



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.720367/2012-10
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.766 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 08 de setembro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
YAMAHA MOTOR COMPONENTES DA AMAZÔNIA LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. SUPERVENIÊNCIA DE SÚMULA NO ÂMBITO DESTE CONSELHO, EM SENTIDO CONTRÁRIO À TESE DA RECORRENTE. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial cuja tese da Recorrente contrarie o teor de Súmula deste CARF. Inteligência do artigo 67, § 3º, do Anexo II do RICARF.

PROVAS. APRESENTAÇÃO DEPOIS DA INTERPOSIÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. ANEXAÇÃO AOS AUTOS NA VÉSPERA DO JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Exceto em situações excepcionais, o que não ocorre no caso concreto, provas juntadas aos autos na véspera do julgamento não devem ser apreciadas pelas turmas julgadoras.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

PRL. APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO. OPERAÇÕES COM PESSOAS VINCULADAS NO BRASIL. EXCLUSÃO.

O Legislador, ao prescrever que, para a fórmula do PLR, *somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados* (artigo 18, § 3º, da Lei n. 9.430/96), excluiu intencionalmente as operações de revenda para empresas vinculadas, pouco importando o seu domicílio (Brasil ou exterior).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencida a conselheira Livia De Carli Germano que votou pelo não conhecimento. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram em dar-lhe

provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, somente em relação à matéria “apreciação das provas apresentadas no curso do processo administrativo”. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, com relação ao mérito no Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido decorrentes de ajustes de preços de transferência e relativo ao direito à redução do IRPJ e adicional previsto no art. 2º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001.

A autoridade fiscal autuante narra que, no ano calendário de 2007, o contribuinte apurou o IRPJ com base no lucro real e importou insumos junto a pessoas vinculadas e procedeu a ajustes de preço de transferência para determinar os valores dos custos incorridos com esses insumos que poderiam ser deduzidos na apuração do IRPJ e da CSLL.

Segundo consta nos autos de infração lavrados, YAMAHA MOTOR COMPONENTES DA AMAZÔNIA LTDA (“YAMAHA COMPONENTES”) adotou para o cálculo do preço parâmetro no ano-calendário de 2007 o método Preço de Revenda Menos Lucro - PRL60.

Contudo, adotou como *preço praticado* não os valores de suas vendas, mas sim os praticados por uma pessoa jurídica ligada - YAMAHA MOTOR DA AMAZÔNIA LTDA (“YAMAHA MOTOR”), também sediada na Zona Franca de Manaus, e única destinatária de todas as vendas da própria autuada no período de apuração em exame. De acordo com a

autoridade fiscal, na apuração do preço parâmetro o contribuinte não teria seguido as regras previstas na Instrução Normativa SRF n.º 243/2002.

YAMAHA COMPONENTES foi intimada a justificar o porquê da utilização dos preços de venda praticados por YAMAHA MOTOR, afirmando ter se deparado com obstáculos incontornáveis para a aplicação de algum dos métodos previstos na legislação tributária, o que a teria levado a utilizar os dados de que dispunha e que entendia ser a forma correta. Asseverou não comprar, no exterior ou no mercado nacional, matéria-prima idêntica ou similar à que adquire de sua vinculada estrangeira, além desta só vender os insumos para YAMAHA MOTOR no Brasil. Em razão dessas limitações, alegou não possuir elementos para aplicar o método Preços Independentes Comparados - PIC. Aduziu ainda que também não poderia utilizar o método Custo de Produção Menos Lucro - CPL, pois seria improvável que a pessoa jurídica estrangeira vinculada disponibilizasse a documentação necessária ao respectivo cálculo.

Por essas razões, o contribuinte esclareceu que restou apenas a opção de considerar o PRL60 como método de apuração do preço parâmetro, adotando, contudo, o valor de vendas dos produtos aquele praticado pela YAMAHA MOTOR.

A autoridade fiscal, por sua vez, concluiu que o entendimento adotado pelo contribuinte não possui amparo legal, asseverando que ao considerar na aplicação do método PRL60 os valores das vendas de produtos de pessoa jurídica ligada feriria o princípio contábil da entidade.

Ainda segundo a autoridade fiscal, na realização do lançamento não foi possível a utilização do método PIC em razão de constatar – mediante consulta os sistemas informatizados de controle de importações da Receita Federal - que as importações de insumos com os mesmos códigos de NCM adquiridos pela fiscalizada foram todas realizadas junto a pessoas jurídicas vinculadas às importadoras, hipótese vedada pelo art. 8º, III, da IN SRF n.º 243/2002¹.

Ao fim, com base no disposto no art. 40 da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002², e por considerar não haver outra forma de se aplicar os métodos do preço de transferência previstos na legislação tributária, concluiu a autoridade autuante que deveria ser aplicado o PRL60, adotando-se no cálculo do preço praticado apenas valores das vendas realizadas pela própria fiscalizada (e não os de uma empresa ligada, como calculado pelo

¹ Art. 8º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados (PIC), definido como a média aritmética ponderada 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.

Parágrafo único. Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

[...]

III - em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes.

² Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa.

contribuinte). Essa mesma infração deu ensejo também à exigência de CSLL (exclusivamente redução da base de cálculo negativa).

O segundo ponto objeto de autuação referiu-se a suposta utilização indevida de redução de IRPJ, uma vez que o contribuinte teria incluído no cálculo do lucro da exploração receita líquida referente à venda de produtos não acobertados pelo benefício fiscal.

De acordo com a autoridade fiscal, o contribuinte teria considerado no cálculo do lucro da exploração todas as receitas líquidas das vendas de seus produtos, e não apenas as receitas líquidas relativas aos produtos listados nos laudos constitutivos emitidos pela extinta Agência de Desenvolvimento da Amazônia - ADA, atual SUDAM. Concluiu, assim, que não teria sido efetuada a segregação entre as receitas líquidas dos produtos abrangidos pelo incentivo fiscal e aquelas não acobertadas pelo benefício, sendo apurado que a receita líquida - sujeita a redução de 75% do IRPJ - referente ao ano-calendário de 2007 seria de R\$ 8.347.553,56, sendo refeita a apuração do IRPJ devido no período sob exame, com os devidos acréscimos legais, incluindo-se multa de ofício.

Irresignado, contribuinte interpôs impugnação aduzindo, em síntese:

- para a aplicação do método PRL60 no cálculo dos preços de transferência não poderiam ser considerados os preços praticados pela empresa com compradores vinculados, nos termos do art. 18, § 3º, da Lei n.º 9.430/1996 (art. 241, § 3º, do RIR/1999, e do art. 12, § 1º, da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002);

- essa mesma orientação constaria no item 2.14 do Relatório de 1995 da OCDE em matéria de preços de transferência.

- a autoridade autuante não teria juntado aos autos qualquer relatório ou estudo oficial que, nos termos do art. 21 da Lei n.º 9.430/1996, pudesse ser validamente utilizado para apurar qual seria um valor justo de mercado para os bens importados pela YAMAHA COMPONENTES;

- considerando a restrição legal à aplicação do PRL60 no caso concreto e o reconhecimento, pela autoridade autuante, da impossibilidade de aplicação dos métodos PIC e CPL, os documentos fiscais fariam prova a seu favor, restando claro que o critério adotado pelo Fisco seria equivocado e ilegal;

- aduz ainda que não teria havido prejuízo ao erário, pois se a YAMAHA COMPONENTES tivesse exigido uma margem de lucro de 20% sobre o preço de revenda, a tributação desses valores nela seria compensada pela dedução deles na YAMAHA MOTOR;

- as regras de preços de transferência teriam a finalidade de assegurar que a margem de lucro justa e de mercado independente fosse tributada no Brasil, o que teria restado cumprido no caso concreto, pois a margem de lucro foi tributada na cadeia de produção e distribuição no Brasil e compartilhada entre as empresas brasileiras YAMAHA COMPONENTES e YAMAHA MOTOR, ao passo que a manutenção do lançamento acarretaria dupla tributação da YAMAHA COMPONENTES sobre um mesmo fato;

- os ajustes das regras de preços de transferências não poderiam ser realizados em relação às operações de importação realizadas com o Japão (dentre outros), por força das disposições constantes dos tratados para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda, dos quais o Brasil é signatário. Segundo o contribuinte, tais tratados permitem a realização de ajustes na base de cálculo dos tributos apenas quando ficar comprovada a transferência de

resultados ao exterior, sendo vedada a adoção de presunções desprovidas de comprovação técnica, prova essa que não teria sido produzida pela autoridade fiscal autuante.

- questiona a proporcionalidade do cálculo sobre o preço líquido de venda para somente depois determinar o valor da margem de lucro e do preço parâmetro previsto no art. 12, § 11, incisos I a V, da IN SRF n.º 243/2002, tachando-o de ilegal;

- quanto ao direito à redução de 75% de IRPJ, aduz que a autoridade autuante considerou descabido o aproveitamento do benefício de redução do IRPJ decorrente do resultados relativos a diversos produtos. A despeito disso, das receitas auferidas no ano-calendário de 2007 com a comercialização de tais produtos, praticamente a totalidade está relacionada a projetos que foram implementados efetivamente no ano-calendário de 2006, de modo que deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento do benefício de redução de IRPJ a partir do ano de 2007. Em 26/04/2012, foi efetuado pagamento de IRPJ, no montante de R\$ 3.626.914,76, incidente sobre parte do faturamento decorrente da produção de alguns bens intermediários, que no ano de 2007 não estavam acobertados por laudo constitutivo emitido pela ADA/SUDAM. A redução do IRPJ prevista na Medida Provisória n.º 2.199-14/2001 pode ser entendida como um benefício não condicionado, conforme posição já manifestada pelo STJ;

- ainda em relação à infração referente ao gozo de benefício fiscal, alegou que a receita líquida das atividades incentivadas corresponderia a 51,75% e não a 9,22% conforme indicado no auto de infração (a Fiscalização teria confundido receitas decorrentes da “industrialização por encomenda” com receitas oriundas de prestação de serviços). Aduz que o cálculo realizado referir-se-ia somente a produtos que possuíam laudo de autorização; [o contribuinte informou sobre essa questão na descrição dos fatos, de forma introdutória em sua impugnação, não sendo realizado qualquer pedido a esse respeito]

- aduziu que a cominação da multa de ofício aplicada feriria os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, classificando-a ainda como confiscatória;

- questionou também a aplicação da taxa Selic tanto em relação ao principal quanto à multa de ofício.

Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a improcedente.

Intimado em 24/04/2014 (fl. 617), o contribuinte apresentou em 23/05/2014 Recurso Voluntário repisando seus argumentos de impugnação.

Ainda antes da apreciação do recurso voluntário pelo CARF, em 06/06/2016 (fl. 718) o contribuinte protocolou a petição de fls. 719-723 informando que identificou que a receita líquida das atividades incentivadas corresponderia a 51,75% e não a 9,22% conforme indicado no auto de infração (a Fiscalização teria incorrido em grave equívoco ao desconsiderar do lucro da exploração as receitas decorrentes da “industrialização por encomenda” – CFOP 5.124). Em razão disso, informou ter recolhido integralmente a diferença de IRPJ devido, e, com base no princípio da verdade material, requereu que a turma julgadora do CARF analisasse seu pleito de retificação dos valores exigidos de ofício bem como dos documentos e demonstrativos que comprovariam o equívoco levado a efeito pela autoridade fiscal autuante.

Por meio do Acórdão do Acórdão n.º 1301-002.093 (sessão de 09 de agosto de 2016), a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara julgou-a parcialmente procedente para afastar a exigência referente aos ajustes de preços de transferência, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

PRL - APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO COM BASE EM VENDAS PRATICADAS COM PESSOA LIGADA.

A expressão “não vinculados” não contexto do art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 deve ser interpretada lógica, sistemática e teleologicamente. Nesse sentido, ela compreende a vedação da apuração do preço parâmetro pelo método PRL, com base nas vendas feitas pela importadora a pessoa ligada (situada no País). Trata-se de norma de apoio, e não de norma base de preços de transferência. O contrário torna sem sentido a regra de ajuste, distorcendo-a completamente, além de colidir com o princípio *arm's length* concretizado através desse método. Aplicação do método PRL efetuada pelo autuante que resulta derruída.

BENEFÍCIO FISCAL. SUDAM. NÃO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PARA SUA FRUIÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

O reconhecimento do direito à redução do IRPJ e adicionais restituíveis, previsto no art. 2º da Medida Provisória n.º 2,199-14/2001 está sujeito ao procedimento previsto nos arts. 60 e 61 da Instrução Normativa SRF n.º 267/2002. A competência para tanto é da unidade da SRF que jurisdiciona a pessoa jurídica, devendo o pleito ser instruído com laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional. Não tendo comprovado nos autos que teve reconhecido, de acordo com os referidos trâmites, o alegado direito à redução do IRPJ e adicionais restituíveis, não há como reconhecê-lo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

JUROS SOBRE MULTA.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA.

A apreciação e declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo é prerrogativa reservada ao Poder Judiciário, sendo vedada sua apreciação pela autoridade administrativa em respeito aos princípios da legalidade e da independência dos Poderes.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 19/08/2016 (fl. 781), e em 16/09/2016 (fl. 798) foi interposto Recurso Especial de fls. 782-797. Saliencia-se que, nos termos do art. 79, § 2.º, do Anexo II do RICARF a PGFN considera-se intimada no prazo de 30 dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos, o que não foi o caso dos autos.

Por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 800-807 o Recurso Especial da PGFN foi admitido com base no segundo paradigma indicado. Destaco os seguintes excertos do despacho em comento:

2.º Paradigma. Acórdão 1102-00.419. Recurso Voluntário.

IRPJ Ano-calendário: 2003

PAF - RECURSO DE OFÍCIO - REMESSA NECESSÁRIA - CONHECIMENTO - Conhece-se de recurso de ofício interposto nos termos do art. 34 do Dec. n.º 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 64 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, quando os valores exonerados extrapolam o limite consignado na Portaria MF n.º 3, de 03 de janeiro de 2008.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL - VEDAÇÃO - Correta a exclusão procedida pela autoridade e primeiro grau, nos termos do art.18, § 3.º da lei 9430/1996.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PESSOAS VINCULADAS - **O conceito de pessoas vinculadas, para efeitos de preço de transferência, se restringe àquelas domiciliadas no exterior (art. 23 e incisos, Lei n.º 9.430/96).** [grifos do despacho]

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS — Nos termos da solução de consulta COSIT 06 de 23/11/2001, não há contradição entre as disposições da Lei n.º 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a bitributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm's length.

...

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. E pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos a Conselheira Silvana Rescigno Guerra Barreto, Manoel Mota Fonseca e João Carlos de Lima Júnior que davam provimento ao recurso voluntário, nos termos de relatório e voto que integram o presente julgado.

Da leitura do REsp e dos acórdão paradigmas conclui-se que a interpretação diversa se refere ao art. 18, § 3.º, da Lei n.º 9.430/96, e é fruto da dissonância acerca do alcance da expressão "pessoa vinculada" compreendida nos acórdãos recorrido e 2.º paradigma.

Objetivamente, a comparação das situações de fato, concretas, tratadas nos acórdãos paradigmas e recorrido resulta ponderar pelo reconhecimento de que as situações envolvidas são semelhantes. A seguir a apreciação mais detida dessa semelhança.

Na investigação do sentido das ementas e dos votos condutores, no caso das empresas que realizam importação de bens e serviços de empresas vinculadas e para as quais foi utilizado o método PRL para ajuste de preços de transferência, constata-se que somente o 2.º acórdão paradigma traz entendimento diverso do acórdão recorrido. No Acórdão 101-95211, 1.º paradigma, não há referência que possa ser associada à limitação contida no § 3.º do art. 18, da Lei n.º 9.430/96, o que aponta ausência de divergência na interpretação correspondente a este dispositivo legal.

[...]

Na continuação da exploração das ementas dos acórdãos paradigmas, constata--se que o 2.º acórdão paradigma, 1102-00.419, traz entendimento diverso do acórdão recorrido, mostrando-se pela acepção da expressão "pessoa vinculada" adstrita à definição que consta do art. 23 da Lei n.º 9.430/96.

No corpo da ementa do paradigma citado (2.º acórdão paradigma — Acórdão 1102-00.419) destacamos os trechos "(...) *O conceito de pessoas vinculadas, para efeitos de preço de transferência, se restringe àquelas domiciliadas no exterior (art. 23 e incisos, Lei n.º 9.430/96)*" e "(...) *Correta a exclusão procedida pela autoridade em primeiro grau, nos termos do art.18, § 3.º da lei 9430/1996.*".

Tal posição fica notadamente firme na manifestação do voto condutor, do qual destacamos o seguinte excerto de juízo:

[...]

Quanto ao conceito de vinculada instituída na lei, o § 3º do art. 18 não pode ter sua leitura isolada. Seu comando se interpretado à luz do art. 23 da Lei

n.º 9.430/96, pressupõe que as partes sejam situadas em países distintos, o que enseja a transferência indireta de lucros conforme a carga tributária de cada país.

O escopo do controle dos preços de transferência consiste em evitar a transferência de lucros para o exterior, no intuito de evitar a erosão da base tributável nacional. Em outras palavras, a busca pelo preço de mercado, livre de interferência, não é um fim em si mesmo. Busca-se o preço de mercado para impedir que os lucros da empresa nacional sejam transferidos a outro país, via manipulação de preços nas operações com partes vinculadas. Se a manipulação de preços ocorre entre empresas vinculadas situadas no Brasil, não há erosão da base tributável nacional, uma vez que o lucro será devidamente tributado em uma das partes da operação (IRPJ e CSLL, além do PIS e da Cofins). **Portanto, não há razão para excluir da apuração do PRL 60 as revendas efetuadas para empresa brasileira vinculada.** [grifos do despacho]

A conclusão contida na ementa do acórdão recorrido, numa outra linha de solução, afirma quanto ao significado de pessoa vinculada para efeito de vedação ao uso do preço parâmetro pelo método PRL: *"(...) A expressão "não vinculados" no contexto do art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 deve ser interpretada lógica, sistemática e teleologicamente. Nesse sentido, ela compreende a vedação da apuração do preço parâmetro pelo método PRL, com base nas vendas feitas pela importadora a pessoa ligada (situada no País)."* [grifos do despacho]

Sendo assim, em razão da semelhança fática entre os casos abordados, a divergência deflui da comparação entre o acórdão recorrido e o 2.º acórdão paradigma, este deliberando pela vedação do uso do método PRL especificamente para compradores vinculados situados no exterior, e aquele incluindo na vedação as empresas compradoras vinculadas situadas no Brasil, o que configura leituras diferentes do disposto no § 3.º do art. 18, da Lei n.º 9.430/96.

O Contribuinte foi intimado sobre o resultado do acórdão recorrido e a admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, documento juntado ao processo em 12/04/2017.

No Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte assim consta (fl. 1146):

Na falta de comprovação, nos autos, da data de entrega, aplicando-se o que determina o Decreto-Lei n.º 70.235/72, art. 23, § 2.º, II, considera-se feita a referida cientificação em 27/04/2017. Em 28/04/2017 (e-fl. 812), o contribuinte recorrente apresentou Embargos de Declaração (e-fls. 813 a 816), conhecidos, de cuja rejeição lhe foi dada ciência em 31/05/2017 (e-fl. 952). Dentro do prazo de 15 dias da ciência do não acolhimento dos Embargos, apresentou Recurso Especial, em 14/06/2017, e-fl. 954. Verifica-se então a tempestividade da interposição do seu REsp.

Os embargos opostos pelo Contribuinte (fls. 813 a 816) indicaram a suposta existência de omissões no acórdão recorrido, a saber: (i) omissão sobre o possível erro na quantificação do lucro da exploração tratado, segundo a ótica do contribuinte, desde a impugnação, em recurso voluntário e na petição de fls. 719-747; e (ii) omissão quanto à quitação do débito no valor de R\$ 3.626.914,76 (conforme DARF acostado à fl. 742) referente à infração ao uso indevido de benefício fiscal de redução de IRPJ.

Contudo, os mesmos foram rejeitados pelo Presidente do colegiado *a quo* (despacho de fls. 943-946). Em resumo, no que diz respeito à quitação parcial do débito, restou consignado que a alocação do pagamento efetuado não é de competência do CARF, cabendo ao contribuinte dirigir seu pleito à Unidade Preparadora (Receita Federal). Já em relação à pretensa omissão quanto ao erro no cálculo do lucro da exploração, assim consta no despacho em tela:

Como se vê, omissão não houve. O Colegiado entendeu que as alegações sobre essa matéria não constavam do recurso voluntário (diferentemente do que alega a ora embargante) e somente foram trazidas na petição de fls. 719/723, apresentada fora do prazo legal e regimental. Em decorrência, a matéria foi considerada preclusa, não sendo objeto de análise.

O Contribuinte foi cientificado do despacho que rejeitou os embargos em 31/05/2017 (fl. 952) e em 08/05/2017 (fl. 869) apresentou tempestivamente Contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN (fls. 871-904) cuja conclusão e pedido resumem adequadamente seus fundamentos, conforme transcrito a seguir:

103. Ante o exposto, pode-se concluir que o Recurso Especial fazendário não reúne os requisitos mínimos para sua admissibilidade, os quais encontram previsão no artigo 67 do RICARF e precedentes da C. CSRF sobre a matéria. Isto porque, como abordado detalhadamente nos tópicos de preliminares destas Contrarrazões:

(i) nenhum dos supostos Acórdãos Paradigmas (Caso Tetra Pak e Caso Keihin) aborda **situação fática** similar à tratada nos presentes autos (nenhum deles aborda a aplicação do PRL 60 em operações de importação para industrialização por encomenda). No Acórdão Paradigma II (Caso Keihin), considerado como válido pelo despacho de admissibilidade, diferente do que se verifica no presente caso, não houve apuração do PRL 60 com base em vendas de partes relacionadas a terceiros independentes. O que se discute, no caso Keihin, é simplesmente a impossibilidade de aplicação do PRL 60 com base em vendas locais a partes vinculadas, em operações de importação direta. Como se depreende da jurisprudência pacífica da C. CSRF, somente no caso de abordar situação fática idêntica à do acórdão recorrido, é que o paradigma deve ser admitido (situações fáticas similares não se prestam para esse fim); e

(ii) não houve, no Recurso Especial fazendário, o cotejo analítico (comparação dos tópicos do acórdão recorrido com os acórdãos paradigmas, aptos a evidenciar a divergência) não foi feito pela Recorrente, que se limitou a transcrever trechos aleatórios do v. Acórdão recorrido e dos supostos paradigmas (em especial o Caso Keihin — Acórdão Paradigma II), sem analisá-los comparativamente. Essa análise comparativa, vale dizer, somente ocorreu no despacho de admissibilidade. Isto é, foi feita pela autoridade julgadora, e não pela parte Recorrente, em clara contrariedade ao RICARF à jurisprudência pacífica da C. CSRF sobre a matéria.

104. Com relação ao **mérito**:

(i) para o caso dos presentes autos, em que existe a **importação para industrialização por encomenda, com aplicação do PRL 60 com base em vendas do encomendante a terceiros independentes**, é irrelevante a discussão sobre se o PRL 60 poderia, ou não, ser calculado com base nas vendas do importador a partes vinculadas. Fato é que a Recorrida ajustou suas importações com base no PRL, considerando vendas realizadas pela Yamaha Motors a terceiros independentes, conforme disposições legais previstas pela Lei 9.430/96;

(ii) o § 3º do artigo 18 da Lei 9.430/96, repetido pelo RIR/99, pela IN 38/97, pela IN 32/01 e pela IN 243/02, expressamente estabelece que o método PRL não pode tomar como base os preços praticados na revenda dos produtos importados para empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, ou seja, vinculadas (não independentes). Deste modo, a aplicação do método PRL, no caso, deve considerar as vendas feitas a partes independentes, e não vendas internas (entre Recorrida e parte vinculada no Brasil);

(iii) não há como buscar a determinação de um preço de importação "justo" partindo-se de um preço de revenda para uma parte vinculada (especialmente no caso de importação e industrialização por encomenda, como ocorre no caso destes autos). Se o preço de revenda não é o justo preço de mercado que seria adotado em uma operação realizada entre partes não vinculadas, tal valor não poderia ter sido tomado como base para aplicar o método PRL. Se a intenção é apurar um valor justo de importação a partir do preço de revenda dos bens importados, é evidente que o preço praticado na revenda precisa ser estabelecido entre partes não relacionadas (como observado pela Recorrida, ao indicar os ajustes do PRL em sua DIPJ). Qualquer entendimento contrário, como o pretendido pela Recorrente, subverteria a lógica das regras de preços de transferência;

(iv) a expressão "não vinculados", compreendida no artigo 18, §3º, da Lei 9.430/96, deve ser interpretada lógica, sistemática e teleologicamente, de modo que compreende vedação à apuração do "preço parâmetro" pelo método PRL, com base no valor praticado pela importadora na revenda dos produtos a pessoa relacionada situada, ou não, no Brasil. O que se depreende da regra, vale dizer, é que as operações de revenda sejam feitas com partes independentes; e

(v) *ad argumentandum*, em relação às operações realizadas com o Japão, por força do Tratado Brasil-Japão, os ajustes de preços de transferência com base na aplicação literal da regra brasileira não devem prevalecer, uma vez que a autoridade fiscal não produziu qualquer prova que comprovasse a efetiva transferência de resultados ao exterior. A Recorrida, pelo contrário, fez prova efetiva da ausência de transferência de lucros do Brasil para o exterior, com base no PRL 60 baseado em vendas a partes independentes.

105. Desse modo, por todo o exposto, requer-se seja **NEGADO PROVIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se os termos do v. Acórdão recorrido e, conseqüentemente, o cancelamento das exigências de IRPJ e CSL veiculadas no auto de infração objeto do presente Processo Administrativo.

106. Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para fins de argumentação, e essa C. CSRF acabe por conhecer e dar provimento do Recurso Especial fazendário, requer-se o retorno dos autos à I. Turma Julgadora de origem, para que se manifeste em relação às questões não abordadas do Recurso Voluntário (subsidiárias à discussão travada nestas Contrarrazões), relacionadas, principalmente:

(i) à ilegalidade da IN 243/02, no que diz respeito à metodologia de cálculo do preço parâmetro do PRL 60, que claramente inovou em relação à metodologia da Lei 9.430/96, resultando em majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSL;
e

(ii) aos juros e multa, especialmente os juros sobre a multa, considerando que a matéria comporta dúvida objetiva e, dessa forma, as penalidades devem ser afastadas pela aplicação do artigo 112 do CTN.

107. A Recorrida protesta, por fim, pela juntada de documentos adicionais, acaso necessários para demonstração da verdade material, bem como pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento do Recurso Especial fazendário perante essa C. CSRF.

No prazo recursal - 15 dias da ciência da rejeição dos Embargos – o Contribuinte apresentou ainda Recurso Especial de fls. 955-982 em 14/06/2017 (fl. 953) que foi integralmente admitido por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 1146-1157. Peço vênia para reproduzir os trechos principais desse despacho:

No Recurso Especial (REsp) o contribuinte recorrente contesta o julgado valendo-se de seu entendimento contrário à compreensão colegiada do acórdão recorrido, postulando pela reanálise do percentual das receitas incentivadas, admitida complementação documental extemporânea, e contrária à aplicação de juros sobre o valor da multa de ofício lançada. Contrapõe-se à posição da decisão recorrida, que, em sua visão, deveria ter apreciado as alegações acerca dos elementos que comprovariam suas alegações, ainda que apresentados intempestivamente, em observância da busca pela verdade material. A leitura de fragmentos do REsp, a seguir reproduzidos, melhor esclarecem seus propósitos.

[...]

No Recurso Especial (REsp) o contribuinte recorrente suscita divergências de entendimento entre os colegiados do acórdão recorrido **1301-002.093** e dos acórdãos paradigmas trazidos a exame, identificando as matérias abaixo:

I - Apreciação das provas apresentadas no curso do processo administrativo - a recorrente não faz referência expressa aos dispositivos legais que teriam sido alvo de interpretações divergentes, suscitando razões de ordem genérica como verdade material, contraditório, ampla defesa e devido processo legal — porém, da leitura do texto e das razões ali apontadas é possível reconhecer que a alusão a interpretação diversa dirige-se ao art. 16, § 4.º, do Decreto n.º 70.235/96; e, manifesta-se pela similaridade de seu caso com o dos acórdãos de n.ºs 101-95.732 e 03-04.194;

II - Incidência de juros de mora sobre multa de ofício - a recorrente da mesma forma não consigna expressamente os dispositivos legais sujeitos a divergência de interpretação, porém, da leitura das argumentações e transcrições dos julgados contidas no REsp é possível identificar que se tratam dos artigos 61 da Lei n.º 9.430/96, e 161 do Código Tributário Nacional (CTN); e conclui pela similaridade de seu caso com o dos acórdãos n.ºs 9202-002.600 e 1202-001.096.

[...]

No primeiro paradigma, o cenário se compõe de contexto probatório cujo exame foi integralmente providenciado por aquela Turma julgadora, recorrida, não ocorrendo apresentação extemporânea de elementos probatórios contra os quais teria havido desconsideração a teor do Art. 16, § 4.º, do DL n.º 70.235/72. Em sentido diverso, o colegiado do acórdão recorrido enfrentou situação na qual houve apresentação intempestiva de elementos de análise, fora do condicionante disposto no art. 16, § 4.º, do DL n.º 70.235/72. No paradigma há referência ao princípio da verdade material de uma forma geral, não aplicada efetivamente a uma conjuntura de apresentação de matéria de prova considerada preclusa. Fica evidente a dessemelhança entre os contextos fáticos.

O segundo paradigma sim, encerra casos semelhante, pois inclinou-se sobre caso concreto onde, durante o processo administrativo houve apresentação de documentação expirado o prazo para impugnação, na fase recursal, antes de decisão definitiva administrativa. Aqui toda uma fundamentação amparada na busca pela verdade material permite que se perceba a interpretação divergente relativamente ao dispositivo do Decreto n.º 70.235/72 já mencionado. A fundamentação permite entender a posição do colegiado pela possibilidade de apresentação de prova em qualquer fase, incluído o

período posterior ao da interposição de recurso voluntário, que foi o que ficou materializado no contexto fático e juízo correspondentes ao acórdão recorrido.

Logo, fica admitida a divergência jurisprudencial no que diz respeito a este tema, exclusivamente quanto ao 2.º paradigma trazido a exame.

II - Incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Objetivamente, o confronto das situações enfrentadas pelos paradigmas e acórdão recorrido, com a simples leitura de suas ementas e votos, revela existir similitude fática e interpretações diferentes acerca dos dispositivos legais envolvidos, no que tange à incidência de juros sobre multa de ofício.

Com isso, no tocante às matérias **Apreciação das provas apresentadas no curso do processo administrativo** e **Incidência de juros de mora sobre multa de ofício**, foi identificada divergência jurisprudencial.

Finalizando a apreciação, dadas as considerações expostas, concluo que restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade, tendo sido demonstrada a divergência jurisprudencial, como exige o art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015. Sugiro então o **SEGUIMENTO** do Recurso Especial.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 24/07/2017 (fl. 1158) e em 01/08/2017 (fl. 1180) a PGFN apresentou contrarrazões de fls. 1169-1179, não opondo-se ao conhecimento do Recurso Especial do contribuinte, e no mérito, refutando a possibilidade de apresentação de provas após o manejo da impugnação sem que o caso concreto se enquadre nas exceções previstas no § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, bem como asseverando pela legalidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício. Por fim, requereu que seja negado provimento ao apelo do contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

1.1 RECURSO DA PGFN

O Despacho de Admissibilidade do Recurso da PGFN admitiu integralmente o recurso da PGFN a respeito da interpretação do § 3º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96.

Atesto a tempestividade do Apelo Fazendário, tal qual consignado no r. despacho.

O contribuinte apresentou Contrarrazões postulando o não conhecimento do Recurso Especial da PGFN, quer por ausência de cotejo analítico, quer por suposta ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o 2º paradigma indicado (o único acatado pelo r. despacho para fins de admissibilidade do apelo).

De acordo com art. 67 do anexo II do RICARF, em especial seu § 8º, a divergência alegada pelo recorrente deve ser demonstrada de forma analítica, ou seja, há

necessidade da indicação dos pontos contidos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido. Veja-se:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar Recurso Especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. [...] § 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

No que diz respeito à ausência de cotejo, é certo que compete ao Recorrente a demonstração da divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas indicados. Contudo, desde que o recorrente indique de forma clara os pontos suscitados, a demonstração da divergência não exige, de forma peremptória, a utilização de um cotejo analítico, nem mesmo a utilização de quadros comparativos.

No caso concreto, o Recurso Especial da Fazenda, no que tange à demonstração da divergência, embora sucinto e sem elaborar quadros comparativos, aponta de forma clara a divergência entre o acórdão recorrido e o 2º paradigma apontado. Veja-se:

Insurge-se a União (Fazenda Nacional) contra o acórdão n.º 1301-002.093, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento ao recurso para cancelar parte do lançamento por entender que o método PRL não poderia ser aplicado pela fiscalização quando compara os preços praticados pela autuada com empresas vinculadas situadas no Brasil, mas apenas com compradores independentes. Eis a ementa do acórdão recorrido:

[...]

PRL APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO COM BASE EM VENDAS PRATICADAS COM PESSOA LIGADA. A expressão “não vinculados” no contexto do art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 deve ser interpretada lógica, sistemática e teleologicamente. Nesse sentido, ela compreende a vedação da apuração do preço parâmetro pelo método PRL, com base nas vendas feitas pela importadora a pessoa ligada (situada no País). Trata-se de norma de apoio, e não de norma base de preços de transferência. O contrário torna sem sentido a regra de ajuste, distorcendo-a completamente, além de colidir com o princípio arm’s length concretizado através desse método. Aplicação do método PRL efetuada pelo autuante que resulta derruída.

[...]

Quanto à utilização do método PRL, não há como prosperar o entendimento do referido acórdão 1301-002.093 que desconstituiu o auto de infração, haja vista que o referido método foi corretamente utilizado pela fiscalização, já que a expressão “pessoas vinculadas” apenas se refere a pessoas vinculadas situadas fora do território nacional, não obstante a utilização do método para empresas vinculadas situadas no Brasil.

No caso em apreço, constata-se interpretação divergente da legislação tributária, em especial quanto ao artigo 18, §3º da Lei 9.430/96.

[...]

Neste contexto, resta claro que o acórdão paradigma esboçou entendimento no sentido de que o conceito de pessoas vinculadas contida no art. 18 da Lei n.º. 9.430/1996 apenas se refere a compradores vinculados situados fora do

território nacional, não existindo qualquer óbice à utilização do método PRL quando se tratarem de empresas vinculadas situadas no Brasil.

Cumpre transcrever outro julgado paradigma **com idêntico entendimento**. Trata-se do acórdão 1102-00.419 proferido pela Segunda Turma da Primeira Câmara da Primeira Seção, cuja ementa foi redigida nestes termos: [grifos nossos]

“IRPJ Ano-calendário: 2003

PAF – RECURSO DE OFÍCIO – REMESSA NECESSÁRIA – CONHECIMENTO – Conhece-se de recurso de ofício interposto nos termos do art. 34 do Dec. n.º 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 64 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, quando os valores exonerados extrapolam o limite consignado na Portaria MF n.º 3, de 03 de janeiro de 2008.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. VEDAÇÃO – Correta a exclusão procedida pela autoridade e primeiro grau, nos termos do art.18, § 3o. da lei 9430/1996.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PESSOAS VINCULADAS - O conceito de pessoas vinculadas, para efeitos de preço de transferência, se restringe àquelas domiciliadas no exterior (art. 23 e incisos, Lei nº 9.430/96).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS – Nos termos da solução de consulta COSIT 06 de 23/11/2001, não há contradição entre as disposições da Lei n 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a bitributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao principio arm's length.”

Da leitura do voto condutor pode-se extrair a essência da tese defendida no presente recurso, antagônica à conclusão do acórdão recorrido, cujo trecho relevante se mostra transcrever:

“Quanto ao conceito de vinculada instituída na lei, o § 3º do art. 18 não pode ter sua leitura isolada. Seu comando se interpretado à luz do art. 23 da Lei nº 9.430/96, pressupõe que as partes sejam situadas em países distintos, o que enseja a transferência indireta de lucros conforme a carga tributária de cada país.

O escopo do controle dos preços de transferência consiste em evitar a transferência de lucros para o exterior, no intuito de evitar a erosão da base tributável nacional. Em outras palavras, a busca pelo preço de mercado, livre de interferência, não é um fim em si mesmo. Busca-se o preço de mercado para impedir que os lucros da empresa nacional sejam transferidos a outro país, via manipulação de preços nas operações com partes vinculadas. Se a manipulação de preços ocorre entre empresas vinculadas situadas no Brasil, não há erosão da base tributável nacional, uma vez que o lucro será devidamente tributado em uma das partes da operação (IRPJ e CSLL, além do PIS e da Cofins). Portanto, não há razão para excluir da apuração do PRL 60 as vendas efetuadas para empresa brasileira vinculada.

Convém lembrar, ainda, a exposição de motivos dos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96, a qual, no item 12, explica: “ As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados “Preço de Transferência”, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos Preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior.”

Uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial, passa-se a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado nos paradigmas, reformando-se, assim, o v. acórdão ora recorrido.

Conforme se observa, embora sucinta, a demonstração de divergência é clara no que diz respeito à interpretação do § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, e a PGFN transcreve a ementa do acórdão recorrido que afirma que esse dispositivo impõe

“a vedação da apuração do preço parâmetro pelo método PRL, com base nas vendas feitas pela importadora a pessoa ligada (situada no País)”, enquanto, no segundo paradigma indicado, entendeu-se que “conceito de pessoas vinculadas, para efeitos de preço de transferência, se restringe àquelas domiciliadas no exterior (art. 23 e incisos, Lei nº 9.430/96)”.

Desse modo, constata-se que a divergência é patente e foi devidamente apontada pela PGFN.

No que diz respeito à suposta ausência de similitude fática entre o recorrido e o paradigma nº 1102-00.419, é de se ressaltar que esse paradigma já foi acatado por este Colegiado em situação semelhante em julgamento unânime, no que diz respeito à admissibilidade (Acórdão nº 9101-003.601, julgado na sessão de 10/05/2018³). Peço vênha para transcrever o voto do ilustre relator, Conselheiro Luís Flávio Neto:

Por sua vez, compreendo que o segundo acórdão indicado como paradigma (acórdão n. 1102-00.419) é hábil para demonstrar a divergência. Concordo, assim, com o despacho de admissibilidade quando afirma que o acórdão n. 1102-00.419 enfrentou situação semelhante ao acórdão recorrido, adotando interpretação divergente.

O referido acórdão n. 1102-00.419 restou assim ementado:

IRPJ

Ano- calendário:

2003

[...]

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. VEDAÇÃO - Correta a exclusão procedida pela autoridade e primeiro grau, nos termos do art.18, § 3º. da lei 9430/1996.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PESSOAS VINCULADAS O conceito de pessoas vinculadas, para efeitos de preço de transferência, se restringe àquelas domiciliadas no exterior (art. 23 e incisos, Lei nº 9.430/96).

[...]

O referido caso já foi inclusive analisado recentemente por este Colegiado da CSRF, debruçando-se este Colegiado justamente sobre a mesma questão ventilada no Recurso Especial ora sob exame: qual o sentido da expressão "não vinculados" referida no § 3º do art. 18 da Lei n. 9430/96? Apenas para fins ilustrativos, é interessante considerar a ementa do acórdão n. 9101-002.444, proferido por este Colegiado quando do referido julgamento:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

³ Participaram do julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araújo, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Rogério Aparecido Gil (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio.

Ano-calendário: 2003

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PESSOAS NÃO VINCULADAS. COMPRADORES NÃO VINCULADOS. DIMENSÕES. PESSOAL, SOCIETÁRIAS, FAMILIARES, COMERCIAIS. PRODUTIVA. SITUAÇÕES NORMAIS DE MERCADO.

O conceito de pessoas vinculadas, para efeitos de preço de transferência, deve ser construído em face de interpretação sistemática mediante análise dos arts. 18 e 23 da Lei nº 9.430/96). A análise do preço do insumo objeto de controle do preço de transferência não deve restringir o princípio do arm's length apenas quanto a aspecto subjetivo mediante análise de vínculos societários, familiares ou comerciais entre as pessoas envolvidas. Há que se apreciar outra dimensão, produtiva, e compreender que não há motivos, em situações normais de mercado, para que a pessoa responsável pela importação atribua ao insumo preço superior (preço praticado) do que aquele atribuído pela pessoa responsável pela sua transformação e posterior revenda (preço parâmetro). Deve-se verificar se um ciclo produtivo entre pessoas do mesmo grupo econômico se operacionaliza sob as mesmas circunstâncias daquelas entre pessoas independentes.

[...]

Nesse seguir, com base no segundo paradigma de divergência analisado (acórdão n. 1102-00.419), voto no sentido de CONHECER o Recurso Especial interposto pela PFN.

Ressalta-se que o argumento do contribuinte no sentido de que o paradigma nº 1102-00.419 se embasaria em fatos que não guardariam similitude com os tratados nos autos – segundo esse raciocínio, naquele caso não houve apuração do PRL60 com base em vendas de partes relacionadas a terceiros independentes, mas sim a impossibilidade de aplicação do PRL60 com base em vendas locais a partes vinculadas, em operações de importação direta -, não se sustenta, pois, conforme bem salientado pelo Conselheiro Luís Flávio Neto no Acórdão nº 9101-003.601, este próprio colegiado se debruçou sobre o decidido naquele paradigma no Acórdão nº 9101-002.444 para decidir, exclusivamente, sobre a interpretação do § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras: o que importa, em todos esses casos, é o conceito de “compradores não vinculados⁴”, ou seja, se a definição de pessoa jurídica vinculada se limita ao disposto no art. 23 da própria Lei nº 9.430/96 (domiciliados no exterior, conforme aponta o paradigma), ou também se aplicaria a pessoas ligadas situadas no Brasil (conforme decidido no recorrido). Salienta-se que a consequência dessa interpretação⁵, contudo, não se encontra em debate nos presentes autos e tampouco nos demais precedentes retrocitados proferidos por este Colegiado.

Assim sendo, voto por CONHECER do Apelo Fazendário.

1.2 RECURSO DO CONTRIBUINTE

O recurso é tempestivo, conforme bem delineado no Despacho de Admissibilidade.

⁴ Art. 18. [...]

§ 3º. Para efeito do disposto no inciso II somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

⁵ Poder ou não utilizar essas vendas para fins de determinação do preço praticado, ou mesmo se o método PRL60 poderia ser aplicado caso somente houvesse vendas para pessoas ligadas situadas no Brasil.

A PGFN apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte. Contudo, não ofereceu resistência ao conhecimento do Apelo.

No que atine ao conhecimento do recurso quanto ao tema “apreciação das provas apresentadas no curso do processo administrativo”, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99 ratifico o Despacho de Admissibilidade de fls. 1146-1157 que admitiu o recurso nesse ponto.

Contudo, no que diz respeito à matéria “incidência de juros sobre multa de ofício”, a admissibilidade do recurso há de ser revista.

Conforme já salientado, para que o Recurso Especial possa ser conhecido exige-se o preenchimento dos requisitos contidos no art. 67, do Anexo II, do RICARF, destacando-se, por ora e pelo tema em debate, seu § 3º:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar Recurso Especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 3º Não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. [grifos nossos]

[...]

Sobre o tema “incidência de juros sobre a multa de ofício”, há de se ressaltar que foi aprovado o enunciado de Súmula CARF nº 108 (vinculante e posterior ao despacho de admissibilidade), que pacificou o entendimento acerca da incidência da taxa referencial SELIC sobre a multa de ofício, *verbis*:

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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por conseguinte, em relação à segunda matéria **não há como conhecer** do recurso apresentado pelo contribuinte, por força do disposto na Súmula CARF n. 108 (vinculante e posterior ao despacho de admissibilidade), a teor do que dispõe o já transcrito § 3º do artigo 67 do Anexo II do RICARF.

Desse modo, **CONHEÇO PARCIALMENTE** do Recurso Especial do Contribuinte somente em relação à matéria “apreciação das provas apresentadas no curso do processo administrativo”.

2 MÉRITO

2.1 RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Em resumo, a PGFN contesta a decisão recorrida no que diz respeito ao conceito de pessoa jurídica vinculada a que se refere o § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/96⁶. No recorrido,

⁶ Art. 18. [...]

concluiu-se que, tratando-se de preço de transferência, o conceito de pessoa jurídica vinculada aplica-se também a pessoas jurídicas domiciliadas no país⁷. O paradigma nº 1102-00.419, acatado como divergência para fins do conhecimento do Apelo Fazendário, por sua vez, entende que o conceito de pessoa jurídica vinculada, para fins de aplicação das normas sobre preços de transferência de que tratam os arts. 18 a 22 da Lei nº 9.430/96, encontra-se determinado no art. 23 da Lei nº 9.430/96⁸, limitando-se a *pessoas jurídicas domiciliadas no exterior*, ou seja, não englobaria as vendas realizadas a pessoas ligadas *situadas no Brasil*.

O tema não é novo neste colegiado. Nos Acórdãos nº 9101-002.444⁹ e nº 9101-003.601¹⁰ decidiu-se favoravelmente à tese defendida pela Fazenda Nacional nestes autos. Peça vênua para transcrever os fundamentos do voto condutor do aresto a cargo do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

[...]

§ 3º. Para efeito do disposto no inciso II somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

⁷ Como consequência dessa interpretação, o contribuinte não poderia utilizar os preços de vendas para pessoas vinculadas, também residentes no Brasil, para determinação do preço praticado.

⁸ Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, **quando domiciliada no exterior**;

II - a sua filial ou sucursal, **domiciliada no exterior**;

III - a pessoa física ou jurídica, **residente ou domiciliada no exterior**, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos [§§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#);

IV - a pessoa jurídica **domiciliada no exterior** que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos [§§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#);

V - a pessoa jurídica **domiciliada no exterior**, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pela menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, **residente ou domiciliada no exterior**, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos [§§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#);

VII - a pessoa física ou jurídica, **residente ou domiciliada no exterior**, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física **residente no exterior** que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, **residente ou domiciliada no exterior**, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, **residente ou domiciliada no exterior**, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos. [grifos nossos]

⁹ Julgado na sessão de 21/09/2016. Participaram do julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rego, Rafael Vidal De Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Demetrius Nichele Macei (suplente convocado em substituição à conselheira Nathália Correia Pompeu), Luis Flavio Neto e Cristiane Silva Costa.

¹⁰ Julgado na sessão de 10/05/2018. Participaram do julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araújo, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Rogério Aparecido Gil (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio.

Já no que diz respeito ao mérito da lide administrativa, discute-se o alcance da vedação fixada pelo § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 como muito bem assentou o nobre Conselheiro Relator.

O acórdão recorrido concluiu que o dispositivo legal, ao determinar que somente podem ser considerados, na aplicação do método PRL, preços praticados pela empresa com compradores não vinculados, teria vedado a utilização dos preços verificados em operações com quaisquer compradores vinculados, fossem eles sediados no Brasil ou no exterior.

Assim, no caso concreto sob análise, como a contribuinte revendia 100% dos bens que importava à SONY BRASIL LTDA., pessoa jurídica nacional controlada pela mesma controladora estrangeira da contribuinte, o preço praticado em tais operações jamais poderia servir como base para o cálculo do preço parâmetro pela aplicação do método PRL. Como este foi o método aplicado pela Fiscalização para quantificar a parcela dedutível dos preços praticados na importação dos bens, decidiu-se pelo cancelamento dos lançamentos tributários que consistiram na adição, à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, da parcela entendida como não dedutível dos preços pagos na aquisição dos bens pela contribuinte.

A recorrente PGFN defende que a decisão da Turma *a quo* deu interpretação equivocada ao § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996, uma vez que o dispositivo, ao se referir a "compradores não vinculados", estaria implicitamente utilizando o conceito de "pessoa vinculada" estabelecido no art. 23 da mesma Lei nº 9.430/1996.

Como todos os incisos do art. 23, que enumeram as hipóteses de vinculação à pessoa jurídica localizada no Brasil, fazem referência a pessoas domiciliadas no exterior, defende a Fazenda Nacional que o termo "pessoa vinculada" não alcançaria pessoas físicas ou jurídicas sediadas no Brasil, para fins de aplicação da legislação atinente aos preços de transferência. Assim, o termo "compradores não vinculados", presente no § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996, somente faria referência a pessoas estrangeiras e a vedação ali estabelecida não alcançaria compradores vinculados nacionais.

Muito bem. Esta 1ª Turma da CSRF teve recentemente a oportunidade de apreciar controvérsia idêntica à encontrada nos presentes autos. Naquela oportunidade, acompanhei o voto esmeradamente elaborado pelo i. Conselheiro Relator André Mendes de Moura, que se sagrou vencedor.

Assim, trago à luz os argumentos expostos no voto vencedor do Acórdão nº 9101-002.444, que adoto integralmente no presente julgamento:

"Pessoas não vinculadas. Compradores não vinculados.

(...)

*E, para se buscar um parâmetro de comparação entre o que seria o preço manipulado e o preço de mercado, um dos métodos empregados é o PRL, que toma como base as operações de revenda dos produtos importados no mercado interno, em situações consideradas imparciais. Por isso, o § 3º do artigo em análise predica que os preços praticados devem ser aqueles de transações com **compradores não vinculados**.*

Mas o que seriam compradores não vinculados? O que se quer dizer com a expressão "não vinculados"?

*Fato é que o art. 23 dispõe sobre o conceito de **pessoa vinculada**:*

Art.23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Diante do conceito de pessoa vinculada expresso no art. 23, aplicado para fins de interpretação dos arts. 18 a 22, resta evidente entendimento de que todas as demais pessoas jurídicas poderiam ser consideradas como não vinculadas.

Ou seja, o conceito de pessoa vinculada, nos termos postos pela lei em análise, compreenderia o atendimento de dois requisitos cumulativos: (1) de ordem negocial, sob aspecto societário, em sentido amplo, pessoa (jurídica ou física) do mesmo grupo econômico ou com vínculo familiar ou representação exclusiva, e de (2) ordem territorial, ou seja, a sede da empresa deve ser no exterior.

Uma primeira constatação permite interpretar que, nas operações de revenda para fins de apuração do PRL, ainda que as transações ocorreram entre empresas do mesmo grupo econômico, caso seja entre pessoas jurídicas sediadas no Brasil, não haveria que se falar em pessoa vinculada.

Foi a interpretação dada pelas decisões de primeira instância (DRJ) e pela turma ordinária do CARF.

No caso concreto, a autoridade autuante tomou como base para a apuração do preço parâmetro pelo método PRL operações de revenda da Contribuinte em

dois cenários: (1) com pessoa do mesmo grupo econômico com sede no exterior, a KEIHIN EUA, e (2) com pessoa do mesmo grupo econômico com sede no Brasil, a MOTO HONDA.

No que concerne às transações com a KEIHIN EUA, o entendimento das instâncias a quo foi no sentido de que não poderiam compor a base de cálculo do método PRL, vez que se trata de pessoa (1) do mesmo grupo econômico e (2) com sede no exterior. Ora, foram atendidos os requisitos para caracterizar a pessoa como **vinculada**. Por isso, tal parte foi afastada da autuação fiscal.

Por outro lado, quanto às transações com a MOTO HONDA, o entendimento das instâncias a quo foi de que se tratava de pessoa **não vinculada**, vez que, apesar de ser do mesmo grupo econômico, **tinha sede no Brasil** (requisito não atendido). Trata-se precisamente da matéria devolvida ao presente Colegiado.

Vale transcrever fundamento da decisão recorrida:

*O escopo do controle dos preços de transferência consiste em evitar a transferência de lucros para o exterior, com o intuito de evitar a erosão da base tributável nacional. Em outras palavras, a busca pelo preço de mercado, livre de interferência, não é um fim em si mesmo. Busca-se o preço de mercado para impedir que os lucros da empresa nacional sejam transferidos a outro país, via manipulação de preços nas operações com partes vinculadas. Se a manipulação de preços ocorre entre empresas vinculadas situadas no Brasil, não há erosão da base tributável nacional, uma vez que o lucro será devidamente tributado em uma das partes da operação (IRPJ e CSLL, além do PIS e da Cofins). Portanto, **não há razão para excluir da apuração do PRL 60 as vendas efetuadas para empresa brasileira vinculada.** (grifei)*

Entendo que o entendimento apresentado merece considerações complementares, ainda que, tomando-se por base uma interpretação **literal** dos dispositivos legais em debate, não mereça reparos.

Cabe verificar, novamente, a redação do § 3º do art. 18 da lei em debate:

*§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com **compradores não vinculados** (...)*
(grifei)

Para efeito da apuração do preço parâmetro pelo método PRL, somente serão considerados os preços de venda praticados pela Contribuinte com os compradores não vinculados.

O art. 23, ao definir pessoa vinculada como aquela cumulativamente (1) do mesmo grupo econômico e (2) com sede no exterior, permite, em tese, interpretação de que a pessoa **não vinculada** seria, por consequência, aquela do mesmo grupo econômico com sede no Brasil e aquela de grupos econômicos diferentes, independente de sua localização, conforme quadro a seguir.

Art. 23 - Lei nº 9.430, de 1996 - Pessoa Vinculada e Não Vinculada		
	Brasil	Exterior
Mesmo Grupo Econômico	PJ Não vinculada	PJ Vinculada
Diferente Grupo Econômico	PJ Não vinculada	PJ Não vinculada

O conceito de pessoa vinculada deve ser analisado sob duas perspectivas.

Quanto à investigação do preço praticado, não há dúvidas quanto ao contexto em que se insere a pessoa vinculada: é aquela situada no exterior e do mesmo grupo econômico da empresa importadora. Trata-se da essência do controle dos preços de transferência. Fica claro, portanto, porque não se pode falar de pessoa jurídica não vinculada quando se trata de empresa do mesmo grupo econômico e residente no exterior.

Por sua vez, sob o enfoque da apuração do preço parâmetro, poderia soar estranho, a princípio, admitir que empresas do mesmo grupo econômico, só porque tem sede no Brasil, poderiam ser utilizadas no método de comparação de preços, principalmente diante do princípio arm's length que predica um cotejo entre operações com associadas (que negociam o preço praticado) e operações entre pessoas independentes (preço parâmetro).

Contudo, há que se considerar que, a depender do insumo a ser analisado, caso se trate de uma produção especializada, seja fabricado apenas por determinado grupo econômico, sendo objeto de comparação impossível com outros produzidos por diferentes empresas. Inclusive, tal argumento é utilizado em várias oportunidades pelas empresas objeto de fiscalização de preços de transferência, no qual, quando intimadas a apresentar memórias de cálculo de composição de custos, relatam dificuldades e respondem de que seus produtos são únicos no mercado e não se encontram similares que poderiam ser objeto de comparação.

*A busca para se aferir o preço parâmetro deve ser otimizada, tanto para a pessoa jurídica quanto para o Fisco. Obviamente que a situação ideal seria aquela em que se encontrasse uma transação com o mesmo insumo envolvendo pessoas diferentes sem nenhuma natureza de associação. Contudo, **não há como se negar a especificidade de determinados insumos, sobre os quais em razão de sua singularidade não é possível encontrar nada similar no mercado.** É precisamente nesse contexto que se deve relativizar a aplicação dos princípios, que devem nortear, mas não inviabilizar o propósito da norma, que é o de se buscar uma base de comparação entre o preço praticado e o preço parâmetro. Assim, não há razões para se restringir o conceito de pessoa jurídica não vinculada para aquela residente no Brasil, ainda que do mesmo grupo econômico da empresa objeto de controle do preço de transferência.*

*Outro aspecto é melhor apresentado mediante um exemplo. Considere-se situação na qual a empresa B, no Brasil, importa insumo X da empresa A, sua controladora no exterior. Em seguida, utiliza o insumo X para produção e revende para empresa C, também no Brasil e do mesmo grupo empresarial. **Ora, uma fiscalização sobre as operações das três empresas, sob perspectiva***

de comparação de preços para apuração de possíveis desvios a título de preços de transferência em nada poderia prejudicar a contribuinte.

*Trata-se de comparação entre o preço praticado na importação para o insumo X, e o mesmo insumo X transformado e revendido para empresa do mesmo grupo, ou seja, duas operações, de importação e de revenda, comparadas dentro de **um mesmo ciclo produtivo**. Pode-se dizer que é um cotejo realizado dentro de uma situação ideal sob a perspectiva do ente fiscalizado.*

*E obviamente, numa situação como a descrita, **entre operações do mesmo grupo econômico**, se for constatado um preço de importação distorcido para o insumo X, altamente elevado, fato comprovado em face de sua revenda em valor **inferior** para outra empresa, repita-se, do mesmo grupo econômico, **resta evidenciada de maneira irrefutável a manipulação do preço**.*

*Tudo o que foi dito para concluir que a análise do preço do insumo sob a perspectiva do arm's length não deve se restringir apenas quanto ao aspecto subjetivo, ou seja, mediante análise apenas de vínculos societários, familiares ou comerciais entre as pessoas envolvidas. O teste da realidade demonstra que pode, sim, ser visto sob outra dimensão, qual seja, a produção, o procedimento de transformação do insumo em análise. **Etapa 1** é a importação. **Etapa 2**, sequência da anterior, é a utilização do insumo, sua transformação e posterior revenda dentro de um produto. E, a partir da premissa apresentada, situação normal, regular, dentro dos parâmetros de mercado, não admitiria que a parte responsável pela **Etapa 1** atribuísse ao insumo do preço de 100 unidades, e a parte responsável pela **Etapa 2** o preço de 50 unidades. **Ora, a manipulação do preço de importação é incontestável** (de 50 unidades para 100 unidades).*

*Nos parâmetros do arm's length, entre pessoas independentes, o preço do insumo na **Etapa 1** seria de 50 unidades, e seria **o mesmo** na **Etapa 2**, para fins de apuração do preço de revenda. A comparação que se busca, portanto, é se um ciclo produtivo entre pessoas do mesmo grupo econômico se operacionaliza sob as mesmas circunstâncias daquelas que seriam entre pessoas independentes.*

Nesse sentido, entendo não haver reparos na decisão proferida pela DRJ e pela Turma Ordinária do CARF, que extraíram a melhor interpretação dos arts. 18 e 23 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Deve ser mantida, portanto, a apuração do preço parâmetro com base nas operações com a MOTO HONDA." (grifos no original)

Entendo como perfeito o entendimento exposto pelo nobre Conselheiro Relator do Acórdão n.º 9101-002.444. Complemento-o, todavia, com algumas reflexões minhas.

Faço considerações a respeito dos §§ 2º e 3º do art. 18 da Lei n.º 9.430/1996, que têm a seguinte redação:

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

É sabido que a aplicação do método PIC não admite que sejam utilizados preços que não são independentes. Em outras palavras, não podem ser utilizados para o cálculo do preço parâmetro preços praticados entre

pessoas vinculadas, sejam vinculadas no exterior (art. 23 da Lei n.º 9.430/1996), sejam vinculadas no mercado nacional ou interno.

Sabendo-se que o § 2º do art. 18 apenas menciona "compradores não vinculados", ao invés de "compradores não vinculados no exterior", e aplicando a regra geral de Direito da não distinção (*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*: onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir), então o intérprete, mal conduzido por esse caminho, poderia pensar que o § 2º do art. 18 comporta exceção (ou talvez uma complementação) ao art. 23.

Esse entendimento estaria corroborado pelo que diz o art. 8º, parágrafo único, inciso I, da Instrução Normativa SRF n.º 243, de 11/11/2002, que traz expressamente o termo "não residente":

Art. 8º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados (PIC), definido como a média aritmética ponderada 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.

Parágrafo único. Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

I - vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

II - adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

III - em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes.

Ademais, a partir daí, pode-se erroneamente pensar que o § 2º do art. 18 seja a base legal do art. 8º, parágrafo único, inciso I, da IN SRF n.º 243/2002.

O próximo passo em falso é a extensão do raciocínio para o PRL da forma a seguir.

Tendo em vista que o § 2º do art. 18 traz ampliação do art. 23 para o PIC, incluindo os não vinculados no mercado nacional (essa a realidade para o PIC), então não haveria justificativa para não se aplicar a mesma lógica para o PRL, constante no § 3º do art. 18.

Em outros termos, dado que o art. 23 não teve o condão de retirar dali os não vinculados no mercado nacional para o §2º do art. 18; então, já que ambos os dispositivos trazem a mesma construção (o § 2º do art. 18 e o § 3º do art. 18 não especificam expressamente os não vinculados apenas para o exterior), então será necessário entender que o art. 23 não tem o condão de retirar dali os não vinculados no mercado nacional também para o § 3º do art. 18.

Consequentemente, para essa tese, também para aplicação do PRL não devem ser consideradas venda a pessoas jurídicas vinculadas no mercado nacional; sendo, portanto, improcedente o lançamento.

Não obstante a aparente coerência dessa tese, há que se reconhecer aqui que a conclusão obtida está equivocada porque há falha no nexo causal. A realidade de que o PIC também veda as vendas a vinculadas no mercado interno não é extraída do § 2º do art. 18 (ou do fato de ele não especificar expressamente o exterior), e sim da própria natureza do método PIC; que, como o seu próprio nome assevera, é um método de Preços Independentes Comparados; e que, por ser independente, excetua as vinculadas, sejam no exterior sejam no mercado interno.

Ou ainda, a vedação às vendas a vinculadas no mercado interno para o PIC não é consequência do § 2º do art. 18, e este dispositivo não comporta uma exceção ao art. 23. Ao contrário, o art. 23 vem exatamente para delimitar quem são as vinculadas dos §§ 2º e 3º do art. 18; é apenas questão de técnica legislativa: ao invés de delimitar no próprio dispositivo, delimitou através de outro artigo, mas fazendo expressa referência ao dispositivo que pretendeu delimitar.

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

Esclareço mais uma vez: a manutenção da vedação dos não vinculados no mercado nacional não é resultado da conciliação de normas entre o § 2º do art. 18 e o art. 23, pois a força normativa do § 2º do art. 18 também é apenas para os não vinculados no exterior. O que traz a extensão para os não vinculados no mercado nacional, para o PIC, é a natureza deste método (está na sua gênese), é o fato dos preços serem independentes; não é o § 2º do art. 18.

Dáí porque não há que estender essa realidade do PIC ao PRL.

Quanto à finalidade da norma, que tem por objetivo controlar os preços de transferência evitando a exportação de lucros para o exterior, faz sentido que o PIC não admita o envolvimento de pessoa vinculada no mercado nacional, mas o mesmo não se pode dizer para o PRL. Pois, caso seja utilizada uma pessoa vinculada no mercado nacional no PRL e esteja havendo algum planejamento tributário que vise a transferir o lucro de uma pessoa jurídica para outra, o lucro permanecerá no território nacional, ou seja, o lucro não será exportado; as normas de preços de transferência não têm por objeto tratar de situações como esta.

Discute-se que, caso o § 3º do art. 18 não englobe as não vinculadas do mercado interno, então seu âmbito de atuação seria restrito e somente teria aplicação em uma única operação: a de drawback (em que há importação para a exportação). E, como não se pode admitir que haja letra morta na lei, então não há que se interpretar desta forma, devendo então ser admitida a possibilidade das não vinculadas do mercado interno.

Ora, âmbito restrito não é nenhuma aplicabilidade, não retira sua validade jurídica o fato de a lei em tese se encaixar a uma única operação prática (é possível se identificar outras operações; mas, ainda que não identifiquemo-las neste momento, a conclusão será a mesma).

Por fim, alega-se que o § 1º do art. 12 da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, reforçaria o caráter de não se tratar apenas de operações de exportação, pois os termos operações de venda a varejo e no atacado somente são apropriados à venda no mercado interno.

MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL)

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

(...)

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

A isso se responde que, de início, esse dispositivo tem por base legal exatamente o § 3º do art. 18; portanto, deve atrair tudo quanto ali disposto, especificamente o fato de que houve uma direcionada delimitação desta norma pelo art. 23. Ademais, não é o fato de uma venda ser a varejo ou no atacado que obriga a venda a ser no mercado interno. Isso são modalidades de vendas; só existem esses dois tipos: todas as exportações também são venda a varejo ou no atacado. O zelo da Instrução Normativa não pode ser entendido como garantindo uma significação diferente da pretendida pela lei.

Desse modo, mantendo-se o entendimento firmado nesses precedentes, há de reformar o acórdão recorrido.

O Contribuinte, em suas Contrarrazões, argumenta que não haveria como se prover integralmente o recurso da PGFN, uma vez que, o acórdão recorrido, ao dar provimento ao recurso voluntário única e preliminarmente com base em suposto erro da autoridade fiscal na utilização do preço de venda praticado pelo contribuinte em operações com empresas ligadas no Brasil, deixou de analisar um argumento subsidiário veiculado no recurso voluntário, a saber: a suposta ilegalidade da IN 243/02, no que diz respeito à metodologia de cálculo do preço parâmetro do PRL60.

À data da apresentação das Contrarrazões, o pedido do Contribuinte fazia todo sentido. Contudo, posteriormente foi aprovada a Súmula CARF n.º 115, confirmando a legalidade da IN n.º 243/2002 quanto ao método de cálculo do PRL60. Confira-se:

Súmula CARF n.º 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 n.º 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º

9.959, de 2000. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Este Colegiado já firmou o entendimento que, nessas hipóteses, não faria sentido determinar-se o retorno dos autos ao colegiado *a quo* para confirmar a aplicação de enunciado de súmula para resolver a questão não analisada na assentada inicial.

Assim sendo, por força do enunciado n.º 115 da Súmula CARF, não há que se falar em retorno dos autos ao colegiado *a quo*.

No que atine ao pleito do Contribuinte de que o retorno à turma de origem também tivesse como escopo a análise quanto aos juros, multa e juros sobre multa de ofício, não se sustenta, uma vez essas matérias já foram analisadas pelo acórdão recorrido em razão da manutenção de parcela da exigência, autônoma, de IRPJ com acréscimos de juros e multa, tendo o contribuinte, inclusive, apresentado Recurso Especial em relação a esses temas, que, por sua vez, não foram admitidos no despacho monocrático do Presidente de Câmara ou não conhecidos (juros sobre multa de ofício) nesta própria decisão.

Assim sendo, o recurso da PGFN deve ser integralmente provido.

2.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O Contribuinte apresentou Recurso Especial por entender que o colegiado *a quo* não teria aplicado princípio da busca da verdade material na interpretação do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Sobre o tema, valho-me do voto da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 9101-005.190¹¹:

Este Colegiado, embora por vezes com base em diferentes fundamentos, tem acompanhado o entendimento do Conselheiro André Mendes de Moura, alinhado ao acórdão recorrido, como é exemplo o voto condutor do Acórdão n.º 9101-003.927:

[...]

Nesse contexto, o Decreto n.º 70.235, de 1972 (PAF), que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, trata do assunto:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

¹¹ Julgado na sessão de 09/11/2020. Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob.

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(...)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Grifei)

Observa-se que, no exercício que lhe compete, a norma processual estabelece prazos para a apresentação das peças processuais pelas partes. Estabelece a necessária **ordem** ao processo, e permite a devida estabilidade para o julgamento da lide.

Apesar de o texto mencionar apenas "impugnação", entendo que a interpretação mais adequada não impede a apresentação das provas em sede de recurso voluntário, **desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão da matéria em litígio**, ou seja, podem ser apresentadas desde que não disponham sobre nenhuma inovação.

Foi precisamente o que ocorreu no caso concreto.

Por ocasião da manifestação de inconformidade, a Contribuinte apresentou o DARF de R\$1.958,55, visando comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Ocorre que a decisão da DRJ votou no sentido de que apenas a apresentação do comprovante de recolhimento não seria suficiente, e que teria que ter sido disponibilizada documentação complementar, para demonstrar que os valores pagos no DARF teriam sido oferecidos à tributação, e mencionou como exemplos o informe de rendimentos e livros contábeis.

Nesse contexto, ao interpor o recurso voluntário, providenciou a Contribuinte a apresentação de documentação complementar: além da cópia do DARF, foram disponibilizadas a cópia dos livros Diário e Razão no qual consta lançamento dos rendimentos e a cópia do informe de rendimentos da fonte pagadora. Por isso, a turma ordinária do CARF deu provimento ao recurso voluntário.

Enfim, vale registrar que a apresentação das provas, ainda que em outra fase processual, segue o mesmo rito previsto pelo art. 16 do PAF, que estabelece com clareza **prazo** para sua apresentação (**30 dias da ciência da parte**) e discorre sobre a preclusão processual ocorrida em face do descumprimento temporal.

E, no caso em tela, os documentos foram acostados por ocasião da interposição do recurso voluntário.

Portanto, entendo não haver óbice para se considerar as provas acostadas pela Contribuinte no caso em tela, apresentadas no prazo legal de trinta dias da ciência da decisão recorrida e de natureza complementar, não inovando na discussão trazida aos autos, o que ocorreu no caso concreto.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao Recurso Especial da PGFN.

A legislação processual, portanto, traz regramento específico para o tema, e a interpretação invocada a partir do paradigma nº 03-04.371 pode ensejar a negativa de sua vigência, na medida em que reconhece a *faculdade das partes de produção de provas a qualquer tempo no processo administrativo*, e até mesmo *com o recurso à Câmara Superior*.

No presente caso, o recurso voluntário foi interposto em 18/11/2008 (e-fl. 655) e a apresentação das provas não apreciadas se deu em 27/04/2016 (e-fls. 778/943). E, neste contexto, o voto condutor do acórdão recorrido, admitindo a eventual aplicação, apenas, da ressalva contida no art. 16, §4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72, na hipótese de as provas se prestarem a *“dialogar” com a decisão* de 1ª instância, nega-lhes apreciação porque: a) apresentadas *muito tempo depois vencido o prazo recursal e sem qualquer justificativa para a sua intempestividade*; e b) a peça *visa ainda aditar as razões recursais* distintas de *questões de ordem pública*.

Quanto a este último ponto, importa recordar outra manifestação recente deste Colegiado, admitindo a inovação de argumentos em recurso voluntário na forma assim exposta no voto vencedor lavrado por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-004.599¹²:

A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração, observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).

A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.

Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

¹² Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.

Daí a impropriedade em se cogitar de matéria não impugnada quando o sujeito passivo, tendo controvertido o crédito tributário lançado – ou, no caso, o direito creditório não reconhecido – acrescenta, em seu recurso voluntário, argumentos antes não deduzidos em impugnação/manifestação de inconformidade.

É certo que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*. Todavia, os parágrafos seguintes do referido dispositivo apenas limitam a produção posterior de provas, nos seguintes termos:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Infere-se, daí, que, em relação à matéria impugnada, o sujeito passivo pode deduzir em recurso voluntário argumentos antes não veiculados em impugnação. Apenas não lhe é permitido iniciar a discussão acerca de matéria que não foi objeto de impugnação. E, quanto às provas que sustentam aquela argumentação, admite-se a juntada de novos elementos ao recurso voluntário caso destinados a *contrapor fatos ou razões* trazidos por ocasião da decisão de 1ª instância, ou se enquadrados nas demais ressalvas do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Mas o presente caso ainda apresenta um especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distinguia-se da original justamente por

agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de “Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais” de R\$ 4.802.015,32, em 2007, para R\$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

4. Dessa forma nos formulários da DIPJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de setembro de 2009, foram assim preenchidos; conseqüentemente, o rendimento não foi apostado na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi apostado na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório n.º 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no computo do Lucro Real, não era procedente o pedido de restituição, a Recorrente, embora sem incorrer na modificação da Base de cálculo fiscal, promoveu a retificação daquela DIPJ sendo reenviada no dia 09 de abril de 2010 conforme protocolo de entrega 14.78.21.54.16-60 (anexo 1) dando assim cumprimento ao solicitado pela autoridade administrativa, ou seja, passamos a refletir na Ficha 06-A, os custos das despesas financeiras do período de competência do respectivo calendário, bem *como todo o rendimento do período.* (anexo 2).

Em suma, em recurso voluntário a Contribuinte trouxe novas razões de direito, cujo prova documental produzira em manifestação de inconformidade, e que assim deixou de ser apreciada porque dissociada de qualquer argumentação neste sentido.

Neste contexto, afastada a preclusão com fundamento no art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Esclareça-se que a Contribuinte pede em seu Recurso Especial que lhe seja reconhecido, *em definitivo, o seu direito creditório, com base na prova já carreada aos autos, por meio da qual se identifica que, na fase pré-operacional, suportou retenções na fonte, em aplicações financeiras devidamente declaradas e que compõem saldo negativo plenamente restituível.* Contudo, a solução do dissídio jurisprudencial posto resulta, apenas, na afirmação de que o Colegiado *a quo* deveria ter apreciado o argumento deduzido em recurso voluntário, especialmente porque vinculado a prova documental juntada à manifestação de inconformidade, não competindo a esta Turma da CSRF decidir sobre o direito creditório em litígio.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado de Origem para apreciação da argumentação que foi declarada preclusa no acórdão recorrido.

Assim, a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, não é vedada pelo Decreto n.º 70.235/72, mormente quando se

admite, nesta fase recursal, a contraposição de *atos ou razões* trazidas aos autos na decisão de 1ª instância.

Quanto à apresentação de provas depois de vencido o prazo recursal, esta Conselheira recentemente relativizou esta objeção, diante de circunstâncias específicas, nos termos do seguinte voto declarado no Acórdão nº 9101-004.563¹³, proferido na sessão de 3 de dezembro de 2019: [grifos nossos]

Acompanhei a I. Relatora em sua conclusão de dar provimento ao Recurso Especial e determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação dos documentos apresentados depois do recurso voluntário em razão das circunstâncias específicas, presentes nestes autos, a seguir relatadas.

O litígio em questão tem origem em Declarações de Compensação – DCOMP transmitidas pela Contribuinte a partir de 13/01/2006, tendo por objeto saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2005. Em 10/06/2010 a autoridade fiscal iniciou o procedimento de conferência de referido direito creditório, intimando o sujeito passivo a apresentar elementos de sua escrituração contábil com vistas a confirmar o oferecimento, à tributação, as receitas vinculadas às retenções na fonte deduzidas na apuração do saldo negativo. (e-fls. 11/13). A Contribuinte apresentou documentos solicitados, mas de forma incompleta, o que ensejou a intimação de 13/07/2010, exigindo a sua complementação (e-fls. 210/212). A Contribuinte, depois de requerer prorrogação de prazo, apresentou outros documentos, mas seguiu-se nova intimação, em 13/10/2010, para reposta em 5 (cinco) dias úteis, exigindo esclarecimentos acerca de receitas financeiras, bem como de outros itens redutores do lucro tributável, nos seguintes termos (e-fls. 406/408):

CONTA CONTÁBIL 33200000 — Juros de Aplicação Financeira:

1. Em relação aos valores escriturados na Conta Contábil "33200000 — Juros de Aplicação Financeira" relativa ao ano-calendário de 2005, apresentar planilhas individualizadas por fonte pagadora e por mês (uma planilha para cada fonte pagadora constante da referida conta 33200000) contendo no mínimo: Nome e CNPJ da fonte pagadora dos rendimentos, mês em que o rendimento foi auferido e valor do rendimento mensal reconhecido;

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS E PASSIVAS:

2. Apresentar quadro demonstrativo das Variações Cambiais Ativas e Passivas elaborado conforme modelo que segue em anexo ', individualizado por operação sujeita às variações cambiais (um quadro demonstrativo para cada direito/obrigação sujeito às variações cambiais), onde estejam detalhadas as variações incorridas e as variações liquidadas desde a data de aquisição do direito/obrigação em moeda estrangeira até 31/12/2005;

¹³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Divergiram na matéria os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo e votaram pelas conclusões da Conselheira Cristiane Silva Costa (relatora) os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada).

3. Apresentar cópias autenticadas dos documentos que comprovem a aquisição de cada direito/obrigação citado no item 2 acima sujeito às variações cambiais, nos quais se possa verificar a respectiva data de aquisição e valor original da aquisição em moeda estrangeira;

4. Apresentar cópias autenticadas dos documentos que comprovem as liquidações das operações sujeitas a variações cambiais ocorridas no ano-calendário de 2005 cujos valores foram declarados nas Linhas 09 e 32 das Ficha 09A (Linhas "Variações Cambiais Ativas — Operações Liquidadas" e "Variações Cambiais Passivas — Operações Liquidadas" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") da respectiva Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ apresentada em 13/12/2007;

5. Apresentar documentos que comprovem que os valores das variações cambiais passivas deduzidas do lucro real relativo ao ano-calendário de 2005 através da Linha 32 da Ficha 09A da mesma DIPJ (Linha "Variações Cambiais Passivas — Operações Liquidadas" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") foram devidamente adicionados ao lucro real de ano(s) anterior(es), acompanhados das respectivas Demonstrações do Lucro Real onde constem tais adições;

Linha "OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS":

6. Apresentar demonstrativo detalhando a composição do montante de R\$939.262.393,22 declarado na Linha 36 da Ficha 06A (Linha "Outras Despesas Financeiras" da Ficha "Demonstração do Resultado") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005 (apresentada em 13/12/2007), contendo no mínimo a descrição de cada despesa, mês em que incorrida e seu respectivo valor;

7. Apresentar documentos que comprovem a incorrência das despesas citadas no item 6 acima compatíveis em data e valor com as informações declaradas na Linha 36 da Ficha 06A (Linha "Outras Despesas Financeiras" da Ficha "Demonstração do Resultado") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005;

Linha "OUTRAS EXCLUSÕES":

8. Apresentar demonstrativo detalhando a composição do montante de R\$246.697.059,26 declarado na Linha 39 da Ficha 09A (Linha "Outras Exclusões" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005 (apresentada em 13/12/2007), contendo no mínimo a descrição e valor de cada exclusão, o mês de ocorrência e o dispositivo legal em que a mesma se fundamentou;

9. Apresentar documentos suficientes que justifiquem e comprovem as exclusões do lucro real procedidas através da citada Linha 39 da Ficha 09A (Linha "Outras Exclusões" da Ficha "Demonstração do Lucro Real") da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2005;

10. DEMAIS ESCLARECIMENTOS QUE ENTENDER NECESSÁRIOS À ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO ENVOLVIDO E DAS PLANILHAS E DOCUMENTOS APRESENTADOS.

Em 21/10/2010 a autoridade fiscal concedeu prorrogação de *no máximo mais 20 (vinte) dias a serem contados a partir de 25/10/2010* (e-fl. 514/515) e em 23/11/2010 a Contribuinte apresentou a resposta fls. 516/2133. Em 09/12/2010 a autoridade fiscal lavrou o Despacho Decisório no qual apontou a insuficiência das provas apresentadas, em especial no que se refere à demonstração das variações cambiais segundo o regime de caixa previsto no art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35 e

à apresentação de documentos em língua estrangeira, além da indicação de documentos concernentes a perdas nas operações de *swap* como representativos de variações cambiais, e outras deficiências em relação a despesas financeiras e exclusões. Ao final, recompôs o IRPJ devido no ano-calendário 2005 com a adição das parcelas consideradas intimadas e não comprovadas (“Variações Cambiais Passivas das Operações Liquidadas”, “Outras Exclusões” e “Outras Despesas Financeiras”), e também glosou retenções na fonte não comprovadas, do que resultou o não reconhecimento da totalidade do direito creditório e a não homologação das compensações declaradas (e-fls. 2189/2218).

Em manifestação de inconformidade, a Contribuinte requereu perícia, apresentando quesitos e indicando perito, mas em 28/04/2011 a autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu o pedido de diligência por entender que caberia ao sujeito passivo a comprovação documental dos valores questionados e, embora admitido parte dos documentos apresentados, não apurou saldo negativo e manteve o não reconhecimento do direito creditório.

O recurso voluntário é interposto em 07/06/2011 e, novamente, afirmou a necessidade de produção de prova pericial, formulando quesitos e indicando perito. Em 09/12/2015 a Contribuinte juntou informações resultantes da perícia realizada nos itens questionados pela autoridade fiscal, acompanhadas de Parecer Técnico datado de 15/04/2015, acompanhado de 24 (vinte e quatro) anexos, integrados ao arquivo não paginável de e-fl. 2841. O recurso voluntário, porém, foi apreciado em 14/02/2017 sem o exame desses documentos.

Nota-se, de todo o exposto, que iniciado o procedimento fiscal de verificação do direito creditório cerca de 4 (quatro) anos depois da apresentação da primeira DCOMP, a autoridade fiscal somente passou a exigir demonstração de despesas e exclusões em 13/10/2010 para na sequência, em menos de 2 (dois) meses, decidir pelo não reconhecimento do direito creditório. Indeferindo o pedido de perícia, a autoridade julgadora decidiu o litígio em 4 (quatro) meses e, em consequência, a Contribuinte interpôs o recurso voluntário em 6 (seis) meses do despacho decisório, novamente protestando por perícia. Ao final, cerca de 4 (quatro) anos depois, apresenta o resultado do trabalho pericial realizado enquanto o recurso voluntário aguardava julgamento.

De outro lado, o exame da resposta apresentada pela Contribuinte durante o procedimento fiscal (e-fls. 516/2133), bem como o resultado da perícia contratada (arquivo não paginável de e-fl. 2841), deixam patente a complexidade dos fatos cuja prova é exigida nestes autos. Ainda que se trate de informações de base da contabilidade, acerca das quais poder-se-ia invocar o dever do sujeito passivo mantê-los em ordem e boa guarda para apresentação imediata às autoridades fiscais, os registros em questão decorrem de liquidação financeira, cuja comprovação se dá por meio do exame dos termos dos contratos firmados e das oscilações da moeda ou do mercado financeiro, a exigir significativo empenho para correlação dos fatos com os registros contábeis e, para além disso, com as adições e exclusões para determinação do lucro real. Logo, não se vislumbra desídia do sujeito passivo em não ter produzido a prova por ocasião da manifestação de inconformidade ou do recurso voluntário, mormente

tendo em conta que foi requerida perícia para verificação destas informações junto à sua escrituração.

É certo que o sujeito passivo somente apresentou as provas 4 (quatro) anos depois da interposição do recurso voluntário. Contudo, fato é que elas foram apresentadas 2 (dois) anos antes do julgamento do recurso. Em tais circunstâncias é razoável supor que, diante da demora do julgamento do recurso, o sujeito passivo reputou mais seguro contratar a perícia requerida no recurso voluntário, correndo o risco de seu resultado não ser produzido a tempo de o recurso voluntário ser julgado. Porém, logrou juntar os elementos muito antes disso, antes mesmo de o processo estar distribuído para o Conselheiro Relator do acórdão recorrido – vez que o prazo para inclusão dos processos sorteados em pauta é de 180 (cento e oitenta) dias –, inexistindo razão, assim, para se negar a esta prova o mesmo efeito que teria a sua juntada alguns meses depois da interposição do recurso voluntário.

Assim, embora interprete com mais rigor o art. 16, §4º do Decreto n.º 70.235/72, entendo que a complexidade da prova exigida do sujeito passivo e o rápido trâmite do processo administrativo até a interposição do recurso voluntário, associado aos pedidos de perícia reiterados em manifestação de inconformidade e em recurso voluntário, impõem que seja DADO PROVIMENTO ao Recurso Especial para apreciação das provas juntadas cerca de 2 (dois) anos do julgamento do recurso voluntário.

Nestes termos, ainda que ausente justificativa expressa para a apresentação tardia da prova, é possível concluir, a partir de suas características, que sua admissibilidade não está vedada na legislação processual administrativa.

Fixadas estas premissas, passa-se ao caso concreto. As provas apresentadas em 27/04/2016 foram assim relatadas no acórdão recorrido:

1) Quanto à glosa de despesa com Previdência Social, junta documentação de que teria cumprido o disposto no art. 2º da Resolução n.º 30/1996;

2) No tocante à glosa de despesas com cartão, aduziu que

(...) conforme ata de assembléia geral extraordinária do dia 14.07.1997 (doc. 11), restou consignado que em 26 de junho daquele ano, em decorrência de leilão público realizado na Bolsa de Valores do Rio de Janeiro, o Banco Itaú S.A. adquiriu 99,97% do capital social do Banco Banerj S.A., ocasião em que foi transferido o controle acionário daquela empresa e de suas controladas.

O procedimento fiscal foi realizado entre 24/10/2000 e 11/04/2001, em face de Banerj Corretora de Seguros e Administração de Bens S/A, integrante de grupo cujo controle acionário fora adquirido pelo Banco Itaú S/A em 26/06/1997 e era titulado, em 31/12/1997, por Itau Rent Administração e Participações S/A. A autoridade fiscal exigiu a comprovação de despesas contabilizadas no ano-calendário 1997, subsistindo o litígio em face das glosas nos valores de R\$ 137.513,29 (DESP C/ PREV SOCIAL), R\$ 70.443,21 (DESP C/ CARTÃO – OUTRAS) e de R\$ 153.199,09 (DESP BANCÁRIAS – CARTÃO NAC). Para estes itens, a autoridade lançadora informa que a Contribuinte foi intimada em 20/02/2001, e reintimada em 15/03/2001, a comprovar a *necessidade e normalidade das despesas* lançadas em sua contabilidade, mas nada apresentou.

Documentos foram apresentados em impugnação (09/05/2001), seguindo-se solicitação de diligência pela autoridade julgadora de 1ª instância em 18/05/2005

(e-fl. 496) e objeções postas pela autoridade fiscal em 15/08/2006 (e-fls. 515/518), que a Contribuinte contraditou às e-fls. 523/525 apenas para suscitar a desistência parcial manifestada em 29/11/2002, do que decorreu nova solicitação de diligência pela autoridade julgadora de 1ª instância em 11/09/2007 para delimitação do litígio subsistente (e-fls. 589/591). Somente em 31/07/2008 a impugnação foi julgada, sendo mantidas as glosas antes referidas com base na insuficiência probatória constatada e cientificada à Contribuinte desde a diligência inicial, em 15/08/2006.

Neste contexto, a Contribuinte interpõe recurso voluntário em 13/11/2008 questionando as justificativas expressas para manutenção das glosas, e deixando de apresentar qualquer prova documental, as quais somente são juntadas aos autos em 27/04/2016, momento em que a pretendeu confrontar omissões indicadas desde a diligência inicial que lhe foi cientificada em 15/08/2006. E assim o faz juntando documentos contemporâneos ao período fiscalizado, para justificar as contabilizações feitas ao longo do ano-calendário 1997.

Resta patente, assim, que nada justifica a tardia apresentação das provas. A Contribuinte delas já dispunha desde antes do procedimento fiscal, negou-as à autoridade fiscal, ignorou as objeções postas em diligência fiscal, e também não considerou importante busca-las quando tais objeções foram reiteradas na decisão de 1ª instância. Somente 10 (dez) anos depois do questionamento original pretendeu trazê-las aos autos para que, no exame do recurso voluntário ainda pendente de julgamento, fosse avaliada se elas teriam algum relevo para reversão dos questionamentos que lhe foram dirigidos há cerca de 15 (quinze) anos, durante o procedimento fiscal.

Se no Acórdão nº 9101-004.563 foi possível relativizar as exigências da legislação processual em razão da complexidade da prova apresentada e da proximidade das datas de questionamento fiscal e juntada dos esclarecimentos aos autos, no presente caso, situado no extremo oposto quando tomadas tais referências, impõe-se reconhecer a correção do acórdão recorrido, e **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial da Contribuinte.

Pois bem. No caso concreto, aduz o contribuinte recorrente que o voto condutor do aresto recorrido negou-se a analisar a petição de fls. 719-723 (e documentos anexos). No voto condutor do aresto, assim consta a esse respeito:

Quanto ao alegado erro/inconsistência na apuração do lucro da exploração da recorrente, utilizado para fins da determinação do benefício de redução de 75% do IRPJ, deixo de analisar tal pedido, haja vista que o mesmo só fora formulada em petição (fls. 719/723), a qual fora protocolizada apenas em 07/06/2016, portanto, fora do prazo regimental para interposição do recurso voluntário. Dessa forma, entendo que referida petição seria intempestiva e a matéria nela versada já estava abarcada pela instituto da preclusão.

Portanto, toda a discussão atinente ao erro na apuração do lucro da exploração pela fiscalização, (desconsideração indevida das receitas decorrentes da industrialização por encomenda), não será objeto de análise específica por entender que esta matéria encontrava-se preclusa quando da interposição da petição por parte da Recorrente.

O Contribuinte opôs embargos de declaração alegando omissão do colegiado, sendo o mesmo rejeitado, basicamente, nos seguintes termos:

O Colegiado entendeu que as alegações sobre essa matéria não constavam do recurso voluntário (diferentemente do que alega a ora embargante) e somente foram trazidas na petição de fls. 719/723, apresentada fora do prazo legal e regimental. Em decorrência, a matéria foi considerada preclusa, não sendo objeto de análise.

De fato, analisando o teor da Impugnação e do Recurso Voluntário apresentados pelo Contribuinte, embora seja citado o pretense erro na determinação do lucro da exploração quando da descrição dos fatos, não há qualquer pedido a esse respeito. Veja-se:

- Impugnação (fls. 530-534), em especial fls. 532-534:

II. OS FATOS

(a) Autuação relacionada à aplicação das regras de preços de transferência

[...]

(b) Autuação relacionada à utilização de benefício fiscal

11. A Requerente encontra-se instalada na região da Zona Franca de Manaus, hoje área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia ("SUDAM").

12. A Requerente apresenta regularmente seus pleitos de implantação, ampliação e modernização para o devido aproveitamento dos benefícios fiscais. O direito da Requerente aos benefícios fiscais da região da SUDAM é reconhecido pelas autoridades fiscais desde a sua criação.

13. Após preencher os requisitos e condições legais exigidos, a Requerente ingressou com pleitos na Agência de Desenvolvimento da Amazônia ("ADA"), órgão competente na região à época dos fatos, para a aprovação de projetos ("Projetos de Modernização") para a produção de peças e componentes para motocicletas.

14. Analisados os projetos, em 20.12.2005 a ADA expediu os Laudos Constitutivos nºs 150/2005 e 151/2005 (**docs. nºs 4 e 5**), atestando a entrada da operação em questão nos anos-calendário de 2004 e 2005, para fins de

reconhecimento da redução do IRPJ e adicionais não restituíveis pela Receita Federal do Brasil (“RFB”).

15. Por consequência, a RFB da 2ª Região expediu ADE’s reconhecendo o direito da Requerente à redução de 75% do IRPJ e adicionais restituíveis pelo prazo de dez anos, a partir dos anos-calendário de 2004 e 2005 para operações com “cabeçote”, “carcaça direita”, “carcaça esquerda”, “cilindro” e “subconjunto”, utilizados em “motor à explosão para ciclomotores, motonetas, motocicletas, triciclos e quadriciclos” (**docs. nºs 6 e 7**).

16. Além dos projetos relacionados aos itens acima (que não foram objeto de questionamento pela D. Fiscalização), a Requerente submeteu projetos idênticos e obteve Laudos Constitutivos aprovados pela ADA em relação a uma série de outros produtos, que, no entanto, somente entraram em operação a partir dos anos-calendários posteriores a 2007, razão pela qual as DD. Autoridades Fiscais consideraram que o aproveitamento do benefício de redução do IRPJ em relação a tais produtos seria indevido para o exercício de 2007.

17. Consequentemente, lavraram o presente Auto de Infração para recompor o saldo de IRPJ que supostamente seria devido desconsiderando as reduções do benefício fiscal, acrescido de juros SELIC e multa de 75%.

18. Nesse particular, a D. Fiscalização considerou que, da totalidade da receita indicada pela Requerente como beneficiada pela redução de IRPJ, apenas 9,22% estaria de acordo com os requisitos estabelecidos pela legislação, de modo que os ajustes que deram origem à presente autuação recaíram sobre os 90,78% restantes das receitas auferidas.

19. Relativamente aos produtos não autorizados pelos Laudos Constitutivos nºs 150/2005 e 151/2005, cujo benefício fiscal tomado se deu de forma equivocada, **a Requerente esclarece já ter recolhido o imposto devido**, acrescido dos encargos legais aplicáveis, o que demonstra a sua boa-fé e a lisura do seu procedimento (**doc. nº 8**).

20. Não obstante, a Requerente não concorda que 90,22% das receitas auferidas no ano-calendário de 2007 não se encontrem beneficiadas pela redução de IRPJ, notadamente por ter sido glosada - **juntamente com o faturamento**

[...]

V. CONCLUSÃO E PEDIDO

(Item V da Impugnação - “Conclusão e Pedido” – fls.564-568, em relação ao tema a partir da fl. 566)

[...]

(xvi) das receitas auferidas no ano-calendário de 2007 com a comercialização de tais produtos, **praticamente a totalidade está relacionada projetos que foram implementados efetivamente no ano-calendário de 2006**, em relação aos quais a Requerente goza de pleno direito ao aproveitamento do benefício de redução de IRPJ, a partir do ano de 2007;

(xvii) **quanto à aplicação do benefício de redução do IRPJ**, a Requerente esclarece que está providenciando, junto à SUDAM, pedidos de **revisão** dos Laudos Constitutivos apresentados, para que seja corrigido o ano-calendário de entrada em operação dos empreendimentos, para os anos-calendário de 2006 (e anteriores, quando for o caso). Tão logo sejam disponibilizados pela SUDAM, os documentos serão trazidos aos presentes autos, razão pela qual a Requerente protesta, desde já, pela sua juntada oportuna;

(xviii) para os poucos projetos que tiveram início em anos-calendário posteriores

a 2006, a **Requerente esclarece já ter recolhido o imposto devido**, relacionado à diferença do benefício fiscal indevidamente aproveitado, acrescido dos encargos legais aplicáveis, o que demonstra a sua boa-fé e a lisura do seu procedimento;

(xix) não há dúvidas de que se aplicada a interpretação que busque o real valor da norma, verificando-se a real intenção da lei, no caso em questão, uma vez comprovados os fatos que evidenciam a situação da Requerente como beneficiária **(o que se dará através de provas que serão apresentadas oportunamente, em observância ao princípio da verdade material)**, o benefício fiscal deverá começar a fruir no ano seguinte ao do início da operação, ou seja, no ano-calendário de 2007;

(xx) *ad argumentandum*, caso não se considere o direito da Requerente à redução do IRPJ de 75%, ou de 50% na hipótese de escalonamento, ao menos deve ser reconhecido o direito à redução de 25%, nos termos da Lei 9.532/97;

(xxi) na forma em que aplicada, a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total confronto com o artigo 150, inciso IV da CF/88, na medida em que além de não ter havido fraude ou sonegação, acompanhadas de dolo ou má-fé, o valor exigido a título de multa punitiva é extremamente elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser reduzida; e

(xxii) mesmo que se considerasse válida a exigência fiscal em debate, o que se admite a título meramente argumentativo, deveria ao menos ser cancelada a juros à taxa Selic (sobre o principal e sobre a multa), posto que inconstitucional.

142. À luz de tudo o quanto acima exposto, a Requerente pleiteia o acolhimento integral da presente Impugnação e o imediato cancelamento da totalidade do Auto de Infração em tela, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo.

143. A Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

144. Por tudo isso, a Requerente requer que seja cancelado o Auto de Infração objeto desta Impugnação com o conseqüente arquivamento do Processo Administrativo. Para comprovar todas suas alegações, a Requerente protesta pela posterior juntada de novos documentos e/ou realização de diligências.

- **Recurso Voluntário:** Absolutamente da mesma forma e com a mesma estrutura veiculada em impugnação, o contribuinte limitou-se a citar que haveria um erro de cálculo no lucro da exploração (fls. 621 e 624-627), sem elaborar qualquer pedido a esse respeito (item V do recurso – fls. 671-674).

Frisa-se ainda que nessas peças processuais, o Contribuinte limitou-se a juntar um demonstrativo de qual seria, a seu sentir, o lucro da exploração correto¹⁴.

¹⁴ Nos presentes autos, discute-se somente se a turma ordinária deveria analisar petição protocolada após a interposição do recurso voluntário.

É importante ressaltar que o contribuinte não requereu em seu recurso voluntário a declaração de nulidade da decisão de primeira instância por eventual omissão. De igual forma, seu apelo não alega que houve omissão no acórdão recorrido em razão de pedido formulado no recurso voluntário, mas sim em peça anexada aos autos após a interposição daquele recurso.

A discussão quanto aos efeitos de não haver pedido expresso quanto ao cálculo do lucro da exploração tanto em impugnação quanto no recurso voluntário, mesmo que a matéria tivesse sido abordada em outro ponto dos recursos,

Somente na petição de fls. 719-723 juntados aos autos em **06/06/2016** (fl. 718) é que o Contribuinte anexou, além dos documentos de fls. 742-746 (cópia de DARF, lançamentos contábeis e ficha da DIPJ retificadora) e, em especial, a planilha anexada como “arquivo não paginável) à fl. 747 discriminando, em diversas pastas, como teria chegado ao cálculo do lucro da exploração e da quantificação de que 51,75% dos produtos possuiriam laudo que daria direito à redução do IRPJ.

Ocorre que, conforme informações retiradas do sítio do CARF, os presentes autos foram distribuídos ao relator da decisão recorrida em 29/04/2015, indicado para pauta em 29/03/2016, retirado de pauta em abril e reincluído para pauta em maio para julgamento na sessão do dia **08/06/2016**.

Ora, conforme já esclarecido, o contribuinte recorreu a este Colegiado porque entende que a petição juntada aos autos no dia **06/06/2016** (fls. 718 a 723), às 17 horas e 14 minutos, fosse analisado pelo relator que havia indicado o processo para pauta em março (três meses antes).

09/08/2016	JULGADO EM SESSÃO - DECISÃO Órgão Julgador: 1ª TO-3ªCÂMARA-1ªSEÇÃO-CARF-MF-DF Relator: HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO Data da Sessão: 09/08/2016 Hora da Sessão: 09:00 Decisão: Acórdão Número da Decisão: 1301-002.093 Resultado: Recurso Voluntário Provido em Parte POR MAIORIA	
27/07/2016	COLOCADO EM PAUTA Unidade: 1ª TO-3ªCÂMARA-1ªSEÇÃO-CARF-MF-DF Relator: HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO Data da Sessão: 09/08/2016 Hora da Sessão: 09:00	
06/07/2016	RETIRADO DE PAUTA POR DETERMINAÇÃO DO PRESIDENTE Órgão Julgador: 1ª TO-3ªCÂMARA-1ªSEÇÃO-CARF-MF-DF Relator: HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO Data da Sessão: 06/07/2016 Hora da Sessão: 08:00	
24/06/2016	COLOCADO EM PAUTA Unidade: 1ª TO-3ªCÂMARA-1ªSEÇÃO-CARF-MF-DF Relator: HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO Data da Sessão: 06/07/2016 Hora da Sessão: 08:00	
08/06/2016	COM VISTAS	

não foi suscitada pelo contribuinte em seu Recurso Especial e, portanto, a matéria não está submetida a este colegiado.

	<p>Órgão Julgador: 1ª TO-3ª CÂMARA-1ª SEÇÃO-CARF-MF-DF</p> <p>Relator: HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO</p> <p>Data da Sessão: 08/06/2016</p> <p>Hora da Sessão: 14:00</p>	
24/05/2016	<p>COLOCADO EM PAUTA</p> <p>Unidade: 1ª TO-3ª CÂMARA-1ª SEÇÃO-CARF-MF-DF</p> <p>Relator: HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO</p> <p>Data da Sessão: 08/06/2016</p> <p>Hora da Sessão: 14:00</p>	
06/04/2016	<p>RETIRADO DE PAUTA POR DETERMINAÇÃO DO PRESIDENTE</p> <p>Órgão Julgador: 1ª TO-3ª CÂMARA-1ª SEÇÃO-CARF-MF-DF</p> <p>Relator: HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO</p> <p>Data da Sessão: 06/04/2016</p> <p>Hora da Sessão: 14:00</p>	
29/03/2016	<p>COLOCADO EM PAUTA</p> <p>Unidade: 1ª TO-3ª CÂMARA-1ª SEÇÃO-CARF-MF-DF</p> <p>Relator: HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO</p> <p>Data da Sessão: 06/04/2016</p> <p>Hora da Sessão: 14:00</p>	
29/04/2015	<p>DISTRIBUÍDO OU SORTEADO PARA RELATOR</p> <p>Unidade: 1ª TO/3ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF/MF</p> <p>Relator: HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO</p>	

Nesse cenário, entendo que, no caso concreto, não se possa flexibilizar o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, pois **não se poderia exigir do relator que analisasse documentos e, principalmente, demonstrativos que demandariam esforço por parte do relator¹⁵, dois dias antes da sessão de julgamento, ou ainda, sob outro enfoque, no final do dia anterior ao início da respectiva reunião de julgamento.**¹⁶

Em caso semelhante (Acórdão nº 9101-002.890¹⁷), de relatoria da ilustre Conselheira Adriana Gomes Rêgo, este Colegiado deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional para anular a decisão da turma ordinária e determinar o retorno dos autos àquele colegiado para que fosse proferida nova decisão considerando preclusa a prova apresentada por ocasião da sustentação oral (e memoriais).

¹⁵ Embora, em tese, demandassem esforço para análise por parte do relator, sob o enfoque do contribuinte, tratava-se de informações que já possuía desde antes da apresentação da impugnação, apresentada 4 anos da anexação das provas e demonstrativos aos autos, não havendo qualquer justificativa para que não fosse antes submetida à análise dos julgadores.

¹⁶ Conforme consta no sítio do CARF, as turmas ordinárias realizaram a reunião de julgamento do mês de junho de 2016 entre os dias 07 e 09.

¹⁷ Julgado na sessão de 07/06/2017. Participaram do julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

No presente caso, não se trata de anulação da decisão recorrida, antes pelo contrário, há de se confirmá-la ante à inviabilidade jurídica da análise dos documentos e informações anexadas aos autos às vésperas da sessão de julgamento.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO. Em relação ao Recurso do Contribuinte, voto por dele CONHECER PARCIALMENTE, somente em relação à matéria “apreciação das provas apresentadas no curso do processo administrativo”, para, na parte conhecida e no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado.

Conforme registrado no voto do I. Relator, fui designado para expor as razões que levaram o Colegiado, em face do empate no julgamento e por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, a negar provimento ao recurso especial fazendário.

O entendimento que prevaleceu já havia sido exposto pelo presente Julgador quando da relatoria de caso semelhante e que resultou no Acórdão nº **1201-002.481**, do qual transcrevo os fundamentos da posição divergente:

Postula a empresa a inaplicabilidade do método PRL nas operações consideradas pelo fisco, em razão do § 3º do art. 18 da Lei 9.430/96, dispositivo legal este que determina que, para apuração do PRL, somente devem ser levados em conta os preços praticados pelo contribuinte com compradores não vinculados. Veja-se:

"Artigo 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 [...]

§ 3º - Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados."

(...)

A controvérsia instaurada, portanto, diz respeito exclusivamente à interpretação do referido parágrafo terceiro, que novamente transcrevo:

(...)

Do texto da lei extrai-se que o legislador ordinário, ao tratar do PRL, determinou que apenas devem ser considerados os preços praticados com *compradores não vinculados*.

E o que isso significa dizer? Ora, significa dizer que quando a empresa sujeita ao controle de *transfer pricing* revender mercadorias a uma empresa compradora vinculada, os preços praticados nestas operações não devem ser incluídos no PRL.

Nesses termos, uma vez caracterizada a vinculação entre *comprador e empresa comercial (revendedora) sujeita ao controle de preço de transferência*, os preços praticados entre estas pessoas não devem impactar o PLR em face de determinação legal expressa.

Não há, ao contrário do que quer fazer crer a decisão de piso, nenhuma restrição quanto ao domicílio do *comprador*, bastando existir a vinculação empresarial entre vendedor e comprador para excluir os preços praticados nessas condições no cômputo do PRL.

O artigo 23 acima transcrito, na verdade, buscou definir o que é "vinculação" para efeitos de definir a regra geral acerca de aplicação dos preços de transferência.

Já o § 3º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, diferentemente, está direcionado especificamente à composição do preço parâmetro pelo método PRL, determinando a exclusão de operações com vinculadas em geral como forma de cumprir os próprios aspectos teleológico da norma que instituiu o referido controle.

Com efeito, a interpretação do § 3º do art. 18 não pode desprezar a *ratio* da lei que criou as regras de *transfer pricing* no Brasil, devendo ser integrada à sua própria finalidade, que é a de evitar transferências indevidas de recursos ou a criação de dispêndios artificiais por meio de operações entre partes vinculadas.

Prestigia-se, com a adoção dos métodos de controle de preços de transferência, o princípio da livre concorrência (*arm's length*), impedindo que operações ocorridas no bojo de um mesmo grupo econômico sejam contratadas em condições privilegiadas (ou "fora de mercado").

Operações praticadas entre empresas relacionadas (ou vinculadas) ordinariamente "escapam" do campo de abrangência da livre iniciativa, afinal não são operações praticadas naquilo que se espera de uma competição de mercado. É justamente por isso que operações "dentro de casa", ou melhor, entre empresas vinculadas, não devem impactar o PRL.

O Legislador, então, ao prescrever que, para a fórmula do PRL, *somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados*, excluiu intencionalmente as operações de revenda para qualquer empresa vinculada sem nenhuma condição adicional, pouco importando o domicílio do adquirente (Brasil ou exterior).

Nesse sentido, aliás, já se manifestou o antigo 1º Conselho de Contribuintes. Na ocasião, por unanimidade de votos, restou assentado que os ajustes decorrentes do PRL calculado com base em operações com pessoa vinculada, no mercado interno, viola a lei.

Transcrevo, abaixo, a ementa do julgado mencionado:

PRL- APURAÇÃO DO PREÇO MÉDIO. A lei é peremptória ao estabelecer que, para fins de apuração do preço de referência com base no PRL, só podem ser consideradas as operações com pessoas não vinculadas. O ajuste apurado com base em operações com pessoas vinculadas está em desacordo com a lei, não podendo prosperar. (Acórdão 101-96.665. Sessão de 17 de abril de 2008).

No que diz respeito ao argumento invocado pela DRJ no sentido de que essa interpretação não se sustentaria por permitir a criação de manobra (*triangulação*) tendente a impedir a sujeição ao PRL, este não se sustenta.

Isso porque, além de contrariar a lei (o que, por si só, já é motivo para afastar o entendimento), dispõe o próprio ordenamento jurídico de meios legais específicos para combater esse tipo de "abuso". São eles: adoção de outro método de cálculo parâmetro, que não necessariamente o PRL; o poder do fisco de requalificar juridicamente os fatos na hipótese de constatar uso de estrutura simulada ou interposição fraudulenta de pessoa; ou, ainda, exigir as regras de preços de transferência diretamente da compradora brasileira (adquirente final vinculada), e não da "intermediadora".

Não foi esse, porém, o caminho percorrido pela fiscalização, que optou por criar restrição não prevista em lei, violando o comando legal previsto no § 3º do art. 18 em total violação ao princípio da legalidade.

Nesse sentido também destaca-se o Acórdão n.º **1103-000.608**, que possui a seguinte ementa:

PRL – APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO COM BASE EM VENDAS PRATICADAS COM PESSOA LIGADA.

A expressão “não vinculados” no contexto do art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 deve ser interpretada lógica, sistemática e teleologicamente. Nesse sentido, ela compreende a vedação da apuração do preço parâmetro pelo método PRL, com base nas vendas feitas pela importadora a pessoa ligada (situada no País). Trata-se de norma de apoio, e não de norma base de preços de transferência. O contrário torna sem sentido a regra de ajuste, distorcendo-a completamente, além de colidir com o princípio arm's length concretizado através desse método. Aplicação do método PRL efetuada pelo autuante que resulta derruída.

E do voto condutor, de relatoria do I. ex-Conselheiro Marcos Takata, destacam-se as seguintes passagens:

(...)

Questão central que se coloca para o desate da controvérsia é se a restrição legal prevista no art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 alcança as vendas praticadas pela recorrente a pessoas ligadas (domiciliadas no País), para fins da aplicação do método de ajuste Preço de Revenda menos Lucro - PRL. Ou seja, se, para apuração do preço ajustado segundo o método PRL, devem ser afastadas as vendas feitas pela recorrente a pessoas a ela ligadas.

Eis sua redação:

(...)

Argumento da recorrente é o de que o método PRL interdita a utilização de preços de revenda entre a recorrente e pessoa a ela ligada, para a apuração do preço parâmetro.

Em sua interpretação, a referida vedação está compreendida no art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96, que deve ser interpretado finalisticamente, de modo que seu sentido é de que a aplicação do método PRL deve-se dar através de preços de revenda praticados com pessoas independentes, sob pena de se corromper o método PRL. Ou seja, no contexto em que se põe o art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96, pessoa vinculada tem o sentido amplo de alcançar as pessoas ligadas à importadora (situadas no País).

O entendimento do autuante é o de que o art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 permite a utilização de preços praticados pela recorrente na venda feita a pessoa ligada, na apuração do preço parâmetro segundo o método PRL.

De acordo com sua inteligência, só não podem ser empregados, para aplicação do método PRL, preços praticados pela recorrente na venda feita a pessoa "ligada" situada no exterior, ou seja, na venda a pessoa vinculada, conforme aceção de vinculada descrita no art. 23 da Lei 9.430/96. Tal interpretação fora chancelada pelo órgão julgador *a quo*: pode ser apurado o preço parâmetro pelo método PRL com base nos preços empregados pela recorrente na venda feita a pessoas a ela ligadas.

Não há dúvidas de que as regras de preços de transferência introduzidas no País a partir da Lei 9.430/96 se inspiram e são governadas pelo princípio *arm's length*. É dizer, as regras de *transfer pricing* instituídas pela Lei 9.430/96 dão ou procuram dar concretude ao princípio *arm's length*, para evitar que a pessoa domiciliada no País transfira indiretamente lucros para outra pessoa a ela "ligada" (pessoa vinculada) em país de baixa carga fiscal, para lá serem tributados os lucros, e não no Brasil.

A *mens legis* (intenção da lei) se expressa na concreção do princípio *arm's length*, assim como a *mens legislatoris* (intenção do legislador), evidenciada na Exposição de Motivos da Lei 9.430/96. A aplicação do princípio *arm's length* é a razão das regras de preços de transferência da Lei 9.430/96.

Não se pode escusar, entretanto, que a concreção do princípio *arm's length* no País se dá nos limites e sob a moldura das normas legais de ajuste postas pela Lei 9.430/96 com suas alterações.

Pois bem.

Suponhamos que o art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 permita o uso de preços de venda a pessoas ligadas (à importadora no Brasil), para a apuração do preço parâmetro pelo método PRL. Isto é, que o art. 18, § 3º em comentário só proíba, para aplicação do método PRL, a utilização de preços praticados pela importadora brasileira na venda a pessoa a ela vinculada na aceção do art. 23 da mesma lei (situada no exterior).

Se a importadora no País vender as mercadorias importadas à sua controladora no País (pessoa ligada) por valor notoriamente inferior ao de mercado, pode resultar caracterizada a DDL. Nesse caso, o lucro presumidamente distribuído pela importadora à sua controladora é a diferença entre o valor de mercado e o valor de venda das mercadorias.

A consequência prescrita nessa hipótese de DDL é a adição da referida diferença ao lucro líquido da importadora no País.

Aí teríamos o seguinte quadro: o preço parâmetro das importações pelo método PRL *estará subavaliado* (por se usar o preço de venda da importadora à controladora sua no País, preço inferior ao de mercado), *em que pese* a importadora ter de *adicionar* ao lucro líquido a *diferença entre o preço de mercado e o preço de venda* das mercadorias à sua controladora (lucro presumidamente distribuído).

Note-se: com o uso do preço de venda da importadora à sua controladora (ambas no País) na aplicação do método PRL, o *custo dedutível* das importações *estará subavaliado*, e, além disso, ao mesmo tempo, a "receita" tributável da importadora será "aumentada" pela adição da diferença entre valor de mercado e valor de venda das mercadorias. *Não faz nenhum sentido*.

Quer dizer, não se considerar como "pessoa vinculada", para fins da aplicação do método PRL, a pessoa ligada à importadora situada no País, torna *sem sentido* a regra de ajuste de *transfer pricing*, ou, antes, *contraria* seu sentido, distorcendo-a integralmente, além de colidir com o princípio *arm's length* posto ou concretizado através do método PRL da Lei 9.430/96.

Agora, se a importadora no País vender as mercadorias importadas à sua controlada no País, por valor notoriamente superior ao de mercado, presume-se que há distribuição de lucros (distribuição disfarçada de lucros - DDL) pela controlada: a diferença entre o valor de venda pela controladora e o valor de mercado é o lucro presumidamente distribuído a essa³.

A consequência prescrita é a indedutibilidade da referida diferença na controlada - pela presunção de que tal diferença informa distribuição de lucros⁴.

Sendo distribuição de lucros (disfarçada), essa mesma diferença, a bem ver, não é receita da controladora, mas lucro recebido da controlada, e, portanto, não tributável na controladora (arts. 379, § 1º, 383 e 389, *caput*, do RIR/99). Se é lucro distribuído (ainda que disfarçadamente ou presumidamente) para a controlada - e por isso, indedutível - não pode deixar de ser, para a controladora, lucro recebido (não tributável).

Ora, em tal hipótese teremos o seguinte quadro: o preço parâmetro das importações pelo método PRL estará "majorado" (por se usar o preço de venda da importadora à controlada sua no País, preço superior ao de mercado), e a receita tributável não.

Veja-se: com o uso do preço de venda da importadora à sua controlada (ambas no País) na aplicação do método PRL, o *custo dedutível* das importações *estará majorado*, ao passo que a *receita tributável* da importadora *não resultará majorada* (pois parte do preço de venda feita por ela foi considerada *recebimento de lucro*, por DDL da controlada para a importadora). *Não faz nenhum sentido*.

Também nesta hipótese, não se considerar como "pessoa vinculada", para fins da aplicação do método PRL, a pessoa ligada à importadora situada no País (pessoa do mesmo grupo societário no País), torna *sem sentido* a aplicação da regra de ajuste pelo método PRL, ou, mais, *contraria* o sentido da regra de ajuste de *transfer pricing*, distorcendo-a completamente.

Mais. O art. 18, § 2º, da Lei 9.430/96 prevê que para a aplicação do método PIC (Preços Independentes Comparados) somente serão considerados os preços praticados entre compradores e vendedores "não vinculados":

Art. 18. (...)

§ 2º. Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

Pelo método PIC, o preço parâmetro é obtido pela média 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 (art. 18, I, da Lei 9.430/96).

Se o termo "não vinculados" empregado no contexto do art. 18, § 2º, da Lei 9.430/96 fosse na acepção de pessoa vinculada do art. 23 dessa lei, o preço parâmetro pelo método PIC *poderia ser obtido* com base nos *preços de compra e venda praticados entre a importadora e a pessoa a ela ligada* (situada no País)! Ou nos preços de compra e venda entre a importadora e pessoa do mesmo grupo societário daquela.

Isso seria possível, a prevalecer o alcance restrito da expressão "não vinculados" usada no art. 18, § 2º, da Lei 9.430/96, pois, para o método PIC, a norma legal permite o cálculo baseado no preço médio apurado *no mercado brasileiro*.

Evidentemente perderia todo o sentido para a aplicação do método PIC, se para apuração do preço parâmetro por esse método pudessem ser utilizados os preços praticados entre as pessoas ligadas (a importadora e pessoa ligada, ambos no País).

A importadora poderia vender à pessoa ligada por preço *bem superior ao de mercado*, para obter o *preço parâmetro* de ajuste das importações *majorado*, ao passo que a pessoa a ela ligada, a adquirente, iria *também ter um custo majorado!* E, sendo a pessoa ligada controladora, nem se poderia cogitar de DDL! Portanto, ainda que a importadora apurasse uma receita também maior (contrabalançando o custo de importação majorado), a *transferência indireta de lucros* para a pessoa vinculada no exterior (a exportadora), sem tributação no Brasil, seria levada a efeito.

Isso *não faz nenhum sentido*.

E, é claro que não se podem adotar dois pesos e duas medidas. Quero com isso dizer que, a prevalecer o sentido restrito da expressão "não vinculados" no art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 (para o método PRL), ora em discussão, igualmente tem de prevalecer esse mesmo sentido da expressão "não vinculados" usado no art. 18, § 2º, da mesma lei (para o método PIC). E já demonstrei acima que tal entendimento anula completamente o método PIC, como regra de ajuste de preços de transferência.

Veja-se, pois, que as interpretações lógica e teleológica também levam à conclusão de que o termo "não vinculados" compreende, no contexto do art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96, as pessoas ligadas (situadas no País), as pessoas situadas no Brasil do mesmo grupo societário da importadora.

A expressão "não vinculados" no contexto do art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96 deve ser interpretada *lógica, sistemática e teleologicamente*. A norma contida nesse preceito, a bem ver, é *norma de apoio*, e não *norma base* de preços de transferência. Daí também haver adequação e coerência em se interpretar em sentido amplo o termo "não vinculados" utilizado no contexto posto.

Com todas essas considerações que deduzi, não me resta dúvida de que o termo compradores "não vinculados" referido no art. 18, § 3º, da Lei 9.430/96, no contexto em que ele é usado, impõe ser interpretado em seu sentido amplo, para compreender os compradores não "ligados" (pessoa não ligada à importadora). Aliás, para compreender os compradores não pertencentes ao grupo societário da importadora situados no Brasil.

Ou seja, deve ser entendido que só serão considerados, para aplicação do método PRL, os preços praticados pela empresa, com compradores independentes (terceiros independentes) - *on an arm's length basis*.

Entendimento contrário *desvirtua*, como evidenciado, a regra de ajuste de *transfer pricing* do método PRL conforme a Lei 9.430/96. Distorce-a totalmente, contraria seu sentido, derruba o princípio *arm's length* objetivado por meio do método em questão.

Posto isso, não hesito em dizer que é errática e injurídica a presunção legal de preço de mercado apurado através do *método PRL*, baseado nos preços de revenda praticados pela recorrente com pessoa a ela ligada (sua controladora no País).

Não vejo como possam prevalecer os ajustes de preços de transferência aplicados pelo autuante, com uso do método PRL.

Nesse sentido, o Colegiado votou por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli