



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720187/2013-79
ACÓRDÃO	9101-007.075 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PIRELLI PNEUS LTDA.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram por dar provimento

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça

Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Especial interposto por PIRELLI PNEUS LTDA. em face do Acórdão nº 1201-003.024, de 17.07.2019, via do qual se decidiu dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: a)por maioria de votos, para afastar as alegações de decadência e b)aplicar o cálculo do ajuste de preços de transferência pelo método PIC, conforme números postos no Relatório de Diligência; e c)por unanimidade, reconhecer que incidem juros moratórios sobre o valor correspondente à multa de ofício e demais questões pertinentes. Referido Acórdão foi integrado pelo Acórdão de Embargos de Declaração nº 1201-005.107, de 17.08.2021, acolhidos por unanimidade de votos, sem efeitos infringentes, para fins de suprimir a omissão quanto à falta de apreciação do argumento contido no Recurso Voluntário acerca da questão da inclusão dos valores relativos ao frete, seguros e tributos no cálculo do preço praticado dos produtos submetidos ao método PRL, ratificando as decisões do Acórdão embargado.

2.O litígio versa sobre autos de infração de IRPJ e CSLL, lavrados em decorrência de ajustes nas respectivas bases de cálculo pela aplicação das regras de preços de transferência em importações realizadas com partes vinculadas no ano-calendário de 2008, uma vez que a Recorrente: (i)não teria observado a metodologia estabelecida pelo artigo 12 da IN 243, de 2002, para cálculo do preço parâmetro, consoante o método PLR-60; e (ii)não teria integrado os custos de frete, seguro e tributos nos preços praticados, em desacordo com o artigo 60, §4º da mesma IN, e artigo 18, §6º da Lei 9.430, de 1996.

3.Apreciando a impugnação oportunamente apresentada pelo sujeito passivo, o **colegiado de 1ª instância** houve por bem, por unanimidade de votos, **julgá-la improcedente**, decisão que motivou a interposição de Recurso Voluntário, em cujo julgamento o **colegiado de 2ª instância**, reconhecendo *“a possibilidade de o contribuinte se defender, no curso do processo, mediante a apresentação de um segundo método, pelo qual já havia sido também originalmente calculado o ajuste (cálculo o qual, contudo, fora ‘descartado’ pelo contribuinte, em face de outro método ainda mais benéfico) trata-se, em verdade, de uma decorrência óbvia daquela garantia dada ao contribuinte, desde a redação original da Lei nº 9.430/96, de que ele pode valer-se do método que represente o menor ajuste”*, decidiu, por unanimidade de votos, **determinar a realização de diligência**, nos termos da Resolução nº 1201-000.182, para que a autoridade fiscal adotasse as seguintes providências:

- (i) analisasse as planilhas e documentos apresentados pelo contribuinte para o cálculo do preço parâmetro pelo método PIC dos seguintes produtos: RN0033, RN0036, RS0016, RS0060, RS0122, RS0125 e RS0163, podendo intimar a recorrente a apresentar outros documentos e/ou esclarecimentos que entender necessários para auditar os cálculos apresentados; e

- (ii) elaborasse relatório conclusivo no qual esteja demonstrado, para estes produtos, o valor do ajuste oferecido pelo contribuinte à tributação, o valor do ajuste calculado pelo método PRL60 (que foi objeto do lançamento), o valor do ajuste calculado pelo método PIC, e o valor da redução a ser feita nos valores lançados, se adotado o método PIC em substituição ao PRL60.

4.Com o atendimento da medida proposta, foi dado prosseguimento ao julgamento e provido parcialmente o Recurso Voluntário, em Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. ACÓRDÃO DRJ. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

Na hipótese de inexistir dolo, fraude ou simulação, e havendo pagamento antecipado do tributo, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se, segundo o previsto pelo artigo 150, §4º do CTN, em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo, conforme precedente vinculante do STJ.

Assim, considerando que o fato gerador ocorreu em 31/12/2008, e a ciência do lançamento se deu em 23/12/2013, afasta-se a decadência, uma vez que houve observância do prazo de 5 (cinco) anos em questão.

LEGALIDADE DO CÁLCULO DO PRL 60 PREVISTO NA IN 243/02.

Nos termos da Súmula CARF nº 115, a sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000.

TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA BITRIBUTAÇÃO E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm's length.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IMPORTAÇÃO. APLICAÇÃO DO MÉTODO MENOS ONEROSO.

À luz dos §§ 4º e 5º, do artigo 18, da Lei nº 9.430/96, deve ser adotado o cálculo que represente o menor ajuste no lucro real, cabendo ao contribuinte o ônus de provar a existência e aplicação de método que lhe seja menos oneroso.

JUROS SELIC.

Nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Decorrendo o lançamento da CSLL de infração constatada na autuação do IRPJ, o julgamento daquela segue a mesma sorte deste, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

5.Cientificadas da decisão, ambas as partes opuseram Embargos de Declaração, sendo rejeitados os da PGFN, nos termos despacho de fls. 3096/3104, e admitidos os da empresa contribuinte, conforme despacho de fls. 3126/3129, cujo julgamento recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇO PRATICADO E PREÇO PARÂMETRO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

6. Posteriormente, a contribuinte interpôs Recurso Especial em relação às seguintes matérias:

- 1) Extinção dos créditos tributários relativos aos três primeiros trimestres de 2008 pelos efeitos da decadência, nos termos do artigo 150, §4º do CTN, considerando especificamente o fato de que a Recorrente é optante pelo lucro real trimestral, em face dos paradigmas 1402-003.121 e 1402-003.863; e
- 2) Indevida inclusão de valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do preço praticado (cálculo "CIF") quando da aplicação do método PRL, nos termos do art. 18, §6º da Lei nº 9.430/1996, em face dos paradigmas 9101-005.767 e 1402-002.814 (integrado pelo Acórdão 1402-003.739).

7. O despacho de admissibilidade de fls. 3337/3355 atestou a tempestividade do Recurso Especial e lhe deu seguimento apenas em relação à 2ª matéria (**"indevida a inclusão de valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do preço praticado (cálculo 'CIF')"**), decisão mantida pelo despacho de fls. 3382/3386, que rejeitou o agravo manejado pela interessada.

8. A divergência jurisprudencial foi reconhecida em relação aos Acórdãos paradigmas nºs 9101-005.767 e 1402-002.814 (integrado pelo Acórdão nº 1402-003.739), conforme se depreende dos seguintes excertos do despacho de admissibilidade:

(...)

O Acórdão recorrido nº 1201-005.107 (que integrou o Acórdão nº 1201-003.024, sanando-lhe a omissão a respeito da matéria sob exame) foi expresso em seu entendimento no sentido de que o cálculo do preço praticado, segundo as regras do método PRL60, deve incluir os valores de frete, seguros e impostos devidos na importação porque somente assim seria possível sua correta comparação com o respectivo preço parâmetro, que inclui tais valores. Esta forma de cálculo estaria em conformidade tanto com o art. 18 da Lei nº 9.430/1996 quanto com a IN RFB nº 243/2002, vigente à época dos fatos geradores discutidos no processo (ano-calendário 2008).

Em sentido contrário efetivamente decidiram os Acórdãos nº 9101-005.767 e nº 1402-002.814 (integrado pelo Acórdão nº 1402-003.739), trazidos pela recorrente como paradigmas da interpretação legislativa por ela defendida.

O primeiro paradigma discute a aplicação de regras de preços de transferência na apuração de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário 2009, ou seja, também ocorridos na vigência da IN RFB nº 243/2002. O acórdão decidiu que os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação não devem integrar o preço praticado calculado pelo método PRL60, já que o caput do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 determina que somente serão considerados em tal preço os custos, despesas e encargos relativos a operações efetuadas com pessoa vinculada. Assim, valores pagos a partes não vinculadas estariam fora do escopo das regras de preços de transferência, que, “dentro de sua classificação como elementos de uma norma antielisiva específica, têm como único objetivo coibir a manipulação da precificação praticada entre partes relacionadas”.

Já a segunda decisão paradigma, formada pelos Acórdãos nº 1402-002.814 e nº 1402-003.739, tratando de fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2007, expôs o entendimento de que o cálculo dos preços segundo o método PRL não deve considerar os montantes pagos a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação, em razão de tais valores não serem “suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira”. Declara ainda a decisão que “a contratação com terceiros impede eventual manipulação de preços objetivando a transferência de base tributável, estando fora, portanto, do objetivo da norma” relacionada às regras de preços de transferência.

Constata-se, dessa forma, que os acórdãos recorrido e paradigmas efetivamente adotaram entendimentos divergentes a respeito da inclusão dos valores de frete, seguros e imposto sobre a importação no preço praticado calculado pelo método PRL60. Assim, foi devidamente demonstrada pela recorrente a existência da divergência jurisprudencial arguida.

Diante de todo o exposto, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutida a matéria identificada como “**indevida a inclusão de valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do preço praticado (cálculo “CIF”) quando da aplicação do método PRL, nos termos do art. 18, §6º da Lei nº 9.430/1996**”.

(...)

9.A PGFN apresentou contrarrazões às fls. 3417/3435, abordando exclusivamente o mérito do Recurso Especial.

10.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

CONHECIMENTO

11.O Recurso Especial é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade de fls. 3337/3355, tendo sido admitido em relação à seguinte matéria:

Indevida a inclusão de valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do preço praticado (cálculo “CIF”)

12.O despacho de admissibilidade assim resumiu a fundamentação albergada pelo Acórdão recorrido:

O Acórdão recorrido nº 1201-005.107 (que integrou o Acórdão nº 1201-003.024, sanando-lhe a omissão a respeito da matéria sob exame) foi expresso em seu entendimento no sentido de que

o cálculo do preço praticado, segundo as regras do método PRL60, deve incluir os valores de frete, seguros e impostos devidos na importação porque somente assim seria possível sua correta comparação com o respectivo preço parâmetro, que inclui tais valores. Esta forma de cálculo estaria em conformidade tanto com o art. 18 da Lei nº 9.430/1996 quanto com a IN RFB nº 243/2002, vigente à época dos fatos geradores discutidos no processo (ano-calendário 2008).

13. Já os paradigmas, em síntese, enfrentaram a matéria com base nos seguintes fundamentos:

Acórdão nº 9101-005.767:

- A sistemática de preços de transferência visa evitar a manipulação de preços entre partes relacionadas para obter vantagens fiscais indevidas.
- A inclusão de fretes, seguros e Imposto de Importação no cálculo do preço praticado contraria a lógica da norma antielisiva, pois esses valores são pagos em condições de mercado a partes independentes e não estão sujeitos à manipulação de preços.
- O *caput* do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, determina que os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos devem ser considerados no preço praticado, mas apenas quando transacionados com partes vinculadas.
- O §6º desse dispositivo menciona a inclusão de fretes, seguros e tributos no custo para efeito de dedutibilidade, mas essa inclusão deve ser limitada a operações com partes vinculadas, conforme a interpretação harmônica do *caput* e o objetivo da norma.
- Em caso de conflito entre o *caput* e os parágrafos de um dispositivo legal, deve-se privilegiar a interpretação que respeita o comando principal do *caput*.
- A redação do §6º do art. 18 deve ser interpretada de forma a permitir a dedução de fretes, seguros e tributos pagos a partes independentes, reafirmando sua natureza ordinária e fora do escopo de controle antielisivivo.
- **Conclusão:** A decisão conclui que os valores de fretes, seguros e Imposto de Importação pagos a terceiros independentes não devem ser incluídos no cálculo do preço praticado, pois essa inclusão contraria a lógica e o objetivo das normas de preços de transferência, além de não ter respaldo legal adequado.

Acórdão nº 1402-002.814:

- A decisão destaca que a inclusão dos valores de frete, seguro e impostos sobre importação no preço praticado contraria a lógica das normas de preço de transferência, cuja finalidade é evitar a manipulação de preços entre partes vinculadas para transferir base tributável.
- Os valores de frete, seguro e impostos de importação são contratados com terceiros independentes, o que elimina a possibilidade de manipulação de preços. Por isso, não devem ser incluídos no cálculo do preço praticado, já que esses custos são efetivamente incorridos e não se prestam à transferência de lucros para partes vinculadas.

- A inclusão de tais valores no preço praticado foi considerada imprópria com base em precedentes, como o Acórdão nº 9101-00166 da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que estabeleceu que a inclusão desses custos é uma faculdade do contribuinte e não uma obrigatoriedade imposta pela legislação.

Complementação no Acórdão nº 1402-003.739:

- A decisão reitera que os valores de frete, seguro e impostos de importação são contratados e incidentes em condições de mercado, pagos a terceiros independentes e, portanto, não estão sujeitos à manipulação de preços. Dessa forma, esses valores não devem ser incluídos no preço praticado.
- Na apuração do preço praticado, é necessário comparar grandezas semelhantes. A inclusão de valores que não refletem diretamente a transação entre partes vinculadas viola o princípio da comparabilidade, pois aumenta artificialmente o preço praticado, distorcendo a análise de preços de transferência.
- A decisão também aborda a questão dos tributos incidentes sobre vendas, como PIS e COFINS, que não devem ser incluídos no preço parâmetro, pois são incidentes sobre a receita bruta e não diretamente sobre as vendas. Assim, sua inclusão carece de previsão legal.
- **Conclusão:** O Acórdão nº 1402-002.814, integrado pelo Acórdão nº 1402-003.739, conclui que tais valores, por serem contratados em condições de mercado e pagos a terceiros independentes, não devem ser incluídos no preço praticado, pois não se prestam à manipulação de preços que a legislação busca evitar.

14. Verifica-se, dessarte, que a divergência interpretativa foi satisfatoriamente caracterizada, evidenciando entendimento conflitante sobre a matéria tratada nos acórdãos paradigmas e no acórdão recorrido, de modo a autorizar a admissão do Recurso Especial, nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 3337/3355, **razão pela qual dele conheço.**

MÉRITO

15. Sustenta a Recorrente que a inclusão dos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do preço praticado (cálculo "CIF"), para a aplicação do método PRL (Preço de Revenda Menos Lucro), não se coaduna com a correta interpretação do disposto no § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, pois, em resumo:

- Os valores de frete e seguro são pagos a terceiros independentes e não fazem parte da transação entre partes vinculadas. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado inflaciona indevidamente o custo dos bens importados.
- Os tributos incidentes na importação não devem ser considerados no cálculo do preço praticado, pois são obrigações fiscais decorrentes da entrada das

mercadorias no país e não estão relacionados diretamente com a transação entre as partes vinculadas.

- Tais valores não devem compor o preço praticado, pois são custos adicionais incorridos em condições de mercado.
- A IN SRF 243, de 2002, estabelece que os preços de transferência devem refletir transações realizadas em condições *arm's length*, ou seja, como se fossem entre partes independentes. A inclusão de frete, seguro e tributos no preço praticado distorce essa premissa, pois esses custos são pagos a terceiros e não podem ser manipulados pelas partes vinculadas.

16. Nessa ordem de ideias, espera ver prestigiada a interpretação conferida pelos paradigmas no sentido de que a inclusão de valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação na determinação do preço praticado é indevida.

17. Razão, porém, não lhe assiste.

18. De fato, à época da ocorrência dos fatos geradores (ano-calendário de 2008), o §6º do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, ostentava a seguinte redação:

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

(...)

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

(...)

19. Contemporâneo ao referido dispositivo, assim prescrevia o artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002:

Art. 4º. Omissis

(...)

§ 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.

(...)

20. Como é cediço, a comparabilidade constitui aspecto essencial no regramento dos preços de transferência, dentro do que se convencionou denominar princípio do *arm's length*, assegurando que transações entre partes relacionadas devem ser conduzidas nas mesmas condições que seriam estabelecidas entre empresas independentes, em circunstâncias comparáveis.

21. Para que a comparação possa ser efetivada, devem ser assumidos parâmetros equivalentes, o que significa que os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação necessitam ser incluídos na apuração dos preços praticado e parâmetro, ou excluídos de ambos. A opção legislativa constante do §6º do indigitado art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, acolheu

tratamento específico e diferenciado da regra geral de apuração do custo contábil previsto pelo *caput* do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977¹, que considera transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e tributos devidos na aquisição ou importação.

22. De mais a mais, rememore-se que, de acordo com a alínea “c” do inciso III do art. 11 da Lei Complementar nº 95, de 1988, os parágrafos de um artigo de lei têm por função expressar *“os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida”*.

23. Como corolário lógico jurídico, a inclusão dos valores de frete, seguro e tributos no preço praticado, constitui aspecto que complementa o disposto no *caput* do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

24. Desse modo, para garantir a comparabilidade, a Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, foi erigida em perfeita harmonia com o artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, confirmando que os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação integram o custo na apuração do preço praticado, ainda que sejam pagos a terceiros (partes não vinculadas).

25. Vale dizer, tanto o dispositivo legal como o ato normativo regulamentar são categóricos ao indicar que despesas de frete, seguro e tributos devem ser computados no cálculo do preço praticado, para fins de apuração do preço parâmetro, providência imprescindível para assegurar a simetria entre as grandezas comparadas.

26. Por derradeiro, destaque-se que, muito embora a Lei 12.715, de 2012, tenha posteriormente admitido que as despesas com frete, seguro, tributo e gastos aduaneiros deixaram de integrar o preço praticado, seus efeitos aplicam-se apenas aos fatos geradores futuros e aos pendentes (CTN, art. 105), não retroagindo, por não se tratar de norma expressamente interpretativa (CTN, art. 106, I)².

CONCLUSÃO

27. Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

¹ Decreto-Lei nº 1.598/1977: *“Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação. (...)”*

² CTN: *“Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116. Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (...)”*