Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10283.721398/2013-79

Processo nº	10283.721398/2013-79
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-004.757 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	05 de fevereiro de 2020
Recorrente	SAMSUNG ELETRONICA DA AMAZONIA LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ART. 20-A DA LEI Nº 9.430, DE 1996. NATUREZA HÍBRIDA. NATUREZA MATERIAL E PROCEDIMENTAL. NORMA PROCEDIMENTAL. VIGÊNCIA. MARCO INICIAL ESTABELECIDO POR NORMA MATERIAL. ART. 144 DO CTN.

I - O art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, consiste em norma de natureza híbrida, tanto material quanto procedimental. As providências de natureza processual imputadas à autoridade fiscal no caso de desqualificação do método de preço de transferência adotado pela pessoa jurídica encontram termo inicial expressamente determinado, sendo exigidas apenas sobre ações fiscais relativas ao ano-calendário de 2012 e posteriores. Ainda que normas procedimentais, em tese, possam se aplicar a processos pendentes com efeitos retroativos, no caso há correlação indissociável com norma material que determina marco temporal inicial para que o rito procedimental deva ser aplicado, evitando-se colisão com o caput art. 144 do CTN, que predica que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente. Não cabe aplicação do § 1º do art. 144 do CTN, vez que o art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, tutela também de norma de natureza material.

II - Não há como se imputar à fiscalização a aplicação de norma procedimental (intimar o sujeito passivo para, no prazo de 30 dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação), se consta expressamente que o termo inicial da norma que trata impossibilidade de se alterar o método do preço de transferência após o início da ação fiscal tem vigência apenas para fatos geradores a partir do ano-calendário de 2012. Lei vigente à época da concretização do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, não determinava aplicação de norma procedimental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os

conselheiros Lívia De Carli Germano (relatora), Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão nº 1402-003.686, proferido pela Segunda Turma Ordinária da 4ª Câmara, na sessão de julgamento de 22 de janeiro de 2019, assim ementado e decidido:

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2008
>
> APLICAÇÃO DO ART. 20-A. LEI Nº 9.430/1996, INTRODUZIDO PELA LEI Nº 12.715/2012.
>
> A nova redação do art. 20-A da Lei nº 9.430/1996 começa a operar os seus efeitos para os fatos geradores a partir de então, ou seja, ano-calendário de 2012.
>
> PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PIC. INDEVIDA DESCONSIDERAÇÃO.
>
> Incabível a desconsideração, pela fiscalização, do método adotado pela contribuinte se as faturas utilizadas pela contribuinte para a apuração dos preços-parâmetro pelo método PIC (Preços Independentes Comparados) decorreram de operações de compra e venda entre pessoas jurídicas não vinculadas entre si.

Documento nato-digital

APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DOCUMENTAÇÃO SUPORTE IMPRESTÁVEL OU INSUFICIENTE. NOVA APURAÇÃO.

Sendo os documentos apresentados pela contribuinte insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço de transferência, a fiscalização poderá determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando qualquer dos métodos previstos na legislação.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DE INSTRUÇÃO NORMATIVA.

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: i) negar provimento ao recurso de ofício. Por voto de qualidade: ii) afastar a nulidade suscitada em relação ao art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, divergindo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio. Por maioria de votos: iii) dar provimento ao recurso voluntário relativamente à regularidade do cálculo PIC efetuado pela recorrente, vencidos o Relator e os Conselheiros Evandro Correa Dias e Sérgio Abelson. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à: iv) regularidade do cálculo CPL efetuado pela recorrente; v) ilegalidade do método PRL adotado pela fiscalização (IN RFB 243/02) e vi) inobservância do tratado Brasil-Coréia. O Conselheiro Paulo Mateus Ciccone votou apenas as matérias discriminadas nos itens i e ii.

O processo analisa auto de infração para lançamento de IRPJ e CSLL em virtude de diferenças na apuração dos preços de transferência aplicado às importações efetuadas pela contribuinte no ano-calendário de 2008. O procedimento de fiscalização teve início em 28 de junho de 2011 (fl. 4) e culminou no auto de infração lavrado em 2 de dezembro de 2013 e cientificado ao contribuinte nesta mesma data (fl. 919).

A Recorrente sustenta a aplicabilidade, aos fatos geradores fiscalizados (ano-calendário 2008), do art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, incluído pela Lei 12.715, de 17 de setembro de 2012, na medida em que o procedimento de fiscalização ocorreu em 2012, quando já vigente tal norma. Sustenta, assim, que a regra tem natureza procedimental, apresentando o seguinte paradigma para a sua tese:

Acórdão paradigma nº 1301-002.051, de 2016:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NULIDADES. OCORRÊNCIA.

A autoridade fiscal está obrigada, por força do artigo 20-A da Lei 9.430/96, a intimar o contribuinte para que, no prazo de trinta dias, apresente novo cálculo de acordo com o método que lhe seja mais favorável.

Tratando-se de norma de caráter eminentemente procedimental, o preceito do art. 20-A da Lei nº 9.430/96 é imediatamente aplicável.

Documento nato-digital

> A ausência de intimação do contribuinte para apresentar novo método que pudesse lhe ser mais favorável, em razão da desqualificação dos critérios de cálculo adotados, importa a nulidade do lançamento de ofício, em razão da inobservância de norma que disciplina o seu procedimento.

Em 28 de junho de 2019, a Presidente Substituta da 1ª Seção deu seguimento ao recurso por meio do despacho de fls. 13010-13012, observando:

> Enquanto a decisão recorrida entendeu que a nova redação do art. 20-A da Lei nº 9.430/1996 começa a operar os seus efeitos para os fatos geradores a partir de então, ou seja, ano-calendário de 2012, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1301-002.051, de 2016) decidiu, de modo diametralmente oposto, que, tratando-se de norma de caráter eminentemente procedimental, o preceito do art. 20-A da Lei nº 9.430/96 é imediatamente aplicável.
>
> Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, em que sustenta que a norma do artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996 tem caráter material, vinculada a uma opção facultada ao contribuinte a partir da apuração do ano-calendário 2012.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões da i. Presidente Substituta da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Assim, conheço do recurso especial.

Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir a natureza do artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996, incluído pelo artigo 51 da Lei 12.715, de 17 de setembro de 2012 (conversão da Medida Provisória 563, de 3 de abril de 2012, art. 41). A norma tem a seguinte redação:

> Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo

Documento nato-digital

> contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.
>
> § 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica.
>
> § 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput :
>
> I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido;
>
> II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou
>
> III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal.
>
> § 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput .

No caso, o período de apuração fiscalizado foi o ano de 2008, tendo a fiscalização transcorrido entre o início de 2011 e dezembro de 2013.

A contribuinte sustenta que o artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996 é norma eminentemente procedimental, sendo de aplicação imediata, consoante o art. 144, §1º do CTN, que estabelece:

> Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.
>
> § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Nestas circunstâncias, no momento que a autoridade fiscal autuante desqualificou os métodos PIC, CPL e PRL60 aplicados pela contribuinte, deveria tê-la intimado a apresentar novo cálculo, de acordo com qualquer outro método previsto na legislação, o que não ocorreu.

O acordão recorrido, por sua vez, compreendeu que a norma é aplicável apenas aos lançamentos relacionados aos anos-calendário de 2012 e seguintes, por considerar que o sentido da expressão "ano-calendário" contida no início do seu comando legal não seria outro que delimitar o seu período inicial de aplicação deste regramento, bem como porque, nos termos

Documento nato-digital

do §3º do mesmo art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, a Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda deveria definir o prazo e a forma de opção de que trata o caput, algo que ocorreu com a edição da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012, no seu art. 40:

> Art. 40. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos Capítulos II e III será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.
>
> (...)
>
> § 4º A opção de que trata o caput será efetuada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica relativa ao ano-calendário das operações sujeitas ao controle de preços de transferência.

Compreendo que assiste razão à contribuinte.

No caso, ao criar para fiscalização o dever de intimar o contribuinte para apresentar novo método de cálculo na hipótese em que sejam desqualificados o método adotado ou algum dos seus critérios, o artigo 20-A da Lei 9.430/1996 dispõe, essencialmente, sobre o lançamento de ofício, que é procedimento administrativo, plenamente vinculado nos termos do artigo 142 do CTN. A norma simplesmente institui uma regra acerca do processo de fiscalização.

Assim, a norma tem natureza eminentemente procedimental, tendo instituído uma nova etapa para a validade de autos de infração em que são questionados os métodos e/ou os critérios de cálculo do preço de transferência adotados pelo sujeito passivo, de modo que a higidez das autuações, a partir do ano-calendário de 2012, passou a exigir uma prévia intimação em que se dê ao contribuinte a oportunidade de apresentar cálculos embasados em método diverso.

Com a vigência de tal dispositivo legal, a autoridade fiscal, mesmo nos procedimentos já em curso, passa a estar obrigada a intimar o contribuinte para apresentar novo cálculo de acordo com o método que entenda mais favorável. Este é o único procedimento possível de ser adotado pela autoridade lançadora, nos estritos termos da lei então vigente, de maneira que sua inobservância acarreta nulidade do lançamento.

De se observar que a lei não contém palavras inúteis, de maneira que a expressão "A partir do ano-calendário de 2012" vem a designar exatamente o período de vigência em que tal *procedimento* passou a ser exigido das autoridades fiscalizadoras. Do contrário, a norma teria mencionado não o termo "ano calendário", como o fez, mas sido específica em indicar o "fato gerador", deixando claro assim que o procedimento deveria ser observado apenas para os lançamentos que atingissem os períodos de apuração seguintes ao da vigência da norma.

Documento nato-digital

A norma constou de artigo de medida provisória editada em abril de 2012, e fez referência á expressão "A partir do ano-calendário de 2012" exatamente para indicar que, não obstante entrasse em vigor em meados do ano-calendário, deveria ser observada desde já.

Peço vênia, portanto, para novamente divergir da posição já adotada por esta 1ª Turma da CSRF no acórdão 9101-003.910, de 4 de dezembro de 2018, decidido por voto de qualidade, com voto vencedor do Conselheiro André Mendes de Moura, assim ementado na parte ora tratada:

> PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ART. 20-A DA LEI Nº 9.430, DE 1996. NATUREZA HÍBRIDA. NATUREZA MATERIAL E PROCEDIMENTAL. NORMA PROCEDIMENTAL. VIGÊNCIA. MARCO INICIAL ESTABELECIDO POR NORMA MATERIAL. ART. 144 DO CTN.
>
> I - O art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, consiste em norma tem natureza híbrida, tanto de natureza material quanto procedimental. As providências de natureza processual imputadas à autoridade fiscal no caso de desqualificação do método de preço de transferência adotado pela pessoa jurídica encontram termo inicial expressamente determinado, sendo exigidas apenas sobre ações fiscais relativas ao ano-calendário de 2012 e posteriores. Ainda que normas procedimentais, em tese, possam se aplicar a processos pendentes com efeitos retroativos, no caso há correlação indissociável com norma material que determina marco temporal inicial para que o rito procedimental deva ser aplicado, evitando-se colisão com o caput art. 144 do CTN, que predica que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente. Não cabe aplicação do § 1º do art. 144 do CTN, vez que o art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, tutela também de norma de natureza material.
>
> II - Caso de ação fiscal iniciada em 2014 relativa a ano-calendário de 2011. Não há como se imputar à fiscalização a aplicação de norma procedimental (intimar o sujeito passivo para, no prazo de 30 dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação), se consta expressamente que o termo inicial da norma que trata impossibilidade de se alterar o método do preço de transferência após o início da ação fiscal tem vigência apenas para fatos geradores a partir do ano-calendário de 2012. Lei vigente à época da concretização do fato gerador de 2011, nos termos do art. 144 do CTN, não determinava aplicação de norma procedimental

Por tais razões, sugeri a seguinte ementa para o presente voto:

> PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ART. 20-A DA LEI Nº 9.430, DE 1996. NATUREZA PROCEDIMENTAL. ART. 144 DO CTN.
>
> I - O art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 12.715/2012, consiste em norma tem natureza procedimental, devendo ser observada imediatamente pelas autoridades fiscais nos procedimentos em curso a partir de sua vigência. Sua inobservância acarreta nulidade do lançamento.

Documento nato-digital

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial da contribuinte e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

Não obstante o substancioso voto da i. Relatora, venho respeitosamente abrir divergência em relação ao mérito.

A matéria devolvida já foi objeto de apreciação pelo Colegiado da 1ª Turma da CSRF, contudo, com composição distinta da atual[1] .

Na ocasião, fui designado como redator do voto vencedor, do Acórdão nº 9101-003.910, mencionado pela I. relatora.

Passo ao exame.

Esclarece a relatora que o período de apuração fiscalizado foi o ano de 2008, tendo a fiscalização transcorrido entre o início de 2011 e dezembro de 2013.

Discute-se se a autoridade fiscal estaria vinculada ao procedimento disposto no art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, mediante entendimento de que se trataria de norma de cunho procedimental, e, por isso, de aplicação retroativa, nos termos do art. 144, § 1º do CTN.

(Lei nº 9.430, de 1996)

[1] Acórdão nº 9101-003.910, sessão de julgamento de 04/12/2018:

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Lívia De Carli Germano (suplente convocada), Viviane Vidal Wagner, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, substituído pela conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Lívia De Carli Germano.

Documento nato-digital

> Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pela contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)
>
> § 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)
>
> § 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)
>
> I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)
>
> II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pela método escolhido; ou (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)
>
> III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pela método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)
>
> § 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput.
>
> (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)
>
> .....
>
> (CTN)
>
> Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.
>
> § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Há que se apreciar o contexto em que se deu a alteração que deu origem ao art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996.

Anteriormente, a autoridade fiscal, na ação fiscal, ao se deparar com a opção adotada pela Contribuinte para determinar o preço parâmetro, poderia desclassificá-la, e efetuar uma nova apuração adotando-se os métodos previstos pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. Discutia-se se a autoridade fiscal, ao desclassificar o método e promover uma nova apuração do preço de transferência, deveria, ao calcular o novo preço parâmetro, efetuar o cálculo de todos os métodos previstos pela legislação, conforme a redação do § 4º, art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996,

Documento nato-digital

ou se, poderia efetuar com base no método possível levando em consideração a documentação apresentada pelos autos (precedente processo 11516.006442/2008-31).

Evidencia-se que o art. 20-A veio proporcionar uma equalização para a questão, ao predicar que, caso a autoridade fiscal entenda pela desclassificação do método do preço de transferência, terá que conceder a oportunidade para a Contribuinte se manifestar a respeito da escolha de um novo método.

O que se observa é que tal prerrogativa foi concedida para **a Contribuinte**, **no decorrer da ação fiscal**, para se manifestar sobre a apuração do preço de transferência, atributo concernente a **aspecto material**, relativo a apuração da base de cálculo do tributo, previsto no art. 142 do CTN:

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
>
> Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

E, no que concerne à legislação aplicável, ao se efetuar o lançamento, estabelece o art. 144 que se deve reportar à data da ocorrência do fato gerador, ainda que a lei vigente tenha sido posteriormente modificada ou revogada:

> Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Vale destacar que até o momento fala-se em direito material, discorrendo a respeito à hipótese de incidência da norma, e qual o direito a ser apreciado, se o vigente à época da ocorrência dos fatos jurídicos com repercussão tributária, ou o da época em que o lançamento constitutivo do crédito tributário for concretizado. E resta evidente a opção pela irretroatividade em relação ao direito material.

Na sequência, dispõe-se outra norma de irretroatividade, de caráter procedimental, mitigando-se os efeitos retroativos da legislação em casos específicos:

> § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Assim, poderá retroagir a legislação que tenha instituído, independentemente: (1) novos critérios de apuração ou processos de fiscalização; (2) ampliado os poderes de

Documento nato-digital

investigação das autoridades administrativas; (3) outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios exceto para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Fica claramente diferenciada a aplicação da retroatividade da legislação tributária no CTN: caput do art. 144, aspecto material, irretroatividade; § 1º do art. 144, aspecto procedimental, irretroatividade mitigada em casos específicos. Tanto que o § 1º, ao estabelecer exceção a respeito de responsabilidade tributária a terceiros, tutela precisamente a irretroatividade em face do direito material da norma, ao dizer que a sujeição passiva não pode retroagir, na medida em que a lei não pode retroagir para incluir no polo passivo outras pessoas que não aquelas designadas à época do lançamento tributário nos termos do art. 142 do CTN.

No que concerne ao art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, evidencia-se que a norma tem natureza híbrida, tanto de natureza material quanto procedimental.

A primeira parte da norma tem cunho material, tendo como destinatário a Contribuinte, informando que a opção do método do preço de transferência não poderá mais ser alterado a partir do momento em que for iniciado o procedimento fiscal:

> A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pela contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, (...)

A primeira parte tem marco temporal definido: ano-calendário de 2012.

A segunda parte da norma tem natureza procedimental, ao dizer que, caso a autoridade fiscal desclassifique a opção manifestada pela primeira parte, deverá disparar determinados procedimentos para a determinação da base de cálculo:

> (...) salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

Não obstante a segunda parte da norma ser de natureza procedimental, encontra indissociável vinculação com a primeira parte da norma, que estabelece expressamente um marco temporal para a sua vigência.

A expressão "*A partir do ano-calendário de 2012"* não é por acaso. Por se tratar de **norma material**, com repercussão direta na apuração da base de cálculo, teve o cuidado de não colidir com o caput do art. 144 do CTN, dizendo de maneira expressa que **não retroage a fatos geradores anteriores a 2012**, antes da edição da lei.

E, ao mesmo tempo, constitui-se em condição para o implemento da norma de natureza procedimental. Assim, **em ação fiscal iniciada** a partir do ano-calendário de 2012, caso o método apontado pela Contribuinte, que não pode ser alterado depois de iniciada a ação fiscal (primeira parte), seja desqualificado pela autoridade fiscal, deverá o Fisco intimar a pessoa jurídica a apresentar novo método.

Documento nato-digital

Assim, em tese, ainda que a norma procedimental, de natureza processual, deva se aplicar os processos pendentes, ou seja, com efeitos retroativos, no caso em tela, há um marco temporal determinado, para que a norma procedimental tenha início.

Não há como se imputar à fiscalização a aplicação de uma norma procedimental (intimar o sujeito passivo para, no prazo de 30 dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação), se a nova regra direcionada para a Contribuinte, no sentido de que não mais poderia alterar o método do preço de transferência após o início da ação fiscal, surte efeitos apenas para fatos geradores ocorridos a partir do **ano-calendário de 2012.**

No caso concreto, o ano-calendário em discussão é o de 2008. Ou seja, não cabe a aplicação da norma em discussão.

Situação emblemática, para ilustrar a diferença do art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, com uma norma estritamente procedimental, é o caso do art. 1º da Lei nº 10.174, de 2001, que trouxe permissão legal para utilização de informações sobre movimentações financeiras no procedimento fiscal.

> Art. 1º O art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:
>
> "Art. 11.....
>
> ....."
>
> "§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores." (NR)

Ao contrário do art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, de natureza híbrida e ainda com marco temporal inicial expresso, a permissão de utilização de informações bancárias protegidas por sigilo consiste em norma estritamente procedimental, e, por isso, aplicável retroativamente nos termos do § 1º, art. 144 do CTN, tendo inclusive o STJ já se manifestado sobre o assunto:

> TRIBUTÁRIO - CPMF - QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO - PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001 - CARÁTER PROCEDIMENTAL DA NORMA - APLICAÇÃO IMEDIATA - EXEGESE DO ART. 144, § 1º, DO CTN.
>
> 1. É possível a aplicação do art. 6º da LC 105/2001, ainda que o período investigado seja anterior à sua vigência, porquanto se trata de **disposição meramente procedimental**. Inteligência do art. 144, § 1º, do CTN.

Documento nato-digital

2. Recurso especial provido.

(REsp 628.527/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/09/2005, DJ 03/10/2005, p. 182) *(Grifei)*

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura