



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

**Processo n°** 16643.000288/2010-77  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-003.023 – 1ª Turma  
**Sessão de** 9 de agosto de 2017  
**Matéria** IRPJ E CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E JUROS SOBRE MULTA  
**Recorrentes** SIEMENS LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN SRF N° 243/2002. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

O princípio da legalidade tributária albergado no art. 150, I, da Constituição da República e no art. 9º, I, do Código Tributário Nacional estabelece que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei.

O preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF n° 243/2002 resulta em valores devidos a título de IRPJ e CSLL sempre em montantes iguais ou inferiores àqueles calculados segundo a correta interpretação da Lei n° 9.430/96. Noutros termos, a referida Instrução Normativa em hipótese alguma majorou tributo frente à Lei por ela regulamentada, daí porque não há que se falar em violação ao princípio da legalidade tributária.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento. Acordam,

ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e Contribuinte em epígrafe. O Recurso da Fazenda foi admitido para discussão da matéria legitimidade do cálculo do Preço Parâmetro, no método PRL 60, nos termos do disposto na Instrução Normativa nº 243/2002. O Recurso do Contribuinte foi admitido para discussão da matéria juros de mora sobre multa de ofício.

Na origem, conforme descrição dos fatos do auto de infração, para aplicação das regras de preços de transferência nas importações de insumos de pessoas ligadas, utilizados na fabricação de produto final, o contribuinte ao utilizar o método preço de revenda menos lucro (PRL) não o fez de acordo com o que determinava a instrução normativa SRF nº 243/2002.

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação ao auto de infração, alegando, dentre outros argumentos que a IN SRF nº 243/2002 prevê um procedimento diverso daquele previsto pela Lei nº 9.430/96 para a determinação do preço parâmetro segundo o método PRL60, quando deveria limitar-se a regular tais dispositivos. Em face dessa ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, os cálculos que fundamentaram o Auto de Infração devem ser desconsiderados.

No julgamento da impugnação a DRJ, sobre o assunto em questão decidiu-se que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não possuem competência para apreciar a legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

Novamente inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao CARF, repisando os argumentos da impugnação. No julgamento do Recurso, a 1ª Turma da 3ª Câmara, da 1ª Seção de julgamento, a ele negou provimento, assim se manifestando:

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

*Ano-calendário: 2005*

*CONTROLE DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CÁLCULO DO PREÇOPARÂMETRO. MÉTODO PRL60. PREVISÃO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE.*

*A função da Instrução Normativa é interpretativa do dispositivo legal, subordinando-se a ele, sendo-lhe vedado inovar para estabelecer obrigação tributária.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso. Vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva. O Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes votou pelas conclusões.*

Ciente dessa decisão a Fazenda Nacional, tempestivamente, apresentou Recurso Especial de divergência, objetivando discutir legalidade da IN 243/02.

Conforme despacho de admissibilidade do Presidente da Câmara, o Recurso foi integralmente admitido.

Em suas razões alega a Fazenda:

- ✓ Que a metodologia de cálculo exposta na IN SRF nº 243/2002 simplesmente regulamenta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, em estrita conformidade à intenção do legislador: evitar a transferência indireta de lucros para o exterior nas operações praticadas entre partes vinculadas, através do controle dos preços dos bens importados;
- ✓ A sistemática delineada pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96 é voltada para a quantificação de um preço-parâmetro para o bem importado, e não para o bem produzido localmente, razão pela qual não há coerência em se apurar a margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de revenda do produto final;
- ✓ A interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, constatação esta que se agrava pela impropriedade de redação da Lei, 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, e dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa, de acordo com a finalidade da Lei;
- ✓ O legislador brasileiro optou, no caso da importação de bens, por adotar três métodos previstos pela OCDE, com as adaptações que julgou pertinentes, dentre os quais o conhecido como Preço de Revenda menos Lucro (PRL), estipulando uma margem de lucro

presumida de 60%, sujeita a alterações conforme o artigo 21 da Lei 9.430/96;

- ✓ Desta arte, o preço parâmetro obtido por qualquer dos métodos legalmente previstos reflete o preço *arm's lenght*, não havendo que se falar que “a fiscalização não comprovou que as transações da recorrente estariam em desacordo com o princípio *arm's lenght*”. A partir do momento em que os preços praticados excedem em mais de 5% o preço parâmetro calculado conforme sua escolha, está caracterizada a ofensa ao princípio, autorizando os ajustes devidos, sem que isso implique em violação do tratado, que, repita-se, não impõe um método específico de apuração do preço parâmetro.

Ciente dessa decisão o Contribuinte, tempestivamente, apresentou Embargos de Declaração, alegando omissões no Acórdão, sobre as alegações de divergências entre as informações prestadas durante o curso do procedimento fiscal e aquelas constantes de sua DIPJ, bem como sobre a falta de análise de sua argumentação quanto a não incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Os embargos do Contribuinte foram acolhidos parcialmente para suprir a omissão relativa aos juros sobre a multa, sendo-lhe negado efeitos infringentes.

Além dos embargos o Contribuinte também apresentou contrarrazões ao Recurso da Fazenda e Recurso Especial.

Em suas contrarrazões alega o Contribuinte:

- ✓ São distintas as regras de apuração do preço parâmetro baseado no PRL60, previstas na Lei 9.430/96 e na IN 243/2002. As regras da instrução normativa implicam em ônus muito mais elevado para o contribuinte;
- ✓ Conclui-se claramente, do exposto, que a IN SRF 243/02 prevê um procedimento diverso daquele previsto pela Lei 9.430/96, para determinação do preço parâmetro segundo o método PRL60, quando deveria limitar-se a regular os dispositivos da lei que o estabeleceu;
- ✓ Tendo restado claro que a IN 243/02 inovou o ordenamento jurídico, frente aos preceitos estabelecidos pelas Leis 9.430/96 e 9.959/00 para o cálculo do método PRL60, importante repisar que o sistema tributário brasileiro tem como seu principal alicerce o princípio da estrita legalidade, previsto no artigo 150, I da Constituição Federal;
- ✓ Todo ato normativo infra-legal deve restringir-se a regulamentar dispositivos legais, dispondo sobre aspectos formais, procedimentais ou esclarecendo seu conteúdo, nada mais. Daí concluir-se que não é dado a uma Instrução Normativa extrapolar os limites que foram delimitados através de Lei, nem mesmo estabelecer procedimento diverso a ser seguido pelo contribuinte que possa ter efeito mais oneroso.

Em seu Recurso, alega o contribuinte:

- 
- ✓ Também não merece prevalecer o v. acórdão recorrido no que tange a suposta incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício lançada na presente autuação, uma vez que afrontam diretamente à Legislação Pátria pertinente e o próprio Princípio da Segurança Jurídica;
  - ✓ De acordo com o artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre apenas da obrigação principal e, nos termos do artigo 113, parágrafo 1º do CTN, esta somente surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo;
  - ✓ A palavra “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN se refere apenas aos tributos devidos, caso contrário, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”;
  - ✓ Se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do artigo 61 contemplasse também multas, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43, uma vez que a incidência dos juros sobre a multa isolada, assim como a de ofício, já decorreria diretamente do artigo 61.

Cientificada do Recurso, a Fazenda Nacional, tempestivamente, apresentou contrarrazões, argumentando, em suma:

- ✓ A divergência sobre a aplicabilidade da SELIC sobre a multa de ofício a título de juros de mora se dá, primordialmente, acerca do que se entende por “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”;
- ✓ O art. 61, caput, e seu § 3º da Lei nº 9.430/96 utilizam, respectivamente, as expressões “débitos para com a União” e “débitos a que se refere este artigo”. Assim, é importante definir a que “débitos” se referem o art. 61, caput, e seu § 3º do mencionado diploma legal;
- ✓ É sabido que, com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, surge o direito subjetivo público do sujeito ativo (União) a receber o crédito tributário e o respectivo dever do sujeito passivo (devedor) de pagá-lo no prazo previsto na legislação específica;
- ✓ Portanto, nota-se que, se não pago o tributo no prazo estipulado legalmente, o Fisco efetuará o lançamento do crédito tributário, expressão que abrange o tributo e os acréscimos legais (multa e juros);
- ✓ Quer-se dizer com isso que os débitos a que se referem o art. 61, caput, e seu § 3º da Lei nº 9.430/96 são os créditos tributários devidos

à União e não somente o valor do tributo. Os juros incidirão sobre o principal e a multa de ofício aplicada. É o que manda o citado § 3º;

- ✓ Logo, resta correta a aplicação dos juros de mora, com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício.

Assim, pediu o não provimento do Recurso do contribuinte.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Sobre a admissibilidade de ambos Recursos, entendo não haver há reparos a se fazer na análise realizada pelo então Presidente da Câmara.

### **ILEGALIDADE DA IN 243/02**

De acordo com o contribuinte, a Instrução Normativa n. 243/2002 seria ilegal por carrear fórmula para a mensuração do Preço Parâmetro pelo método PRL 60% que destoa daquela fórmula que decorreria do art. 18 da Lei n. 9.430/96, na redação dada pela Lei n. 9.959/2000.

Diversamente, o Fisco e a Fazenda Nacional entendem que a Instrução Normativa n. 243/2002 jamais contrariou a Lei n. 9.430/96 – na redação dada pela Lei n. 9.959/00 –, mas apenas deu à Lei a sua melhor interpretação.

Vejamos, pois, os textos desses atos normativos. Frise-se que o período objeto dos vertentes Autos de Infração é anterior ao advento da Lei n. 12.715/2012, razão pela qual não serão transcritas as alterações que essa lei impôs ao texto da Lei n. 9.430/96.

*Lei n. 9.430/96*

*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, observadas as condições previstas no presente dispositivo, por um dos seguintes métodos:*

*(...)*

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

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

*I. 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;*

*Instrução Normativa n. 243/2002*

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

*I dos descontos incondicionais concedidos;*

*II dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*III das comissões e corretagens pagas;*

*IV de margem de lucro de:*

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

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

*(...)*

*§ 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.*

Como se percebe na regra da Lei, o valor do prego líquido de revenda (PLV) é alcançado quando se descontam os valores relativos às alíneas "a", "b" e "c". Assim, para se obter o prego parâmetro (PP), deste PLV deve ser deduzida a margem de lucro de 60%, calculada com base no PLV, deduzido o valor agregado (VA) no país.

Valor agregado (VA) é o montante relacionado às demais matérias primas e custos inerentes à produção do produto acabado, excluindo-se o valor relativo ao item importado sob análise. Em outras palavras, é o custo de produção do produto acabado vendido (CPV) menos o custo da matéria prima importada de pessoa vinculada (CMP).

Feitas as observações acima, o cálculo do PRL na margem de 60% segundo a Lei 9.430/96 resume-se à seguinte fórmula:

$$PP = PLV - \{[PLV - (CPV - CMP)] \times 60\%$$

Já o artigo 12 §11 da IN 243/02 prevê uma metodologia de apuração do PRL60 diferente, na qual a margem de lucro é obtida por meio da aplicação do percentual de 60% sobre a "participação do bem importado no prego de venda do bem produzido".

Esta participação deve ser calculada com o "percentual correspondente ao custo do bem importado em relação ao custo total do produto".

Apesar de a IN SRF 243/02 mencionar o termo valor agregado, ela desconsidera este conceito e se utiliza de um critério de rateio para obter a participação da matéria prima dentro do produto acabado.

Este rateio consiste numa divisão do custo do produto acabado vendido (CPV) pelo custo da matéria-prima importada, de pessoa vinculada (CMP). Desta divisão se obtém um fator que deverá ser multiplicado pelo preço líquido de venda (PLV) o que gera a seguinte fórmula matemática para este cálculo:

$$PP = [(CPV / CMP) \times PLV] - \{[(CPV / CMP) \times PLV] \times 60\%$$

Conclui-se claramente, do exposto, que a IN SRF 243/02 prevê um procedimento diverso daquele previsto pela Lei 9.430/96, para determinação do preço parâmetro segundo o método PRL60, quando deveria limitar-se a regular os dispositivos da lei que o estabeleceu.

Com efeito, à instrução normativa caberia somente dar efetividade lei, jamais alternando-a ou criando inovações inexistentes no diploma de hierarquia superior, especialmente se tais inovações, na esfera do direito tributário, implicam em ofensa a direitos do contribuinte, como resulta do cálculo de um preço parâmetro muito mais baixo que aquele calculado nos termos da lei, implicando adições excessivas às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Desse modo, claramente ilegal a referida instrução normativa, de modo que o lançamento efetuado não pode prevalecer.

Mas não só por essa razão o lançamento não pode prevalecer.

A interpretação do artigo 18, da Lei 9.430/96 pode gerar diferentes fórmulas de cálculo, conforme bem expressou o Conselheiro BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, relator do Acórdão n.º 1101-001.080, em seu voto vencido proferido no processo, cujos trechos nesse sentido abaixo transcrevo:

*Retornando à tese que pretendo demonstrar, percebe-se que a dupla possibilidade de formulação aritmética da equação prevista no citado art. 18 da Lei n. 9.430/96 decorre do fato de que, em termos aritméticos, a estatuída supressão do valor agregado pode operar-se de duas formas distintas.*

*A primeira delas é justamente aquela vislumbrada pelo sujeito passivo, fórmula essa que concebe o Valor Agregado como um dado nominal, que basicamente emerge da diferença entre o custo total do bem produzido e o custo do item importado que se agrega ao bem produzido.*

*Ocorre que, em termos aritméticos, também é possível proceder à referida supressão do Valor Agregado concebendo-o (leia-se, concebendo o Valor Agregado) como um quociente, como um número maior do que zero e menor do que um a ser multiplicado pela variável (Preço Líquido de Revenda) da qual deve ser subtraída a referida parcela (Valor Agregado). É que a Lei n. 9.959/00 jamais determinou se o Valor Agregado se exprimiria por uma cifra nominal – que é a interpretação do sujeito passivo – ou por um percentual, sendo que ambas as formulações podem ser vislumbradas em se tratando de uma grandeza como essa.*

Alega a Fazenda Nacional, inclusive, que a fórmula descrita na IN 243/02 é uma das interpretações possíveis do texto da lei (argumento com o qual não concordo).

Nesse contexto, ao realizar o trabalho fiscal a autoridade tributária deveria ter invalidado o cálculo elaborado pelo contribuinte, ao argumento de que não se enquadrava nem nas fórmulas passíveis de serem extraídas da Lei, nem da fórmula descrita na IN 243/02.

Vale frisar, ainda, que não há dúvidas de que a Lei é lei de eficácia plena, que não depende de regulamentação para surtir efeitos. Logo, não poderia a fiscalização ter desconsiderado seus comandos e se pautado exclusivamente no texto na instrução normativa para efetuar o lançamento.

Logo, também por esse motivo entendo que o lançamento em questão não merece prosperar. Faltou à fiscalização refutar o cálculo elaborado pelo Contribuinte.

## **INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA**

De acordo com o artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e, nos termos do artigo 113, parágrafo 1º do CTN, esta somente surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo.

Não há que se falar que, de acordo com o artigo 113, parágrafo 1º do CTN, a multa de ofício também faria parte da obrigação principal, uma vez que, primeiro, (i) referida norma trata das obrigações acessórias, ou seja, as decorrentes do não cumprimento de obrigações de fazer e (ii) já é unânime na doutrina e jurisprudência pátria que a penalidade

pecuniária não se confunde com a obrigação principal, pois é decorrente de uma sanção pelo não pagamento do tributo (vide artigo 3º do CTN).

Por outro lado, o artigo 161 do CTN prevê que o crédito não pago é acrescido de juros de mora, in verbis:

*“Artigo 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”*

É evidente que a palavra “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN se refere apenas aos tributos devidos, caso contrário, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Por seu turno, a Lei nº 9.430/96 igualmente prevê a incidência dos juros de mora apenas sobre o valor dos tributos, contribuições e multas isoladas, e não sobre as multas de ofício exigidas como acessório juntamente com o tributo eventualmente exigido, verbis:

*“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 artigo 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.”*

Se for entendido que a palavra “débitos” constante do caput do artigo 61 inclui principal e multa de ofício, ter-se-ia que admitir que as multas de ofício, quando não pagas no vencimento, sofreriam também o acréscimo de multa de mora. Mas quando o legislador intencionou que incidisse juros sobre a multa o fez expressamente.

O art. 43 da mesma Lei 9.430/96 vem a reforçar a interpretação acima ao prever a incidência de juros de mora sobre as multas isoladas, 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”.*

---

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do artigo 61 contemplasse também multas, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43, uma vez que a incidência dos juros sobre a multa isolada, assim como a de ofício, já decorreria diretamente do artigo 61.

Conclui-se, portanto, que, fora a hipótese dos juros serem cobrados a fim de indenizar o credor pelo não pagamento do tributo no prazo estipulado, qualquer outra incidência de juros seria abusiva e arbitrária, por ausência e, diga-se, contrariedade ao pressuposto legal vigente (CTN, artigos 3º, 113, 139, parágrafo 1º, e 161 do CTN).

Admitir-se tal cobrança implicaria enriquecimento ilícito do Erário, o qual estaria aplicando a incidência dos juros de mora à obrigação principal e à multa de ofício.

Nesse contexto, voto por negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional e dar provimento ao Recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

## Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Redator designado.

Em que pesem as razões expostas pelo Relator, peço licença para delas divergir, conforme argumentação a seguir.

### 1) Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Como bem relatado, o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional tem como objeto a solução de divergência de entendimento existente entre Turmas do CARF no tocante à (i)legalidade da apuração do preço parâmetro PRL60 conforme regulado pelo art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, frente ao disposto no art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Referida divergência interpretativa já foi trazida ao exame desta Turma em diversas outras ocasiões, sendo importante ressaltar que o Colegiado vem sistematicamente decidindo pela legalidade da referida norma, conforme razões a seguir expostas.

#### 1.1) O PRL60 e a Lei nº 9.430/96

Antes mesmo de examinarmos a questão da (i)legalidade da IN SRF nº 243/2002 frente à Lei nº 9.430/96, questão essa que será objeto do item seguinte deste voto, é imprescindível identificarmos o que realmente estabelece a própria Lei nº 9.430/96 acerca do PRL60.

Isso porque, para verificarmos a existência, ou não, de violação da Lei nº 9.430/96 pela IN SRF nº 242/2002, é necessário que antes determinemos exatamente o que aquela Lei prescreve. Partamos, então, do texto legal:

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

(...)

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

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

*c) das comissões e corretagens pagas;*

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

*1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor*

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

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

(...)

No caso, duas interpretações bem distintas acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96 vêm sendo defendidas no presente processo. A seguir encontra-se a representação matemática dessas duas interpretações:

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

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

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

A equação (3A) representa a interpretação defendida pelo sujeito passivo para o art. 18 da Lei nº 9.430/96, enquanto a equação (3B) representa a interpretação da Fazenda Nacional para a mesma norma.

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

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

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

A interpretação (3B), sustentada pela Fazenda Nacional, é aquela que, a meu juízo, corretamente reproduz as exigências contidas no art. 18 da Lei nº 9.430/96. São ao menos dois os argumentos que sustentam essa afirmação, a saber:

#### Argumento Linguístico

Para melhor compreendermos o art. 18 da Lei nº 9.430/96 sob o ponto de vista meramente linguístico é necessário recordarmos que, em sua redação original, essa norma não albergava o PRL60, mas tão-somente os métodos de cálculo do preço parâmetro PIC (inciso I), PRL com margem de 20% (inciso II) e CPL (inciso III), senão vejamos:

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

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

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

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

*c) das comissões e corretagens pagas;*

*d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;*

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

*(...)*

O cálculo do preço parâmetro PRL com margem de 60% só passou a ter existência jurídica a partir do advento da Lei nº 9.959/2000, que deu nova redação ao art. 18 da Lei nº 9.430/96.

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

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

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

*a) **dos** descontos incondicionais concedidos;*

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

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

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

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

(...)

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

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

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

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

*c) das comissões e corretagens pagas;*

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

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

(...)

#### Argumento Lógico-Econômico

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

Veja que o art. 18 da Lei nº 9.430/96 estabelece as regras para apuração do preço parâmetro, o qual pode ser definido como sendo o preço presumivelmente praticado na importação de um bem acaso essa operação seja realizada entre pessoas não vinculadas.

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

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

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

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

Isso posto, seja com base no argumento linguístico, seja com fundamento no argumento lógico-econômico, a correta interpretação do cálculo do preço parâmetro PRL60 previsto na Lei nº 9.430/96 é aquela sustentada pela Fazenda Nacional, e representada matematicamente pela equação (3B), e não aquela defendida pelo sujeito passivo e representada matematicamente pela equação (3A).

## 1.2) Da Legalidade da IN SRF 243/2002

Como dito anteriormente, a partir do advento da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 o Fisco abandonou a interpretação que até então vinha emprestando ao art. 18 da Lei nº 9.430/96, no que toca ao cálculo do preço parâmetro PRL60, passando a adotar uma nova interpretação.

Alega o sujeito passivo que essa nova interpretação é incompatível com os ditames art. 18 da Lei nº 9.430/96, devendo, portanto, ser declarada ilegal.

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

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

*I - dos descontos incondicionais concedidos;*

*II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*

*III - das comissões e corretagens pagas;*

*IV - de margem de lucro de:*

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

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

*(...)*

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

*§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor*

*agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:*

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

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

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

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

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

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

Pois bem, conforme dito anteriormente, a questão da legalidade, ou não, do art. 12 da IN SRF 243/2002 frente ao art. 18 da Lei nº 9.430/96 somente pode ser apropriadamente examinada tomando-se por base a correta interpretação desta última norma, qual seja, aquela matematicamente representada na já referida equação (3B).

Isso posto, em primeiro lugar cabe destacar que o cálculo do preço parâmetro PRL60, conforme estabelecido na IN SRF 243/2002, resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas exigidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96 corretamente interpretado, conforme demonstrado no anexo 6.

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

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

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

(...)

E esse é exatamente o caso em questão, pois, como a aplicação do PRL60, conforme estabelecido pela IN SRF 243/2002, resulta em exigência de IRPJ e CSLL sempre igual ou inferior àquela decorrente da correta interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96, não há que se falar em aumento de tributo, daí porque também não há violação ao princípio da legalidade.

Portanto, ainda que seja verdadeira a afirmação do sujeito passivo segundo a qual a fórmula para o cálculo do preço parâmetro PRL60 prevista no art. 12 da IN SRF nº 243/2002 é distinta daquela determinada no art. 18 da Lei nº 9.430/96, é falsa a conclusão de que os ajustes ao lucro líquido resultantes da IN são superiores àqueles resultantes da Lei, pois, conforme matematicamente demonstrado no anexo 6, tais ajustes são sempre iguais ou inferiores.

Alega o sujeito passivo, ainda, que o posterior advento da Medida Provisória nº 478/2008, que perdeu eficácia por não ter sido convertida em lei, e da Lei nº 12.715/2012, que acabou por legalizar a fórmula prevista no art. 12 da IN SRF nº 243/2002, demonstram a ilegalidade anterior desse ato normativo.

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

Por fim, é de se dizer que o Poder Judiciário igualmente vem entendendo inexistir ilegalidade na IN SRF 243/2002, como é possível observar-se, a título exemplificativo, na Apelação Cível nº 2154372/SP, julgada pelo TRF da 3ª Região, decisão essa publicada em 24/06/2016, e cuja ementa abaixo se transcreve:

*DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. LEI 9.430/1996. IN/SRF 243/2002. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL 60. PREÇO PARÂMETRO. VALOR AGREGADO. CSL E IRPJ. VALIDADE. RECURSO DESPROVIDO.*

*1. A IN 243/2002 foi editada na vigência da Lei 9.959/2000, que alterou a redação da Lei 9.430/1996, para distinguir a hipótese de revenda do próprio direito ou bem, tratada no item 2, da hipótese de revenda de direito ou bem com valor agregado em razão de processo produtivo realizado no país, tratada no item 1, ambos da alínea d do inciso II do artigo 18 da lei.*

*2. O cálculo do preço de transferência, pelo Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, no caso de direitos, bens ou serviços, oriundos do exterior e adquiridos de pessoa jurídica vinculada, passou, na vigência da Lei 9.959/2000, a considerar a margem de lucro de 60% "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" (artigo 18, II, d, 1).*

*3. A adoção, na técnica legal, do critério do valor agregado objetivou conferir adequada eficácia ao modelo de controle de*

*preços de transferência, aderindo aos parâmetros da Convenção Modelo da OCDE, evitando distorções e, particularmente, redução da carga fiscal diante da insuficiência das normas originariamente contidas na Lei 9.430/1996 e refletidas na IN/SRF 32/2001. O legislador, independentemente de obrigação convencional, pode adotar, na disciplina interna das relações jurídicas, modelos ou parâmetros internacionalmente aceitos ou discutidos, sendo, para tal efeito, irrelevante a subscrição da convenção ou se os próprios países subscritores descumprem o avençado. Imperioso ressaltar que a liberdade de conformação do legislador, adstrita aos vetores maiores de Constituição e legislação complementar - sem que, a propósito, esteja presente qualquer violação ao ordenamento hierárquico interno -, não pode, portanto, ser invalidada, como se pretende, ao argumento de que o Brasil não aderiu à Convenção Modelo da OCDE.*

*4. O cálculo do preço de transferência a partir da margem de lucro sobre o preço de revenda é eficaz, no atingimento da finalidade legal e convencional, quando se trate de importação de bens, direitos ou serviços finais para revenda interna, não, porém, no caso de importação de matérias-primas, insumos, bens, serviços ou direitos que não são objeto de revenda direta, mas são incorporados em processo produtivo de industrialização, resultando em distintos bens, direitos ou serviços, agregando valor ao produto final, com participações variáveis na formação do preço de revenda, que devem ser apuradas para que seja alcançado corretamente o preço de transferência, de que trata a legislação federal.*

*5. A IN 243/2002, ao tratar, nos §§ 10 e 11 do artigo 12, do Método do Preço de Revenda Menos Lucro -, para bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção, com exclusão do valor agregado e da margem de lucro de 60%, para tanto com a apuração da participação de tais bens, serviços ou direitos no custo e preço de revenda do produto final industrializado no país, não inovou nem violou o artigo 18, II, d, item 1, da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 9.959/2000. (g.n.)*

*6. Houve a necessária e adequada explicitação, pela instrução normativa impugnada, do conteúdo legal para permitir a sua aplicação, considerando que o conceito legal de valor agregado, conducente ao conceito normativo de preço parâmetro, leva à necessidade de apurar a sua formação por decomposição dos respectivos fatores, abrangendo bens, serviços e direitos importados, sujeitos à análise do valor da respectiva participação proporcional ou ponderada no preço final do produto.*

*7. O artigo 18, II, da Lei 9.430/1996, com redação da Lei 9.959/2000, previu que o preço de transferência, no caso de bens e direitos importados para a aplicação no processo produtivo, calculado pelo método de preço de revenda menos lucros - PRL - 60, é a média aritmética dos preços de revenda de bens ou direitos, apurada mediante a exclusão dos descontos incondicionados, tributos, comissões, corretagens e margem de*

lucro de 60%, esta calculada sobre o preço de revenda depois de deduzidos os custos de produção citados e ainda o valor agregado calculado a partir do valor de participação proporcional de cada bem, serviço ou direito importado na formação do preço final, conforme previsto em lei e detalhado na instrução normativa. (g.n.)

8. O preço de transferência, assim apurado e não de outra forma como pretendido, é que pode ser deduzido na determinação do lucro real para efeito de cálculo do IRPJ/CSL. Há que se considerar, assim, a ponderação ou participação dos bens, serviços ou direitos, importados da empresa vinculada, no preço final do produto acabado, conforme planilha de custos de produção, mas sem deixar de considerar os preços livres do mercado concorrencial, ou seja, os praticados para produtos idênticos ou similares entre empresas independentes. A aplicação do método de cálculo com base no valor do bem, serviço ou direito em si, sujeito à livre fixação de preço entre as partes vinculadas, geraria distorção no valor agregado, majorando indevidamente o custo de produção a ser deduzido na determinação do lucro real e, portanto, reduzindo ilegalmente a base de cálculo do IRPJ/CSL.

9. Para dar eficácia ao método de cálculo do preço de revenda menos lucro, previsto na Lei 9.430/1996 com alteração da Lei 9.959/2000, é que foi editada a IN/SRF 243/2002, em substituição à IN/SRF 32/2001, não se tratando, pois, de ato normativo inovador ou ilegal, mas de explicitação de regras concretas para a execução do conteúdo normativo abstrato e genérico da lei, prejudicando, pois, a alegação de violação aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, sem que exista, tampouco, fundamento para cogitar-se de ofensa à anterioridade tributária. (g.n.)

10. *Apelação desprovida.*

Em conclusão, por tudo o que foi dito acima, entendo que o art. 12 da IN 243/2002, ao regular o preço parâmetro PRL60 instituído pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96, não violou o princípio da legalidade tributária.

## **2) Do Recurso Especial do Sujeito Passivo**

O sujeito passivo pede que se afaste a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal que ampare tal cobrança.

Se equivoca a recorrente ao alegar que tal cobrança estaria desamparada pela legislação tributária.

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

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

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

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

O vocábulo "crédito", constante do *caput* do artigo reproduzido, obviamente se refere ao crédito tributário, pela própria natureza do diploma legal que habita. Para se definir o alcance de tal expressão, recorre-se a outro dispositivo do CTN:

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

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

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

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

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

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

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

Interpretando em conjunto os dispositivos reproduzidos, conclui-se que incidem juros de mora sobre os créditos tributários não integralmente pagos no vencimento (art. 161) e que tais créditos decorrem da obrigação principal (art. 139), englobando o tributo e a multa de ofício (art. 113, §1º). Assim, a conclusão construída é a de que o CTN prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.

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

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

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

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

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

*Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:*

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

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

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

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

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

*(...)*

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

*pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

Depreende-se do artigo reproduzido que incidem juros de mora sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica. A multa de ofício se amolda perfeitamente a tal definição, já que sua cobrança decorre, entre outras hipóteses, da falta de pagamento de imposto ou contribuição, nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1997.

Sendo assim, a exemplo do que ocorre com o art. 161 do CTN, também o art. 61 da Lei nº 9.430/1997 fundamenta a possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Corroboram ainda tal entendimento o art. 43 da Lei nº 9.430/1997 que, em seu parágrafo único, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. Assim, vê-se que a legislação não enxerga incompatibilidade entre os juros de mora e uma multa pecuniária de caráter punitivo:

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

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

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

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

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

*2. Agravo regimental não provido.*

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

Por fim, tanto o §3º do art. 61 quanto o parágrafo único do art. 43, ambos da Lei nº 9.430/1997, fazem alusão à taxa aplicável a título de juros de mora: taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais.

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

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

### **3) Conclusão**

Tendo em vista todo o exposto, voto: (i) por conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, por dar-lhe provimento, e; (ii) por conhecer do recurso especial interposto pelo sujeito passivo e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)  
Rafael Vidal de Araújo

**Anexo 1****Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Interpretação do Sujeito Passivo**

**(1A) PParam = PLV – ML**, onde:

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

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

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

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

- VA é o “*valor agregado no País*”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Anexo 2****Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Interpretação "Correta"****(1B) PParam = PLV – ML - VA**

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

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

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

- VA é o “*valor agregado no País*”

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

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

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

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

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

**(4B) Adição = PPrat – PParam**

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

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

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

$$Adição = PPrat - (40\%*PLV - VA)$$

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

**Anexo 3****Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60****Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"**

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto no art. 18 da Lei nº 9.430/96, segundo a interpretação defendida pelo sujeito passivo (anexo 1), resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da "correta" interpretação da mesma norma (anexo 2).

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

(5A) <-> (5B)

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

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

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

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

Ademais, a adição em (5A) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (5A) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430/96. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (5A) como (5B) resultarão em adição de ( $PPrat - 40\% * PLV$ ), desde que esse valor não seja negativo, caso em que nem (5A) nem (5B) resultarão em adição.

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96 defendida pelo sujeito passivo (5A), resultará em adições sempre iguais ou inferiores àquelas decorrentes da interpretação "correta" da mesma norma (5B).

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

**Anexo 4****Art. 18 da Lei nº 9.430/96 - PRL60 - Tabela Exemplificativa****Interpretação do Sujeito Passivo vs. Interpretação "Correta"**

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro líquido entre a interpretação do sujeito passivo acerca do art. 18 da Lei nº 9.430/96 (5A), e a interpretação "correta" sobre a mesma norma (5B).

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

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

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

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

| <b>Lei 9.430/96 – Interp. do Contrib. – Anexo 1</b> | <b>A</b>    | <b>B</b>    | <b>C</b>      | <b>D</b>      | <b>E</b>      |
|-----------------------------------------------------|-------------|-------------|---------------|---------------|---------------|
| PPrat                                               | 100,00      | 300,00      | 600,00        | 900,00        | 1.200,00      |
| VA                                                  | 50,00       | 50,00       | 50,00         | 50,00         | 50,00         |
| PLV                                                 | 1.000,00    | 1.000,00    | 1.000,00      | 1.000,00      | 1.000,00      |
| ML = 60%*(PLV - VA)                                 | 570,00      | 570,00      | 570,00        | 570,00        | 570,00        |
| PParam = PLV - ML                                   | 430,00      | 430,00      | 430,00        | 430,00        | 430,00        |
| <b>Adição = PPrat - PParam</b>                      | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> | <b>170,00</b> | <b>470,00</b> | <b>770,00</b> |

| <b>Lei 9.430/96 – Interp. Correta – Anexo 2</b> | <b>A</b>    | <b>B</b>    | <b>C</b>      | <b>D</b>      | <b>E</b>      |
|-------------------------------------------------|-------------|-------------|---------------|---------------|---------------|
| PPrat                                           | 100,00      | 300,00      | 600,00        | 900,00        | 1.200,00      |
| VA                                              | 50,00       | 50,00       | 50,00         | 50,00         | 50,00         |
| PLV                                             | 1.000,00    | 1.000,00    | 1.000,00      | 1.000,00      | 1.000,00      |
| ML = 60%*PLV                                    | 600,00      | 600,00      | 600,00        | 600,00        | 600,00        |
| PParam = PLV - ML - VA                          | 350,00      | 350,00      | 350,00        | 350,00        | 350,00        |
| <b>Adição = PPrat - PParam</b>                  | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> | <b>250,00</b> | <b>550,00</b> | <b>850,00</b> |

**Anexo 5****Istrução Normativa SRF nº 243/2002 - PRL60**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Anexo 6****PRL60 - Adição ao Lucro Real****IN SRF 243/2002 vs. "Correta" Interpretação do Art. 18 da Lei nº 9.430/96**

O objetivo do presente anexo é demonstrar matematicamente que o PRL60 previsto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 (anexo 5) resulta em adições ao lucro líquido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **sempre** iguais ou inferiores àquelas decorrentes da "correta" interpretação do 18 da Lei nº 9.430/96 (anexo 2).

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

(5B) <-> (7C)

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

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

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

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

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

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

Ademais, a adição em (7C) será igual à adição em (5B) em apenas duas hipóteses. A primeira quando tanto (7C) como (5B) resultarem em valores negativos, caso em que a adição será igual a zero, conforme art. 18, § 5º, da Lei nº 9.430/96. A segunda quando VA for igual a zero, caso em que tanto (7C) como (5B) resultarão em adição de (PPrat – 40%\*PLV), desde que esse valor não seja negativo, caso em que também não haverá adição nem em (7C) nem em (5B).

Comprovado, então, que o PRL60 segundo a IN SRF243/2002 (7C) resultará em adições **sempre** iguais ou inferiores àquelas decorrentes da aplicação "correta" da Lei nº 9.430/96 (5B). Ou seja:

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

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

**Anexo 7****PRL60 - Adição ao Lucro Real****Tabela Exemplicativa - IN SRF 243/2002 vs. Art. 18 da Lei nº 9.430/96**

O presente anexo tem como objetivo ilustrar, por meio de um exemplo numérico, as diferenças de adição ao lucro real entre a aplicação do PRL60 segundo a IN SRF 243/2002, e a aplicação do mesmo método segundo a "correta" interpretação do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

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

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

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

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

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

| <b>Lei 9.430/96 – Interp. Correta – Anexo 2</b> | <b>A</b>    | <b>B</b>    | <b>C</b>      | <b>D</b>      | <b>E</b>      |
|-------------------------------------------------|-------------|-------------|---------------|---------------|---------------|
| PPrat                                           | 100,00      | 300,00      | 600,00        | 900,00        | 1.200,00      |
| VA                                              | 50,00       | 50,00       | 50,00         | 50,00         | 50,00         |
| PLV                                             | 1.000,00    | 1.000,00    | 1.000,00      | 1.000,00      | 1.000,00      |
| ML = 60%*PLV                                    | 600,00      | 600,00      | 600,00        | 600,00        | 600,00        |
| PParam = PLV - ML - VA                          | 350,00      | 350,00      | 350,00        | 350,00        | 350,00        |
| <b>Adição = PPrat - PParam</b>                  | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> | <b>250,00</b> | <b>550,00</b> | <b>850,00</b> |

