



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.721246/2008-17
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.261 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de agosto de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SHOWA DO BRASIL LTDA

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

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE VEICULA DECISÃO DE MATÉRIA JÁ DEFINITIVAMENTE JULGADA. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE JULGADORA.

A decisão de matéria não litigiosa, porque já objeto de decisão administrativa anterior, não se insere na competência do Colegiado *a quo*, devendo ser declarada sua nulidade com fundamento no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em declarar a nulidade do acórdão recorrido na parte em que veiculou decisão acerca de matéria não mais litigiosa nestes autos, fora da competência do Colegiado *a quo*, vencido o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (relator) que conhecia e negava provimento ao recurso especial da PGFN. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.

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, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 664 e ss.), previsto nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, contra o Acórdão n.º 1201-002.481 (da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, e-fls. 654 e ss.), por meio do qual o colegiado DEU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário.

O Acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

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).

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. CABIMENTO.

A multa de ofício de 75% está prevista em lei, razão pela qual deve ser exigida.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir o ajuste decorrente das operações praticadas pela Recorrente com a empresa vinculada MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA. (CNPJ 04.012.043/000148), nos termos do voto do relator

Tratando-se de processo digital encaminhado à PFN na forma do art. 7º da Portaria MF n.º 527, de 2010, tem-se que a intimação pessoal presumida se deu no prazo de 30 dias contados de 15/10/2018 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 663), ou seja, em 14/11/2018. Tendo o processo retornado ao CARF em 19/11/2018 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 686), verifica-se que é manifesta a tempestividade da interposição do recurso especial.

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à possibilidade de adoção do PRL nas vendas para pessoas vinculadas dentro do território nacional.

Os paradigmas apresentados e não reformados são os seguintes: Acórdão n.º 1102-00419 e Ac. 9101-002.444.

Nos termos do Despacho de Admissibilidade, é importante ressaltar a análise elaborada:

Os paradigmas, ao analisarem a questão, entenderam que o referido dispositivo veda que sejam utilizados como parâmetro para apuração do preço de transferência (pela aplicação do método PRL) somente os preços praticados com compradores vinculados domiciliados no exterior, como defenderam a Fiscalização e a DRJ de origem, apontando o conceito de "pessoa vinculada" trazido pelo art. 23 da Lei n.º 9.430/1996. Por outro lado, a decisão recorrida concluiu que não há nenhuma restrição quanto ao domicílio do comprador, que 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)”.

Evidente que diante de situações análogas, os acórdãos confrontados adotaram conclusões diversas. As teses, portanto, são contrárias quanto à interpretação do art. 18 (em especial § 3º); art. 23 da Lei n. 9.430/96.

Pare melhor elucidação, impende ver excertos do votos condutor do recorrido:

(...)

i) “Quanto ao conceito de vinculada instituída na lei, o § 3º do art. 18 não pode ter sua leitura isolada. Seu comando se interpretado á 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.

ii) 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)”.

Seguem agora excertos do votos condutores dos dois paradigmas que trataram de uma mesma situação fática¹, transcritos pela Recorrente, a fim de demonstrar a divergência:

(...)

Do mesmo arcabouço jurídico e da similitude fática

Ambos os Acórdãos trataram da matéria ligada à preço de transferência, no âmbito do método PRL, em que o ponto relevante da discussão passou pelo conceito de não vinculação previsto no art. 18, § 3º c/c art. 23 da Lei n. 9.430/96.

Da divergência constatada

A Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência.

Isso porque enquanto a decisão recorrida firmou o entendimento de que o comando do artigo 18, § 3º, da Lei nº 9.430/1996 impõe entender que o conceito de não vinculação nele disposto para efeito de exclusão da formação dos preços praticados comparáveis (preço parâmetro na sistemática PRL) não impõe qualquer restrição quanto ao domicílio do adquirente (Brasil ou exterior), ou seja pertenceu ao mesmo grupo econômico e está localizada no Brasil é considerada empresa vinculada e assim não devem ser considerados os preços praticados entre elas; De outra banda, os referidos paradigmas expõem entendimento completamente diverso a respeito do conceito de não vinculação, extraindo a partir de um argumento a contrario senso das situações taxativas dispostas no art. 23 da Lei nº 9.430/96 (paradigma 2), ou a partir de uma interpretação teleológica (paradigma 2), que para efeito de formação do preço parâmetro, os adquirentes pertencentes ao mesmo grupo econômico podem estar localizados no território nacional, caso contrário, se estaria distorcendo o sentido da regra de ajuste do preço de transferência que visa impedir a transferência apenas de lucros de um país para outro (paradigma 1).

Por outras palavras, o conceito de pessoa vinculada, no recorrido, para efeito de cálculo do preço parâmetro (na sistemática PRL) é mais amplo, bastando envolver o vínculo societário e consequentemente o conceito de não vinculação mais restrito: "excluiu intencionalmente as operações de revenda para empresas vinculadas, pouco importando o seu domicílio (Brasil ou exterior)." De outra banda, nos paradigmas, o conceito de vinculação se restringe às aquisições domiciliadas no exterior (art. 23 e incisos, Lei nº 9.430/96), portanto, a não vinculação disposta artigo 18, § 3º, da Lei nº 9.430/1996 é mais ampla: abarca também os adquirentes nacionais, mesmo pertencente ao mesmo grupo econômico.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Diante do exposto, OPINO por DAR SEGUIMENTO ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

Diante do seguimento do recurso especial, o contribuinte apresentou contrarrazões destacando que o acórdão de piso foi devidamente fundamentado e seguiu as normas legais vigentes.

Ademais, o contribuinte alega que em análise de acordo com a legislação brasileira, o contribuinte ficaria sem método a ser aplicado para o cálculo do preço de transferência se o entendimento da Fazenda Nacional for adotado.

Diante do exposto, o contribuinte requer que seja negado provimento ao recurso com manutenção do acórdão de piso para que seja mantida a exclusão do ajuste decorrente das operações praticadas pela recorrida com a Moto da Amazônia Ltda.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Procurador - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

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.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 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.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 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.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No tocante ao primeiro acórdão paradigma, trago aqui trecho do voto que expressamente pontua que o artigo 18 da Lei n. 9.430/96 não pode ser interpretada isoladamente do artigo 23 da Lei n. 9.430/96, conforme abaixo:

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Paradigma 1:

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.”

Nesta ordem de juízos, NEGOU provimento aos recursos de ofício e voluntário.

No caso do segundo paradigma, é importante transcrever trecho do voto do acórdão:

Paradigma 2:

(...)

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.

(...)

Conforme pode ser observado, nos dois paradigmas apontados, entendeu-se que o conceito de pessoa vinculada do artigo 23 da Lei n. 9.430/96 deve ser utilizado para fins de interpretação dos artigos 18 a 22 da Lei n. 9.430/96, de forma que diferentemente do acórdão recorrido, não foi dado o entendimento de que o artigo 23 e o artigo 18 podem ser interpretados de formas diversas.

Desse modo, entendo que resta caracterizada a divergência jurisprudencial.

Assim sendo, voto por CONHECER do Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O I. Relator restou vencido em sua proposta de conhecer e negar provimento ao recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado compreendeu que o acórdão recorrido deveria ser anulado na parte que suscitou o dissídio jurisprudencial apontado no recurso especial.

O dissídio jurisprudencial suscitado pela PGFN foi reconhecido em face dos paradigmas n.º 1102-00.419 e 9101-002.444, nos seguintes termos do exame de admissibilidade:

Isso porque **enquanto a decisão recorrida** firmou o entendimento de que o comando do artigo 18, § 3º, da Lei n.º 9.430/1996 impõe entender que o conceito de não vinculação nele disposto para efeito de exclusão da formação dos preços praticados comparáveis (preço parâmetro na sistemática PRL) não impõe qualquer restrição quanto ao domicílio do adquirente (Brasil ou exterior), ou seja pertenceu ao mesmo grupo econômico e está localizada no Brasil é considerada empresa vinculada e assim não devem ser considerados os preços praticados entre elas; **De outra banda, os referidos paradigmas** expõem entendimento completamente diverso a respeito do conceito de não vinculação, extraindo a partir de um argumento a contrario sensu das situações taxativas dispostas no art. 23 da Lei n.º 9.430/96 (paradigma 2), ou a partir de uma interpretação teleológica (paradigma 2), que para efeito de formação do preço parâmetro, os adquirentes pertencentes ao mesmo grupo econômico podem estar localizados no território nacional, caso contrário, se estaria distorcendo o sentido da regra de ajuste do preço de transferência que visa impedir a transferência apenas de lucros de um país para outro (paradigma 1).

Por outras palavras, o conceito de *pessoa vinculada, no recorrido*, para efeito de cálculo do preço parâmetro (na sistemática PRL) é mais amplo, bastando envolver o vínculo societário e conseqüentemente o conceito de *não vinculação* mais restrito: "excluiu intencionalmente as operações de revenda para empresas vinculadas, pouco importando o seu domicílio (Brasil ou exterior)." De outra banda, **nos paradigmas**, o conceito de vinculação se restringe às aquisições domiciliadas no exterior (art. 23 e incisos, Lei n.º 9.430/96), portanto, a não vinculação disposta artigo 18, § 3º, da Lei n.º 9.430/1996 é mais ampla: abarca também os adquirentes nacionais, mesmo pertencente ao mesmo grupo econômico. (*destaques do original*)

A exigência em tela decorre da constatação de falta de ajustes de preços de transferência na apuração do ano-calendário 2003. A Contribuinte adotou o método CPL, mas não apresentou a documentação de suporte, e a autoridade lançador recalculou os ajustes pelo

método PRL. Em impugnação, a Contribuinte discordou da aplicação do método PRL porque as operações que serviram de base de cálculo do preço parâmetro foram efetuadas com pessoas jurídicas a ela vinculadas, bem como apontou a ilegalidade da metodologia veiculada na Instrução Normativa SRF n.º 243/2002. Na decisão de 1ª instância a exigência foi mantida integralmente. Já no julgamento do recurso voluntário, inicialmente, decidiu-se no Acórdão n.º 1202-001.026 que:

Acordam os membros do colegiado, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado, em: por unanimidade de votos, rejeitar os pedidos de alteração do método de cálculo do preço-parâmetro e da inaplicabilidade do método PRL 60 no cálculo do preço-parâmetro nas vendas exclusivas a pessoas jurídicas vinculadas domiciliadas no Brasil; e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, para considerar ilegal o método de cálculo PRL 60 constante da IN SRF n.º 243/2002. Vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner e Plínio Rodrigues Lima (relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Donassolo.

Tal decisão foi revertida no Acórdão n.º 9101-002.936, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. O conselheiro Gerson Macedo Guerra acompanhou a relatora pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Debateu-se, no referido julgado, exclusivamente a ilegalidade da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002.

Nota-se, contudo, que no primeiro julgamento do recurso voluntário, a 2ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento havia acompanhado, à unanimidade, o entendimento assim enunciado pelo ex-Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, acerca da matéria agora trazida pela PGFN em seu recurso especial:

Quanto ao argumento de proibição da utilização do preço de revenda entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, ainda que domiciliadas no Brasil, não assiste razão à Recorrente.

Inicialmente, a Fiscalização optou por aplicar o método PRL em razão de a Recorrente não ter atendido ao disposto parágrafo único, do art. 40, da IN 243, de 2002, a saber (Fls. 11 e 18):

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 (sem destaque no original).

Na escolha do método PRL pela Fiscalização, não merece alteração a decisão em primeira instância. O art. 18, §3º, da Lei n.º 9.430, de 1996, só proíbe a aplicação do preço de revenda entre pessoas jurídicas vinculadas no caso de revenda a estas e a

peças jurídicas não vinculadas. A interpretação do referido parágrafo, deve levar em conta a finalidade da Seção sobre Preço de Transferência da Lei. Com habitual proficiência, leciona o Professor Luis Eduardo Schoueri (*Tributação do setor industrial, São Paulo, Saraiva, 2013, Série Gvlaw, p. 474*):

As regras para o controle dos preços de transferência no Brasil, instituídas em 1996 pela Lei n.º 9.430, foram inspiradas na prática internacional, consolidada pela OCDE. Tal influência pode ser constatada na manifestação do próprio Ministro da Fazenda na exposição de motivos que acompanhou o projeto de lei que veio a se tornar a Lei n.º 9.430/96:

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 'Preços de Transferência', de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência de recursos 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." (grifos nossos)

Destarte, o fato de a Recorrente deter a exclusividade na revenda de bens importados com pessoa jurídica vinculada, conforme consta dos autos, não pode reduzir a eficácia do §3º, do art. 18, da Lei n.º 9.430, de 1996, e limitar as opções de escolha do método de cálculo do preço parâmetro pelo Fisco na hipótese prevista no parágrafo único do art. 40 da Instrução Normativa RFB n.º 243, de 2002. Sobre esse tema, destacamos o magistério do Professor F. Nepomuceno (*Preços de transferência*, São Paulo, IOBThompson, 2003, pp. 10 e 11):

O objetivo da IN-SRF n.º 243/2002 consiste em fixar normas que evitem importações superfaturadas e exportações subfaturadas, ou seja, quando as primeiras estiverem acima dos preços parâmetros e as segundas com preços praticados abaixo dos referidos preços parâmetros. As normas da IN-SRF 243/2002 aplicam-se às operações praticadas entre pessoas vinculadas, podendo abranger, especificamente:

- a) pessoas físicas residentes no Brasil vinculadas a pessoas físicas residentes no Brasil;
- b) pessoas físicas residentes no Brasil vinculadas a pessoas físicas domiciliadas no exterior;
- c) pessoas físicas residentes no Brasil vinculadas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior;
- d) pessoas físicas residentes no Brasil vinculadas a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil;
- e) pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil vinculadas a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil; e
- f) pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil vinculadas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior;

Podem parecer estranho ao leitor apressado que os casos indicados nas letras "a" e "e", acima, possam estar incluídas no rol das operações disciplinadas na IN-SRF n.º 243. Todavia, os cuidados dessa regulamentação têm, nesse particular, o objetivo de evitar operações triangulares, como nos exemplos que se seguem:

(...)

- b) Uma pessoa jurídica domiciliada no Brasil vende uma certa quantidade de matéria-prima a outra pessoa jurídica vinculada domiciliada no Brasil pela quarta parte do preço que pratica no mercado interno e essa segunda pessoa jurídica exporta a mesma matéria-prima para outra pessoa jurídica vinculada, porém

domiciliada no exterior, por preço compatibilizado com preço parâmetro, isto é, a partir do preço pelo qual a recebera da sua fornecedora.

(...) Tudo isso, quando praticado entre empresas vinculadas, tem o propósito de concentrar lucros em poder de uma das partes.

Este Egrégio Colegiado assim se pronunciou sobre a finalidade do controle dos preços de transferência (Acórdão n.º 1202000822):

Com a finalidade de se evitar a prática de elisão fiscal, foi implementado pela Lei n.º. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em seu art. 18, o controle dos chamados preços de transferência, assim entendidos aqueles preços praticados nas negociações de compra e venda de mercadorias e da prestação de serviços entre empresas vinculadas. Isso se fez necessário por uma questão lógica: se as negociações são feitas entre empresas com interesses econômicos comuns, os preços por elas praticadas poderiam estar, eventualmente, divergentes com aqueles praticados no livre mercado, podendo referidas negociações prestarem-se para transferência de rendimentos de um país para outro, afetando os interesses nacionais.

Em face do exposto, NEGÓ provimento ao presente recurso quanto à proibição do uso do método PRL, pelo Fisco, no cálculo do preço parâmetro nas vendas exclusivas a pessoas jurídicas vinculadas domiciliadas no Brasil.

Diante de tal decisão, a PGFN apresentara recurso especial na parte que lhe foi desfavorável, e a Contribuinte também apresentara recurso especial quanto à decisão acima transcrita, mas este não teve seguimento, conforme assim expresso no exame de admissibilidade às e-fls. 581/586:

Antes de iniciar o exame da divergência jurisprudencial alegada pelo Sujeito Passivo, faz-se necessário investigar sobre as condições da ação, mais especificamente sobre o interesse de agir da recorrente ao apresentar o presente recurso.

Sustenta a recorrente que seu recurso versa sobre a parte do acórdão n.º 1202-001.026 "que dera parcial provimento ao Recurso Voluntário da ora Recorrente [...] e, conseqüentemente, manteve parcialmente o lançamento fiscal [...]" (fl. 389).

Ora, diante da ementa e do acórdão acima transcritos, tal afirmação não encontra respaldo nos fatos. Na realidade, o acórdão aqui recorrido deu provimento integral ao recurso voluntário da interessada, afastando integralmente o lançamento.

Diante disso, entendo que a ora recorrente Showa do Brasil Ltda., carece de interesse de agir³, no que toca ao recurso especial ora sob exame. Não se vislumbra qualquer interesse em interpor recurso de decisão que lhe foi favorável, além da absoluta falta de previsão regimental nesse sentido. O recurso, sob essa ótica, não merece ser conhecido.

Superando, apenas por um momento, a grave questão exposta, verifica-se que a interpretação da interessada, a meu ver equivocada, de que teria havido o provimento parcial ao recurso voluntário se deve ao fato de que alguns de seus argumentos recursais

³ A segunda condição da ação é o interesse de agir, que também não se confunde com o interesse substancial, ou primário, para cuja proteção se intenta a mesma ação. O interesse de agir, que é instrumental e secundário, surge da necessidade de obter através do processo a proteção ao interesse substancial. Entende-se, dessa maneira, que há interesse processual "se a parte sofre um prejuízo, não propondo a demanda, e daí resulta que, para evitar esse prejuízo, necessita exatamente da intervenção dos órgãos jurisdicionais".

Localiza-se o interesse processual não apenas na utilidade, mas especificamente na necessidade do processo como remédio apto à aplicação do direito objetivo no caso concreto, pois a tutela jurisdicional não é jamais outorgada sem uma necessidade [...]. Essa necessidade se encontra naquela situação "que nos leva a procurar uma solução judicial, sob pena de, se não o fizermos, vermo-nos na contingência de não podermos ter satisfeita uma pretensão (o direito de que nos afirmamos titulares)". [...] Só o dano ou o perigo de dano jurídico, representado pela efetiva existência de uma lide, é que autoriza o exercício do direito de ação.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil, 40ª Ed., vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 52.

foram rejeitados por unanimidade (os pedidos de (i) alteração do método de cálculo do preço-parâmetro e (ii) da inaplicabilidade do método PRL 60 no cálculo do preço-parâmetro nas vendas exclusivas a pessoas jurídicas vinculadas domiciliadas no Brasil), enquanto que um deles foi acolhido por maioria (iii) a ilegalidade do método de cálculo PRL 60 constante da IN SRF n.º 243/2002), sendo que este único argumento foi considerado suficiente para afastar a totalidade do lançamento.

A alegada divergência na interpretação da legislação diz respeito à rejeição, pelo acórdão recorrido, do argumento do recurso voluntário acima identificado como (ii), ou seja, a inaplicabilidade do método PRL 60 no cálculo do preço-parâmetro nas vendas exclusivas a pessoas jurídicas vinculadas domiciliadas no Brasil.

O dispositivo legal que teria recebido interpretação divergente é o art. 18, inciso II, § 3º, da Lei n.º 9.430/1996, transcrito pela interessada à fl. 394 da peça recursal:

[...]

No voto do ilustre Conselheiro Relator (o qual, registre-se, não foi vencido nesta parte, sendo, ao contrário, acompanhado pela totalidade do Colegiado) consta análise sobre essa matéria, com a seguinte conclusão (fl. 335):

Em face do exposto, NEGOU provimento ao presente recurso quanto à proibição do uso do método PRL, pelo Fisco, no cálculo do preço parâmetro nas vendas exclusivas a pessoas jurídicas vinculadas domiciliadas no Brasil.

Sustenta a recorrente que haveria jurisprudência administrativa em sentido contrário, manifestando entendimento de que não seria plausível, para efeito de tributação, considerar como empresas vinculadas somente as sediadas no exterior.

A recorrente menciona o processo n.º 10283.721285/2008-14, acórdão n.º 1102-00.419, mas, da ementa transcrita, se observa que não se trata de paradigma. Antes, a ementa revela entendimento semelhante ao do acórdão aqui recorrido.

A seguir, a recorrente menciona o acórdão n.º 9101-01.213 (inteiro teor às fls. 467 e segs.), sem qualquer transcrição e sem apontar qualquer divergência específica com o acórdão recorrido, limitando-se a afirmar (fl. 396):

[...]

Depreende-se que a recorrente deseja trazer como paradigma o acórdão n.º 9101-01.213, de 18/10/2010. Mas, além de não apontar onde estaria a alegada divergência, a leitura do acórdão não lhe traz qualquer benefício. A ementa do paradigma foi assim redigida:

[...]

No voto condutor do acórdão paradigma, consta:

[...]

Como se vê, a discussão travada no acórdão paradigma é bastante distinta daquela examinada no acórdão recorrido. Não se examinou, naquele, a possibilidade de considerar, como pessoas vinculadas, apenas as domiciliadas no exterior. Esse acórdão, portanto, não pode ser tido como paradigma, para fins de admissibilidade de recurso especial de divergência.

Em conclusão, por qualquer ângulo que se examine o recurso especial do sujeito passivo, não há condições para sua admissibilidade à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A uma, porque a recorrente carece de interesse de agir, ao interpor recurso especial de acórdão cuja decisão lhe foi integralmente favorável.

A duas, porque deixou de demonstrar analiticamente a divergência arguida, "*com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido*", conforme exigência do § 8º do art 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015.

A três, porque o acórdão apontado como paradigma (9101-01.212) trata de situação distinta daquela enfrentada pelo acórdão recorrido, não podendo, pois, servir de paradigma.

Pelo exposto, não atendidos os requisitos regimentais, concluo que deva ser negado seguimento ao presente recurso especial.

A negativa de seguimento foi confirmada em reexame de admissibilidade cientificado à Contribuinte conforme e-fl. 595, ocasião em que ela, declarando-se ciente da inadmissibilidade de seu recurso especial, reiterou as contrarrazões ao recurso especial da PGFN antes admitido,

Note-se que a negativa de seguimento ao recurso especial não se deu, apenas, por falta de interesse de agir. Superando transitoriamente esse óbice, o conteúdo recursal foi analisado, concluindo-se pela não demonstração do dissídio jurisprudencial suscitado pela Contribuinte. Assim não fosse e seria o caso de, com o provimento do recurso especial da PGFN na matéria que afastou os ajustes segundo o método PRL em razão da ilegalidade da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, restituir os autos à Presidência da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento para complementação do exame de admissibilidade do recurso da Contribuinte, uma vez restaurado seu interesse de agir.

Constata-se, daí, que o outro questionamento dirigido pela Contribuinte contra os cálculos segundo o método PRL foi decidido definitivamente e contrariamente ao seu interesse.

Contudo, com o provimento parcial do recurso especial da PGFN e o *retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário*, o Colegiado *a quo* não atentou para a anterior interposição de recurso especial pela Contribuinte e, nos termos do voto condutor do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, concluiu que *os autos retornaram para análise das demais questões ventiladas no recurso voluntário, quais sejam: (i) não aplicabilidade do PLR porque as operações que serviram de base de cálculo do preço parâmetro foram efetuadas com pessoa jurídica vinculada na forma do art. 23, V, da Lei n.º 9.430/96; e (ii) não incidência da multa de 75% em face da ausência de ilícito e sob pena de caracterizar confisco*, decidindo, quanto a estes pontos, que:

PRL

[...]

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.

Da multa de ofício de 75%

Dessa forma, não há como acolher o pedido da contribuinte quanto à redução da multa de ofício que foi exigida, devendo esta ser mantida no patamar legal (75%).

Conclusão

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO para excluir o ajuste decorrente das operações praticadas pela Recorrente com a empresa vinculada MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA. (CNPJ 04.012.043/0001-48).

A PGFN também não atentou que a primeira matéria já havia sido decidida nestes autos, e interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial a seu respeito. O exame de admissibilidade desse recurso especial também, centrado no segundo julgamento do recurso voluntário, nada disse a respeito. Por fim, a Contribuinte também não recordou o ocorrido, e em contrarrazões se limitou a confrontar o mérito do recurso fazendário.

Nos termos do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

A decisão de matéria não litigiosa, porque já objeto de decisão administrativa anterior, não se insere na competência do Colegiado *a quo*, e assim sua nulidade deve ser declarada com fundamento no art. 59, inciso II do Decreto n.º 70.235/72, providência que foi atribuída a este Colegiado, a quem coube julgar a legitimidade do ato por provocação do recurso especial interposto pela PGFN, nos termos do art. 61 do mesmo Decreto.

Assim, o presente voto é no sentido de ANULAR PARCIALMENTE o acórdão recorrido, na parte em que veiculou decisão acerca de matéria não mais litigiosa nestes autos, fora da competência do Colegiado *a quo*.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA