



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

**Processo n°** 16561.720016/2011-88  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.379 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de maio de 2013  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** ELEVADORES ATLAS SCHINDLER S.A.  
**Recorrida** 5ª Turma da DRJ/SP1

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

Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL-60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

PREÇO 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.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

Cabe a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos negar provimento ao recurso nos seguintes termos: i) rejeitar a arguição da ilegalidade da IN/SRF 243/2002, vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Alexandre Antonio Alckmin Teixeira; ii) negar a dedução dos valores de frete, seguro e tributos cujo ônus seja do importador, vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva; e: iii) manter a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Fernando Tovanni OAB/SP nº 174305. Ausente o Conselheiro Alexey Macorin Vivan. Participou do julgamento o Conselheiro Alexandre Alckmin Teixeira.

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator Designado

Carlos Pelá – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Alexei Macorin Vivan, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Mozart Barreto Vianna e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSLL, por meio dos quais exige-se da contribuinte ajustes adicionais nas bases de cálculo desses impostos, referentes ao ano-calendário de 2007, relativos a preço de transferência.

Após a análise dos dados fornecidos pela contribuinte, a fiscalização selecionou, de acordo com o método PRL (PRL20 e PRL60), os produtos passíveis de ajuste para fins de preços de transferência. A contribuinte, durante a fiscalização, afirmou não ter utilizado os demais métodos, razão pela qual o método PRL foi aplicado integralmente.

Para todos os cálculos, foi levada em consideração a margem de divergência prevista no artigo 38 da IN SRF nº 243/2002, de modo que só foram ajustados itens cujos preços parâmetro, acrescidos da margem de 5%, foram inferiores aos respectivos preços praticados.

Em resumo, entendeu a fiscalização que a contribuinte teria indevidamente adotado a sistemática da Lei nº. 9430/96 para cálculo do preço parâmetro com base no método PLR 60%, ao invés da sistemática prevista na Instrução Normativa 243/2002, ocasionando suposta dedutibilidade indevida de custos de mercadorias importadas.

Além disso, as diferenças encontradas também são decorrentes da adoção, pela fiscalização, da sistemática da Instrução Normativa 243/2002 para cálculo do preço parâmetro, incluindo no preço praticado as parcelas de frete, seguro e imposto de importação.

Cientificada dos lançamentos, a contribuinte apresentou a impugnação (fls. 1543/1587), alegando, em síntese, o seguinte:

1) Nulidade do auto de infração por ausência de motivação, uma vez que a fiscalização não apontou o suposto ilícito praticado pela contribuinte no cálculo do preço-parâmetro;

2) A maior diferença entre os cálculos preparados pela contribuinte e os cálculos preparados pela fiscalização diz respeito à forma de cálculo do PRL60. De um lado, a contribuinte utilizou a mecânica determinada pela Lei nº 9.430/96 e, de outro lado, a fiscalização utilizou a sistemática imposta pela IN SRF nº 243/2002, a qual carece de base legal;

3) A própria SRFB reconheceu a incompatibilidade entre a sistemática da IN SRF nº 243/2002 e da Lei nº 9.430/96. Isso porque, de acordo com a RFB, a nova fórmula de cálculo prevista pela IN SRF nº 243/2002 só seria válida a partir do ano-calendário de 2002 (artigo 45 da IN SRF nº 243/2002). Se a RFB entendesse que a fórmula prevista pela IN SRF nº 243/2002 apenas reproduziria os termos da Lei nº 9.430, certamente teria declarado seu caráter interpretativo e aplicado a IN SRF nº 243/2002 para fatos pretéritos, o que não ocorreu;

4) A exposição de motivos da MP nº 478/2009 reconheceu que grande parte das disposições em matéria de preços de transferência estão baseadas em instrução normativa e carecem de base legal;

5) Uma cuidadosa análise da sistemática proposta pela IN SRF nº 243/2002 mostra de forma clara que a referida sistemática possui sérias imperfeições, tais como: (a) Para a sistemática da IN SRF nº 243/2002, é mais interessante importar produto acabado do que produzir no Brasil. O cálculo do PRL60 proposto pela IN SRF nº 243/2002 prejudica a indústria nacional e incentiva a produção em outros países; (b) O cálculo do PRL60 proposto pela IN SRF nº 243/2002 possui erro lógico, que resulta em cálculo circular que incentiva a manipulação de preços; e (c) A IN SRF nº 243/2002 exige margem de lucro 150% sobre os custos não sujeitos ao controle de preços de transferência (itens nacionais e importados de terceiros);

6) Uma análise detalhada do texto da Lei nº 9.959/2000, que alterou o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, mostra que o legislador buscou uma sistemática diversa da sistemática do método PRL20, com a inclusão do valor agregado no cálculo do preço-parâmetro. A sistemática do PRL60 apresentado pela Lei nº 9.959/2000 prevê uma sistemática de margens variáveis por produto, ao contrário da IN SRF nº 243/2002, que possui margens fixas independente do valor agregado no Brasil. Diante disso, não há outra conclusão senão que a sistemática da Lei nº 9.430/96 é a única saída viável para se atingir a intenção do legislador ao editar a referida lei, privilegiando as empresas que agregam valor no Brasil;

7) Ainda que se parta da premissa de que a IN SRF nº 243/2002 não contraria o texto da Lei nº 9.430/96, não há como se extrair dessa premissa a conclusão de que seria ilegal a conduta da contribuinte, ao adotar método de apuração cuja fonte direta é a lei;

8) A contribuinte realiza grande volume de importações com pessoas residentes em países com os quais o Brasil firmou Tratado para Evitar a Dupla Tributação, em especial, a Espanha, a China e a Áustria. Como os tratados prevalecem sobre as normas internas, a fiscalização só poderia autuar transações que não respeitassem o princípio "arm's length", não sendo possível aplicar a IN SRF nº 243/2002;

9) As despesas de frete, seguro e tributos não decorrem de transações realizadas com a empresa vinculada, mas sim de operações com terceiros, empresas seguradoras, transportadoras e a própria Administração Federal, que não possuem vínculo de dependência com a empresa sediada no Brasil. Assim, na importação de produtos de empresas vinculadas, os valores de frete, de seguro e dos tributos incidentes sobre a importação estão fora do escopo das regras de preços de transferência;

10) Os custos envolvidos nas operações de frete, seguro e tributos, por decorrerem de relações entre partes não vinculadas, já são aferidos em condições de livre mercado ("arm's length");

11) A ilegalidade da incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.

Encaminhados os autos para a 5ª Turma da DRJ/SP1, esta, por meio do acórdão 16-41.436 (fls. 1607/1626), julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

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

*Ano-calendário: 2007*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível falar em nulidade do Auto de Infração.*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS. Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.*

*MÉTODO PRL60. PREÇOS PARÂMETRO. ILEGALIDADE / INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA. Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.*

*INSTRUÇÃO NORMATIVA. TRATADOS INTERNACIONAIS. COMPATIBILIDADE. A legislação brasileira implementa exatamente a regra do artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE, na medida em que se aferem os preços de mercado e se calculam os ajustes apenas se os preços praticados se afastarem acima de um certo percentual (margem de divergência) das condições de mercado.*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Tratando-se de aspecto que não faz parte da presente lide, concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.*

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

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

A contribuinte, por sua vez, apresentou recurso voluntário (fls. 1635/1682), repisando os argumentos de sua peça impugnatória.

É, no essencial, o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

O recurso atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

Não procede a alegação de nulidade do auto de infração por falta de motivação.

A fiscalização motivou corretamente o lançamento apontado a ilegalidade perpetrada pela Recorrente, qual foi o recolhimento a menor de IRPJ e CSLL, decorrente das divergências no cálculo dos preços de transferência.

Tais divergências foram amplamente debatidas nas peças recursais, demonstrando que a Recorrente possui pleno conhecimento das inconsistências apuradas pela fiscalização, são elas: **(i)** a utilização da sistemática da Lei nº 9.430/96 – e não da IN SRF nº 243/2002 - para determinar o preço-parâmetro segundo o método PRL60; **(ii)** a não inclusão, pela Recorrente, das parcelas de frete, seguro e Imposto de Importação no preço praticado.

Sendo assim, superada a preliminar, passo a análise do mérito.

### **(I) legalidade da IN 243/2002**

Sobre a metodologia denominada Preço de Revenda menos Lucro - PRL, empregada pela Recorrente, confirmam-se, por relevantes, os dizeres do art. 18 da Lei n. 9.430/1996:

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

*I- (...)*

*II- Método do preço de revenda menos lucro - prl : definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:*

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

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

*c) das comissões e corretagens pagas;*

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

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

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

Diante do texto legal, restou incerto qual seria o conceito de “valor agregado no País”, como ele deveria ser calculado e como deveria ser diminuído para apuração do preço de transferência.

Por essa e outras razões, em complemento à disposição legal, teve lugar a expedição da Portaria MF nº 95/1997 e das Instruções Normativas SRF nºs. 38/1997; 32/2001 e 243/2002. Interessa à presente análise as disposições da IN 32/01 e da IN 243/2002, em especial, os seguintes excertos:

*IN 32/01. Art. 12. (...)*

*§ 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.*

*IN 243/02. Art. 12. (...)*

*§ 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.*

Portanto, já num primeiro momento, é possível verificar duas interpretações possíveis para o cálculo do PLR.

Traduzindo as Instruções Normativas em fórmulas, temos:

#### **Fórmula 1 – IN SRF 32/01**

**PP IN SRF 32/01 = PLV - 60% x (PLV - VAB)**, onde, PP é o preço parâmetro, PLV é o preço médio de venda menos os descontos incondicionais, impostos e contribuições sobre vendas, comissões e corretagens pagas e VAB é o valor agregado no Brasil.

#### **Fórmula 2 – IN SRF 243/02**

**PP IN 243/02 = PLV x Ci/Ct x (1- 60%)**, onde, PLV é o preço líquido de venda, Ci é o custo do insumo importado e Ct é o custo médio total do bem produzido.

Assim, para afirmarmos a validade e legalidade de cada uma das interpretações é necessário apurar se elas ultrapassaram o limite legal para aplicação das margens fixas de lucro dispostas no artigo 18 da Lei.

A IN SRF 32/01 considerou que a margem de 60% será calculada sobre o preço de revenda “deduzidos os descontos, comissões, tributos e o valor agregado no país”, entendendo que a dedução do valor agregado no Brasil constaria na alínea d, 1, da Lei e que houve mero erro de concordância verbal na redação do dispositivo.

Adotando essa fórmula, quando o “valor agregado” no Brasil for equivalente ao mínimo, o preço parâmetro encontrado será mínimo, de tal sorte que o ajuste de adição de preço de transferência será o máximo possível. Já, se o valor agregado for elevado, o preço parâmetro será extremamente elevado e o ajuste será mínimo.

Com efeito, verifica-se que através dessa primeira fórmula, o valor agregado ao produto no Brasil interfere diretamente no preço parâmetro, incentivando, ainda que despretensiosamente, a produção nacional.

A IN SRF 243/02, por sua vez, parte do custo do bem importado para apuração do preço parâmetro. Ela propõe a apuração de uma proporcionalidade, isolando o custo do bem importado mediante a relação entre o valor desse e o valor do custo total do bem produzido e, posteriormente, aplica essa proporcionalidade no preço líquido de venda e no valor agregado no país.

Sob essa sistemática, ao contrário do que foi privilegiado pela IN 32/01, quanto menor o valor agregado no Brasil, menor o ajuste.

Também é dizer que, a partir dessa fórmula, bastaria aumentar o custo do produto importado para que se aumentasse o preço parâmetro, reduzindo o ajuste.

Assim, essa segunda fórmula de cálculo terminaria por privilegiar **(ii)** o superfaturamento de produtos importados, e **(iii)** a importação do produto acabado ao invés da produção no Brasil.

Para melhor entendimento sobre a matéria, vale apresentar exemplos numéricos:

#### **Cálculo pelo método da IN 32/01**

- (a) Custo da MP importada Y: 50,00
- (b) MP nacional + outros custos locais (valor agregado): 50,00
- (c) = (a) + (b) Custo de produção: 100,00
- (d) Valor de revenda: 150,00
- (e) = 60% x [(d) – (b)] Margem de lucro: 60,00
- (f) = (d) – (e) Preço Parâmetro: 90,00

#### **Cálculo pelo método da IN 243/02**

- (a) Custo da MP importada Y: 50,00
- (b) MP nacional + outros custos locais (valor agregado): 50,00
- (c) = (a) + (b) Custo de produção: 100,00
- (d) % de participação MP Y: 50%
- (e) Valor de revenda total: 150,00
- (f) = (d) x (e) Valor de revenda proporcional MP Y: 75,00
- (g) = 60% x (f) Margem de lucro: 45,00
- (h) = (f) – (g) Preço parâmetro: 30,00

Ora, o preço parâmetro calculado com base na metodologia da lei é idêntico aquele calculado com base no art. 12 da IN 32/01, enquanto o preço parâmetro calculado com base na IN 243/02 é menor e decrescente na medida em que aumenta o custo do insumo importado em relação ao custo total de produção.

A partir do exposto, é possível concluir, para logo, que a metodologia de cálculo da IN 243/02 não possui base legal, já que não considerou nos cálculos a totalidade do preço líquido de venda e tampouco a totalidade do valor agregado no país, como determina a lei.

A IN 243/02, sem base legal, propõe a apuração do percentual de participação dos bens importados na formação do custo total do bem produzido e a aplicação desse percentual no preço líquido de venda e no valor agregado no país.

Não bastasse isso, a interpretação da IN 243/02 também acaba por exigir uma lucratividade de 150% sobre os produtos nacionais e importados de terceiros. Vejamos novo exemplo numérico:

#### **Cálculo pelo método da IN 243/02**

- (a) Custo da MP importada Y: 50,00
- (b) MP nacional + outros custos locais (valor agregado): 50,00
- (c) = (a) + (b) Custo de produção: 100,00
- (d) % de participação – produtos nacionais: 50%
- (e) Valor de revenda total: 250,00
- (f) = (d) x (e) Valor de revenda proporcional MP Y: 125,00
- (g) = 60% x (f) Margem de lucro: 75,00
- (h) = (f) – (g) Preço parâmetro: 50,00
- (i) = (a) – (h) Ajuste: 0,00
- (j) = [(e)/(c)] – 1 Margem de lucro % sobre o custo total: 150%

A partir do quadro acima, é possível concluir que, pelo método de cálculo da IN 243/02, para que não seja necessário ajuste, um produto cujo custo total é de R\$ 100,00 teria que ser vendido por R\$ 250,00; ou seja, 150% de margem de lucro sobre o custo total do produto, o que não parece razoável.

Sobre o tema em geral, gostaria de trazer à colação trechos do voto da então conselheira Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, no acórdão 1302-00.915, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária desta 1ª Seção, proferido em 10/04/2012, que com precisão elucida as questões pertinentes ao tema:

“(…). Contudo, a fórmula definida pela IN SRF 243/02 para calcular o valor agregado no Brasil não está na Lei. Enquanto a Lei manda retirar, do preço líquido de revenda e da margem de 60%, o valor agregado no Brasil, que inclui sim o custo mais margem justa econômica do valor agregado no Brasil, a IN SRF 243/02 interpreta o conceito de valor agregado no Brasil, dizendo que ele é determinado pela alocação proporcional do preço de revenda ao custo nacional.

Para mim, está claro que o valor agregado a um remédio pelo componente ativo importado é muito maior do que o valor agregado no Brasil pelo conservante ou pela cápsula. É no componente ativo que está toda a tecnologia e utilidade do remédio, além do risco inerente a sua fabricação e venda, bem como o investimento para criar tal tecnologia, que exige um retorno diferenciado do componente face à cápsula ou ao conservante. Se a atividade de adicionar o conservante ou cápsula fossem terceirizadas, claramente seriam remuneradas a taxas menores do que o princípio ativo que envolve tecnologia, risco e investimento diferenciados, além de serem efetivamente o ingrediente procurado pelo consumidor final, sem o qual o produto não tem qualquer valia.

No caso de um avião, por exemplo, o valor agregado do computador de bordo ou do motor é maior do que o valor agregado do parafuso ou da pintura. Assim também em um carro o valor agregado do motor é proporcionalmente mais alto do que o valor agregado da roda.

A proporcionalização do preço face ao custo, criada pela IN SRF 243/02, desconsidera essa observação empírica essencial e presume que o valor agregado de todos os insumos no produto final é igual. É uma presunção simples de “valor agregado no país”, feita pela IN SRF 243/02, sem autorização legal e sem base comprobatória.

Mais ainda, tal presunção de proporcionalidade acaba estabelecendo que a empresa deve cobrar, sobre o total de seus custos, a margem de 150% para que ao fim tenha uma margem bruta de 60% do preço de revenda. Isso porque, se o custo é igual a 100 e o preço é igual a 250, a margem sobre o preço é de 60% e sobre o custo é de 150%.

Tal margem passou, em virtude da fórmula da IN SRF 243/02, a ser aplicável tanto aos custos de bens importados de partes relacionadas e paraísos fiscais quanto aos demais custos, inclusive os nacionais. Ocorre que, pela Lei, a margem de 60% é aplicável apenas aos custos importados de partes relacionadas (ou de paraísos fiscais)!

Qualquer margem praticada inferior a essa margem de 60% sobre preço total, ou 150% sobre custos totais, gerará ajuste de preço de transferência, se adotada a fórmula da IN SRF 243/02. Comparemos assim, com base em alguns exemplos, os efeitos práticos da IN SRF 32/01 e da IN SRF 243/02.

Tabela 2 – Exemplo 1 - Custo de outros itens não sujeitos a preço de transferência equivale a 30% dos custos totais.

Preço de Revenda Líquido 100 125 133,33 200 250 350

Margem de Lucro Praticada 0% 20% 25% 50% 60% 71%

Custo Total 100 100 100 100 100 100

Custo não sujeito a preço de transferência 30 30 30 30 30 30

Custo sujeito a preço de transferência 70 70 70 70 70 70

Preço Parâmetro

. IN 32/01 (valor máximo\*) 58 68 71 98 118 158

. IN 243/02 28 35 37 56 70 98

Ajuste de Preço de Transferência

. IN 32/01 (valor máximo\*) 12 2 - - - -

. IN 243/02 42 35 33 14 - -

\*quando valor agregado é mínimo, ou seja, equivale a custo marginal dos insumos.

Duas observações dos cálculos evoluídos na tabela acima são, em minha visão, muito importantes para a conclusão desta matéria. A IN SRF 243/02 apenas deixa de produzir ajuste de preço de transferência se a margem agregada a todo o custo de produção, incluindo custo nacional, for equivalente a 150%, ou seja, se a margem aplicada ao preço de revenda integral for 60%. Já a IN SRF 32/01 produz sim efeitos de preço de transferência. No exemplo, a IN 32/01 gera ajuste de preço de transferência, quando a margem de lucro praticada é inferior a 25% e o índice de nacionalização da produção é inferior a 30% (ou ainda a relação entre os custos não sujeitos a preço de transferência e os custos totais é inferior a 30%).

Cabe assim, avaliar ambas as interpretações, a da IN SRF 32/01 e da IN SRF 243/02.

A IN SRF 32/01 trouxe uma interpretação da Lei que alterou apenas uma letra, trocou “do valor agregado” por “o valor agregado” e gerou efeito de controle no preço de transferência se a empresa tiver um baixo índice de nacionalização de sua produção, por exemplo, abaixo de 30%, e/ou uma margem de lucro realmente baixa sobre o preço de revenda total, por exemplo, abaixo de 25%. Parece uma interpretação razoável, que visa controlar o preço de transferência dos insumos importados de parte relacionada quando eles representam uma grande parte dos custos de produção, a margens de lucro mais razoáveis vis-à-vis o mercado, sendo essa interpretação ainda alinhada aos interesses nacionais de fomentar a indústria e a nacionalização da produção.

Quanto mais alto o índice de nacionalização da produção, menor será o controle de preço de transferência feito por essa interpretação da regra, ou seja, na hipótese da empresa que importa um parafuso (que custa por hipótese 5) para fabricar um avião (que custa por hipótese 100), ela não estará sujeita a preço de transferência por essa interpretação da IN SRF 32/01. Faz, contudo, sentido a interpretação, pois, quanto mais alto o valor dos custos não sujeitos ao controle de

preço de transferência nos custos totais, menos os custos sujeitos ao preço de transferência influem no preço total do bem e mais as forças de mercado definirão a margem efetiva da empresa.

Vale ainda lembrar que os preços de importação estão sujeitos a controle indireto de superfaturamento ou subfaturamento alfandegário. Então, um caso em que o preço de importação vai muito além do preço de mercado, sem nenhuma razão tecnológica, gerará certamente atenção de alfândega e poderá ser questionada por outras formas que não o preço de transferência.

Já pela interpretação da IN SRF 243/02, se a empresa importou um parafuso e fabricou um avião, o preço inteiro do avião deve acabar com a margem de 60% embutida sobre o preço de revenda, para que não haja ajuste de preço de transferência no parafuso. Claramente, o exemplo é caricaturado, propositadamente, para demonstrar o cúmulo do absurdo que a IN SRF 243/02 poderia gerar.

De qualquer maneira, o mesmo é válido, por exemplo, para um exemplo em que a empresa importa o motor e vende o carro. As margens praticadas no mercado de automóveis não são de 150% sobre todos os custos e a fábrica que nada importa certamente praticará margens menores do que essa. Em todo o caso, a fábrica que precisar importar somente o motor terá, segundo a IN SRF 243/02, que praticar a margem artificial de 150% sobre todos os custos, inclusive os nacionais, para não ter ajuste de preço de transferência sobre o motor.

Poderia não se tratar de um avião, ou de um carro, mas sim de um produto de uma commodity, cujos preços de revenda são pautados essencialmente pela demanda de mercado. A empresa terá que cobrar margem de 150% sobre todos os seus custos para atingir a regra de preço de transferência, independentemente de todos os outros insumos serem nacionais. Mais ainda, essas empresas competirão com outras que não usam tal insumo e ficarão com margem fora de mercado ou terão, de outra sorte, um custo tributário superior, com a mesma capacidade contributiva. Ambas competindo no mesmo mercado de atuação com a mesma margem de lucro, uma pagará mais imposto que a outra, o que ferirá isonomia.

(...)

A IN SRF 243/02 – não a Lei certamente desestimula que a empresa crie plantas industriais no Brasil e estimula que as crie no Chile, Argentina, Uruguai para exportar para o Brasil. Se a empresa industrializa no Brasil e agrega custo no Brasil de apenas 5%, tem que praticar margem de 60% sobre todo preço do produto inteiro, é o que diz a IN SRF 243/02. No extremo oposto, se uma empresa fabrica todo um avião no Brasil e importa apenas o parafuso também tem que aplicar 60% sobre todo o preço de revenda. Já se fizer essa industrialização na Argentina ou Chile, a empresa brasileira poderá adquirir e revender o bem praticando a margem de 20%.

Note-se ainda que o método de preço de revenda líquido foi transformado, pela IN SRF 243/02, em um método de “custo mais lucro”. Isso porque a fórmula da IN manda extrair do preço de revenda o custo do Brasil mais uma margem que, no caso do equilíbrio, para não dar efeito de preço de transferência, deve ser de 150% sobre o custo ou 60% sobre o preço, como já comprovado pelos exemplos numéricos acima. Em outras palavras, um custo agregado no Brasil tem que

ter uma margem agregada de 150%, para que não haja ajuste de preço de transferência no bem importado.

(...)

Ocorre que a Lei, ao tratar dos insumos adquiridos de partes independentes (no exterior), dispõe o método de custo de produção mais lucro CPL, exigindo margem de 20%, não 150%! Assim, se uma empresa estrangeira situada no Chile, por exemplo, adquire bens do Chile (ou outros países) de parte independente e os industrializa, ela pode agregar uma margem de 20% e revender esses produtos para a parte relacionada no Brasil. A Lei assim o determina. Pela IN SRF 243/02, se tal empresa trazer tal atividade do Chile para o Brasil e passar a comprar os insumos de partes não relacionadas no próprio país (ou no exterior), ao vender tais produtos para outras partes não relacionadas no país, ao invés de agregar margem de 20%, teria que passar a agregar margem de 150%! Não me parece em absoluto ser essa uma interpretação razoável da Lei, dada a tamanha contradição que gera.

O produto e o insumo brasileiros estão, na cadeia de produção, pela IN SRF 243/02, sem amparo legal, sendo preteridos em relação aos insumos e produtos estrangeiros! Nessa medida, em minha visão, a redação da IN SRF 243/02 vai além da Lei para trazer um conceito de valor agregado no país que não consta da Lei. A IN SRF 243/02 substitui o valor agregado justo de cada bem por uma alocação de preço presumidamente proporcional ao custo. Trata-se de uma presunção simples, não suportada por qualquer prova e não autorizada por Lei.

Por essa presunção ilegal, a IN SRF 243/02 passa a exigir a aplicação da margem de 150% sobre o custo total (ou 60% do preço de revenda líquido total), incluindo o custo nacional e estrangeiro, para que não resulte em ajuste de preço de transferência. A Lei, por sua vez, manda retirar, no cálculo do preço de transferência, o valor agregado no país, sem autorizar a presunção ou arbitramento desse valor, pela proporcionalização, muito menos manda aplicar a mais valia de 150% ao custo nacional, para apurar o valor agregado!

Além de não guardar correspondência no texto da Lei, a metodologia da IN SRF 243/02 não guarda correspondência com o contexto, objetivo ou espírito da Lei.

A Lei visa proteger o lucro das empresas brasileiras, protegendo a arrecadação federal. A IN SRF 243/02 desestimula a geração de lucro no país, em prejuízo da arrecadação federal, na medida em que estimula a produção no exterior, em detrimento da produção brasileira. O artigo 18 da Lei, consoante seu caput, exige margens fixas a serem aplicadas ao produto adquirido de partes ligadas no exterior. O método PRL – 60% expressamente exclui da aplicação dessa margem fixa o valor agregado no país. A IN SRF 243/02 exige margem fixa de 150% do custo (ou 60% do preço) inclusive sobre custos adquiridos no Brasil de partes independentes, alocados à produção. Não me parece que a IN SRF 243/02 seja, portanto, uma interpretação razoável no contexto da Lei.

(...)

Na ausência de outro critério estabelecido em Lei, para que o valor agregado no país possa ser excluído do preço de revenda e da margem de 60%, ele deve ser definido com base em custos e margens justas econômicas, por conceitos “arm’s length”. O pronunciamento específico da Lei, acerca da presunção trazida na IN SRF 243/02, é tão necessário que a Medida Provisória 563/12 estabeleceu em seu texto o procedimento de proporcionalidade para cálculo do preço de revenda e do valor agregado no Brasil. Tal Medida vale, facultativamente, para o ano de 2012 e, obrigatoriamente, para 2013, apenas. No ano de 2002, inexistia base legal que suportasse a metodologia da IN 243/02.”

Por tudo quanto exposto, está claro que a IN 243/02 desbordou de sua função precípua, tal seja, regulamentar o comando contido no art. 18 da Lei 9.430/1996, de sorte a propiciar seu fiel cumprimento.

Sobre o tema, a doutrina e a jurisprudência possuem entendimento firme no sentido de que não cabe aos atos normativos infralegais alterar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, contrariando a lei.

Com efeito, ainda que não seja possível aqui, em esfera administrativa, declarar a ilegalidade do cálculo proposto pela IN 243/02, deve-se garantir à Recorrente a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL, conforme ditames do art. 18 da Lei 9.430/1996 e IN 32/01, afastadas as alterações trazidas pela malfada IN 243/2002.

Portanto, entendo que deve ser afastado o lançamento nesse ponto.

### **Inclusão de frete, seguro e Imposto de Importação**

De outro giro, a DRJ manteve parte dos valores exigidos nos autos de infração por entender corretos os ajustes fiscais levados a cabo pela autoridade autuante, no tocante à inclusão das despesas com frete, seguro e imposto de importação ao preço praticado pela Recorrente no método PRL20.

Nesse ponto, entendo que também merece razão a Recorrente.

A autoridade autuante sustentou seu entendimento com base na redação do art. 18, § 6º da Lei nº. 9430/96 e no artigo 4º, § 4º da IN SRF nº 243/02, que possuíam a seguinte redação:

*Lei nº. 9430/96. Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:*

*§ 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.*

*IN SRF 243/02. Art. 4º. § 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.*

A interpretação conferida pela IN SRF nº. 243/2002 ao art. 18, § 6º da Lei nº. 9430/96 não me parece acertada, pois, a lei não pretendeu incluir frete, seguro e os tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência, mas, tão somente, integrá-los ao custo, para efeitos de dedutibilidade no cálculo do Lucro Real.

Não por outra razão, o legislador fez constar a expressão “**para efeito de dedutibilidade**” no § 6º do art. 18 da Lei nº. 9430/96. Se a vontade do legislador fosse efetivamente incluir o frete, seguro e os tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência pelos métodos PIC, PLR e CPL, bastaria dispor dessa forma, sem fazer qualquer menção à dedutibilidade.

Abra-se um parêntese aqui para esclarecer que o § 6º do art. 18 da Lei nº. 9430/96 é prescrição genérica que se aplica indistintamente a todos os métodos de cálculo previstos, inclusive o PRL20, e diferentemente dos § 1º, 2º e 3º desse mesmo dispositivo, que se aplicam, respectivamente, aos métodos PIC, CPL e PLR.

Por isso, caso a previsão legal tivesse por escopo incluir as despesas com frete, seguro e os tributos incidentes na importação no cálculo do preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro – e não simplesmente para fins de dedutibilidade -, tal obrigatoriedade também se estenderia a todos os contribuintes optantes pelos métodos PIC e CPL, o que sabidamente não ocorre.

A essa altura, vale lembrar que, no Brasil, as normas reguladoras do preço de transferência visam a impedir a evasão de tributos, pela manipulação de operações comerciais entre empresas brasileiras e suas coligadas domiciliadas no exterior, de maneira a garantir que os preços praticados nessas operações pautem-se pelas condições usuais de livre mercado (Arm's Length).

Dessa forma, o art. 18 da Lei nº. 9430/96 tem como objetivo limitar a dedutibilidade do custo do bem importado ao valor aferido pelo preço parâmetro (preço praticado nas condições de livre mercado, apurado conforme os métodos), **nas operações efetuadas com pessoa vinculada, como diz a lei.**

Ora, não restam dúvidas de que a manipulação de preços só pode acontecer entre partes vinculadas e naquilo que se refere ao valor dos bens, serviços e direitos efetivamente transacionados entre estas.

Logo, está claro que somente os custos inerentes às operações praticadas com pessoas vinculadas são alvo do controle pelas normas de preço de transferência.

Note-se, nesse sentido, que as despesas com frete, seguro e os tributos incidentes na importação não decorrem de operação com empresa vinculada, mas sim de operação com terceiros, que não possuem vínculo com a empresa no Brasil.

Assim, nas operações de importação realizadas entre pessoas vinculadas, os valores de frete, seguro e os tributos incidentes na importação estão fora do escopo das normas de preços de transferência.

Acrescente-se, por oportuno, que é irrelevante se tais valores são pagos diretamente à pessoa vinculada, como ocorre nas contratações pela modalidade CIF, ou se os valores são pagos diretamente aos terceiros (seguradoras, transportadoras e Administração Pública Federal, etc), como ocorre nas contratações pela modalidade FOB.

Uma vez que tais custos são decorrentes de operações entre partes não vinculadas, não estando sujeitos à manipulação, não devem ser incluídos no cálculo do preço de transferência.

Finalmente, vale mencionar, que o próprio legislador reconheceu os equívocos interpretativos que vinham ocorrendo e veio determinar, expressamente, a exclusão destes valores do cálculo do preço parâmetro, encerrando as discussões sobre o tema. Para tanto, editou a MP nº. 563/12, convertida na Lei nº. 12.715/12 que modificou a redação do § 6º do artigo 18 da Lei n. 9430/96 e inclui o § 6º-A. Vejamos:

*§ 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)*

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

A justificativa do legislador para a alteração na redação dos citados dispositivos pode ser observada já na Exposição de Motivos da MP nº. 563/12 que vale à pena ser transcrita:

*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 desembarço 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.

Portanto, é dizer que os valores de frete, seguro e os tributos incidentes na importação não devem ser incluídos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro calculado pelo método PRL, uma vez que tais preços já são aferidos em condições de livre mercado (arm's length).

Não é outro, aliás, o entendimento mais recente da E. CSRF, manifestado no acórdão nº. 9101-01.166, de 12/09/2011:

*A despeito dos posicionamentos acima referidos, parece-me que o cerne da questão gira em torno de erro semântico na adoção dos termos “preço praticado” e “preço parâmetro”. Parece-me, data maxima venia, que há equívoco na transposição da disposição acerca do preço praticado para parâmetro e vice-versa.*

*Ora, preço parâmetro é aquele apurado segundo um dos métodos estipulados por presunção legal. Em se tratando de presunção legal, ao menos a princípio (a depender de prova contundente em contrário), e por princípio, vale o quanto estipulado para cada um dos métodos. Já o preço praticado é aquele submetido à revisão por um dos métodos de apuração do preço de transferência. Logicamente, quanto maior o preço parâmetro menor o ajuste, porque menor a diferença entre o valor do preço parâmetro e do preço praticado no caso da importação.*

*Não há, portanto, que se falar em inclusão de frete e seguro no preço praticado a depender da inclusão no preço parâmetro, já que o preço parâmetro é presunção legal.*

Noutros dizeres, não há que se falar na inclusão de frete e seguro no preço praticado pelo contribuinte, independentemente de sua inclusão no preço parâmetro, pois apenas o preço parâmetro consiste em presunção legal.

Por tudo quanto exposto, está claro que a IN 243/02 novamente desbordou de sua função precípua, tal seja, regulamentar o comando contido no art. 18 da Lei 9.430/1996, de sorte a propiciar seu fiel cumprimento.

Portanto, aqui também, ainda que não seja possível declarar a ilegalidade do cálculo proposto pela IN 243/02, deve-se garantir à Recorrente a utilização dos critérios de apuração do preço de transferência pelo método PRL20, conforme ditames do art. 18 da Lei 9.430/1996.

### **Impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa**

Por fim, a Recorrente alega a improcedência da cobrança de juros de mora sobre a multa.

A exigência para tal cobrança, conforme manifestação da Fazenda Nacional através do parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº. 28, de 02/04/98, está no art. 61, § 3º da Lei nº. 9.430/96, que assim estabelece:

*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.*

*§ 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.***

Pela simples leitura do texto acima, resta claro que o mesmo está apenas permitindo que os débitos com a União Federal decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos vencimentos sejam acrescidos de multa de mora, e que aqueles mesmos débitos (e não a multa) sofram também a incidência de juros de mora.

Corroborando com o entendimento que o art. 61 da Lei nº. 9.430/96 prevê a cobrança de juros exclusivamente sobre o valor dos tributos e contribuições o art. 43 da mesma Lei nº. 9.430/96, ao dispor:

*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.*

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do art. 61 da Lei nº. 9.430/96 incluísse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do art. 43 acima reproduzido, uma vez que a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do art. 61.

Desse modo, resta claro que somente existe previsão legal para a cobrança de juros sobre a multa no caso da multa lançada isoladamente, o que não é o caso do recurso em análise.

Outra discussão que se tem em relação ao tema de cobrança de juros sobre a multa é que a legitimidade para a sua cobrança estaria no próprio Código Tributário Nacional, na medida em que o art. 113 do CTN estabelecerá o procedimento de cobrança e o regime jurídico das multas ao mesmo adotado para os tributos. Tal entendimento, todavia, não merece prosperar, senão vejamos.

O art. 113 do CTN estabelece:

*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.*

Pela simples leitura do caput do artigo acima reproduzido, verifica-se que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória “pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”, nos termos do parágrafo 3º do referido art. 113.

Desse modo, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória. E é somente sobre essa penalidade (descumprimento de obrigação acessória), que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não paga integralmente no seu vencimento podem incidir os juros de mora, conforme previsto no art. 43 da Lei nº. 9.430/96.

No caso em questão, é preciso salientar mais uma vez que a multa de ofício lançada não se refere ao descumprimento de obrigação acessória, mas sim de multa exigida pelo descumprimento da obrigação principal de pagar tributo.

Poderia, por fim se argumentar aqui que o art. 161 do CTN legitimaria a cobrança dos juros sobre a multa de tributo não pago no vencimento. Parece-me também que nesse artigo não traz tal permissão, senão vejamos. Dispõe o art. 161 do CTN, “*in verbis*”:

*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.*

Pelo texto legal acima transcrito verifica-se que se a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal já estivesse incluída no “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no art. 161 do CTN, seria desnecessária a ressalva final constante do referido dispositivo no sentido de que essa incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Ao analisar a matéria esse E. Conselho vem se manifestando pela impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa, conforme se verifica das decisões abaixo reproduzidas:

*IRPJE OUTRO - Ex(s): 2001*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ano-calendário: 2000*

*Ementa: RECURSO DE OFÍCIO.  
A decisão vergastada foi exarada de acordo com a correta análise dos fatos e do direito aplicável ao caso em questão, pelo que há ser confirmada.  
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - MOMENTO DO FATO GERADOR.*

*A Lei nº 9.532/1997, não atuou modificando a data da ocorrência do fato gerador, mas, tão-somente, deslocou o seu componente temporal, indicando o momento em que esses lucros deveriam ser oferecidos à tributação.  
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - DECADÊNCIA.*

*No caso de tributação de lucros auferidos no exterior por intermédio de coligada, o prazo decadencial tem início no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que houve a disponibilização para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.  
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - DISPONIBILIZAÇÃO - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO EM COLIGADA.  
São tributáveis os lucros auferidos no exterior por sociedade domiciliada no Brasil, por intermédio de sua coligada, que sejam disponibilizados àquela. Tais lucros serão considerados disponibilizados na data do seu pagamento, que é considerado efetuado, quando ocorrido o emprego do valor em favor da beneficiária. A alienação de participação societária em coligada*

*no exterior inclui-se na hipótese de "emprego do valor em benefício" da pessoa jurídica domiciliada no Brasil. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - RESERVA LEGAL. Não deve compor a base de cálculo do lançamento a parcela correspondente à Reserva Legal, posto que esta tem destinação obrigatória prevista em lei e deve ser constituída antes de qualquer outra destinação dos lucros. TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR - COMPENSAÇÃO. A compensação do imposto sobre a renda devido no Brasil, em face da disponibilização dos lucros auferidos no exterior, só será possível com o imposto sobre a renda recolhido no exterior em razão dos mesmos lucros, independentemente da denominação do tributo no país de origem. PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS - ADIÇÃO DE JUROS - CAPITALIZAÇÃO DE RECURSOS - INDISPONIBILIDADE DOS LUCROS.*

*A adição dos juros decorrentes da capitação de recursos junto a coligada no exterior, só é cabível no caso de não ter sido disponibilizado os lucro do período para sua coligada no Brasil. Configurada a disponibilização de tais lucros não deve prevalecer o lançamento tributário. LANÇAMENTOS REFLEXOS.*

*O decidido em relação ao tributo principal se aplica aos lançamentos reflexos, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes, salvo quando houver na legislação de regência do tributo lançado como reflexo, característica que leve a outra conclusão.*

*LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR - CSLL. Por força do princípio da legalidade estrita, no Direito Tributário só há incidência tributária sob a vigência de norma que estabeleça tal tributação. No caso da CSLL sobre lucros auferidos no exterior por coligada, a norma instituidora da obrigação tributária foi publicada em 30 de junho de 1999, passando a vigorar a partir de 01 de outubro de 1999.*

**JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE.**

**Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.**

*Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, que acolhiam a preliminar, sendo que o Conselheiro Aloysio José Percinio da Silva, acompanha pelas conclusões. No mérito, pelo voto de qualidade, considerar ocorrida a disponibilidade do lucro na alienação da participação societária, vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percinio da Silva, que apresenta declaração de voto, e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, quanto a primeira infração para excluir a tributação da CSLL em relação aos lucros*

*apurados pela coligada no exterior, até 30 de setembro de 1999, bem assim a reserva legal. Por unanimidade de votos, cancelar a exigência em relação 'a glosa de despesas de juros, acompanham pelas conclusões João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percinio da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Por maioria de votos, excluir a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos nesta parte os Conselheiros Aloysio José Percinio da Silva Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Antonio Praga, que mantinham a incidência da taxa selic sobre a multa de ofício. (1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-96.601 em 06.03.2008)*

*Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário  
Ano-calendário: 1997*

*Ementa: DECADÊNCIA. PRAZO - O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Essa regra aplica-se também à CSLL por força da Súmula nº 8 do STF. Acolhe-se a argüição de decadência em relação ao ano-calendário de 1997.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 1997, 1998, 1999*

*Ementa: MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO - O agravamento da multa de ofício pelo atraso ou não atendimento de intimações e pedidos de esclarecimentos só tem aplicação quanto efetivamente demonstrada a recusa ou efetivo prejuízo ao procedimento fiscal.*

**JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO - Por não se tratar da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora.**

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC - 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 (Súmula 1º CC nº 4).*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Exercício: 1997, 1998, 1999*

*Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTE - Aplica-se ao lançamento formalizado como decorrência o resultado do julgamento proferido no processo que lhe deu origem, tendo em vista o liame fático que os une. Ementário publicado no DOU nº 13 de 20/01/2009. Págs. 05/09*

*Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA*

*Texto da Decisão: Por maioria de votos, acolheram a preliminar de decadência relativamente ao ano 1997, vencido o conselheiro Luciano de Oliveira Valença que aplicava o art. 173, I, do CTN. No mérito, por maioria de votos, deram provimento ao recurso, vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa. Houve*

*sustentação oral do representante do recorrente, Sr. Ricardo Krakowiak,  
(Acórdão 103-23566, Relator Leonardo de Andrade Couto, Data da Sessão: 17/09/2008, Recurso 160718, 3ª Câmara, Processo 16327.000106/2003-11)*

*Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2001*

*Ementa: NULIDADE. Incabível a argüição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender às formalidades legais e for efetuado por servidor competente.*

*SIMULAÇÃO - GANHO DE CAPITAL - Se as provas constantes dos autos demonstram que a Contribuinte realizou negócio jurídico de forma diversa daquela formalmente declarada, havendo desconformidade entre a realidade fática e a aparência do negócio jurídico, resta caracterizada a ocorrência de simulação, devendo a obrigação tributária ser apurada sobre o negócio jurídico de fato realizado.*

*ATOS NÃO-COOPERADOS - TRIBUTAÇÃO - Os atos praticados por cooperativas que não se configurem como tipicamente cooperativos, estão sujeitos à tributação. Apenas os atos cooperativos, praticados entre associados e com o objetivo de atingir suas finalidades estatutárias não serão tributados.*

*MULTA E JUROS SELIC - Se a multa de ofício e os juros pela taxa Selic aplicados encontram-se em consonância com a legislação vigente, o Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos da sua Súmula nº 02, não pode afastar sua aplicação, já que não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

**INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.**

*RO Negado.RV Provido em Parte.*

*Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos nessa parte, em segunda votação, os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Relator), Aloysio José Percinio da Silva e Antonio Praga, que mantinham a incidência da taxa selic sobre a multa de ofício. Nas demais matérias em litígio houve unanimidade do colegiado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior quanto a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.*

*(Acórdão 101-96523, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Data da Sessão 23/01/2008, Recurso 157078, 1ª Câmara, Processo 19515.003663/2005-27)*

*Ementa: AGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - A pessoa jurídica que, por opção, avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido e absorver patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, pode amortizar o valor do ágio com fundamento econômico com base em previsão de resultados nos exercícios futuros, contabilizados por ocasião da aquisição do investimento. A amortização poderá ser feita a razão de um sessenta avos, mensais, a partir da primeira apuração do lucro real subsequente ao evento da absorção. No caso de deságio deverá amortizar na apuração do lucro real levantado a partir do primeiro ano-calendário seguinte ao evento. O ágio também poderá ser amortizado por terceira pessoa jurídica que incorporar a investidora que pagou o ágio e incorporou sua investida. O legislador não estabeleceu ordem de seqüência dos atos que de incorporação, fusão ou cisão, não cabendo ao interprete vedar aquilo que a não proibiu.*

*ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - O ágio na subscrição de ações deve ser calculado após refletido o aumento do patrimônio líquido da investida decorrente da própria subscrição. O ágio corresponde à parcela do valor pago que não beneficia, via reflexa, o próprio subscritor. A subscrição é uma forma de aquisição e de o tratamento do ágio apurado nessa circunstância deve ser o mesmo que a lei admitiu para a aquisição das ações de terceiros.*

*MULTA ISOLADA - ESTIMATIVA - Não procede a exigência de multa isolada quando da recomposição do resultado em virtude de glosa de despesa, visto que não participam da base a ser utilizada para calcular o imposto estimado antecipado mensalmente.*

**JUROS SOBRE MULTA - A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN. (Lei 9.430/96, art. 61 c/c art. 3º do CTN).**

*Recurso parcialmente provido.*

*Texto da Decisão: Decisão: Por unanimidade de votos, AFASTAR a tributação na aquisição de ações, no valor de R\$ 315.144,91 mensais, TVF fl. 601 e determinar que os juros sobre a multa de ofício deverão ser calculados à razão de 1% ao mês nos termos do artigo 161 do CTN, a partir do 31º dia da ciência do lançamento. Por maioria de votos, AFASTAR a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Marcos Rodrigues de Mello e Waldir Veiga Rocha. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL quanto ao ágio na subscrição de ações admitindo a amortização no valor total de R\$ 3.483.041,38. Vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves (Relator), Wilson Fernandes Guimarães e Marcos Rodrigues de Mello. Declarou-se impedido o Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni (Suplente Convocado). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Roberto Bekierman (Suplente Convocado).*

*(Acórdão 105-16774, Relator José Clóvis Alves, Data da Sessão: 08/11/2007, Recurso: 155375, 5ª Câmara, Processo: 13839.001516/2006-64, Recorrente: CPQ BRASIL S.A.)*

*Ementa: RECURSO EX OFFICIO*

*IRPJ e CSLL – Devidamente justificada pelo julgador a quo a insubsistência das razões determinantes de parte da autuação por glosa de despesas, é de se negar provimento ao recurso de ofício interposto contra a decisão que dispensou a parcela do crédito tributário irregularmente constituído.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO*

*INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI – A apreciação da constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo é de competência exclusiva do Poder Judiciário, pelo princípio da independência dos Poderes da República, como preconizado na nossa Carta Magna. Assim, somente será apreciada nos Tribunais Administrativos quando uniformizada e pacificada na esfera judicial pelo Supremo Tribunal Federal.*

*IRPJ – CSLL – PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS – TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.*

*JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.*

*MULTA ISOLADA – RETROATIVIDADE BENIGNA – No julgamento dos processos pendentes, cujo crédito tributário tenha sido constituído com base no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a multa isolada exigida pela falta de recolhimento do tributo em atraso, sem a inclusão da multa de mora, deve ser exonerada pela aplicação retroativa do artigo 14 da MP nº 351, de 22/01/2007, que deixou de caracterizar o fato como hipótese para aplicação da citada multa.*

*JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.*

**JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.**

*JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC*

*Súmula 1º CC 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.*

*Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar a exigência das multas isoladas; 2) afastar a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez (Relator) e Sandra Maria Faroni, que deram provimento parcial ao recurso em menor extensão, no tocante à incidência dos juros de mora, e Sebastião Rodrigues Cabral e Mário Junqueira Franco Júnior que deram provimento parcial ao recurso em maior extensão, para também cancelar a exigência da CSL. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido. Ausente momentaneamente o Conselheiro Valmir Sandri. (Acórdão 101-96008, Relator Paulo Roberto Cortez, Data da Sessão: 01/03/2007, Recurso: 151401, 1ª Câmara, Processo: 16327.004079/2002-75)*

Nesse mesmo sentido, também foi a manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao analisar e decidir sobre a matéria, conforme se verifica do acórdão abaixo reproduzido:

***Favorável – Administrativo – Câmara Superior de Recursos Fiscais***

*Texto da Decisão: 1) Por maioria de votos, NÃO CONHECER da preliminar de perda de objeto do recurso em face do trânsito em julgado da decisão judicial quanto ao mérito, suscitada pela Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez Lopez e Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado); 2) Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência até os fatos geradores do mês de outubro de 1999, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Júlio César Vieira Gomes e Elias Sampaio Freire que não acolhiam; 3) **por maioria de votos CONHECER do recurso quanto a incidência sobre a multa de ofício dos juros à taxa SELIC, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenburg Filho e Leonardo Siade Manzan, e por maioria de votos DAR provimento nessa parte, vencidos s conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Praga, que mantinham essa incidência.** Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Fez sustentação oral o advogado da recorrente Dr. Ricardo Krakowiak, OAB/SP 138.192. (Acórdão CSRF/02-03.133, Relator Henrique Pinheiro Torres, Data da Sessão: 06/05/2008, Recurso 202-131351 ,2ª Turma, Processo: 18471.001680/2004-30, RECURSO DE DIVERGÊNCIA, Matéria: COFINS, Recorrente: COMPANHIA VALE DO RIO DOCE S/A.)*

Desse modo, entendo que assiste razão à Recorrente, motivo pelo qual voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

**Carlos Pelá - Relator**

## Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

Na questão da apuração de ajustes nos preços de transferência, a linha argumentativa principal do sujeito passivo endossada pelo Ilustre Relator dirige-se ao fato do Fisco, diferentemente da interessada, na aplicação do método PRL-60 para ajuste de preços de transferência ter seguido as orientações estabelecidas na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN/SRF) nº 243/2002.

Defende a obediência exclusivamente as disposições da Lei nº 9.430/96 pois segundo alega a IN, sendo norma secundária, reveste-se de ilegalidade ao promover majoração da base de cálculo do tributo e inovado na metodologia de cálculo do ajuste.

Assim, deve-se verificar se de fato ocorreu essa majoração ou inovação.

No que se refere ao método PRL, a determinação de margens de lucro mínimas nas vendas voltadas ao controle da dedutibilidade dos custos de aquisição dos bens importados, tem como escopo dificultar a transferência artificial dos lucros das empresas brasileiras para pessoas vinculadas no exterior. Sob essa ótica, se, por exemplo, uma empresa aqui domiciliada pratique uma margem de lucro bruto de 15% (quinze por cento) sobre as vendas de bens produzidos com insumos importados, os custos de aquisição desses insumos devem ser ajustados via adição ao lucro líquido, com o objetivo de assegurar a margem de lucro bruto de 60% sobre as vendas, em observância ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

A primeira conclusão a que se chega quanto ao tema, e que não pode ser olvidada em nenhum momento nesta análise, consiste no fato de que a fórmula de cálculo deve ser capaz de apurar o preço parâmetro do bem importado - insumo no caso – considerado individualmente e no limite da margem de lucro legalmente estabelecida.

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

Lembrando que a operação a ser submetida ao ajuste é a importação do insumo, ao se excluir do preço líquido de venda a margem de lucro calculada sobre o preço líquido de venda menos o valor agregado, obtém-se o custo do insumo acrescido de percentual da margem de lucro praticada na venda, mas não se alcança o custo do bem importado.

Num exemplo hipotético teríamos (Exemplo 1):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00

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

Bem importado = 80,00

Valor agregado (VA) = 150,00

Margem de lucro 60% sobre (PLV – VA) = 60% (500,00-150,00) = 210,00

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

$$PP = 500,00 - 210,00$$

$$\underline{\text{Preço parâmetro}} = 290,00$$

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

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

$$\text{Preço líquido de venda (PLV)} = 500,00$$

$$\text{Margem de lucro efetiva de 20\% (exemplo hipotético) sobre o PLV} = 100,00$$

$$\text{Custo total (custo do bem importado + valor agregado)} = 400,00$$

$$\underline{\text{Bem importado (custo manipulado)}} = 250,00$$

$$\text{Valor agregado (VA)} = 150,00$$

$$\text{Margem de lucro 60\% sobre (PLV - VA)} = 60\% (500,00 - 150,00) = 210,00$$

$$\text{Preço parâmetro} = 500,00 - \text{ML 60\% (PLV - VA)}$$

$$\underline{\text{Preço Parâmetro}} = 290,00$$

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

$$\text{Preço líquido de venda (PLV)} = 500,00$$

$$\text{Custo total (custo do bem importado + valor agregado)} = 230,00$$

$$\underline{\text{Bem importado}} = 80,00$$

$$\text{Valor agregado (VA)} = 150,00$$

$$\text{Margem de lucro 60\% sobre (PLV)} = 60\% (500,00) = 300,00$$

$$\text{Preço parâmetro} = \text{PLV} - \text{ML 60\% (PLV)} - \text{VA}$$

$$PP = 500,00 - 300,00 - 150,00$$

$$\underline{\text{Preço parâmetro}} = 50,00 \text{ (haveria um ajuste de 30,00)}$$

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

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

$$\text{Preço líquido de venda (PLV)} = 500,00$$

$$\text{Margem de lucro efetiva de 20\% sobre o PLV} = 100,00$$

$$\text{Custo total (custo do bem importado + valor agregado)} = 400,00$$

$$\underline{\text{Bem importado (custo manipulado)}} = 250,00$$

$$\text{Valor agregado (VA)} = 150,00$$

$$\text{Margem de lucro 60\% sobre (PLV)} = 60\% (500,00) = 300,00$$

$$\text{Preço parâmetro} = \text{PLV} - \text{ML 60\% (PLV)} - \text{VA}$$

$$PP = 500,00 - 300,00 - 150,00$$

Preço parâmetro = 50,00 (haveria uma ajuste de 200,00)

Em recente trabalho sobre o tema, a PGFN justifica o porquê da apuração nos termos supra estipulados em detrimento à sistemática suscitada pelo sujeito passivo, e esclarece que pela leitura do art. 18, da Lei nº 9.430/96 já se poderia chegar a essa conclusão:

É importante ressaltar, nesse passo, que a fórmula mencionada pode ser extraída da leitura do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando a falta de clareza na redação do item 1 do inciso II, *in verbis*:

*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;*

(grifos nossos)

De fato, é possível interpretar o texto legal no sentido de que o parâmetro seria obtido a partir da “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) das comissões e corretagens pagas, (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País”.

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”. Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregorio acerca da falta de clareza do texto legal:

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

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

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

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada:  $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$ .<sup>1</sup>

Nessa linha de raciocínio, nota-se que a expressão “do valor agregado” se refere ao termo “diminuídos” (inciso II), e não à palavra “deduzidos” (item 1 da alínea d). Como apontado no trecho citado, cuida-se de *técnica redacional inapropriada*, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18, hipótese que se visualiza abaixo:

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, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

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

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal.<sup>2</sup> Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

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

ou

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

Aliás, a revogada IN SRF nº 32/01 trilhou caminho similar à segunda alternativa, o que originou a fórmula de cálculo do PRL 60 defendida pela recorrente:

*Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)*

*Art. 12. (omissis)*

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

<sup>1</sup> *Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170-195.*

<sup>2</sup> Nesse sentido, vale conferir a declaração de voto proferida pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no processo nº 10283.721285/2008-14 (Acórdão nº 1102-00.419).

§ 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.*

(grifos nossos)

Note-se que a redação do art. 12, inciso II, da IN SRF nº 32/01 difere do texto legal, uma vez que a construção gramatical foi modificada para possibilitar a concordância da expressão “do valor agregado” com a palavra “diminuídos”, ou seja, para inserir o valor agregado no cálculo da margem de lucro. Por consequência, não é correto afirmar que a fórmula prevista na IN SRF nº 32/01 [PP = PLV – ML 60% (PLV – VA)] corresponde à “fórmula da Lei nº 9.430/96”. Na realidade, essa é apenas *uma* das possíveis interpretações construídas a partir da Lei.

Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, o que dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa.

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

No exemplo já utilizado neste voto (Exemplo 5):

Preço líquido de venda (PLV) = 500,00  
Custo total (custo do insumo importado + valor agregado) = 230,00  
Bem importado = 80,00  
Valor agregado (VA) = 150,00  
% de participação do insumo importado no custo total do bem: 34,78%  
Particip. do insumo no preço líquido de venda do produto final (PBI): 173,90  
Preço parâmetro = PBI – ML 60% (PBI)  
PP = 173,90 – 104,34  
Preço parâmetro = 69,56 (haveria um ajuste de 10,44)

A aplicação da proporcionalização do bem no preço final nos termos determinados pela IN 243/202, geraria um valor de ajuste menor (R\$ 10,44 contra R\$ 30,00, obtida no exemplo 3). Assim, as regras da norma levando-se em consideração a participação do insumo importado no preço de venda do bem produzido não implica necessariamente, em ajuste maior.

No âmbito do Poder Judiciário, manifestações recentes pugnam pela inexistência de qualquer mácula. Veja-se, por exemplo, o TRF da 3ª Região (os destaques foram acrescidos):

*APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/02. APLICABILIDADE.*

*1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, estabelecido na Lei n.º 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF n.º 243/02.*

*2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa n. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.*

*3. Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que levar em conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL.*

*4. Apelação improvida.*

(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 18/2/2011. A Terceira Turma rejeitou os embargos opostos contra o acórdão, e manteve a orientação pela legalidade da IN nº 243/2002, em 5/5/2011).

Em pronunciamento mais recente, a Sexta Turma desse Tribunal cofirmou esse entendimento:

*TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO-PRL-60 - APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE 2002 - LEIS NºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF NºS. 32/2001 E 243/2002 - PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO - VALOR AGREGADO - LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS - DEPÓSITOS JUDICIAIS.*

*1. Constitui o preço de transferência o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.*

*2. A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas*

alíneas, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.

**3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF nº 243/2002, com a finalidade de refletir a mens legis da regra-matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.**

**4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada.** Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.

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

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos

*para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra-matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL-60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegiado em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 - processo nº 16327.000590/2004-60, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clovis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.*

*8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...]*

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

A alegação de que a sistemática prevista na IN SRF nº 243/2002 representaria aumento de carga tributária também não merece crédito, eis que parte da premissa equivocada no sentido de que a interpretação dada pelo sujeito passivo ao art. 18 da Lei nº 9.430/96 seria a correta e a única possível.

Do até aqui exposto, entendo que a fiscalização agiu com correção na apuração dos ajustes que implicaram na formalização da exigência.

No que se refere à impossibilidade de dedução dos valores correspondentes a frete, seguro e imposto de importação na apuração do preço parâmetro, trata-se de disposição expressa no § 6º, do art. 18, da Lei nº 9.430/96, confirmada na IN/SRF 242/2002.

A alegação interpretação do Fisco que confirmaria a tese da recorrente teve como base decisão proferida sob a égide da IN/SRF 38/97 que, por ocasião do procedimento fiscal, já havia sido substituída pela IN/SRF nº 243/2002.

Além disso, não se pode olvidar que, para efeito de preços de transferência, a comparação deve ocorrer entre grandezas semelhantes. Ora, se tais valores são computados na apuração do preço de revenda, não se justificaria a exclusão no preço praticado.

A meu ver a questão foi enfrentada com precisão no acórdão 105-1671 prolatado pela antiga 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

*... A inclusão ou não dos valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis dependerá do método utilizado: PIC, PRL ou CPL.*

*c. Os valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis alteram de acordo com a variação do preço, das distâncias a serem percorridas, do tipo de transporte a ser utilizado, do peso transportado, entre outras variáveis. Desta maneira, nos casos de comparação direta entre os preços praticados na operação de importação de bens entre pessoas vinculadas e não vinculadas, como no método PIC, a inclusão dos valores mencionados alteraria a comparabilidade entre os preços praticados.*

*d. Neste mesmo sentido, teríamos a opção de não computar os referidos valores, quando da utilização do método CPL.*

*e. Não é o caso do PRL inscrito na legislação brasileira. Este método parte de um preço pelo qual o produto adquirido de uma pessoa vinculada é revendido a uma pessoa não vinculada. A partir deste preço de revenda são efetuados os ajustes deduzindo os valores legalmente especificados. Após o ajuste é deduzida uma margem legalmente estabelecida de 20%. O empresário agrega ao Preço de Revenda os custos correspondentes ao frete, seguro e os impostos não recuperáveis. Desta maneira, se desconsiderarmos no Custo da Importação os valores relativos ao frete, seguro e dos impostos não recuperáveis a comparabilidade para fins de preço de transferência estaria prejudicada.*

(.....)

Do até aqui exposto, penso que não assiste razão ao sujeito passivo.

Em relação à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício é tema que adquiriu relevância neste Colegiado em vista de julgamentos recentes que poderiam direcionar a jurisprudência para a não incidência do acréscimo sob exame.

Argumentos dignos de respeito foram trazidos à baila para rechaçar a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício não isolada, particularmente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, e sensibilizei-me com eles em alguns julgados.

Entendo que a lide merece cuidadosa reflexão, inclusive por envolver interpretações de natureza semântica, terreno escorregadio para quem, como este relator, está longe de ser um exegeta.

A meu ver, a previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício estaria plenamente configurada no bojo do art. 161, do CTN:

*Art. 161.0 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 1% (um por cento) ao mês.*

(.....)

Em primeiro lugar, a acepção da palavra crédito deve ser feita em consonância com o fato de que após o lançamento de ofício a multa aplicada passa a integrar aquele valor. Não há base para a segregação almejada, pois a obrigação tributária principal é composta tanto pelo tributo como pela penalidade pecuniária. Não se quer dizer que a norma equipare penalidade pecuniária a tributo pois, por definição, esse último não tem natureza de sanção.

No acórdão 104-22.508 de lavra do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, a questão foi magnificamente tratada conforme transcrição:

Ora, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário compreende um e outro. Isso não quer dizer em absoluto que o CTN equipare penalidade pecuniária a tributo, que não tem natureza de sanção.

Nesse mesmo sentido, no art. 142 que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a "crédito" no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.

Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão "o crédito não integralmente pago" possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.

Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensinaria, penso que tal imperfeição, de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.

É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual "A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário". Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é *parte* do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse tato à prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.

Esse é o entendimento manifestado por Luciano Amaro, que não se desapercebeu dessa incoerência gramatical do texto. Veja-se:

A circunstância de o sujeito passivo sofrer imposição de penalidade (por descumprimento de obrigação acessória, ou por falta de recolhimento de tributo) não dispensa o pagamento integral do tributo devido, vale dizer, a penalidade é punitiva da infração à lei; ela não substitui o tributo, acresce-se a ele, quando seja o caso. O art. 157 diz que a penalidade não ilide o pagamento integral "do crédito tributário", mas como, na conceituação dos arts. 113, § 1º, e 142, a obrigação e o crédito tributário englobariam a penalidade pecuniária, o que o Código teria que ter dito, se tivesse a preocupação de manter sua coerência interna, é que a penalidade não ilide o pagamento integral "do tributo", pois não haveria sequer possibilidade lógica de uma penalidade excluir o pagamento de quantia correspondente a ela mesma. (Amaro, Luciano – Direito Tributário Brasileiro, 10 ed., Atual - São Paul, pág. 379).

Do até aqui exposto, estaria esclarecida a possibilidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Considerando que o parágrafo primeiro do art. 161, do CTN estabelece que os juros devem ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo disposição de lei em sentido diverso, cabe agora avaliar a existência de norma prevendo a incidência da taxa Selic.

Ainda que a discussão envolva, precipuamente, fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, cabe um resumo cronológico da questão com vistas a uma análise mais abrangente, começando pelo Decreto-Lei nº1.736/1979 (todos os destaques foram acrescidos):

*Art 1º - O débito decorrente do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre a importação e do imposto único sobre minerais, não pago no vencimento, será acrescido de multa de mora, consoante o previsto neste Decreto-lei.*

(.....)

*Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.*

*Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.*

*Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº. 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº. 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº. 1.645, de 11 de dezembro de 1978.*

(.....)

Constata-se a previsão da incidência de juros de mora, a razão de 1% ao mês, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional calculados sobre o valor originário, o que incluiria a multa de ofício como se pode concluir pelo exame do art. 3º. Nesse ponto, nota-se que o parágrafo único do art. 2º expressamente registrava a não incidência dos juros sobre a multa de mora, e não sobre a multa de ofício.

Posteriormente, o Decreto- Lei nº 2.323/87 ao tratar da matéria manteve em essência a redação supra transcrita, o que implica na incidência dos juros sobre a multa de ofício, ressalvando apenas que o cálculo seria feito sobre o débito atualizado monetariamente:

*Art. 16. Os débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional e para com o Fundo de Participação PIS-PASEP, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.*

*Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior.*

A seguir, a Lei nº 7.738/89 trouxe uma inovação, qual seja, restringiu os juros de mora aos tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda o que implicou na não incidência sobre as penalidades, inclusive a multa de ofício:

*Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.*

(.....)

Na mesma linha conduziu-se a Lei nº 7.799/89. Algum tempo depois, com o advento da Lei 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional, e calculados com base na TRD:

*Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:*

*I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e*

*II - multa de mora aplicada de acordo com a seguinte Tabela:*

(.....)

§2 – A multa de mora de que trata este artigo não incide sobre o débito oriundo de multa de ofício

A exclusão determinada pelo § 2º, no que se refere à não incidência da multa de mora, deixa claro que o legislador inclui a multa de ofício no rol dos “débitos exigíveis de qualquer natureza” de que trata o *caput* e, portanto, sujeita a juros de mora equivalente à TRD.

Logo após, a Lei nº 8.383/91, com vigência a partir de 01/01/1992, estabeleceu que os débitos tributários seriam expressos em UFIR, o que incluiria a multa de ofício. Além disso, a norma trouxe de volta a taxa de juros de 1% ao mês, com incidência sobre tributos e contribuições:

*Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.*

(.....)

Com o advento da Lei nº 8.981/95, deflagrou-se o processo de adequação dos débitos tributários ao novo padrão monetário voltado para a desindexação da economia. Além de estabelecer a conversão dos débitos de UFIR para Real a norma trouxe o cálculo dos juros com base na taxa de captação pelo Tesouro Nacional da Dívida Pública:

*Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:*

*I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;*

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

*Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº. 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art 6º da Lei nº. 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº. 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº. 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.*

Importantíssimo detalhe quanto ao art. 84 da Lei 8.981/95, foi a inclusão do § 8º no seu texto, alteração trazida pela Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/1995, nos seguintes termos:

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Também merece destaque os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº 1.542, de 18 de dezembro de 1996 (**convertida na Lei nº 10.522/2002, arts. 29 e 30**)

Art. 25. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 30 de agosto de 1995, ou que, na data de início de vigência desta norma ainda não tenham sido encaminhados para a inscrição em Dívida Ativa da União, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para Real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

(...)

Art. 26. Em relação aos débitos referidos no artigo anterior, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Antes de adentrar à legislação específica aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997 (Lei nº 9.430/96) cabe uma avaliação do arcabouço legal supra transcrito.

Vê-se que a legislação anterior que versou sobre a matéria referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996, houve períodos em que não incidiria os juros sobre a multa de ofício por disposição legal, ou pela ausência dela?

A resposta é que, na prática, com as sucessivas alterações legislativas isso não ocorreu. Vamos aos fatos:

O art. 25 c/c art. 26 da MP nº 1.542/96 estabelece a incidência da taxa Selic a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional com fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, o que inclui a multa de ofício. A Lei nº 8.383/91 determinou que os débitos para com a Fazenda Nacional fossem convertidos em UFIR, o que abarcou a multa de ofício nos termos do parágrafo único do art. 58 dessa norma.

A Lei nº 8.383/91 não estabelece textualmente a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício mas, na verdade, essa penalidade foi estipulada em UFIR, sofrendo a variação desse indicador até 31/12/1994 e a taxa Selic a partir daí.

Quanto à alegação de que os dispositivos mencionados serviriam de limitação à incidência dos juros de mora sobre a multa apenas a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, volto a usar os argumentos do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, no voto acima mencionado:

Cabe analisar, por fim, o comando constante dos artigos 29 e 30 da Lei nº. 10.522, de 2002, introduzidos pela MP 1.542, de 18 de dezembro de 1996. Esses dois artigos em conjunto prevêem a incidência de juros Selic sobre débitos de qualquer natureza cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, o que é invocado às vezes como argumento no sentido de que a lei limitou a incidência dos juros Selic sobre os débitos de qualquer natureza aos fatos geradores ocorrido até 1994.

Tal conclusão, todavia, é fruto de uma análise meramente gramatical e isolada dos dispositivos, sem preocupação com a natureza da matéria que se pretende regular. É que os dois artigos claramente regularam uma situação pendente, decorrência desse processo de desindexação dos tributos, relacionada com a Lei nº. 8.981, de 1995, em especial com o seu artigo 5º, transcritos acima.

Relembre-se que a Lei nº. 8.981, de 1995 determinou que a partir de 1º de janeiro de 1995, os tributos e contribuições seriam apurados em Reais (art. 6º), e não mais em Ufir, como até então. Mas os débitos relativos aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1994, continuavam sendo apurados em Ufir e convertidos para Reais apenas quando do pagamento (art. 5º), e sobre esses incidiam juros de mora de 1% ao mês (art. 84, § 5º).

O que a Medida Provisória nº. 1.541, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei nº. 10.522, de 2002) fez foi regular a situação dos débitos relativos a fatos geradores até 31/12/1994 que, por não terem sido pagos ou parcelados, continuavam sendo controlados e apurados em Ufir, ao mesmo tempo em que determinava que, a partir de 1º de janeiro de 1997, os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994 seriam lançados em Reais. E determinou também que, a partir de 1º de janeiro de 1997, esses mesmos débitos, que antes eram atualizados monetariamente e acrescidos de juros de mora de 1% ao mês, e, a partir de 1º de janeiro de 1997 não mais sofreriam correção monetária, passariam a incidir juros de mora com base na taxa Selic.

Portanto, não há como entender que os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº. 1.541, de 1996, estivessem limitando a incidência de juros Selic aos débitos referentes a fatos geradores até 31/12/1994, mas apenas que eles regulavam uma situação específica desses débitos. Ao contrário, o fato de a lei determinar a incidência de juros Selic, a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza, relacionados com fatos geradores até 31/12/1994, denota uma clara tendência de aplicação de juros Selic sobre os débitos em geral.

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, já transcrito em momento anterior deste voto, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Do até aqui exposto, parece-me ter ficado patente a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996 ainda que se considere, o que não é meu caso saliente-se, que as disposições do art. 161, do CTN seriam insuficientes para autorizar essa cobrança.

Para os fatos geradores ocorridos a partir da 01/01/1997, a análise envolve fundamentalmente o alcance do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Grande parte da controvérsia gira em torno do sentido, conteúdo e alcance de determinados vocábulos e locuções do texto da lei, aos quais se atribuem diferentes significações, o que reclama uma apreciação preliminar sobre esse tipo de ocorrência.

Como afirmei no início deste voto, meu desconhecimento da ciência hermenêutica mostra-se agora um limitador. Cabe-me buscar apoio no mestre maior com vistas a embasar minhas conclusões.

Assim, vejamos Carlos Maximiliano<sup>3</sup> (todos os destaques não são do original):

*a) Cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso – vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. Contorna-se em parte, o escolho referido, com examinar não só o vocábulo em si, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem como a idéia inserta no dispositivo.*

*b) O juiz atribui aos vocábulos o sentido resultante da linguagem vulgar, porque se presume haver o legislador, ou escritor, usado expressões comuns; porém, quando são empregados termos jurídicos, deve crer-se ter havido preferência pela linguagem técnica. Não basta obter o significado gramatical e etimológico, releva, ainda, verificar se determinada palavra foi empregada em acepção geral ou especial, ampla ou restrita; se não se apresenta às vezes exprimindo conceito diverso do habitual. O próprio uso atribui a um termo sentido que os velhos lexicógrafos jamais previram.*

*Enfim, todas as ciências, e entre elas o Direito, têm a sua linguagem própria, a sua tecnologia; deve o intérprete levá-la*

<sup>3</sup>Maximiliano, Carlos - *Hermenêutica e Aplicação do Direito* - Rio de Janeiro, Forense, 2002. pág. 89/91.

Autenticado digitalmente em 13/08/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 18/08

/2013 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 20/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*em conta; bem como o fato de serem as palavras em número reduzido, aplicáveis, por isso, em várias acepções e incapazes de traduzir todas as graduações e finura do pensamento. No Direito Público usam mais dos vocábulos no sentido técnico; em Direito Privado, na acepção vulgar. Em qualquer caso, entretanto, quando haja antinomia entre os dois significados, prefira-se o adotado geralmente pelo mesmo autor, ou legislador, conforme as inferências deduzíveis do contexto.*

Pois bem.

Com base nas explanações do mestre, tentarei analisar o sentido do art. 61, da Lei nº 9.430/96, no que se refere aos juros de mora, num contexto mais amplo do que a simples literalidade do texto. O dispositivo em questão estabelece:

*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.*

A interpretação literal levou julgadores de muito respeito nesta Corte a entenderem que a expressão “decorrentes” excluiria a multa de ofício do dispositivo, pois esta não decorreria dos tributos ou contribuições, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo.

Tenho dificuldade de vislumbrar base razoável para, diante de diferentes possibilidades semânticas de um vocábulo, assumir-se apenas uma delas como ponto de partida da interpretação do texto de uma lei, quando essa acepção deveria ser o ponto de chegada.

Podemos fazer o que também se poderia denominar de interpretação literal da norma em comento e chegar a uma conclusão diametralmente oposta.

Dizer que os “débitos decorrentes de tributos e contribuições” ou, em outras palavras, “débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições” se sujeitam a juros de mora, não é o mesmo que afirmar que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora.

Assim, para que os juros moratórios atingissem apenas os tributos e contribuições a redação do dispositivo deveria ser:

*Os débitos de tributos e contribuições para com a União, 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.*

Essa redação seria mais condizente com a sistemática historicamente usada pelo legislador para definir a incidência dos juros de mora. Como visto em momento anterior neste voto, a norma referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Entretanto a redação não é essa, Não apenas é impossível ignorar a expressão “decorrentes de” , como deve-se dar a ela efeito includente, e não excludente como quer ver a corrente de entendimento da qual discordo.

Além disso, não é demais ratificar a indissociabilidade da multa de ofício e do principal, após a formalização do lançamento. Não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo.

Ainda resta o argumento no sentido de que o entendimento quanto à inclusão da multa de ofício na expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” implicaria na incidência de multa de mora sobre a multa de ofício.

Nesse ponto, socorro-me novamente do voto pelo proferido pelo Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA que enfrenta a questão com maestria:

Sustentam os que defendem a interpretação de que o art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996 dirige-se apenas aos tributos e contribuições; que, a se entender que a multa de ofício está contida no termo débitos decorrentes de tributos e contribuições, o dispositivo estaria prevendo a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício. Assim como quando da análise do art. 161 do CTN, aqui, da mesma forma, esse argumento está associado a um critério de interpretação do texto legal com base na leitura que melhor harmoniza, do ponto de vista gramatical, o próprio texto o que, como se viu, não é a melhor forma de se apreciar a questão.

Verifico, contudo, que neste caso sequer existe a contradição na forma como apontada e que a interpretação proposta não a soluciona. De fato, ao prever que sobre os débitos incidirá multa de mora, entendendo-se que a multa de ofício integra o débito, a análise meramente gramatical do texto leva à conclusão de que o dispositivo prescreve a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício. Superando-se, entretanto, a mera leitura gramatical do texto e examinando-o como parte de um conjunto normativo mais amplo, ver-se-á que tal conclusão não é possível, o que afasta a contradição.

É que, como se sabe, a multa de mora e a multa de ofício se excluem mutuamente, de modo que uma não se aplica onde se aplica a outra. Assim, não haveria hipótese de que, quando da aplicação da multa de mora, na sua base esteja a multa de ofício. Esse fato não pode ser visualizado com a mera leitura isolada dos dispositivos, mas é facilmente percebido quando se examina conjuntamente os artigos 44 e 61 da Lei nº. 9.430, de 1996. O primeiro, prescreve que, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multa de ofício de 75% ou 150%, conforme o caso, o que exclui a incidência, nas mesmas hipóteses, da multa de mora. Portanto, não há como se concluir que o art. 61, ao prever a aplicação da multa de mora no caso de pagamento de débitos decorrentes de tributos e contribuições, inclusive a multa de ofício, em atraso estaria determinando a incidência daquela sobre esta.

O Decreto nº 3000/99 que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda para 1999 (RIR/99) tem dispositivo específico sobre a incidência da multa de mora, com matriz legal justamente no art. 61 da Lei nº 9.430/96:

*Art. 950. Os débitos 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 (Lei d. 9.430, de 1996, art. 61).*

(.....)

*§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.*

O dispositivo supra transcrito expõe em definitivo a fragilidade da interpretação do texto sob o aspecto exclusivamente gramatical. Aqui, a exceção estabelecida no § 3º deixa claro que o *caput* do art. 950, bem como de sua matriz legal o *caput* do art. 61, da Lei nº 9.430/96, englobam a multa de ofício.

Em termos jurisprudenciais, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício<sup>4</sup>:

*"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.*

**1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.**

*2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.*

*3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."*

*4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa." (TRF-4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008).*

Confira-se o voto do Relator:

*"Não merece acolhida a tese da apelante.*

*O artigo 113, § 3º, do CTN dispõe que "a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."*

*A respeito do mencionado artigo, Leandro Paulsen teceu o seguinte comentário: "o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico*

<sup>4</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Coleção de Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

Autenticado digitalmente em 13/08/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 18/08/2013 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 20/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*previsto para a sua cobrança (...)" (in Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 5ª edição, p. 774)*

*Ou seja, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.*

*Tampouco há falar em violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária como quer a impetrante. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. Confira-se in verbis:*

*"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." (grifos meus)*

*Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:*

*"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."*

*Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa.*

*Ante o exposto, nego provimento ao apelo."*

Registre-se que o STJ também tem decisões nesse sentido:

**TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - MULTA PUNITIVA - CORREÇÃO MONETÁRIA - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA.**

**1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.**

**2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.**

**3. Recurso especial não provido.**

**(STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ: 11/05/2010)**

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

Processo nº 16561.720016/2011-88  
Acórdão n.º 1402-001.379

S1-C4T2  
Fl. 49

---

*1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. 2. Recurso especial provido.  
(STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, publ: 14/09/2009)*

De todo o exposto, a meu ver o entendimento correto é no sentido de considerar perfeitamente legal a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

De todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Leonardo de Andrade Couto - Relator