Nacional, muito embora a legislação federal possa impor suas penalidades pelo não

Processo nº 10283.721556/2013-91  
Acórdão n.º **9101-003.508**

**CSRF-T1**  
Fl. 6.242

---

recolhimento de tributos (leia-se, impostos e contribuições) e possa fixar seus próprios índices de correção dos valores, como a Taxa Selic, não há autorização para determinar a incidência de juros sobre a multa de ofício, quando exigida juntamente àquele pagamento.

Por essas razões, **VOTA-SE POR DAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto – Relator "ad hoc"

## Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Redator Designado

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênia para dela divergir quanto ao mérito.

As matérias postas à apreciação desta Câmara Superior referem-se à:

- a) ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002;
- b) inclusão de fretes, seguros e tributos no preço praticado; e
- c) incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

### a) ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002

#### 1) O PRL60 e a Lei nº 9.430, de 1996

Antes mesmo de examinarmos a alegada ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em face da Lei nº 9.430, de 1996, questão essa que será objeto do item seguinte deste voto, é imprescindível identificarmos o que realmente estabelece a própria Lei nº 9.430, de 1996, acerca do PRL60.

Isso porque, para verificarmos a existência, ou não, de violação da Lei nº 9.430, de 1996, pela IN SRF nº 243, de 2002, é necessário que antes determinemos exatamente o que aquela Lei prescreve. Partamos, então, do texto legal:

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

[...];

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

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

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

[...].

No caso, duas interpretações bem distintas acerca do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, vêm sendo defendidas no presente processo. A seguir encontra-se a representação matemática dessas duas interpretações:

$$(3A) \text{ PParam} = 40\% * \text{PLV} + 60\% * \text{VA}$$

$$(3B) \text{ PParam} = 40\% * \text{PLV} - \text{VA}$$

onde:

- **PParam** é o preço parâmetro do bem importado junto a pessoa vinculada residente no exterior
- **PLV** é o preço líquido de venda de um determinado produto produzido no Brasil, em cuja fabricação foi empregado o bem importado.
- **VA** é o valor agregado no país.

A equação (3A) representa a interpretação defendida pelo sujeito passivo para o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, enquanto a equação (3B) representa a interpretação da Fazenda Nacional para a mesma norma.

A demonstração matemática das equações (3A) e (3B) encontra-se, respectivamente, nos anexos 1 e 2 deste voto.

No anexo 3 demonstra-se matematicamente que a interpretação proposta pelo sujeito passivo (3A) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas derivadas da interpretação defendida pela Fazenda Nacional (3B).

A interpretação (3A), advogada pela Recorrente, também vinha sendo adotada pelo próprio Fisco, inicialmente por meio da Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 113, de 2000, posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF nº 32, de 2001, a qual manteve o mesmo entendimento sobre o assunto. Com o advento da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, o Fisco passou a refutar essa interpretação.

A interpretação (3B), sustentada pela Fazenda Nacional, é aquela que, a meu juízo, corretamente reproduz as exigências contidas no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. São ao menos dois os argumentos que sustentam essa afirmação, a saber:

#### Argumento Linguístico

Para melhor compreendermos o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, sob o ponto de vista meramente linguístico é necessário recordarmos que, em sua redação original, essa norma não albergava o PRL60, mas tão-somente os métodos de cálculo do preço parâmetro PIC (inciso I), PRL com margem de 20% (inciso II) e CPL (inciso III), senão vejamos:

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

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

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

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

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

[...].

O cálculo do preço parâmetro PRL com margem de 60% só passou a ter existência jurídica a partir do advento da Lei nº 9.959, de 2000, que deu nova redação ao art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Reconheça-se inicialmente que o texto legal em sua nova redação, acaso lido apressadamente, conduz à interpretação ora defendida pela Recorrente, segundo a qual o valor agregado no país compõe a margem de lucro.

Ocorre que uma leitura atenta do texto legal revela que o valor agregado no país não compõe a margem de lucro. Os trechos da norma abaixo negritados deixam clara essa afirmação:

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

- a) **dos** descontos incondicionais concedidos;
- b) **dos** impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) **das** comissões e corretagens pagas;
- d) **da margem de lucro de:** (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda **após deduzidos os valores** referidos nas alíneas anteriores **e do valor agregado no País**,

na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

[...].

De fato, se o valor agregado compusesse a margem de lucro, a expressão “*valor agregado no País*”, contida no texto legal, deveria estar precedida do artigo “o”, como abaixo simulado, e não da preposição “do”, como visto acima.

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

a) **dos** descontos incondicionais concedidos;

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

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

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

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

[...].

#### Argumento Lógico-Econômico

Mas se sob a ótica linguística o equívoco da interpretação defendida pelo sujeito passivo só pode ser constatado através de uma leitura mais atenta do texto legal, sob o ponto de vista lógico essa mesma interpretação revela-se manifestamente equivocada.

Veja que o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece as regras para apuração do preço parâmetro, o qual pode ser definido como sendo o preço presumivelmente praticado na importação de um bem acaso essa operação seja realizada entre pessoas não vinculadas.

No caso do PRL60, o preço parâmetro do bem importado é apurado a partir do preço de venda de um determinado produto produzido no Brasil a pessoa não vinculada, produto, esse, em cujo processo produtivo foi empregado o referido bem importado.

Em outras palavras, no preço de venda do produto produzido no país logicamente estará incluído o custo de aquisição do bem importado (CIF + Trib. s/imp.), o valor agregado no país e a margem de lucro do empresário (Preço de Venda = Custo do Prod. Imp. + Valor Agreg. + Margem de Lucro). É uma lógica econômica do modelo capitalista que, na formação do preço de venda de um produto qualquer, o empresário embuta ali todos os custos incorridos, mais uma margem de lucro.

Isso posto, é economicamente lógico que, para apurar-se o preço-parâmetro do bem importado pelo PRL60 é necessário que, do preço de venda do produto produzido no país sejam subtraídas as parcelas referentes ao valor agregado no país e à margem de lucro, tal como representado na equação (3B).

Ocorre que no cálculo do preço parâmetro PRL60 defendido pelo sujeito passivo o valor agregado no país, ao invés de ser subtraído do preço de venda do bem produzido no país, é a ele adicionado, conforme demonstra a equação (3A). Tal interpretação, evidentemente, subverte a lógica econômica, daí porque não pode ser admitida.

Isso posto, seja com base no argumento linguístico, seja com fundamento no argumento lógico-econômico, a correta interpretação do cálculo do preço parâmetro PRL60 previsto na Lei nº 9.430, de 1996, é aquela sustentada pela Fazenda Nacional, e representada matematicamente pela equação (3B), e não aquela defendida pelo sujeito passivo e representada matematicamente pela equação (3A).

## 2) Da Legalidade da IN SRF 243, de 2002

Como dito anteriormente, a partir do advento da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, o Fisco abandonou a interpretação que até então vinha emprestando ao art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, no que toca ao cálculo do preço-parâmetro PRL60, passando a adotar uma nova interpretação.

Alega a Recorrente que essa nova interpretação é incompatível com os ditames do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, devendo, portanto, ser declarada ilegal.

Vejamos, então, o que prescreve o art. 12 da IN SRF 243, de 2002:

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

[...].

§ 10. O método de que trata a alínea “b” do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

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



II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.

A representação matemática do cálculo do preço-parâmetro PRL60, segundo a Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, encontra-se no anexo 5 a este voto.

Pois bem, conforme dito anteriormente, a questão da legalidade, ou não, do art. 12 da IN SRF 243, de 2002, em face do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 somente pode ser apropriadamente examinada tomando-se por base a correta interpretação desta última norma, qual seja, aquela matematicamente representada na já referida equação (3B).

Isso posto, em primeiro lugar, cabe destacar que o cálculo do preço parâmetro PRL60, conforme estabelecido na IN SRF 243, de 2002, resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas exigidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 corretamente interpretado, conforme demonstrado no anexo 6.

Em segundo lugar é necessário recordar que o princípio da legalidade tributária contido no art. 150, I, da Constituição, abaixo transcrito, veda a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça, mas não veda a redução de tributo já instituído por lei:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - **exigir ou aumentar** tributo sem lei que o estabeleça;

[...].

E esse é exatamente o caso em questão, pois, como a aplicação do PRL60, conforme estabelecido pela IN SRF 243, de 2002, resulta em exigência de IRPJ e CSLL sempre igual ou inferior àquela decorrente da correta interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não há que se falar em aumento de tributo, daí porque também não há violação ao princípio da legalidade.

Portanto, ainda que seja verdadeira a afirmação da Recorrente segundo a qual a fórmula para o cálculo do preço parâmetro PRL60 prevista no art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002 é distinta daquela determinada no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, é falsa a conclusão de

que os ajustes ao lucro líquido resultantes da IN são superiores àqueles resultantes da Lei, pois, conforme matematicamente demonstrado no anexo 6, tais ajustes são sempre iguais ou inferiores.

Por fim, poder-se-ia alegar que o posterior advento da Medida Provisória nº 478, de 2008, que perdeu eficácia por não ter sido convertida em lei, e da Lei nº 12.715, de 2012, que acabou por legalizar a fórmula prevista no art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002, demonstrariam a ilegalidade anterior desse ato normativo.

Entendo, todavia, de outro modo. A meu ver, o fato de a fórmula contida no art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002 ter sido posteriormente acolhida pela MP nº 478, de 2008 (sem eficácia) e pela Lei nº 12.715, de 2012, por si só não autoriza a conclusão de ilegalidade daquela Instrução Normativa, da mesma forma que uma norma legal posteriormente constitucionalizada por meio de Emenda ao Texto Magno não autoriza, por si só, a conclusão de que tal norma era anteriormente inconstitucional.

Nego provimento ao recurso.

b) inclusão de fretes, seguros e tributos no preço praticado

Ao auditar os cálculos dos preços de transferência segundo o método PRL, a autoridade fiscal verificou que o sujeito passivo deixara de agregar ao preço de aquisição (FOB) de cada produto importado os valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Por entender que tal conduta violava o disposto no art. 4º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, promoveu a inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado.

A Recorrente alega, primeiramente, que a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, no cálculo do preço praticado, macula o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Pois bem, sobre o assunto o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996, assim prescreve (grifou-se):

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

[...].

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

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

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

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

[...].

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

[...].

O art. 18, *caput*, estabelece que o custo sujeito a ajuste em razão da regra de preços de transferência é o preço de aquisição do produto importado junto à pessoa vinculada residente no exterior.

Por sua vez, o § 6º da norma estabelece que o preço praticado é o preço de aquisição do produto acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Isso posto, o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996 expressamente estabelece que, no preço praticado, incluem-se os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Argumenta a Recorrente, também, ser incorreta a interpretação de que o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 estabeleça a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado. Afirma que, como os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não decorrem de operações com pessoas ligadas, não podem ser eles afetados por ajustes relativos a preços de transferência.

Quanto a essa alegação, há que se dizer, em primeiro lugar, que a Recorrente não logrou êxito em demonstrar adequadamente o papel que, em sua interpretação, desempenha o parágrafo 6º da norma, o qual, como dito antes, expressamente estabelece que, no preço praticado, incluem-se os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Dito de outro modo, a “interpretação” do art. 18, defendida pela Recorrente, a meu ver, não se sustenta como interpretação propriamente dita, nos exatos termos em que esse vocábulo é compreendido no âmbito da Ciência do Direito<sup>1</sup>.

Mas digamos que, de fato, também seja possível interpretar-se o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, do modo sustentado pela Recorrente, ou seja, no sentido de que os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não integram o preço praticado.

Nesse hipótese teríamos, então, duas interpretações possíveis da mesma norma e, em sendo assim, haveríamos de verificar qual das duas é a interpretação “correta”. E será considerada “correta” aquela que melhor atender aos métodos de hermenêutica jurídica

<sup>1</sup> Sobre o conceito de interpretação jurídica e seus limites vide, por todos, Karl Larenz *in* Metodologia da Ciência do Direito, 3ª ed., pg. 439 e ss.

acolhidos pelo Direito. Passemos então a examinar as duas interpretações quanto à sua correção.

No que concerne à interpretação proposta pela Recorrente, percebe-se ser ela fruto de um componente finalístico, qual seja, que as normas de preço de transferência têm como finalidade regular operações realizadas entre pessoas residentes no país e pessoas a ela ligadas, residentes no exterior. Em assim sendo, não seria finalidade da norma regular operações de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação pois, via de regra, não são elas realizadas entre pessoas vinculadas.

Ocorre que, ao contrário do afirmado pela Recorrente, a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado não significa que tais operações estejam sendo submetidas às regras de preços de transferência. Mais especificamente, apesar de tais valores integrarem o preço praticado, não são eles objeto de adição ao lucro real.

Não é demais lembrar que tanto o preço de aquisição do produto importado, quanto valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, são custos integralmente dedutíveis na apuração do lucro líquido do período. A adição ao lucro real, a título de preços de transferência, limitar-se-á à diferença positiva verificada entre o preço praticado e o preço parâmetro.

Como se verá adiante, os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação entram no cálculo do preço praticado apenas para fins de possibilitar sua comparação com o preço-parâmetro calculado segundo o método PRL, pois neste também estão incluídos os mesmos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

Isso posto, a interpretação proposta pela Recorrente não se sustenta, pois a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado, de modo algum, significa que tais operações estejam sendo submetidas a controle por preços de transferência.

Por outro lado, a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, albergada pelo art. 4º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, e empregada pela autoridade fiscal no caso sob exame, também é fundada em um componente finalístico, qual seja, possibilitar a comparação entre preço praticado e preço-parâmetro, conforme já adiantado acima.

A questão da comparabilidade entre o preço praticado na importação de produtos junto a pessoas vinculadas, e aquele que seria praticado em operações entre pessoas não vinculadas, está no cerne do princípio do *arm's lenght*. Tanto é assim que o *OECD Transfer Pricing Guidelines* dedica todo o seu capítulo III ao exame desta matéria. De fato, o objetivo da comparação entre o valor de uma transação realizada entre pessoas vinculadas, e o valor da mesma transação realizada entre pessoas não vinculadas, é a identificação do quanto a vinculação afetou o valor da transação sob exame.

Tendo sido inspirado no princípio do *arm's lenght*, o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não poderia ser corretamente interpretado acaso não fosse dada a devida importância à questão da comparabilidade entre o preço praticado e o preço-parâmetro.

No caso do método PRL o preço-parâmetro inclui os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Tomemos, por exemplo, o método PRL aplicado à simples revenda de produtos importados junto a pessoas vinculadas (PRL20). As conclusões a seguir, entretanto, valem igualmente para o caso de o bem importado ser empregado na industrialização de outro produto (PRL60).

Pois bem, o pressuposto para o emprego do PRL20 é que o produto seja revendido a uma pessoa não vinculada, em condições de livre mercado. Em transações entre pessoas não vinculadas e em condições de livre mercado, é lícito pressupor que o revendedor (no caso, a contribuinte) procurará obter uma remuneração por sua atividade, ou seja, procurará obter lucro. O PRL20 estipula que a margem bruta de lucro, em tais condições, é de 20%, o que, em verdade, é uma taxa bastante baixa pois implica uma margem de lucro líquido para o empresário bem inferior a 20%, haja vista a necessidade de dedução de despesas administrativas, despesas com vendas etc.

A partir, então, do preço de revenda do produto, deduzido da margem bruta de lucro de 20% prevista em lei, chega-se ao custo estimado de aquisição do produto numa operação entre pessoas não vinculadas, ou simplesmente preço-parâmetro PRL20. Note-se que, assim calculado, esse custo (o preço-parâmetro PRL20) inclui não só o preço estimado de aquisição do produto (FOB), como também os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação deste produto. Resumindo, preço-parâmetro PRL20 é um preço CIF + Trib. s/ imp.

Isso posto, a comparação direta entre o preço de aquisição do produto junto à pessoa vinculada (preço da declaração de importação - FOB) e o preço-parâmetro PRL20 (CIF + Trib. s/imp), como quer a Recorrente, seria de todo inútil ao fim a que se destina a lei de preços de transferência, qual seja, verificar, mediante comparação entre aqueles preços, se o sujeito passivo está, ou não, reduzindo artificialmente o lucro apurado no Brasil por meio de aquisições de produtos junto a sua vinculada no exterior a preços superiores aos de mercado.

Nesse sentido, para corretamente comparar-se o preço de aquisição com o preço-parâmetro PRL-20, é necessário que ambos estejam em pé de igualdade. Para tanto, apenas para efeito dessa comparação, é necessário, adicionar-se ao preço de aquisição (preço da declaração de importação - FOB), os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. Fazendo isso, obteremos o preço praticado de que cuida o parágrafo 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

O importante é ter em conta que, como dito antes, os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação não foram glosados pela autoridade. O que o auditor fez foi adicionar ao lucro líquido, para apuração do lucro real, a parcela do preço de aquisição do produto excedente ao preço pelo qual o produto seria adquirido em condições de mercado.

Os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação integraram tanto o preço praticado como o preço-parâmetro, com vistas a possibilitar a comparação entre ambos. Poderiam, ainda, não compor nem o preço praticado nem o preço-parâmetro, tal como recomendado pelo *OECD Transfer Pricing Guidelines*, que o resultado da adição ao lucro real seria o mesmo.

O que não se admite, nem sob o ponto de vista jurídico, nem sob o ponto de vista lógico, é realizar-se uma comparação entre preço praticado e preço-parâmetro em que os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação estejam incluídos neste, mas

não naquele, ou vice-versa. Ou bem são incluídos em ambos (como prevê o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996), ou bem não são incluídos em nenhum dos dois (como sugerido no *OECD Transfer Pricing Guidelines*).

Nego provimento ao recurso.

**c) incidência de juros de mora sobre multa de ofício**

A cobrança de juros de mora sobre os créditos não pagos até a data de vencimento é prevista no art. 161 do CTN, nos seguintes termos:

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

A expressão “crédito”, utilizada no *caput* do artigo reproduzido, obviamente se refere ao crédito tributário, pela própria natureza do diploma legal que habita. Para se definir o alcance de tal expressão, recorre-se a outro dispositivo do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Já a definição de “obrigação principal”, mencionada no art. 139 do CTN, é trazida pelo § 1º do art. 113 do mesmo Código. Tal obrigação tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. *In verbis*:

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

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

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O critério utilizado pelo CTN para enquadrar determinada obrigação tributária como principal é, portanto, seu conteúdo pecuniário. Uma vez que a multa de ofício tem a característica de penalidade pecuniária, fica claro que ela integra a obrigação principal, ao lado dos tributos.

Interpretando em conjunto os dispositivos reproduzidos, conclui-se que incidem juros de mora sobre os créditos tributários não integralmente pagos no vencimento (art. 161) e que tais créditos decorrem da obrigação principal (art. 139), englobando o tributo e

a multa de ofício (art. 113, § 1º). Assim, a conclusão construída é a de que o CTN prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.

Os defensores da tese da ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício argumentam que a interpretação literal do *caput* do art. 161 do CTN impossibilitaria tal incidência em razão da presença da expressão “*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*”. Se a penalidade referente à multa de ofício já estiver contemplada na expressão “*crédito não integralmente pago no vencimento*”, a que outras penalidades cabíveis estaria se referindo o legislador? — indagam.

Ocorre que, frequentemente, a interpretação de uma norma tributária demanda a consideração da realidade jurídica e fática a que se aplica. Mais do que isso, a norma deve ser interpretada sistematicamente, levando-se em conta todo o sistema tributário pátrio.

A este respeito, examine-se a interessante argumentação da Ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, designada para redigir o voto vencedor do **Acórdão CSRF nº 9101-00.539, de 11/03/2010**:

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p. 70), “interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.”

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

*Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que, ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados, ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação. (A interpretação sistemática do direito, 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).*

Dai, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

Sendo assim, a melhor interpretação a ser dada ao art. 161 do CTN é, sem dúvida, aquela que guarda harmonia com os demais dispositivos daquele Código que tratam do tema sob análise, quais sejam, os arts. 113 e 139.

Além do CTN, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 61, *caput* e § 3º, também dispõe sobre o cabimento de juros de mora sobre multa de ofício:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de

mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...].

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

Depreende-se do artigo reproduzido que incidem juros de mora sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica. A multa de ofício se amolda perfeitamente a tal definição, já que sua cobrança decorre, entre outras hipóteses, da falta de pagamento de imposto ou contribuição, nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim, a exemplo do que ocorre com o art. 161 do CTN, também o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, fundamenta a possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Corroborar ainda tal entendimento o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, que, em seu parágrafo único, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. Assim, vê-se que a legislação não enxerga incompatibilidade entre os juros de mora e uma multa pecuniária de caráter punitivo:

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

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

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se pronunciou a respeito da legalidade da cobrança de juros de mora nos moldes praticados no presente processo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

(STJ, 1ª T., AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, dez/2012)



Por fim, tanto o § 3º do art. 61 quanto o parágrafo único do art. 43, ambos da Lei nº 9.430, de 1996, fazem alusão à taxa aplicável a título de juros de mora: taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais.

Quanto a este ponto, a matéria já foi inclusive pacificada por meio da edição da Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Nego provimento ao recurso.

Do exposto, voto por **conhecer** do Recurso Especial do sujeito passivo e, no mérito, por **negar-lhe provimento**.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Redator Designado

**Anexo 1****Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 - PRL60 - Interpretação do Sujeito Passivo**

**(1A)  $PParam = PLV - ML$ , onde:**

-  $PParam$  é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que presumivelmente seria praticado na importação de um bem acaso a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

-  $PLV$  é o preço líquido de venda do produto produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem importado de pessoa vinculada no exterior. O  $PLV$  é igual ao preço bruto de venda produto produzido no país, deduzidos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre a vendas, das comissões e corretagens pagas.

-  $ML$  é a margem de lucro do empresário com a venda do produto produzido no país.

**(2A)  $ML = 60\% * (PLV - VA)$ , onde:**

-  $VA$  é o “*valor agregado no País*”

Substituindo-se  $ML$  contido na equação (1A) por  $ML$  conforme descrito na equação (2A) tem-se o seguinte:

$$PParam = PLV - 60\% * (PLV - VA)$$

$$PParam = PLV - 60\% * PLV + 60\% * VA$$

**(3A)  $PParam = 40\% * PLV + 60\% * VA$**

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL será:

**(4A)  $Adição = PPrat - PParam$ , onde:**

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão.

-  $PPrat$  é o preço de aquisição do bem importado, acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Por fim, substituindo-se  $PParam$  contido na equação (3A) por  $PParam$  conforme descrito na equação (4A), tem-se:

$$Adição = PPrat - (40\% * PLV + 60\% * VA)$$

**(5A)  $Adição = PPrat - 40\% * PLV - 60\% * VA$**

**Anexo 2****Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 - PRL60 - Interpretação “Correta”****(1B)  $PParam = PLV - ML - VA$** 

- PParam é o preço parâmetro, definido como sendo o preço que presumivelmente seria praticado na importação de um bem acaso a importadora no Brasil e a exportadora no exterior fossem pessoas não vinculadas.

- PLV é o preço líquido de venda do produto produzido pela pessoa jurídica no Brasil, e em cujo processo produtivo foi empregado o bem importado de pessoa vinculada no exterior. O PLV é igual ao preço bruto de venda produto produzido no país, deduzidos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições incidentes sobre a vendas, das comissões e corretagens pagas.

- ML é a margem de lucro do empresário com a venda do produto produzido no país.

- VA é o “*valor agregado no País*”

**(2B)  $ML = 60\% * PLV$** 

Substituindo-se ML contido na equação (1B) por ML conforme descrito na equação (2B) tem-se o seguinte:

$$PParam = PLV - 60\% * PLV - VA$$

**(3B)  $PParam = 40\% * PLV - VA$** 

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

**(4B)  $Adição = PPrat - PParam$** 

- Adição, quando positiva, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativa, não haverá adição ou exclusão.

- PPrat é o preço de aquisição do bem importado, acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes na importação.

Por fim, substituindo-se PParam contido na equação (3B) por PParam conforme descrito na equação (4B), tem-se:

$$Adição = PPrat - (40\% * PLV - VA)$$

**(5B)  $Adição = PPrat - 40\% * PLV + VA$**

**Anexo 3****Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 - PRL60****Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação “Correta”**

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, segundo a interpretação defendida pelo sujeito passivo (anexo 1), resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da “correta” interpretação da mesma norma (anexo 2).

Para tanto, partiremos das equações (5A) e (5B) presentes nos anexos 1 e 2, respectivamente. O símbolo <->, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5A), no lado esquerdo, e a equação (5B), no lado direito.

(5A) <-> (5B)

(5A) Adição =  $PPrat - 40\% * PLV - 60\% * VA$

(5B) Adição =  $PPrat - 40\% * PLV + VA$

**$PPrat - 40\% * PLV - 60\% * VA <-> PPrat - 40\% * PLV + VA$**

Ora, como a parcela  $(PPrat - 40\% * PLV)$  é igual em ambos os lados da relação, fica claro que, para todos os valores positivos de VA (e seria absurdo admitir-se valor agregado negativo), a adição em (5A) será sempre inferior à adição em (5B).

Ademais, a adição em (5A) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (5A) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (5A) como (5B) resultarão em adição de  $(PPrat - 40\% * PLV)$ , desde que esse valor não seja negativo, caso em que nem (5A) nem (5B) resultarão em adição.

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, defendida pelo sujeito passivo (5A), resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da interpretação “correta” da mesma norma (5B).

No anexo 4, a seguir, é apresentado um exemplo numérico para ilustrar as diferenças de adição aqui demonstradas.

**Anexo 4****Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 - PRL60 - Tabela Exemplificativa****Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação “Correta”**

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro líquido entre a interpretação do sujeito passivo acerca do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 (5A), e a interpretação “correta” sobre a mesma norma (5B).

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem produzido no país a pessoa não vinculada, em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado adquirido junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o bem produzido no país é o mesmo, e a transação ocorre entre pessoas não vinculadas, o preço de venda do produto produzido no país foi mantido constante em todos os cenários (PLV = R\$ 1.000,00). Pelas mesmas razões, também permanece constante o valor agregado no país (VA = R\$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPrat). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem, seu preço pode ser livremente ajustado entre as pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro do bem importado (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 1 e 2, aplicadas aos valores acima referidos. Recorde-se também que Adição será igual a zero quando PPrat for menor do que PParam, já que a lei proíbe adições negativas.

Por fim, registre-se que, nos cenários D e E, a soma do preço praticado na importação do bem junto a pessoa vinculada com o valor agregado no país se aproxima ou supera o preço líquido de venda do bem produzido no país. São cenários impensáveis em situações de mercado, mas possíveis quando a intenção da empresa no Brasil é transferir lucro à sua vinculada no exterior.

| <b>Lei 9.430, de 1996 – Interp. do Contrib. – Anexo 1</b> | <b>A</b>    | <b>B</b>    | <b>C</b>      | <b>D</b>      | <b>E</b>      |
|-----------------------------------------------------------|-------------|-------------|---------------|---------------|---------------|
| PPrat                                                     | 100,00      | 300,00      | 600,00        | 900,00        | 1.200,00      |
| VA                                                        | 50,00       | 50,00       | 50,00         | 50,00         | 50,00         |
| PLV                                                       | 1.000,00    | 1.000,00    | 1.000,00      | 1.000,00      | 1.000,00      |
| ML = 60%*(PLV - VA)                                       | 570,00      | 570,00      | 570,00        | 570,00        | 570,00        |
| PParam = PLV - ML                                         | 430,00      | 430,00      | 430,00        | 430,00        | 430,00        |
| <b>Adição = PPrat - PParam</b>                            | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> | <b>170,00</b> | <b>470,00</b> | <b>770,00</b> |

| <b>Lei 9.430, de 1996 – Interp. Correta – Anexo 2</b> | <b>A</b> | <b>B</b> | <b>C</b> | <b>D</b> | <b>E</b> |
|-------------------------------------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|
| PPrat                                                 | 100,00   | 300,00   | 600,00   | 900,00   | 1.200,00 |
| VA                                                    | 50,00    | 50,00    | 50,00    | 50,00    | 50,00    |
| PLV                                                   | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 |
| ML = 60%*PLV                                          | 600,00   | 600,00   | 600,00   | 600,00   | 600,00   |

Processo nº 10283.721556/2013-91  
Acórdão n.º **9101-003.508**

**CSRF-T1**  
Fl. 6.261

---

|                                |             |             |               |               |               |
|--------------------------------|-------------|-------------|---------------|---------------|---------------|
| PParam = PLV - ML - VA         | 350,00      | 350,00      | 350,00        | 350,00        | 350,00        |
| <b>Adição = PPrat - PParam</b> | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> | <b>250,00</b> | <b>550,00</b> | <b>850,00</b> |

**Anexo 5****Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002 - PRL60**

O objetivo do presente anexo é representar matematicamente o cálculo do PRL60 previsto no art. 12 da Instrução Normativa nº 243, de 2002

**(1C)  $PP_{Param} = PartBI \rightarrow PP - ML$** , conforme art. 12, § 10, V, da IN SRF 243, de 2002.

**(2C)  $ML = 60\% * PartBI \rightarrow PP$** , conforme art. 12, § 10, IV, da IN SRF 243, de 2002.

Substituindo-se ML contido na equação (1C) por ML conforme descrito na equação (2C), tem-se:

$$PP_{Param} = PartBI \rightarrow PP - 60\% * PartBI \rightarrow PP$$

**(3C)  $PP_{Param} = 40\% * PartBI \rightarrow PP$** , onde:

$PartBI \rightarrow PP$  é a participação do bem importado junto à pessoa vinculada, no preço de venda do produto produzido no país, conforme art. 12, § 10, III, da IN SRF 243, de 2002, ou seja:

**(4C)  $PartBI \rightarrow PP = \%PartBI \rightarrow PP * PLV$** , onde:

$\%PartBI \rightarrow PP$  é o percentual de participação do custo do bem importado junto à pessoa vinculada, no custo do produto produzido no país, conforme art. 12, § 10, II, da IN SRF 243, de 2002, ou seja:

**(5C)  $\%PartBI \rightarrow PP = PPrat / (PPrat + VA)$**

Substituindo (5C) e (4C) em (3C), teremos:

**(6C)  $PP_{Param} = 40\% * PLV * PPrat / (PPrat + VA)$**

A adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real será:

Adição =  $PPrat - PP_{Param}$ , onde:

- Adição, quando positivo, é o valor que deverá ser adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quando negativo, não haverá adição.

**(7C)  $Adição = PPrat - 40\% * PLV * PPrat / (PPrat + VA)$**

**Anexo 6****PRL60 - Adição ao Lucro Real****IN SRF 243, de 2002 vs. “Correta” Interpretação do Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996**

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002 (anexo 5) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **sempre** iguais ou inferiores àquelas decorrentes da “correta” interpretação do Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 (anexo 2).

Para tanto, partiremos das equações (5B) e (7C) presentes nos anexos 2 e 5, respectivamente. O símbolo <=>, abaixo empregado, representa a relação entre a equação (5B), no lado esquerdo, e a equação (7C), no lado direito.

(5B) <=> (7C)

**(5B) Adição =  $PPrat - 40\% \cdot PLV + VA$**

**(7C) Adição =  $PPrat - 40\% \cdot PLV \cdot PPrat / (PPrat + VA)$**

$PPrat - 40\% \cdot PLV + VA <=> PPrat - 40\% \cdot PLV \cdot PPrat / (PPrat + VA)$

O exame da relação acima requer um pouco mais de atenção. Repare que na equação (5B), se multiplicarmos o termo  $(40\% \cdot PLV)$  por 1 não a alteraremos em nada ( $40\% \cdot PLV = 40\% \cdot PLV \cdot 1$ ). Veja também que na equação (7C) o mesmo termo  $(40\% \cdot PLV)$  está multiplicado pelo termo  $(PPrat / (PPrat + VA))$ .

É fácil ver que o termo  $(PPrat / (PPrat + VA))$  será sempre um número maior que zero e menor ou igual a 1.

Assim, para todos os valores positivos de VA (e seria absurdo admitir valor agregado no país negativo), a adição em (7C) será **sempre** inferior à adição em (5B).

Ademais, a adição em (7C) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (7C) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (7C) como (5B) resultarão em adição de  $(PPrat - 40\% \cdot PLV_{enB})$ , desde que esse valor não seja negativo, caso em que também não haverá adição nem em (7C) nem em (5B).

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a IN SRF 243, de 2002 (7C), resultará em adições **sempre** iguais ou inferiores àquelas decorrentes da aplicação “correta” da Lei nº 9.430, de 1996 (5B). Ou seja:

**(7C) <= (5B)**, onde o símbolo <= significa menor ou igual.

No anexo 7, a seguir, é apresentado um exemplo numérico para ilustrar as diferenças de adição aqui demonstradas.



**Anexo 7****PRL60 - Adição ao Lucro Real****Tabela Exemplificativa - IN SRF 243, de 2002 vs. Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996**

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro real entre a aplicação do PRL60 segundo a IN SRF 243, de 2002, e a aplicação do mesmo método segundo a “correta” interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Foram simulados cinco cenários (A, B, C, D e E) de operações de venda do bem BP, produzido no país, a pessoa não vinculada, e em cujo processo produtivo foi empregado: (i) o bem importado junto a pessoa vinculada no exterior, e; (ii) outros bens e serviços adquiridos no país junto a pessoas não vinculadas – valor agregado.

Como o produto produzido no país é o mesmo em todos os cenários, e a venda é feita a pessoa não vinculada, seu preço foi mantido constante em todos os cenários (PLV = R\$ 1.000,00). Pelas mesmas razões, o mesmo se diga em relação ao valor agregado no país (VA = R\$ 50,00). A única variável é o preço praticado na aquisição do bem importado junto à pessoa vinculada no exterior (PPrat). Isso porque, apesar de ser o mesmo bem em todos os cenários, seu preço pode ser livremente ajustado pelas pessoas vinculadas, independentemente de seu real valor econômico.

A margem de lucro (ML), o preço parâmetro na importação do bem importado junto à pessoa vinculada (PParam) e a adição ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (Adição), decorrem das fórmulas presentes nos anexos 2 e 5, aplicadas aos valores acima referidos. Recorde-se também que Adição será igual a zero quando PPrat for menor do que PParam, já que a lei proíbe adições negativas.

Por fim, registre-se que nos cenários D e E a soma do preço praticado na importação do bem junto à pessoa vinculada, com o valor agregado no país, se aproxima ou supera o preço líquido de venda do produto produzido no país. São cenários impensáveis em situações de mercado, mas possíveis quando a intenção da empresa no Brasil é transferir lucro à sua vinculada no exterior.

| <b>IN SRF 243, de 2002 – Anexo 5</b> | <b>A</b>    | <b>B</b>    | <b>C</b>      | <b>D</b>      | <b>E</b>      |
|--------------------------------------|-------------|-------------|---------------|---------------|---------------|
| PPrat                                | 100,00      | 300,00      | 600,00        | 900,00        | 1.200,00      |
| VA                                   | 50,00       | 50,00       | 50,00         | 50,00         | 50,00         |
| %PartBI->PP = PPrat/(PPrat + VA)     | 66,67%      | 85,71%      | 92,31%        | 94,74%        | 96,00%        |
| PLV                                  | 1.000,00    | 1.000,00    | 1.000,00      | 1.000,00      | 1.000,00      |
| PartBI->PP = %PartBI->PP*PLV         | 666,67      | 857,14      | 923,08        | 947,37        | 960,00        |
| ML = 60%*PartBI->PP                  | 400,00      | 514,29      | 553,85        | 568,42        | 576,00        |
| PParam = PartBI->PP - ML             | 266,67      | 342,86      | 369,23        | 378,95        | 384,00        |
| <b>Adição = PPrat - PParam</b>       | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> | <b>230,77</b> | <b>521,05</b> | <b>816,00</b> |

| <b>Lei 9.430, de 1996 – Interp. Correta – Anexo 2</b> | <b>A</b> | <b>B</b> | <b>C</b> | <b>D</b> | <b>E</b> |
|-------------------------------------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|
| PPrat                                                 | 100,00   | 300,00   | 600,00   | 900,00   | 1.200,00 |
| VA                                                    | 50,00    | 50,00    | 50,00    | 50,00    | 50,00    |
| PLV                                                   | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 |

Processo nº 10283.721556/2013-91  
Acórdão n.º **9101-003.508**

**CSRF-T1**  
Fl. 6.265

---

|                                |             |             |               |               |               |
|--------------------------------|-------------|-------------|---------------|---------------|---------------|
| ML = 60%*PLV                   | 600,00      | 600,00      | 600,00        | 600,00        | 600,00        |
| PParam = PLV - ML - VA         | 350,00      | 350,00      | 350,00        | 350,00        | 350,00        |
| <b>Adição = PPrat - PParam</b> | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> | <b>250,00</b> | <b>550,00</b> | <b>850,00</b> |

## Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Apresento a presente declaração de voto para justificar a modificação de entendimento a respeito da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Com efeito, em precedentes desta Turma, pronunciei-me pela ilegitimidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício (acórdãos 9101-003.053 e 9101-003.216, dentre outros).

Ocorre que, diante de reiterados julgamentos em que restei vencida, curvo-me ao entendimento predominante do Colegiado, ponderando que a matéria é unicamente de direito e há orientação prevalecente na jurisprudência do CARF pela manutenção da cobrança de juros sobre a multa.

A esse respeito, destaco voto elaborado pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Presidente desta Turma e do CARF (acórdão 9101-003.376):

*A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu art. 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC. Vejase (sublinhei):*

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...) § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.(grifo nosso)*

*De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confirase (sublinhei):*

*Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

*Ora, contrariamente àquilo que alega a Contribuinte, dos arts. 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o*

*tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo.*

*Vale transcrever os dispositivos:*

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

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

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

*Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no retrotranscrito art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento. Resta evidente que a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeitase a juros de mora por força do disposto no art. 61, caput, da Lei nº 9.430, de 1997.*

*Aliás, se a intenção do legislador fosse limitar a aplicação do art. 61 apenas aos débitos principais de tributos e contribuições, bastaria suprimir o termo “decorrente”, como bem pontua o Conselheiro Adolfo dos Santos Medes, no voto condutor do Acórdão nº 1401001.653:*

*É importante notar que no caput do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos.*

*Com base no art. 161, caput, do CTN, a Contribuinte insiste na tese de que os juros devem incidir apenas sobre valor do tributo, e não sobre valor de multa de ofício. Entretanto, o referido artigo estabelece a incidência de juros de mora sobre o “crédito não integralmente pago no vencimento”, dispondo o seguinte:*

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

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*  
*(Grifei)*

*Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do art. 3º do CTN: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os arts. 113, § 1º, e*

*139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiandose de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.*

Sobreleva considerar, ainda, que a orientação do E. Superior Tribunal de Justiça é também pela manutenção da cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício. Destaco ementas de acórdãos das duas Turmas de Direito Público:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*2. Agravo regimental não provido. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no RESP 1335688, DJ de 04/12/2012, Primeira Turma)*

*TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.*

*1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*

*2. Recurso especial provido. (Superior Tribunal de Justiça, Resp 1129990, DJ de 01/09/2009, Segunda Turma)*

Os referidos julgamentos não foram submetidos à sistemática de recursos repetitivos.

No entanto, em respeito à orientação do STJ – como também o entendimento da maioria desta Turma a respeito de matéria de direito – voto por **negar provimento ao recurso especial do contribuinte** quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, adotando as razões dos votos acima referidos.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa