

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

<b>PROCESSO</b>	<b>16561.720052/2013-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.055 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	IHARABRAS S/A INDÚSTRIAS QUÍMICAS
<b>RECORRIDA</b>	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 dispositivo legal 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 se reporta 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.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, que votaram por dar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto. Votaram pelas conclusões do voto vencido os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, que manifestaram ainda intenção de apresentar declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

*Assinado Digitalmente*

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

*Assinado Digitalmente*

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## RELATÓRIO

O recorrente, contribuinte, inconformado com a decisão proferida, por meio do Acórdão nº 1302-005.598, de 16 de agosto de 2021, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência em relação ao tema “**natureza e alcance do art. 20-A da Lei nº 9.430/1996**”.

O referido dispositivo, hoje revogado, possuía 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 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)

O contribuinte defende a interpretação de que se trata de regra de direito processual e, portanto, aplicável aos procedimentos fiscais realizados a partir de 2012, ainda que relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente ao referido ano.

Já o acórdão recorrido adotou a interpretação de que o disposto se refere a fatos geradores ocorridos a partir de 2012 e, desse modo, não abarca procedimentos fiscais relativos a fatos geradores relativos a períodos anteriores, mesmo que a fiscalização tenha ocorrido já sob a égide da referida regra.

A ementa do acórdão recorrido apresenta a seguinte redação:

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

Ano-calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ART. 20-A DA LEI Nº 9.430/1996. NATUREZA MATERIAL E PROCEDIMENTAL. TERMO INICIAL DE VIGÊNCIA.

O art. 20-A da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 12.715/2012 contém disposições tanto de natureza material quanto procedimental. Ao expressamente eleger o ano-calendário como termo inicial da vigência do dispositivo mencionado, o legislador tratou de pontuar as operações e fatos tributáveis ocorridos a partir daquele ano. Assim, não pode retroagir para atingir situações passadas, como fatos ocorridos em anos-calendários anteriores a 2012.

Foi oferecido, como paradigma de interpretação divergente, o Acórdão nº 1301-002.051, cuja ementa abaixo transcrevemos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2009

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.

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.

Quanto ao mérito, o contribuinte reiterou os fundamentos do acórdão paradigma, segundo o qual o dispositivo legal veicularia norma de natureza procedimental e, portanto, de aplicação imediata aos procedimentos de fiscalização em curso, em face do que dispõe o art. 1444, §1º do CTN.

A defesa alega que a própria Receita Federal adotou o referido procedimento em fiscalizações de outros contribuintes, cuja identificação foi ocultada em razão do dever de sigilo. Ademais, a referência a “a partir do ano-calendário de 2012” deve se referir a “*procedimentos fiscais a partir do ano-calendário de 2012*” e não a “*fatos geradores a partir do ano-calendário de 2012*”.

Por derradeiro, a defesa aduz que a lei determinou o início da vigência de dispositivos outros só a partir de 1 de janeiro de 2013, em razão de sua natureza material, enquanto promoveu o ingresso do vigor do dispositivo em disputa sem essa limitação temporal, o que denota o seu caráter processual.

O despacho de fls. 3.157-3.163 deu seguimento ao recurso nos seguintes termos:

Relata a contribuinte que o acórdão recorrido teria rejeitado a “*preliminar de falta de atendimento ao art. 20-A da Lei nº 9.430/1996*”, sob a fundamentação de que o referido dispositivo tem natureza híbrida, e não meramente procedimental. Sua característica material adviria do fato de o legislador ter declarado “*expressamente que a disposição veiculada pela Lei nº 12.715/2012, que introduziu o art. 20-A na Lei 9430/96, valeria a partir do ano-calendário de 2012*”. Em outras palavras, o legislador teria estipulado “um elemento material como termo inicial da adoção de um procedimento”.

Sendo assim, concluiu o acórdão recorrido que o procedimento trazido pelo art. 20-A da Lei nº 9.430/1996 (intimação do contribuinte para que apresente um novo método de cálculo de preço-parâmetro, caso o original seja desconsiderado pela Fiscalização) somente alcançaria operações e fatos tributários ocorridos a partir do ano de 2012.

Ao decidir desta forma, o acórdão recorrido teria entrado em divergência com o Acórdão nº 1301-002.051, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que, diante de circunstâncias fáticas muito similares às encontradas nos presentes autos, entendeu que o art. 20-A da Lei nº 9.430/1996 tem natureza eminentemente procedimental, sendo imediatamente aplicável a procedimentos de fiscalização ainda em curso em setembro de 2012, ainda que relativos a fatos geradores anteriores àquele ano-calendário.

Ainda segundo o acórdão paradigma, seriam nulos os lançamentos de ofício decorrentes de procedimentos de fiscalização que, estando ainda em curso no início da vigência do art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, tenham deixado de observar

o procedimento estabelecido por aquele dispositivo legal. A ementa da decisão apontada como paradigma foi integralmente transcrita no recurso especial.

Exposto o teor do recurso especial interposto pela contribuinte, passa-se à análise de sua admissibilidade.

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor do Acórdão paradigma nº 1301-002.051 encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet ([www.carf.economia.gov.br](http://www.carf.economia.gov.br)). No mesmo sítio, é possível constatar que a decisão não foi reformada até a data da interposição do recurso especial pela contribuinte, restando atendido o pressuposto de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, concluo que esta foi devidamente demonstrada pela recorrente.

Constata-se que os acórdãos recorrido e paradigma efetivamente adotam entendimentos frontalmente divergentes a respeito da aplicação do procedimento previsto no art. 20-A da Lei nº 9.430/1996 a fiscalizações que examinem fatos geradores ocorridos antes do ano-calendário 2012.

Enquanto o acórdão recorrido defende que o dispositivo não alcança fatos geradores anteriores a 2012 porque não tem natureza meramente procedimental, mas híbrida (elegeu-se um elemento material como termo inicial da adoção de um procedimento), a decisão paradigma, de forma diversa, expõe o entendimento de que o dispositivo tem caráter eminentemente procedimental e deveria ser aplicado à fiscalização objeto daquele processo, que foi concluída em 2013 e versava sobre fatos geradores ocorridos em 2008 (cronologia idêntica à encontrada no presente processo).

Assim, verifica-se que, abordando a mesma controvérsia, os acórdãos recorrido e paradigma de fato expuseram conclusões conflitantes a respeito da natureza do art. 20-A da Lei nº 9.430/1996 e de seu alcance em relação a fatos geradores anteriores a 2012, restando demonstrada a existência da divergência jurisprudencial arguida pela recorrente.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, inclusive a demonstração da existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutida a matéria “**natureza e alcance do art. 20-A da Lei nº 9.430/1996**”.

Cientificada, a Procuradoria apresentou contrarrazões tempestivas às fls. 3.165-3.174, em que não questiona o conhecimento, mas apenas o mérito do recurso.

Reafirma a posição adotada pelo acórdão recorrido, bem com a de outras decisões que adotaram a mesma linha, segundo a qual o dispositivo teria natureza híbrida e que, se

referisse apenas a procedimentos fiscais, a expressão adotada pelo legislador teria sido “nas fiscalizações levadas a efeito a partir de 2012...”

É o relatório do essencial.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

### CONHECIMENTO

Preliminarmente, não tempos reparos a fazer ao despacho de admissibilidade, em face do que adoto seus fundamentos como razão para conhecer do recurso. Passamos ao mérito.

### MÉRITO

O recorrido ofereceu as seguintes razões relativamente à interpretação que adotou:

#### **Da alegada falta de atendimento ao art. 20-A da Lei 9.430/96**

Conforme relatado, a recorrente argumenta que deveria ter sido intimada a se manifestar diante da divergência verificada no âmbito da fiscalização, por força do art. 20-A da Lei nº 9.430/96, introduzido pela Lei nº 12.715/2012. Entendeu a recorrente que, embora o dispositivo preveja expressamente sua aplicação a partir do ano-calendário de 2012, por se tratar de norma procedimental e por ter a fiscalização se encerrado apenas em 2013, deveria ter sido aplicado ao caso concreto.

Afirma, em suma, que a falta de intimação levaria à improcedência do lançamento de ofício.

No ponto, em que pese a louvável construção jurídica apresentada pela recorrente, tenho que não lhe assiste razão.

Ainda que pareça que a norma em debate se trata de norma de natureza procedimental, isso não se verifica.

Ao dispor expressamente que a disposição veiculada pela Lei nº 12.715/2012, que introduziu o art. 20-A na Lei 9430/96 valeria a partir do ano-calendário de 2012, tem-se uma norma de cunho material.

Fosse a intenção do legislador regular unicamente o procedimento, teria apostado no texto que “nas fiscalizações levadas a efeito a partir de 2012...”.

No entanto, ao expressamente eleger o ano-calendário como termo inicial da vigência do dispositivo mencionado, o legislador tratou de pontuar as operações e fatos tributáveis ocorridos a partir daquele ano.

Daí porque se adotou no âmbito deste CARF o entendimento de que a norma veiculada pelo art. 20-A na Lei 9.430/96 goza de natureza híbrida, porque elege um elemento material como termo inicial da adoção de um procedimento.

Nesse sentido, cito precedentes recentes da CSRF

[seguiram-se transcrições de acórdãos]

Desse modo, nenhum reparo a fazer à conclusão do acórdão no ponto: *“tendo em vista que tal previsão tem vigência a partir do ano calendário 2012, no que, esclarece-se, abarca não a indicação de opção porventura formalizada neste ano, mas as operações realizadas nele. Sendo as operações em foco ocorridas em 2008, afasta-se a aplicação do dispositivo.”*

Pelo exposto, rejeito a preliminar arguida.

Ou seja, o recorrido adotou a posição de que o dispositivo possuiria natureza híbrida, vale dizer, de cunho material e procedimental; em outras palavras, trataria de procedimento, mas relativamente a uma materialidade também demarcada, no caso, a partir de 2012. Ademais, aduz que a natureza exclusivamente procedimental só adviria de redação diversa da consignada no dispositivo.

Por outro lado, a posição do paradigma foi assim externada:

O artigo 20-A da Lei nº 9.430/96 determina que, caso o método eleito pelo contribuinte ou um de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, o sujeito passivo deverá ser intimado para apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias, novo cálculo de acordo com outro método previsto na legislação.

[seguiu a transcrição do dispositivo]

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 de cálculo, a norma acima transcrita dispõe sobre o lançamento de ofício, que é procedimento administrativo plenamente vinculado.

Ademais, entendo que a norma trazida no bojo do referido artigo 20A tem caráter eminentemente procedimental, dispondo sobre o procedimento a ser adotado pela autoridade lançadora quando, diante de suposta irregularidade, decida por desqualificar o método ou critério de cálculo adotado(s) pelo contribuinte.

A meu ver, diante desta hipótese, a autoridade fiscal está obrigada a intimar o contribuinte para que em 30 dias apresente novo cálculo de acordo com o método que lhe seja mais favorável. Este é o único procedimento possível de ser adotado pela autoridade lançadora, nos estritos termos da lei vigente.

Nesse contexto, creio ser de vital importância analisar a disciplina contida no CTN no que tange ao procedimento de lançamento do crédito tributário. Com efeito, o artigo 144 assim dispõe:

[seguiu a transcrição do dispositivo]

Considerando que a norma contida no artigo 20A é eminentemente procedimental, disciplinando o processo de fiscalização em matéria de preços de

transferência, não há dúvida que a mesma encontra-se abarcada pelo comando do art. 144 do CTN.

No caso presente, 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 síntese, o paradigma assevera que o dispositivo possui caráter “eminente procedural”, sem deixar clara a razão de ter adotado esse entendimento, mas em face dele aplicou o disposto no art. 144 do CTN.

O tema foi recentemente enfrentado pela Câmara Superior no Acórdão nº 9101-006.096, de 12/05/2022, assim ementado:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ART. 20-A DA LEI Nº 9.430, DE 1996. APLICAÇÃO ÀS FISCALIZAÇÕES OCORRIDAS A PARTIR DE 2012.

O art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 12.715/2012, consiste em norma tem natureza procedural, devendo ser observada imediatamente pelas autoridades fiscais nos procedimentos em curso a partir de sua vigência. Sua inobservância acarreta nulidade do lançamento.

A votação foi empatada com desfecho determinado pelo art. 19-E da Lei nº 10.522/2002.

O voto condutor foi da lavra da então Conselheira Livia De Carli Germano, cujas partes principais abaixo transcrevo:

No caso, ao esclarecer para a fiscalização sobre 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 estipula uma regra (norma escrita) acerca do processo de fiscalização.

Assim, o dispositivo tem natureza eminentemente procedural, tendo esclarecido acerca de uma 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 legalmente 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.

Relevante notar que a norma constou de artigo de medida provisória editada em abril de 2012, e fez referência à 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 pelas fiscalizações ocorridas em tal ano.

No caso presente, quando encerrada a fiscalização, em 19 de dezembro de 2012, já estava inclusive em vigor a Lei 12.715, de setembro de 2012, conversão da referida medida provisória. Assim, na data da lavratura do auto de infração, a autoridade fiscal já estava sob o dever de observar a regra do artigo 20-A da Lei 9.430/1996, de sorte que, tendo a d. Autoridade Fiscal desqualificado o critério de cálculo adotado pela contribuinte, deveria tê-la intimado formalmente, nos termos prescritos pelo dispositivo legal em questão.

A ausência de intimação para apresentar novo método, em razão da desclassificação dos critérios de cálculo dos métodos originalmente eleitos, importa a improcedência do lançamento de ofício, pela inobservância de requisito material para sua lavratura.

Peço vênia, portanto, para novamente divergir da posição já adotada por esta 1ª Turma da CSRF nos acórdãos 9101-004.757, de 5 de fevereiro de 2020 e no acórdão 9101- 003.910, de 4 de dezembro de 2018, decididos por voto de qualidade, bem como no acórdão 9101-005.800, de 5 de outubro de 2021, decidido por maioria em diferente composição.

Ademais, como observei na declaração de voto anexada ao acórdão 9101-005.916, de dezembro de 2021, a investigação fiscal relacionada a apurar a adequação de valores praticados aos métodos previstos na legislação sobre preços de transferência deve ter em conta o propósito de tal legislação. Assim, há que se ter em consideração o próprio objetivo e conteúdo das regras de controle dos preços de transferência, não se estando diante de uma ordinária comprovação de custos ou produção de provas de fatos declarados pelo sujeito passivo às autoridades fiscais, mas apenas da *verificação, segundo parâmetros legais ficcionais*, se os valores efetivamente praticados estão, ou não (ou em que medida), dentro pelo menos um dos critérios escolhidos pelo legislador como hábeis a descartar os potenciais efeitos da suposta relação de dependência entre as empresas envolvidas.

Nesse contexto, quando a autoridade atuante questiona, ainda durante o procedimento de fiscalização, o método adotado pelo sujeito passivo ou, dentro de um método, algum de seus critérios, esta deve, considerando o objetivo e conteúdo da legislação que está a aplicar, oportunizar ao sujeito passivo proceder a novos cálculos, segundo o método originalmente adotado ou outro, de forma a permitir ao sujeito passivo permanecer demonstrando a adequação dos preços por ele praticados à legislação de controle de preços de transferência, antes de receber uma autuação fiscal.

De fato, quando a autoridade fiscal vem a infirmar os critérios utilizados pelo sujeito passivo como base para a escolha do método, é ela quem está questionando, de maneira reflexa, a escolha informada pelo sujeito passivo em sua DIPJ, **o que retira a alteração do método da seara de discussões acerca de eventual perda de espontaneidade do sujeito passivo**, eis que neste caso a alteração é causada pela autoridade fiscal (§ 1º do artigo 7º do Decreto 70.235/1972).

Nesse ponto, vale notar que não se nega que o ato de lançamento é atividade “plenamente vinculada” (art. 142 do CTN). A questão é que tal característica não exime a autoridade fiscal de observar princípios da Administração Pública, mormente aqueles previstos constitucionalmente como a moralidade administrativa, segundo o qual não basta o cumprimento da estrita legalidade, devendo-se respeitar também os princípios éticos de razoabilidade e justiça, pois a moralidade constitui pressuposto de validade de todo ato administrativo praticado.

Considerando o contexto acima, pode-se entender, inclusive, que a regra do artigo 20-A, para além de procedimental, veio na verdade colocar por escrito uma **norma que a autoridade fiscal já deveria buscar observar no contexto de investigação do cumprimento da legislação sobre preços de transferência**.

Daí porque a interpretação aqui proposta para o alcance do artigo 20-A também não fere a isonomia entre sujeitos passivos que tenha praticado fatos geradores nos mesmos períodos mas tenham sido fiscalizados antes e depois da publicação do referido artigo 20-A.

Ante o exposto, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial, cancelando o lançamento em discussão.

Acima, também se defende o caráter “eminente procedimental” do dispositivo. Do contrário, na lavra da ex-julgadora, constaria da redação a referência a “fato gerador”. Ademais, a referência a “ano-calendário de 2012” teria sido necessária para se impor a regra a procedimentos em curso desde o início do ano, tendo em vista que a lei e a medida provisória que lhe deu origem foram editadas no curso do ano de 2012. Por fim, aduz que a interpretação deve considerar o propósito da legislação de preços de transferência, que teria apenas o fito de verificar se os preços praticados estão adequados segundo parâmetros legais que visam a anular distorções próprias de operações entre partes relacionadas. Assim, o contribuinte

teria a faculdade de continuar a demonstrar que não praticou preços distintos dos legalmente autorizados, inclusive no curso da ação fiscal.

Não comungo dessa parte final do voto. A se adotar tal posição, teríamos que reconhecer a possibilidade de o contribuinte promover alterações do método, inclusive por ocasião da execução fiscal, de modo que a fiscalização (ou verificação, se já em curso o processo administrativo ou judicial) de preços de transferência se desdobraria em até quatro, uma para cada método de aferição de preço.

Por outro lado, não podemos deixar de reconhecer a peculiaridade da legislação de preços de transferência quanto ao momento em que se deveria escolher o método, em razão de que inexistia uma data expressamente fixada em lei para tal finalidade, o que gerou enorme controvérsia.

Dentre tantas posições a respeito, destaca-se aquela em que se reconhece o direito de escolha do método até o início da fiscalização. Cito, nessa linha, dentre tantos exemplos, o Acórdão 1402-002.814, assim ementado:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PROCEDIMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DO MÉTODO. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração do preço de transferência o sujeito passivo pode escolher o método que lhe seja mais favorável dentre os aplicáveis à natureza das operações realizadas. À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida e que pode ser alterada desde que antes de iniciado o procedimento fiscal.

Também merece ser mencionada a posição, segundo a qual, o contribuinte teria o direito de alterar o método, inclusive no curso da ação fiscal. Nessa linha, podemos citar inclusive recente acórdão da Câmara Superior, o AC nº 9101-005.916. Segue sua ementa:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL. §4º E §5º DO ART. 18 DA LEI Nº 9.430/96. PRERROGATIVA DO CONTRIBUINTE E DEVER DE OBSERVÂNCIA PELA FISCALIZAÇÃO. ADOÇÃO DE MÉTODO DIVERSO DAQUELE DECLARADO ANTES EM DIPJ. POSSIBILIDADE MESMO APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.

O §4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 carrega comando o qual determina que, na eleição do método que limita a dedutibilidade dos valores praticados na importação (preço parâmetro), será sempre adotado aquele menos oneroso, não se tratando de mera faculdade do contribuinte, mas de regra de apuração de bases de cálculo, a ser observada pelo próprio Fisco. Tendo em vista que as regras de preços de transferência têm como objetivo evitar a manipulação da precificação transnacional praticada entre partes relacionadas, por meio do controle da dedução de custos relativos aos preços fixados, não se justifica o

prestígio a uma informação registrada em declaração anterior do contribuinte, quando a própria norma de apuração tributária, desconsiderando a materialidade dos fatos envolvidos, impõe a observância do método que implica menor oneração fiscal. **Até a edição da MP nº 563/12 havia a possibilidade do contribuinte se valer, inclusive em face das Autoridades Tributárias, da adoção de outro método, mais favorável, em qualquer momento posterior à entrega da declaração correspondente ao período, inclusive quando já iniciada a fiscalização.**

(nosso destaque)

Na verdade, até mesmo autoridades fiscais já adoram esse procedimento, inclusive antes da introdução do artigo em debate. Podemos constatar isso, por exemplo, no AC 1301-002.184, conforme sua ementa:

MÉTODO CPL. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO MÉTODO. Impossibilidade de alteração do método de cálculo PRL utilizado pela fiscalização para o método CPL pretendido pela recorrente. Após o início da ação fiscal foi permitida à recorrente o benefício da opção por outros métodos, porém não foi apresentada documentação comprobatória do método CPL.

Vale o registro também de trecho do voto condutor:

Observe-se que, mesmo após o início da ação fiscal, a fiscalização permitiu à recorrente o benefício da opção por outros métodos previstos na legislação:

*Apesar de haverem optado inicialmente pelos métodos do PRL 20 e PRL 60 para apuração dos ajustes eventualmente passíveis de tributação a título de preços de transferência para toda a sua linha de produtos importados, os técnicos da empresa constataram, ao longo do processo de apuração e pela troca de informações com esta auditoria, que, para alguns produtos de sua pauta de importações, seria mais vantajosa para a empresa a opção por outros métodos previstos na legislação.*

*Para não cercear o direito de defesa do contribuinte e conceder-lhe o benefício da opção por outros métodos previstos na legislação, aguardamos, ao longo do segundo semestre de 2008, a apresentação, por parte do contribuinte, de todos os documentos e comprovantes que lhes fosse possível apresentar, para justificar o não ajuste para determinados produtos de sua pauta de importações pelos métodos do CPL e PIC. E de fato, por esses métodos, e com a documentação apresentada tempestivamente a que esta auditoria atribuiu consistência e credibilidade, alguns produtos tiveram o valor de seus ajustes zerados.*

Pois bem, foi justamente para reduzir o contencioso acerca dessa questão que se introduziu o referido art. 20-A da Lei nº 9.430/1996 e afirmo isso, não em razão de mera opinião deduzida do contexto, mas por força de expressa manifestação na exposição de motivos da Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012, primeiro diploma normativo que introduziu o

dispositivo, a qual foi posteriormente convertida na Lei nº 12.715/2012. Abaixo, reproduzo o parágrafo específico:

56. A medida proposta também visa a aperfeiçoar a legislação aplicável ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no tocante a negócios transnacionais entre pessoas ligadas, **visando a reduzir litígios tributários e a contemplar hipóteses e mecanismos não previstos quando da edição da norma**, atualizando-a para o ambiente jurídico e de negócios atual. Destarte, a legislação relativa aos controles de preços de transferência aplicáveis a operações de importação, exportação ou de mútuo, empreendidas entre entidades vinculadas, ou entre entidades brasileiras e residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou ainda, que gozem de regimes fiscais privilegiados, restará atualizada e aperfeiçoada com as alterações propostas.

(nosso destaque)

Se a pretensão da alteração normativa foi a de reduzir litígios e um deles é o relativo ao derradeiro momento em que se franqueia ao sujeito passivo alterar o método escolhido, não teria sentido que o art. 20-A fosse aplicado apenas para fatos geradores ainda por vir. É mais razoável supor que seu objetivo foi o de estabelecer regras expressas a procedimentos já em curso, pois teria maior potencialidade para estancar tais controvérsias. Em razão disso, poderíamos afirmar o caráter exclusivamente procedimental do dispositivo e assim refutar posição exposta pela ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa em, como de costume, acalentada declaração de voto no mesmo AC nº 9101-006.096, da qual colho o trecho abaixo:

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.

Ademais, um dos argumentos da defesa também refuta o fundamento acima apresentado. Afinal, o legislador, em relação aos dispositivos de caráter evidentemente material, protraiu a vigência para 01/01/2023. Assim, independentemente da posição que se possa adotar acerca da entrada em vigor de disposições materiais que possam afetar a quantificação da exigência tributária de forma a majorá-la, o legislador adotou aquela que mais favorecia o contribuinte, isto é, o início do ano seguinte.

Faço essa expressa referência ao legislador, porque havia uma controvérsia a esse respeito em face da já superada Súmula nº 584 do STF, que na época ainda não havia sido revogada.

Desse modo, não faz sentido que o dispositivo tivesse caráter material. Implicitamente, deveria ser considerado que “a partir do ano-calendário de 2012” se refere a “*procedimentos realizados* a partir do ano-calendário de 2012” e não a “*fatos geradores ocorridos* a partir do ano-calendário de 2012”.

Todavia, cumpre-nos ainda analisar a razão de constar, no art. 20-A, a expressão “a partir do ano-calendário de 2012”. Afinal, se tivesse o caráter meramente procedimental, para que constar esse trecho no dispositivo?

A razão foi a de “diálogo” com o disposto no art. 42 da Medida Provisória (art. 51 da Lei nº 12.715/2012), segundo o qual:

Art. 52. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 48 e 50 desta Lei para fins de aplicação das regras de preços de transferência para o ano-calendário de 2012.

A pretensão legislativa foi claramente a de que suas disposições produzissem efeitos o mais rapidamente possível e isso só seria possível, em relação àquelas de cunho material, no caso de conferir uma opção para o ano de publicação do diploma normativo.

De igual modo, fez referência expressa ao ano de 2012 no art. 20-A, não porque se tratava de uma nova materialidade, mas sim para deixar claro que o regramento deveria entrar em vigor já no referido ano e desde o seu início.

Assim, o caráter híbrido do dispositivo, que seria integrado por uma parte procedimental vinculada a uma nova materialidade e, portanto, incapaz de ser adotado para materialidades pretéritas, não é a melhor exegese.

Na linha da natureza procedimental apta a abarcar fatos geradores anteriores a 2012, vislumbro ainda um outro fundamento, desta vez calcado no § 1º do art. 20-A. abaixo, segue sua transcrição:

§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica.

É coerente aduzir que esse dever dirigido à autoridade fiscal não precisaria ser cumprido, mesmo para procedimentos iniciados após a edição da medida legislativa, se abarcassem fatos geradores anteriores a 2012? Claramente, a resposta é negativa.

Para mais uma vez reduzir litígios, o legislador determinou que as autoridades fiscais, ao desqualificar o método adotado pelo sujeito passivo, fundamentem seu ato e não faz sentido aduzir que esse dever só deveria ser cumprido para procedimentos que abarcassem fatos geradores realizados a partir de 2012, o que nos leva a concluir que não só esse parágrafo, mas o

caput do artigo também possui cunho procedimental apto a alcançar igualmente fatos geradores anteriores, mas verificados por procedimentos em curso.

Aqui, não se trata de inverter o percurso gerativo de sentido, de se interpretar de “baixo para cima”. Claro que há precedência hermenêutica do caput do artigo em face dos sub-dispositivos. O ponto de partida é o caput para só então se interpretar o parágrafo. Todavia, se a interpretação do parágrafo, produzida a partir da premissa interpretativa do caput, for inválida, denota-se a invalidade do próprio ponto de partida, que deverá ser alterado.

Considerar que o caput estabeleceria regras procedimentais vinculadas a uma regra material implicaria impor a mesma exegese ao §1º, o que é incoerente.

Para dar coesão hermenêutica aos dois dispositivos, é necessário aduzir que o artigo, como um todo, possui caráter exclusivamente procedimental e, portanto, aplicável aos procedimentos fiscais em curso, ainda que relativos a fatos geradores atinentes a anos-calendário anteriores a 2012.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto para conhecer do recurso especial do contribuinte para, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

## **VOTO VENCEDOR**

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao provimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que o acórdão recorrido não merecia reparos.

Esta Conselheira já se manifesta sobre o tema desde o Acórdão nº 1101-001.079, paradigma da divergência apreciada no Acórdão nº 9101-006.058. Naquele julgado, exarou voto vencedor nos seguintes termos:

Inicialmente cumpre esclarecer que, para rejeitar a arguição de nulidade do lançamento por pretenso descumprimento do disposto no art. 20-A da Lei nº 9.430/96, o I. Relator afastou sua aplicação relativamente a procedimento fiscal iniciado antes de sua vigência. Todavia, a maioria qualificada da Turma acompanhou o I. Relator pelas conclusões, por entender que mencionado dispositivo, ao permitir a alteração da opção por um dos métodos de apuração de preços de transferência depois de iniciado o procedimento fiscal,

estabeleceu tal faculdade em relação às apurações pertinentes ao ano-calendário 2012 e seguintes.

Acompanhou, assim, as razões expostas pela autoridade julgadora de 1ª instância para rejeitar a alegação da contribuinte autuada:

Isso porque, após o início do procedimento fiscal, nem a fiscalização, nem as Delegacias de Julgamento, são obrigadas a aceitar que o contribuinte apresente outros métodos de apuração de preços de transferência, não utilizados na DIPJ válida na ocasião.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte, nos termos do §1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72 (“*O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas*”), e, uma vez afastada a espontaneidade, exceto nas hipóteses em que seja constatado erro de fato no preenchimento da DIPJ, os dados informados se tornam definitivos, não cabendo mais ao contribuinte rever as opções levadas a efeito na DIPJ apresentada.

Nesse sentido, observe-se a Solução de Consulta Interna SCI Cosit nº 20/2009, que conclui o seguinte (destaques do original):

*“13.1 Após o início da ação fiscal, o contribuinte não se encontra em situação de espontaneidade para alterar opções por ele antes realizadas em declaração. Assim, vinculado a sua opção, ele deve se sujeitar à verificação da autoridade fiscal, nos termos da legislação. Apenas no caso de erro, devidamente comprovado, cabe alteração de declarações regularmente entregues ao fisco.*

*13.2 A eleição de determinado método de apuração do valor de ajuste referente a preços de transferência demanda a manutenção da memória de cálculo do ajuste e dos documentos comprobatórios dos respectivos valores. Não sendo demonstrada a correção do ajuste declarado, cabe à autoridade fiscal levantar o valor do ajuste nos termos da legislação – que defere a ela prerrogativa de escolha do método. Não é possível que, nesse momento, o contribuinte realize – a seu livre talante – eleição de outro método de cálculo de preço parâmetro, e exija do Fisco a utilização desse segundo método escolhido.*

*13.3 Todo ato processual, ainda que em fase inquisitória, é fundamental ao desenvolvimento do processo administrativo ou judicial tributários, e para que o processo seja processo, as prerrogativas e os ônus processuais devem ser aplicados independentemente da vontade das partes, na medida em que seu objeto é indisponível ao particular e ao Fisco: **constituição do crédito tributário, uma vez materializada a hipótese de incidência tributária**”.*

Ademais, a fiscalização, com exceção dos 7 produtos supracitados, manteve os métodos de preços de transferência originalmente adotados pela contribuinte e apenas refez os cálculos dos ajustes, obedecendo a legislação que entendeu aplicável ao caso.

As limitações acima descritas, quanto à alteração dos métodos de preço de transferência, para o ano-calendário objeto da autuação (ano-calendário 2008), não foram alteradas com a edição da Lei nº 12.715/2012, que incluiu na Lei nº 9.430/96 o artigo 20-A, *in verbis*:

*"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 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"* (grifei).

Isso porque essa alteração legislativa somente é válida para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012. Importante observar que a expressão "ano-calendário" designa "período de apuração", não podendo ser confundido com o ano em que ocorre a ação fiscal.

Dessa forma, independentemente de a referida norma ser classificada ou não como processual / procedimental, não deve ser aplicada no caso em tela, cuja autuação é relativa ao ano-calendário de 2008, não se verificando, portanto, qualquer irregularidade no procedimento fiscal.

Acrescente-se que, na forma do §3º do art. 20-A da Lei nº 9.430/96, a Receita Federal foi autorizada a definir *o prazo e a forma de opção de opção de que trata o caput*, e neste sentido editou a Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012 estabelecendo que:

**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.

Assim, somente a partir do ano-calendário 2012 o sujeito passivo pode formalizar a opção por meio da DIPJ, e é neste contexto que o Fisco está obrigado a intimar o sujeito passivo e facultar-lhe a apresentação de novo cálculo, caso desqualifique o critério originalmente apontado na DIPJ. Embora presente, inicialmente, nuances procedimentais, a nova norma legal, invocada pela contribuinte, tem verdadeiro caráter material, porque vinculada a uma opção com forma e prazo a ser exteriorizada, a ser observada durante todo o ano-calendário, e que somente passou a ser possível a partir da apuração do ano-calendário 2012.

Estas as razões, portanto, para REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento. *(destaques do original)*

Releva notar que tal argumentação, antes de adentrar aos termos do dispositivo legal em debate, incorpora premissa da autoridade julgadora de 1ª instância no sentido de que, depois do início do procedimento fiscal, o sujeito passivo não detém mais espontaneidade para eleger outro método de cálculo e para exigir *do Fisco a utilização desse segundo método escolhido*. Permeia esta interpretação, portanto, a pretensão de imposição, ao Fisco, de recálculo do ajuste

por outro método e a consequente nulidade do lançamento em caso de inobservância deste dever, assim como a cogitação de uma opção definitiva por método de cálculo do ajuste, promovida pelo sujeito passivo na sua apuração original.

Isto porque, antes da inclusão do art. 20-A na Lei nº 9.430/96, havia intenso debate acerca da possibilidade de se reduzir exigências fiscais mediante acolhimento de cálculos segundo método mais benéfico de determinação de ajustes de preços de transferência. Nestes litígios, as teses aplicadas variavam desde a opção irretratável pelo sujeito passivo na escolha original do método, até a imposição de recálculo, pela autoridade fiscal, em todos os métodos previstos, antes da determinação do valor tributável com base no menor ajuste identificado. No intermédio, a discussão residia no ônus e no momento da prova pelo interessado.

No precedente nº 9101-005.916 esteve em debate a possibilidade de alteração, pelo sujeito passivo, do método originalmente escolhido para cálculo dos ajustes de preços de transferência. Esta Conselheira declarou voto vencido contrário à pretensão do sujeito passivo, naquele caso, de apresentação de cálculos por método mais favorável depois de iniciado o procedimento fiscal. A divergência jurisprudencial havia sido instaurada em face dos paradigmas nº 1201-003.024 e 1202-000.822 que admitiram aquele proceder, o primeiro mais claramente, no sentido de acolher a retificação do ajuste evidenciada em demonstrativo confirmado em diligência no curso do contencioso administrativo.

Ao fundamentar seu voto contrário à pretensão do sujeito passivo no referido precedente, esta Conselheira adotou razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância que assim expressavam:

[...]

7.10. Por outro lado, verifica-se que as autuações restringiram-se aos preços para os quais a Impugnante havia adotado o método PRL, com margem de lucro de 20%, conforme informações prestadas na DIPJ e nas planilhas e memórias de cálculo apresentadas à Fiscalização em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, às fls. 5/8. Dispõe o artigo 40, da IN SRF nº 243/2002:

*Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (ÀFRF), 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.*

[...]

7.15. Não obstante, tais considerações, o que se observa pela leitura do Termo de Constatação Fiscal, às fls. 96/116, é que a Impugnante não se limitou a reagrupar os veículos cujos preços de transferência haviam sido calculados pelo método PIC, mas incluiu, nessa nova abordagem, veículos em relação, aos quais adotara o método PRL, fato que também é confirmado na peça impugnatória.

7.16. Relativamente às situações em que a Fiscalizada alterou, no curso do procedimento fiscal, o método anteriormente aplicado, a Fiscalização motivou a sua recusa em aceitá-lo, cabendo destacar os seguintes trechos:

*O contribuinte apresentou, em 17/03/2008, alteração no método utilizado para diversos-produtos (fls, 57/60 anexo XIV. pág 46) alterando, assim o método selecionado anteriormente e declarado na DIPJ, incluindo os produtos relacionados neste Termo.*

*Esta mudança na aplicação da metodologia se deve à concentração de determinados modelos, utilizando o conceito de similaridade, onde o contribuinte informa ter efetuado os devidos ajustes de conteúdo, propaganda e garantia.*

*A opção por um determinado método à época da declaração é um exercício pleno do direito de escolha. O contribuinte possui pleno direito de optar por um dos métodos inscritos nos arts. 18 e. 19 da Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 9.959/2000;*

*(...)*

*Tendo o contribuinte selecionado um determinado método, cabe à fiscalização verificar, a correia aplicação da legislação deste método; dentro dos princípios contábeis e de auditoria.*

*(...)*

*Ademais, o próprio contribuinte informa que (fl. 58): "Logo, em que pese ter apresentado na DIPJ de 2003 o cálculo por catálogo, entende Requerente que poderia ter feito o cálculo por base de modelo e motorização (sic)". Fica claro que o contribuinte optou por não alterar o critério de cálculo e com isso o método para determinação do Preço de Transferência.*

*E, após iniciado o procedimento fiscal, não se retifica a declaração, conforme art. 833 do RIR/99:*

*(...)*

*Desta maneira, a fiscalização concentrou os esforços sobre os valores escriturados. na DIPJ/2003, e nos cálculos do Preço de Transferência que originaram tal escrituração.*

7.17. O entendimento dado pela Fiscalização reflete a posição da RFB conforme se observa no artigo 4º, parágrafo 2º, da IN SRF nº 243/2002, abaixo transcrito:

*Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.*

*§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o, maior valor apurado, **devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.***

7.18. Como se vê, por se tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que o contribuinte tem o dever de apurar e antecipar o pagamento das importâncias devidas sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150, do CTN), não há dúvida que, encerrado o período de apuração em 31 de dezembro, o método a ser aplicado já deve estar definido pelo contribuinte e, quando da entrega da DIPJ, devidamente informado em tal documento.

7.19. Referida instrução normativa também não deixa dúvidas de que a Fiscalização deve acolher o método adotado pelo contribuinte, exceto quando há causa que implique a desqualificação do método, situação em que a Fiscalização está autorizada a utilizar outro método previsto na legislação que seja possível de ser aplicado ao caso concreto.

7.20. Não existe, portanto, o dever de a Fiscalização encontrar e aplicar o método mais favorável, ao contribuinte, como quer a Impugnante. Abaixo, estão reproduzidos os artigos 40, 41, e 42, da IN SRF nº 243/2002 e, na seqüência, entendimento exarado pela Coordenação Geral de Tributação da RFB-COSIT:

IN SRF nº 243/2002

*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.*

*Art. 41. As verificações dos preços de. transferência, a que se referem esta Instrução Normativa, serão efetuadas por períodos anuais, em 31 de dezembro, exceto nas hipóteses de início e encerramento de atividades e de suspeita de fraude.*

*Art. 42. A competência para solucionar consultas, relacionadas com os preços de transferência de que trata esta Instrução Normativa é da Cosit.*

SCI n20-COSIT, de 07/12/2009

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA D E PESSOA JURÍDICA - IRPJ

*Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Ajustes de preços de transferência informados na DIPJ e revistos, sem inequívoca comprovação de erro, pelo contribuinte, posteriormente ao início do procedimento fiscal.*

*Após o início da ação fiscal, o contribuinte não se encontra em situação de espontaneidade para alterar opções por ele antes realizadas em declaração. Assim, vinculado à sua opção, ele deve se sujeitar à verificação da autoridade fiscal, nos*

*termos da legislação. Apenas no caso de erro, devidamente comprovado, cabe alteração de declarações regularmente entregues ao fisco.*

*A eleição de determinado método de apuração-do valor de ajuste referente a preços de transferência demanda a manutenção da memória de cálculo do ajuste e dos documentos comprobatórios dos respectivos valores. Não sendo demonstrada a correção do ajuste declarado, cabe à autoridade fiscal levantar o valor do ajuste nos termos da legislação que defere a ela prerrogativa de escolha do método. Não é possível que, nesse momento, o contribuinte realize a seu livre talante - eleição de outro método de cálculo de preço parâmetro, e exija do Fisco a utilização desse segundo método escolhido.*

7.21 Como visto a Fiscalização agiu acertadamente ao não aceitar a alteração do método relativamente a alguns veículos, cabendo ressaltar que:

a) a mudança de critério utilizado, "catálogo a catálogo" para "modelo/motorização", segundo terminologia empregada pela Impugnante, por se tratar de aspectos ligados ao conceito de similaridade, deveria produzir efeitos apenas para as importações submetidas ao método PIC e não para as que haviam sido avaliadas pelo PLR.

b) como a Fiscalização selecionou apenas as importações submetidas pela Impugnante ao método PRL, conforme atestam as informações da DIPJ e memórias de cálculo entregues à Fiscalização, o reagrupamento de veículos deveria ser irrelevante para fins de mudança de método, não fosse o fato de que, nos cálculos apresentados, em 17/03/2008, há casos de mudança de PIC para PLR.

c). conforme entendimento da RFB, uma vez iniciado o procedimento fiscal, não cabe ao contribuinte requerer a aplicação de outro método que não seja aquele que ele tenha adotado, exceção feita aos casos de evidente erro no preenchimento da DIPJ, ou de ser necessário desqualificar o método adotado, seja por ser imprestável a documentação de suporte apresentada, seja por outro motivo previsto em lei, situação esta que autoriza a Fiscalização a utilizar, dentre os métodos previstos, aquele que se mostre possível de ser aplicado ao caso concreto. *(destaques do original)*

Tem-se, nestes termos, as premissas de que i) *o método a ser aplicado já deve estar definido pelo contribuinte e, quando da entrega da DIPJ, devidamente informado em tal documento;* ii) *o método adotado pelo sujeito passivo deve ser acolhido pela Fiscalização, exceto quando há causa que implique a desqualificação do método;* e iii) *a Fiscalização não tem do dever de encontrar e aplicar o método mais favorável, ao contribuinte.* Contudo, o caso contemplava múltiplas complexidades, e esta Conselheira consignou, na sequência destes argumentos, os pontos relevantes para a decisão lá adotada:

Não se trata, portanto, de imutabilidade do método informado em DIPJ, mas sim da opção consciente por método que o sujeito passivo, já sabendo de sua impropriedade/onerosidade, não promoveu a retificação pertinente, nem mesmo em sua escrituração contábil/fiscal, por método que entendia mais favorável, pretendendo somente depois de iniciado o procedimento fiscal que a autoridade lançadora considerasse tal retificação.

Correta, portanto, a objeção assim bem posta no voto vencedor do acórdão recorrido:

Em relação à adequação do método de apuração dos ajustes de preços de transferência, o sujeito passivo pode escolher aquele que lhe seja mais favorável

dentre os aplicáveis à natureza das operações realizadas. À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida, desde que antes de iniciado o procedimento fiscal.

A justificativa do sujeito passivo para alteração do método PRL para PIC em relação a alguns produtos teria origem no entendimento de que os veículos seriam melhor classificados sob o critério de comparação por modelo e não pelo conceito de catálogo. Afirma ainda que tal procedimento teria sido orientação da Fiscalização.

Os argumentos da peça de defesa não guardam consonância com aqueles apresentados durante o procedimento fiscal. Transcreve-se parte da resposta da interessada à intimação fiscal (destaques acrescidos):

[...]

1.4.2. Desta forma, a Montadora entende que em substituição ao conceito de catálogo, onde os veículos são analisados em relação ao conjunto de acessórios, a comparação por modelo (body type) e motorização pode ser mais adequada e evitar distorções no cálculo do preço parâmetro, inclusive como vem praticando desde 2004.

[...]

Vê-se que o critério de classificação por motorização (por modelo) já vinha sendo adotado nas DIPJs desde o ano-calendário de 2004. Considerando que o Termo de Início de Fiscalização foi cientificado ao sujeito passivo apenas em 19/12/2007, tem-se duas conclusões: a primeira delas, por uma óbvia questão temporal, é que a opção do sujeito passivo foi exercida a partir de 2004 independentemente de qualquer orientação da Fiscalização que pudesse ter sido fornecida durante o procedimento fiscal aqui sob exame.

A segunda é que a interessada não retificou a DIPJ referente ao ano-calendário de 2003 por opção, tendo em vista a inexistência de qualquer impedimento, desde o ano-calendário de 2004 até o início do procedimento fiscal, para que o fizesse. Ainda na resposta à intimação supra mencionada, o sujeito passivo confirma:

[...]

1.4.3. Logo, em que pese ter apresentado na DIPJ de 2003 o cálculo por catálogo, entende a Requerente que poderia ter feito o cálculo por base de modelo e motorização.....

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Não houve afirmação, portanto, de imutabilidade do método escolhido pelo sujeito passivo ao elaborar os cálculos de ajustes informados em DIPJ. O art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 foi citado para demonstrar a necessidade de indicação do método adotado como elemento essencial dos documentos de suporte da escrituração, a evidenciar que se não apresentados os elementos de cálculo, a autoridade fiscal poderia determinar os ajustes por qualquer um dos métodos aplicáveis. De outro lado, caso indicado apenas o método, não é possível inferir, dos dispositivos normativos, que a autoridade fiscal deveria, necessariamente, observá-lo para elaborar os cálculos sem qualquer outra contribuição do sujeito passivo neste sentido.

Já em outro caso analisado naquela mesma reunião de julgamento, objeto do Acórdão nº 9101-005.917, que não apresentava as mesmas complexidades do anterior, e tinha em conta alegação de recusa, pela autoridade fiscal, de cálculos segundo um novo método apresentado pelo sujeito passivo, isto sob o fundamento de perda de espontaneidade para tanto depois do início do procedimento fiscal, esta Conselheira acabou por replicar a mesma declaração de voto vencido do caso anterior, adicionando apenas que:

Adicione-se ao presente caso o que bem consignado pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no voto condutor do acórdão recorrido:

Posteriormente à ocorrência do fato gerador a que se refere a presente exigência, houve alteração legislativa sobre o tema, restando evidente não ser possível, por parte do contribuinte, a alteração do método eleito após o início do procedimento fiscal, mas flexibilizando a possibilidade de escolha do contribuinte quando a fiscalização vier a desqualificar o método adotado inicialmente pelo contribuinte, e, mesmo nessa hipótese, não se impôs ao Fisco a escolha do método que implicasse o menor ajuste (conforme argumenta a recorrente), mas sim ao contribuinte apresentar novo cálculo com qualquer outro método previsto na legislação. Veja-se o art. 20-A incluído na Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 12.715/2012:

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 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 pelo 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, pelo 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)

É importante ressaltar que o argumento da recorrente de que a vedação à alteração do método após início do procedimento fiscal somente poderia se dar a partir da edição desse novo dispositivo legal não se sustenta. Na realidade, esse novel tratamento legal foi editado com o fito de beneficiar o contribuinte que, antes dessa alteração legislativa, após desclassificação realizada pela fiscalização em relação ao método eleito inicialmente pelo sujeito passivo, não possuía qualquer direito a nova opção de método, ficando ao talante da fiscalização adotar o método que entendesse cabível. Com a edição da nova norma, havendo desclassificação do método utilizado pelo contribuinte, o método a ser aplicado no lançamento não mais ficou à livre escolha da autoridade fiscal, possibilitando-se ao contribuinte, dentro de certos parâmetros, a livre eleição de novo método que vier entender a ser o mais satisfatório.

Por fim, e como segundo fundamento para manter o lançamento, no caso concreto, frisa-se, não houve desclassificação do método eleito e informado pelo contribuinte em DIPJ, pois o lançamento se realizou exatamente com base no método informado nessa declaração, qual seja, o PRL20, ou seja, ainda que se aplicasse o disposto no art. 20-A incluído na Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 12.715/2012, o que se faz por amor ao debate, a recorrente não estaria autorizada a alterar o método informado em sua DIPJ em razão de a autoridade fiscal autuante não tê-lo desclassificado.

Assim sendo, devem ser desconsiderados os cálculos com base no método CPL apresentados pela recorrente, mantendo-se o método PRL20 utilizado pela autoridade fiscal quando da realização do lançamento.

Estas as razões, portanto, para acompanhar o I. Relator em suas conclusões e CONHECER do Recurso Especial da Contribuinte, mas dele divergir para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assim, neste segundo precedente houve afirmação de imutabilidade, depois do início do procedimento fiscal, do método escolhido pelo sujeito passivo ao elaborar os cálculos de ajustes informados em DIPJ, mas isto na hipótese de a autoridade fiscal determinar os ajustes suplementares segundo o método originalmente escolhido pelo sujeito passivo. Referiu-se que, antes da inclusão do art. 20-A na Lei nº 9.430/96, a autoridade fiscal poderia, justificadamente, desconsiderar o método escolhido pelo sujeito passivo e adotar outro para recálculo sem facultar opção ao sujeito passivo.

Nas ocorrências regulares, o fiscalizado apresenta a documentação de suporte utilizada para elaboração dos cálculos segundo determinado método originalmente escolhido e a autoridade lançadora confere estes cálculos e apura as repercussões das correções que entender necessárias. Ao longo deste procedimento, o sujeito passivo pode aperceber-se de erro na escolha do método, e não apenas de erro na determinação dos ajustes, e a Solução de Consulta COSIT nº 20/2009 pretendeu limitar a admissibilidade da alteração destes cálculos depois de iniciado o procedimento fiscal, fixando no limite que *não é possível que, nesse momento, o contribuinte*

*realize a seu livre talante, eleição de outro método de cálculo de preço parâmetro, e exija do Fisco a utilização desse segundo método escolhido.*

Certo é que em nenhum desses precedentes está afirmado que a escolha por um método para o cálculo dos ajustes informados em DIPJ é **sempre** uma opção definitiva e que a autoridade fiscal **nunca** pode aceitar cálculos retificados pelo sujeito passivo, apresentados no curso do procedimento fiscal. Há variadas nuances entre estes extremos, há erros somente notados no curso do procedimento fiscal e há posturas distintas para demonstração de seus efeitos à autoridade fiscal.

No precedente nº 9101-005.916, a compreensão do Colegiado que exarou o acórdão lá recorrido, corroborada no voto desta Conselheira, foi de que o sujeito passivo já tinha conhecimento do erro cometido nos cálculos antes do início do procedimento fiscal, e buscou construir um cenário no qual a autoridade fiscal estaria obrigada a calcular os ajustes segundo outro método que não o originalmente por ele adotado. Assim, não foi necessário investigar se a opção original era definitiva e se o Fisco poderia aceitar novos cálculos no curso do procedimento fiscal, porque estes sequer foram apresentados. A pretensão do sujeito passivo era que a autoridade fiscal elaborasse os cálculos revisionais desconsiderando o método originalmente escolhido e tendo em conta o novo método apontado.

Já no precedente nº 9101-005.917, o acórdão lá recorrido não teve em conta alegação de erro de opção pelo método de cálculo, mas sim a pretensão do sujeito passivo de apresentar novos cálculos no curso do procedimento fiscal, segundo método distinto do revisado pela autoridade fiscal.

Há também precedentes mais antigos que apreciaram o debate acerca do método mais benéfico para determinação dos ajustes de preços de transferência sob a ótica de a autoridade fiscal, revisando os cálculos promovidos pelo sujeito passivo e identificado valores a adicionar ao lucro tributável, estar obrigada a reformular os cálculos segundo os demais métodos aplicáveis para aferir se algum deles resultaria em menor valor tributável. Neste sentido, é o voto do ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no Acórdão nº 9101-002.315:

Por fim, não procede a irrisignação da recorrente com relação à interpretação do disposto no art. 4º, § 2º, da IN SRF 243/2002 (escolha do método mais favorável ao contribuinte).

Vê-se, claramente, que o comando ali contido, com estar vinculado ao caput daquele artigo, é dirigido unicamente à pessoa jurídica importadora (grifei):

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

[...].

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado,

consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

E, no presente caso, a ora recorrente expressamente efetuou a sua opção, informando essa adoção quando do preenchimento da respectiva DIPJ (fls. 142 a 193).

De todo modo, inexistente previsão legal que obrigue a fiscalização a apurar o preço-parâmetro com base em todos os métodos possíveis e adotar aquele mais benéfico ao contribuinte. A Lei previa, à época, que o contribuinte poderia escolher o método a ser utilizado, desde que fosse aplicável ao caso e desde que utilizado conforme as normas vigentes; da mesma forma, afastado o procedimento adotado pelo contribuinte, o Fisco poderia escolher qualquer método igualmente aplicável, desde que o fizesse adequadamente.

Realmente, a legislação garante ao contribuinte, na hipótese de ser possível a utilização de mais de um método, ser considerado o mais benéfico. Contudo, esta mesma legislação não impõe ao Fisco testar todos os métodos possíveis para verificar qual é o mais benéfico.

Entendo que a legislação deu liberdade ao contribuinte na escolha do melhor método que lhe convém, garantindo que, na existência de mais de um valor, o ajuste deve ser o mais benéfico sob seu ponto de vista.

À Fiscalização compete auditar os cálculos pelo método escolhido e, à vista dos documentos apresentados pelo contribuinte, constatar a sua exatidão ou não. Somente em caso de inexatidão dos cálculos apresentados pelo contribuinte ou impossibilidade de opção pelo método apresentado é que deve o fisco identificar de ofício eventuais excessos de custos na importação por quaisquer dos três métodos.

Por isto, em caso de exatidão dos cálculos pelo método escolhido pelo contribuinte, não sendo vedado e sendo abaixo do preço praticado entre os negociantes vinculados, não cabe à Fiscalização avançar na análise de outros métodos para verificar se existe outro mais benéfico ao contribuinte, mesmo que, por hipótese, exista um valor menor de ajuste.

Apenas se o contribuinte demonstrar a apuração por mais de um método previsto na legislação é que o Fisco deverá adotar o mais favorável ao contribuinte, caso se, da análise de ambos os métodos apresentados, não existam impedimentos ou incorreções.

Isto não ocorreu neste caso, haja vista a afirmação da fiscalização, no termo de verificação, no sentido de que:

A empresa, em 05/05/2008, apresentou tabelas com memórias de cálculo relativas ao método PIC (fls. 311 a 323), alegando que, para os cálculos de preços de transferência, teria efetuado os ajustes, comparando os valores deste método com aqueles obtidos pelo PRL20 ou PRL60, selecionando o menor deles. No entanto, quando da apresentação original das memórias de cálculo em 05/02/2007, o método PIC não foi sequer mencionado.

Para confirmação deste fato, solicitamos ao contribuinte que nos fornecesse impressa a tabela Access “Ajustes de Importação do Ano Fiscalizado”, com as folhas devidamente rubricadas pelo representante da empresa. Pode-se verificar desta tabela que, em sua coluna “Método de Ajuste”, somente aparecem as opções “PRL20” ou “PRL60” (fls. 327 a 341).

Por outro lado, o Fisco somente teria o dever jurídico de identificar e analisar o ajuste pelos três métodos de cálculo possíveis se a lei assim expressamente determinasse, o que não percebemos pelos dispositivos legais acima transcritos.

Pelo exposto, contrapondo a recorrente, sou da opinião que não cabe ao fisco assumir o ônus de sempre aplicar o método de apuração de preços de transferência mais favorável ao contribuinte, nem sequer que haja prevalência entre os métodos possíveis. Tal matéria deve ser objeto de previsão legislativa específica (como ocorre em alguns países), e não decorre, ou se impõe, em virtude de nenhum princípio aplicável.

Observe-se que mesmo neste viés, cogita-se que *se o contribuinte demonstrar a apuração por mais de um método previsto na legislação* deve o Fisco adotar o *mais favorável ao contribuinte*, dentre aqueles admissíveis para o cálculo. Assim, se de um lado este precedente permite a escolha, pelo Fisco, de qualquer um dos métodos sem demonstrar que o escolhido é o mais favorável ao contribuinte, não foi nele excluída a possibilidade de o sujeito passivo apresentar ao Fisco demonstração ajustes segundo método que lhe seja mais favorável.

A sistemática vigente antes da edição do art. 20-A da Lei nº 9.430/96 exigia a escolha de um método pelo sujeito passivo, mas não caracterizava esta opção como definitiva e não vedava a apresentação de recálculo no curso do procedimento fiscal, assim como não impunha à autoridade fiscal este recálculo por todos os demais métodos aplicáveis antes de promover o lançamento do valor tributável identificado no recálculo dos ajustes segundo o método adotado originalmente pelo sujeito passivo. A zona cinzenta, assim, residia na hipótese em que o sujeito passivo, embora optando por um dos métodos, dispunha de elementos, ou mesmo de cálculos, que lhe permitiam vislumbrar ajustes menores que os resultantes da revisão fiscal do método de sua original escolha, e apresentava, no curso do procedimento fiscal ou em defesa, esta apuração alternativa para anular ou reduzir o valor tributável apurado.

O novo dispositivo legal, associado à orientação contida no art. 40, §4º da Instrução Normativa nº 1.312/2012, disciplinou a conduta do sujeito passivo a partir do ano-calendário 2012: ele deve optar por um dos métodos previstos na legislação, informando esta opção em DIPJ e não apenas indicando o valor do ajuste global aferido segundo o método adotado e, se iniciado o procedimento fiscal, só poderá solicitar a retificação deste método se houver objeção ao método escolhido ou a algum de seus critérios, caso em que terá 30 (trinta) dias para *apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação*. Ou seja, não é possível alterar o método depois de iniciado o procedimento fiscal: o sujeito passivo deve se submeter ao ajuste adicional se a diferença resultar apenas de erro no valor das variáveis de cálculo, e não nos critérios do método, e, quando intimado, não basta indicar um novo método à autoridade fiscal, devendo ser apresentado *novo cálculo* para sua apreciação.

Também para o Fisco esta nova forma da opção pelo método traz sérias consequências. Se a autoridade fiscal deixar de intimar o sujeito passivo a apresentar método alternativo, o lançamento do valor apurado segundo o método de opção do sujeito passivo é inválido, independentemente de existir, ou não, método aplicável que resulte em menor valor

tributável. Neste sentido, por exemplo, a decisão do Acórdão nº 1401-002.387, que contou com voto favorável do I. Relator:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2012

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. INTIMAÇÃO AO SUJEITO PASSIVO. ART. 20-A DA LEI Nº 9.430/96.

A partir do ano calendário de 2012, ocorrendo a desqualificação de critério adotado pelo Contribuinte para o cálculo dos ajustes de preço de transferência, exige-se da Autoridade Fiscal que intime a Fiscalizada a apresentar novos cálculos, seja pelo método escolhido, seja por qualquer outro método possível de ser adotado. A falta dessa intimação ao Contribuinte macula o procedimento fiscal, invalidando os seus efeitos.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2012

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se aos tributos lançados reflexamente ao IRPJ os mesmos fundamentos para exonerar a exigência, haja vista a inexistência de matéria específica, de fato e de direito a ser examinada em relação a eles.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos dar provimento ao recurso voluntário nos termos do voto do Relator.

Depois de concluir que o procedimento fiscal havia resultado em alteração de critérios aplicados para determinação do ajuste segundo o método escolhido pelo sujeito passivo, o relator Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves concluiu que:

Assim procedendo, verdadeiramente, desqualificou *in totum* os cálculos realizados pela Contribuinte (aí incluídos os critérios utilizados para tanto). Ao desqualificar os cálculos realizados pela Contribuinte deveria ter obedecido ao comando do art. 20-A da Lei nº 9.430/96 (inserido pela Lei nº 12.715/2012) e intimado a Fiscalizada a apresentar novos cálculos, seja pelos critérios por ela utilizados para o método escolhido pela Contribuinte inicialmente (cuja opção foi informada na DIPJ), ou por qualquer outro método cabível ao caso, à escolha da Recorrente.

A partir da referida intimação, poderíamos vislumbrar alguns cenários: um primeiro, o de que a Contribuinte, ao receber a respectiva intimação, poderia optar por manter e defender o ajuste já realizado, pelo mesmo método inicialmente adotado, justificando o critério de cálculo que utilizou. Neste caso, e seguindo a linha de raciocínio exposta na impugnação e no recurso voluntário, a sua justificativa para o "ajuste zero" teria sido a sua convicção de que os critérios de cálculo estabelecidos pela Instrução Normativa nº 243/2002 seriam ilegais frente os ditames estabelecidos pelo art. 18 da Lei nº 9.430/96. Ora, a partir dessa resposta oriunda da Fiscalizada, ficaria a Autoridade Fiscal livre para realizar o lançamento da forma como procedeu, e nós estaríamos discutindo, muito provavelmente, apenas a questão da legalidade da referida Instrução Normativa.

Outro cenário possível é o de que a Contribuinte viesse a escolher outro método, dentre os possíveis ao seu caso concreto, para o cálculo dos ajustes de preços de transferência. A

lei 9.430/96 passou a lhe facultar esse direito a partir do ano calendário de 2012, justamente o período-base objeto deste Auto de Infração. Neste caso, o processo teria, talvez, tomado outro rumo.

Voltando à análise da decisão recorrida, evidentemente, não houve, no caso concreto, uma mera "desobediência por parte do contribuinte de uma norma vigente emitida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Instrução Normativa nº. 243/2002", mesmo porque, como já discorremos anteriormente, a Autoridade Fiscal sequer motivou a não aceitação dos cálculos realizados pela Contribuinte, desqualificando-os totalmente, sem qualquer justificativa.

Embora presente, inicialmente, nuances procedimentais, a norma legal, invocada pela contribuinte, tem verdadeiro caráter material, porque vinculada a uma opção com forma e prazo a ser exteriorizada, a ser observada durante todo o ano-calendário, e que somente passou a ser possível a partir da apuração do ano-calendário 2012.

Também é absolutamente verdadeira a argumentação da Recorrente de que o descumprimento do art. 20-A da Lei nº 9.430/96, no tocante à ausência de intimação ao Contribuinte para a apresentação de novos cálculos, ou à escolha de novos critérios de aferição dos ajustes de preço de transferência, não se "trata de uma mera formalidade procedimental, mas sim de requisito essencial para a própria materialização do lançamento fiscal, uma vez que impacta diretamente a apuração do quanto devido, relacionado, portanto, à materialidade do fato gerador dos tributos cobrados e da correspondente base de cálculo".

Em havendo falha na determinação da matéria tributável, é ineludível que o lançamento padece de vício de nulidade, devendo assim, ser reconhecida por esta Turma de Julgamento.

Assim, proponho seja declarada a nulidade da exigência.

*Nestes termos, portanto, embora presente, inicialmente, nuances procedimentais, a nova norma legal, invocada pela contribuinte, tem verdadeiro caráter material, porque vinculada a uma opção com forma e prazo a ser exteriorizada, a ser observada durante todo o ano-calendário, e que somente passou a ser possível a partir da apuração do ano-calendário 2012.*

Originalmente, o sujeito passivo apenas informava em DIPJ os valores dos ajustes segundo cada um dos métodos adotados no período. E, como documentação de suporte, deveria conservar as memórias de cálculo com a informação, por óbvio, do método por ela adotado, nos termos do art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002. A opção pelo método, neste contexto, somente era materialmente evidenciada quando, durante o procedimento fiscal, o sujeito passivo era intimado a informar e demonstrar o método adotado para cálculo dos ajustes. Se houvesse algum descompasso entre os cálculos e os ajustes informados em DIPJ, dificilmente a autoridade fiscal poderia afirmar que a informação global dos ajustes evidenciaria uma escolha de método distinto do considerado nos demonstrativos apresentados em resposta à intimação fiscal.

Somente a partir do ano-calendário 2012 passou a ser obrigatória a opção por método manifestada ao Fisco antes do procedimento fiscal e em DIPJ. Esta opção se torna irretratável depois de iniciado o procedimento fiscal, salvo se a autoridade fiscal discordar da aplicação do método ao caso concreto ou dos critérios adotados pelo sujeito passivo. E a opção

assim manifestada é a condição posta para se demandar da autoridade lançadora o procedimento diferenciado para contraposição a esta opção. Imprópria, assim, a aplicação irrestrita do art. 144, §1º do CTN, firmado sob a ótica da autoridade fiscal, com respeito a *critérios de apuração ou processos de fiscalização*, bem como *poderes de investigação*.

A nova opção tem contornos próprios e consequências diferenciadas em face do sujeito passivo. A supressão de qualquer cogitação de alteração da opção depois de iniciado o procedimento fiscal, caso a autoridade fiscal identifique, apenas, erro no valor das variáveis de cálculo, e não nos critérios do método, é inovação trazida com o novo regramento legal e imposta aos sujeitos passivos a partir da opção manifestada na entrega da DIPJ em 2013, correspondente ao ano-calendário 2012. A alteração legislativa tem origem na Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012, e por esta razão seus efeitos não poderiam se operar em relação a anos-calendário anteriores a 2012. Contudo, é perfeitamente compreensível que, por atribuir as consequências antes referidas em razão de opção manifestada em DIPJ a partir de 2013, o legislador tenha se permitido delimitar a aplicação do novo dispositivo a partir do ano-calendário 2012.

A expressiva discussão em torno do tema, como bem demonstrado ao longo deste voto, certamente demandava medidas de redução de contencioso. Contudo, com as devidas vênias ao I. Relator, esta Conselheira não vê na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 563/2012 indicação de que a inclusão do art. 20-A na Lei nº 9.430/96 – objeto do art. 41 da referida Medida Provisória – se prestasse a afetar retroativamente a questão para redução de litígios. Este o texto:

56. A medida proposta também visa a aperfeiçoar a legislação aplicável ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no tocante a negócios transnacionais entre pessoas ligadas, visando a reduzir litígios tributários e a contemplar hipóteses e mecanismos não previstos quando da edição da norma, atualizando-a para o ambiente jurídico e de negócios atual. Destarte, a legislação relativa aos controles de preços de transferência aplicáveis a operações de importação, exportação ou de mútuo, empreendidas entre entidades vinculadas, ou entre entidades brasileiras e residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou ainda, que gozem de regimes fiscais privilegiados, restará atualizada e aperfeiçoada com as alterações propostas.

57. Os artigos 38 a 42 deste projeto de Medida Provisória promovem alteração na legislação de preços de transferência que trata de controles realizados a fim de coibir manipulações de valores em operações de importações ou de exportações, ou, ainda, de juros pagos ou recebidos pelas entidades brasileiras, em sede de operações com entidades classificadas como vinculadas ou situadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou com entidades que gozem de regimes fiscais privilegiados. Tais manipulações visam a transferir lucros para países com menor imposição tributária sobre a renda e, conseqüentemente, sofrer uma menor tributação no país de origem.

58. Como medida de combate a essas práticas, que aviltam a base de tributação no Brasil transferindo-a para outros países, impõe-se ao contribuinte o dever de comprovar que os valores dessas operações não sofreram manipulações ou ajustes indevidos, o que é feito mediante o cálculo dos chamados preços parâmetros, ou mediante arbitramento de juros que se adequem a taxas preestabelecidas na legislação, no que toca aos contratos de mútuo.

59. Os preços parâmetros constituem, para as operações de importação, os valores máximos admitidos como dedutíveis para fins de constituição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e, para as operações de exportação, os valores a serem minimamente considerados para fins de constituição das bases de cálculo desses mesmos tributos, de forma que, os valores que, respectivamente, os superem (importações) ou lhes sejam inferiores (exportações) tenham de ser adicionados às respectivas bases de cálculo brasileiras, a fim de que estas sejam recompostas.

60. Vale frisar que a crescente internacionalização da atuação de agentes econômicos brasileiros, bem como a maior abertura à atuação desses agentes multinacionais em nosso território, conduzem ao risco tributário de esvaziamento da base imponible brasileira, razão pela qual propõe-se o aperfeiçoamento dos controles concernentes à matéria, inicialmente instituídos em 1996.

61. Como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência.

62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:

a) substituição dos atuais métodos do Preço de Revenda menos Lucro - PRL20 e PRL60, aplicáveis, respectivamente, a hipóteses nas quais os bens importados sejam exclusivamente revendidos ou sejam submetidos a processos produtivos no Brasil, a um único método de cálculo de preço parâmetro, o que fará com que os controles em questão não mais sejam relevantes na tomada de decisões quanto à forma de atuação das entidades sujeitas aos controles de preços de transferência no Brasil, bem como eliminará inúmeros litígios concernentes à conceituação do que venha a ser “submissão a processo produtivo no País”, fator este de enorme insegurança jurídica no que toca à matéria;

b) aplicação, para fins de cálculo do PRL, de margens de lucro diferenciadas por setores da atividade econômica;

c) não consideração de montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados - a título de fretes, seguros, gastos com desembaraço e impostos incidentes sobre as operações de importação - para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, vez que tais montantes não são

suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira;

d) instituição de método único de cálculo de preço parâmetro nas hipóteses de importação ou exportação de commodities que tenham cotação internacional em bolsa de mercadorias ou congêneres, e que sejam alcançados mediante negociações de mercado de agentes econômicos com interesses contrapostos, no que concerne à formação de preços;

e) concepção de um relacionamento Fisco-Contribuinte que, sem descuar do princípio constitucional da ampla defesa, garanta efetividade ao poder de polícia necessário à atuação da autoridade fiscal;

f) previsão de edição de ato infralegal anual, de competência do Ministro de Estado da Fazenda, que contenha, para as operações de mútuo sujeitas aos controles de preços de transferência, o spread médio observado, no período em questão.

63. Como algumas das alterações introduzidas pelos arts. 38 e 40 da Medida Provisória podem implicar em aumento do tributo, em atenção ao princípio da anterioridade, foi estabelecido que a produção de efeitos ocorreria em 2013. O art. 42 do Projeto Medida Provisória possibilita que a pessoa jurídica opte pela aplicação das disposições contidas nos arts. 38 e 40 na apuração das regras de preços de transferência relativas ao ano-calendário de 2012. A opção implicará na obrigatoriedade de observância de todas as alterações introduzidas pelos arts. 38 e 40.

Note-se que o art. 41 da Medida Provisória nº 563/2012 não é cogitado como alteração que possa implicar aumento de tributo. Mas isto não retira o cunho material da norma em razão dos efeitos que opera quanto à imutabilidade da opção depois de iniciado o procedimento fiscal, caso a autoridade fiscal identifique, apenas, erro no valor das variáveis de cálculo, e não nos critérios do método. Como esta opção para o ano-calendário 2012 seria manifestada apenas em 2013, não havia razão para se cogitar de efeitos do princípio da anterioridade.

No julgamento que resultou no precedente nº 9101-006.058, a PGFN ponderou, em sustentação oral, que diante da máxima de que a lei não possui palavras inúteis, a pretensão da Contribuinte somente teria algum fundamento se a lei não referisse como marco temporal “a partir do ano-calendário 2012”. Veja-se:

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 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.”

Ainda assim, note-se que a intimação exigida da autoridade fiscal permanece em um encadeamento de condições, dependentes da manifestação de opção por um dos métodos de cálculo dos ajustes de preços de transferência. Formalizada esta opção, o sujeito passivo perde o direito de alterá-la depois de iniciado o procedimento fiscal, assim como a autoridade lançadora não pode desconsiderar o método escolhido ou retificar seus critérios sem antes intimar o sujeito passivo para apresentação de novo cálculo que ele entenda mais benéfico. Daí o evidente conteúdo material do dispositivo legal, em sua primeira parte, quando passa a vincular a escolha do método a uma opção com forma específica perante a autoridade fiscal.

Esclareça-se, por fim, que, na visão desta Conselheira, o conteúdo isolado do §1º do novo art. 20-A da Lei nº 9.430/96 em nada inovaria o regramento anterior, porque a autoridade fiscal sempre esteve obrigada a motivar a desconsideração do método. Como antes exposto, o sujeito passivo informava, em DIPJ, os ajustes apurados em cada um dos métodos e esta apuração, quando submetida a revisão fiscal, deveria ser contestada com os motivos de fato e de direito pertinentes a qualquer espécie de lançamento. A Instrução Normativa SRF nº 243/22002, embora sucinta quanto a este aspecto, dispunha que:

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.

Nestes termos, para desconsiderar o método, e aplicar um dos métodos referidos na Instrução Normativa, a autoridade lançadora deveria motivar que não foi *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*. O regramento era simplório porque a opção pelo método não tinha os contornos definidos a partir do ano-calendário 2012. A inovação do procedimento, assim, diz respeito apenas ao aspecto material que se vislumbra nos novos contornos da opção, que passa a ser especificada em DIPJ e, inclusive por esta razão, a Instrução Normativa SRF nº 213/2002 foi revogada no ponto acima, passando a Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012 a dispor que:

Art. 53. A pessoa jurídica submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), encarregados da verificação, a documentação por ela utilizada como suporte para determinação

do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro **conforme o método utilizado e informado na DIPJ** e a documentação para as dispensas de comprovação de que tratam os arts. 48 e 49. *(destacou-se)*

Veja-se, inclusive, que ao disciplinar o disposto no art. 20-A inserido na Lei nº 9.430/96, a mesma Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012 especifica que a motivação para desconsideração do método consignada no §1º daquele dispositivo deve ser expressa no ato referido no *caput*, qual seja, a intimação para apresentação de novo cálculo. Veja-se:

#### Da Opção pelo Método

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.

§ 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 Capítulos II e III, quando o sujeito passivo, depois de 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 apresentação de novo cálculo de acordo com outro método, conforme o *caput*, não afasta a aplicação de multa de ofício sobre eventual diferença de imposto de renda ou de CSLL apurados.

§ 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. *(destacou-se)*

No mais, registre-se que o tema em questão já foi objeto de proposta de súmula não aprovada no Pleno de 2018, dada a jurisprudência consistente em favor do entendimento defendido pela PGFN. Os acórdãos que sustentaram a proposta estão assim ementados:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ARTIGO 20-A DA LEI Nº 9.430/1996. O artigo 20-A, da Lei nº 9.430/1996, determina expressamente que sua aplicação deve ocorrer para fatos geradores ocorridos a partir do ano calendário de 2012. Afastar esta previsão sob o argumento de que tal lei teria violado o CTN implica análise de questão constitucional, análise esta cuja competência não detém este Conselho, conforme artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e Súmula CARF nº 2. *(Acórdãos nº 1201-001.614, de 23 de março de 2017; e 1201-001.652, de 12 de abril de 2017)*

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ART. 20-A DA LEI Nº 9.430, DE 1996. Embora a segunda parte do art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, estabeleça procedimento que deverá ser aplicado pela fiscalização, o que, em tese, atrairia a aplicação do §1º do art. 144 do CTN, aquele artigo fixou como data inicial fatos geradores a partir do ano-calendário 2012. Não há falar-se em afronta de lei ordinária ao CTN, porquanto, se a lei ordinária pode estabelecer novos procedimentos de igual forma pode estabelecer a data de sua implementação. *(Acórdão nº 1201-003.196, de 15 de outubro de 2019)*

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PROCEDIMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DO MÉTODO. IMPOSSIBILIDADE. Na apuração do preço de transferência o sujeito passivo pode escolher o método que lhe seja mais favorável dentre os aplicáveis à natureza das operações realizadas. À faculdade conferida pela Lei ao contribuinte se contrapõe apenas o dever da fiscalização de aceitar a opção por ele regularmente exercida. Inaplicável ao caso o art. 20-A da Lei nº 9.430/96 eis que, pelo texto legal, o dispositivo abranger apenas fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012. *(Acórdãos nº 1402-002.760, de 20 de outubro de 2017, e 1402-002.816, de 24 de janeiro de 2018)*

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. *(Acórdão nº 9101-003.910, sessão de 4 de dezembro de 2018)*

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. (*Acórdão nº 9101-004.757, sessão de 5 de fevereiro de 2020*).

Os fundamentos deste último precedente, expressos pelo ex-Conselheiro André Mendes de Moura, foram adotados por esta Conselheira no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.800<sup>1</sup>, e são aqui, novamente, invocados:

Não obstante o substancial 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<sup>2</sup>.

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

<sup>1</sup> 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, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício) e divergiram na matéria os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator, Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto).

<sup>2</sup> 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, Livia 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 Livia De Carli Germano.

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)

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 pelo 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, pelo 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, 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 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.

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.

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. (*destaques do original*)

Ainda que, conforme a vertente doutrinária adotada, vislumbre-se nos precedentes mencionados alguma impropriedade em classificar a “norma” como híbrida, resta claro, por todo o exposto, que o dispositivo legal em referência tem conteúdo híbrido, e uma das normas dele extraída é claramente material.

O paralelo com a alteração trazida pelo art. 1º da Lei nº 10.174, de 2001 é útil para melhor compreender a questão.

A presunção legal de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada existia desde a edição da Lei nº 9.430/96. Contudo, a Lei nº 9.311/96, ao instituir a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, vedava em seu art. 11, §3º, que a Secretaria da Receita Federal utilizasse as informações prestadas pelas instituições financeiras acerca da retenção e recolhimento da CPMF, *para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos*. Ou seja, não era permitido que a Administração Tributária utilizasse os bancos de dados de recolhimento da CPMF como indícios de movimentação financeira a ser fiscalizada. Contudo, desde a vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o Fisco poderia apurar por outros meios a movimentação financeira do sujeito passivo e, na falta de comprovação da origem dos depósitos bancários, dar consequência à presunção de omissão de receitas assim constituída.

O art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 estipulou que *as autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente*. Removeu-se, assim, o obstáculo recorrente de o fiscalizado se negar a apresentar extratos bancários e documentos de sua movimentação financeira, permitindo-se que o Fisco buscasse essas informações junto às instituições financeiras.

A alteração promovida pela Lei nº 10.174/2001 no §3º do art. 11 da Lei nº 9.311/96, por sua vez, facultou à Secretaria da Receita Federal utilizar as informações de recolhimento da CPMF *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*.

Assim, em 2001 instituiu-se novos meios de fiscalização para identificação de matéria tributável prevista desde a edição do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Aqui, a materialidade da definição dos ajustes de preços de transferência foi alterada a partir de 2012, com novos contornos para a opção pelo método e para sua alteração posterior.

Se a nova lei, no contexto existente em 2012, pretendesse apenas disciplinar o procedimento fiscal de revisão corrente dos ajustes de preços de transferência, bastaria definir a

forma como o sujeito passivo deveria se comportar no curso do procedimento fiscal quando identifica erro em sua apuração, ou verifica, diante dos questionamentos fiscais, que poderia ter feito melhor escolha promovendo os cálculos por outro(s) método(s). Neste cenário, bastaria que a norma procedimental esclarecesse que o método adotado originalmente para cálculo dos ajustes poderia ser alterado mediante apresentação de *novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação*, ainda que iniciado procedimento fiscal do qual resultasse a desqualificação do método ou de algum de seus critérios de cálculo.

Não foi essa a escolha feita. O procedimento de intimação prévia ao lançamento decorrente da desqualificação do método ou de algum de seus critérios de cálculo foi instituído concomitantemente com a obrigação de opção, em DIPJ, pelo método de cálculo dos ajustes de preços de transferência, e a estabilização desta opção com o início do procedimento fiscal.

Nos períodos em que esta opção não era manifestada em DIPJ, o sujeito passivo nela informava apenas os ajustes globais apurados em cada método e, iniciado o procedimento fiscal, apresentava a documentação de suporte e as memórias de cálculo, nas quais deveria estar, necessariamente, indicado o método adotado. Identificado erro nos cálculos que evidenciasse, para o sujeito passivo, uma escolha imprópria do método, não havia formalidade a ser observada na condução do procedimento fiscal para eventual retificação do método originalmente escolhido, tendo a Receita Federal se manifestado apenas contra a admissibilidade, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 20/2009, de que *nesse momento, o contribuinte realize a seu livre talante - eleição de, outro método de cálculo de preço parâmetro, e exija do Fisco a utilização desse segundo método escolhido, sem sequer apresentar as memórias de cálculo recompostas em razão do erro identificado.*

Assim, em nada afetam a interpretação aqui firmada as ocorrências mencionadas pela Contribuinte acerca da lavratura da intimação em referência em procedimentos fiscais que revisavam apurações anteriores a 2012. O contexto específico de cada caso, a depender do erro identificado e da postura do sujeito passivo perante a autoridade lançadora, poderão, certamente, induzir a autoridade lançadora a permitir a apresentação de cálculos por outro método, antecipando discussão que poderia surgir, apenas, no contencioso administrativo e demandar a conversão do julgamento em diligência.

No presente caso, tem-se que em impugnação a Contribuinte requereu que fosse considerando o Método dos Preços Comparados – PIC, defendeu seu direito de provar um método mais benéfico em matéria de defesa e afirmou a necessidade de apresentação posterior dos documentos para recálculo *por motivo de força maior*, dado o exíguo prazo de 30 (trinta) dias para impugnação. Contudo, depois da conversão do julgamento de 1ª instância em diligência para aferição acerca da vinculação a Mitsubishi Corporation, a temática não voltou aos autos, e sequer foi renovada em recurso voluntário.

Evidente, assim, que não é possível aplicar retroativamente a imposição de intimação prévia pela autoridade lançadora, alcançando período no qual a opção pelo método não

era exigida com os contornos de estabilização a partir do início do procedimento fiscal, definida apenas a partir do ano-calendário 2012.

Registre-se, por oportuno, que a Contribuinte noticia decisão favorável à sua tese, proferida pelo Tribunal Regional Federal da Região na 4ª Região, em sede da Apelação Cível nº 5060765-24.2015.4.04.7000/PR, mas esta interpretação apenas confirma a oscilação da jurisprudência sobre o tema, valendo notar que a sentença reformada por esta decisão, proferida em sede de Embargos à Execução Fiscal, se alinhou ao entendimento que vinha sendo majoritariamente adotado por este Colegiado antes da alteração do critério de desempate trazido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020:

Aduz a parte embargante que, ao ter seus critérios de cálculo desqualificados pela fiscalização, deveria ter sido intimada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação, em consonância ao disposto no art. 20-A, da Lei n. 9.430/96, incluído pela Lei n. 12.715/2012.

Dispõe o referido dispositivo legal, verbis:

*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 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 pelo 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, pelo 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)*

A insurgente sustenta que o caput do art. 20-A, acima transcrito, contemplaria duas regras sobre a aplicação dos métodos para cálculo do preço de transferência: a primeira, que, a partir do ano de 2012, a opção por um dos métodos será efetuada para o ano calendário, não podendo ser alterada; a segunda, que, uma vez desqualificado pela fiscalização o

critério de cálculo adotado pelo contribuinte, este deverá ser intimado a apresentar novo cálculo.

Aduz que, por se tratar de norma procedimental, teria a segunda regra acima mencionada que ser aplicada imediatamente aos procedimentos de verificação fiscal em trâmite, inclusive ao que deu origem ao crédito ora impugnado, nos termos do art. 144, §1º, do CTN.

Observo que, de fato, o art. 20-A, da Lei n. 9.430/96, incluído pela Lei n. 12.715/2012, contempla norma com conteúdo procedimental, aplicável, desde logo, aos procedimentos de fiscalização em trâmite.

No entanto, ao contrário do que quer fazer crer a insurgente, as disposições do caput, do referido artigo, estão intrinsecamente interligadas, ou seja, não se trata de duas regras estanques, mas de apenas uma regra com duas disposições interligadas. Não há como se pretender aplicar apenas uma parte do dispositivo (a que lhe seria mais benéfica) sem que se tenha atendido à integralidade do comando legal nele contido.

Assim, tendo o legislador deixado expresso que, "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 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", a melhor exegese acerca de tal dispositivo é a que entende que a intimação do sujeito passivo aludida no caput somente é necessária quando a fiscalização tiver por objeto fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2012 ou em momento posterior.

No caso sob análise, os fatos geradores ocorreram no ano de 2009; portanto, em momento anterior ao da vigência do mencionado dispositivo legal, não sendo este aplicado à embargante, quanto à fiscalização que deu ensejo ao débito impugnado.

Assim, não há falar em cerceamento de defesa por não ter sido o sujeito passivo intimado para apresentar novo cálculo, porquanto não havia tal exigência legal em relação aos fatos fiscalizados, bem como porque, conforme consta dos documentos acostados à inicial, o contribuinte foi devidamente intimado a prestar esclarecimentos no procedimento de verificação e acerca do lançamento fiscal, tendo apresentado oportunamente sua impugnação, a qual foi rejeitada pela autoridade tributária.

O acórdão recorrido, portanto, não merece reparos em sua conclusão de que o art. 20-A da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 12.715/2012, *não pode retroagir para atingir situações passadas, como fatos ocorridos em anos-calendário anteriores a 2012*. Assim, deve subsistir a decisão do Colegiado *a quo* que, no mais, deu *provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a nulidade parcial do acórdão e determinar o retorno dos autos à DRJ para que se profira decisão complementar*.

Estas as razões, portanto, NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

Edeli Pereira Bessa

**DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento com base no paradigma nº 1301-002.051, apreciado por este Colegiado<sup>3</sup> na sessão de julgamento de 5 de abril de 2022, em face de recurso especial contra ele interposto pela PGFN, assim decidido no Acórdão nº 9101-006.058:

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

Ano-calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. FISCALIZAÇÃO. ADOÇÃO DO MÉTODO. ADVENTO DE NOVA REGRA PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. FATOS GERADORES ANTERIORES. NÃO OBSERVÂNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O art.20-A da Lei nº 9.430/96, veiculado pela Medida Provisória nº 563/2012, convertida na Lei nº 12.715/2012, carrega uma legítima e inquestionável norma procedimental de fiscalização tributária, ficando sua aplicabilidade e observância sujeita à regra do §1º do art. 144 do CTN.

A regra 1º do art. 144 do Codex Fiscal não se limita apenas a novas normas que tenham *ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios*, abarcando todas as novas determinações procedimentais fiscalizatórias.

Sob pena de nulidade da Autuação lavrada, o comando do art.20-A da Lei nº 9.430/96 deve ser observado nas fiscalizações em curso e que se iniciaram no ano-calendário de 2012, após sua vigência, independentemente do período em que ocorridos os fatos jurídicos envolvidos no trabalho de averiguação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. 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 ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos ao colegiado a quo. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Os casos aqui comparados tratam de revisão de cálculos de ajustes de preços de transferências em períodos de apuração anteriores ao ano-calendário 2012, mas cujos procedimentos fiscais foram concluídos depois da inclusão do art. 20-A na Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 12.715/2022, fruto da conversão da Medida Provisória nº 563/2012.

<sup>3</sup> 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, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

No paradigma nº 1301-002.051, a autoridade lançadora recompôs os cálculos do ajuste de preços de transferência segundo o método PRL-60 e o sujeito passivo, preliminarmente, arguiu a nulidade do lançamento por inobservância do dever de intimação para apresentação de novo cálculo do ajuste por outro método, dada a desqualificação de critérios de cálculo adotados no método original. O procedimento fiscal tinha em conta o ano-calendário 2008, teve início em 06/11/2012 e se encerrou em 12/12/2013.

No recorrido nº 1302-005.598, a recomposição também afetou ajustes segundo o método PRL-60 para o ano-calendário 2008, o procedimento fiscal teve início em 11/02/2012 e término em 17/06/2013. A arguição de nulidade do lançamento consta desde a impugnação aqui apresentada.

Há dessemelhanças entre os casos, porque no paradigma a opção do sujeito passivo foi apenas pelo método PRL-60 e a retificação teve em conta *divergência de interpretação das normas que regem a determinação do "PREÇO PARÂMETRO"* e erro na taxa de dólar adotada para conversão do preço praticado. Já no recorrido, a Contribuinte calculou os ajustes com base nos métodos PRL-20, PRL-60 e PIC, e a retificação afetou apenas os cálculos segundo o método PRL-60, sendo questionada quanto a: i) ausência de vinculação com Mitsubishi Corporation (acolhida na decisão de 1ª instância); ii) recomposição do estoque inicial; iii) ilegalidade do cálculo do preço parâmetro; e iv) indevida inclusão de frete, seguro e impostos na apuração do preço praticado; para além do pedido subsidiário de aplicação do método PIC, por lhe ser mais benéfico.

O voto condutor do paradigma está pautado na premissa de que houve desqualificação de um dos *critérios de cálculo* do método eleito pelo sujeito passivo. Já o voto condutor do recorrido decide pela inaplicabilidade do art. 20-A da Lei nº 9.430/96 apenas porque o período fiscalizado é anterior ao ano-calendário 2012. Assim, a dessemelhança entre os *critérios de cálculo* retificados nos casos analisados nos acórdãos comparados não foi determinante para as distintas decisões adotadas.

Constata-se, daí, a existência de similitude suficiente para que o recurso especial seja CONHECIDO.

*Assinado Digitalmente*

Edeli Pereira Bessa

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**

A controvérsia ora em discussão se refere à aplicação do art. 20-A da Lei nº 9.430/1996 às fiscalizações em curso a partir do ano-calendário de 2012. Eis a redação do dispositivo:

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.

§ 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 pela método escolhido; ou

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pela 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.

Para extrair o alcance do art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, é preciso entender o contexto em que tal dispositivo foi inserido em nosso ordenamento.

Nos termos dos §§4º e 5º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996, então vigente, era considerado dedutível o maior valor dentre aqueles apurados por um dos métodos de preço de transferência, exceto se o valor constante do documento de aquisição fosse menor, hipótese na qual esse seria o valor dedutível. Confira-se:

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

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, **será** considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

Isso significava que o contribuinte tinha o **direito** de se submeter ao método que implicasse em menor oneração fiscal, tanto que, frise-se, quando houvesse mais de um método, deveria ser adotado aquele que implicasse em menor ajuste. Note-se que o §4º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 utiliza o verbo “será” - e não “poderá” -, de forma que não era facultado à Fiscalização a adoção de qualquer dos métodos indicados pelo contribuinte, mas era obrigatória a adoção daquele que implicasse em menor ajuste.

Diante disso, o contribuinte podia, a qualquer tempo – frise-se, desde que respeitadas as regras relativas ao momento de produção de provas no processo administrativo -, apresentar método alternativo, em substituição ao inicialmente indicado na DIPJ e, caso tal método implicasse em maior valor dedutível, deveria obrigatoriamente ser considerado pela Autoridade Fiscal.

No entanto, a partir do advento da Lei nº 12.715/2012, que incluiu o art. 20-A na Lei nº 9.430/1996, caso a Autoridade Fiscal desqualificasse o método de preço de transferência ou os correspondentes cálculos, o contribuinte não mais poderia apresentar método ou cálculo alternativo no curso da fiscalização ou do processo administrativo, devendo fazê-lo, obrigatoriamente, no prazo de 30 dias da intimação para tanto - sob pena de a Autoridade Fiscal determinar o preço parâmetro com base nos documentos de que dispusesse e aplicar um dos métodos previstos na legislação, como autoriza o §2º do art. 20-A na Lei nº 9.430/1996.

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 478/2009<sup>4</sup>, convertida na Lei nº 12.715/2012, reforça a conclusão de que, até então, inexistia prazo para que o contribuinte apresentasse método ou cálculo alternativo na eventualidade de desqualificação daquele originalmente indicado:

“20.4 Também acrescenta o art. 19-B à Lei nº 9.430, de 1996, visando estabelecer prazo peremptório para escolha do método de cálculo do preço parâmetro pelo contribuinte, como forma de garantir maior efetividade ao controle de preços de transferência e às eventuais autuações empreendidas pelo Fisco.”

Ora, se foi estabelecido um prazo peremptório é porque antes não havia prazo algum. Portanto, o art. 20-A Lei nº 9.430/1996 introduziu no ordenamento jurídico, a partir do ano-calendário de 2012, uma restrição temporal ao direito de o contribuinte apresentar método de preço de transferência alternativo, quando método ou critério originalmente adotado fosse desconsiderado pela fiscalização.

Mas não é só isso: o art. 20-A Lei nº 9.430/1996 contém, além da referida restrição temporal ao direito de o contribuinte apresentar método alternativo, que é a regra geral, uma exceção à regra geral que, se verificada, resultará em um comando à Autoridade Fiscal. Confira-se:

<sup>4</sup> Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/Exm/EMI-171-MF-AGU-MCidades-MDIC-09-Mpv-478.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Exm/EMI-171-MF-AGU-MCidades-MDIC-09-Mpv-478.htm), acesso em 05.07.2024.

**Regra geral:** a partir do ano-calendário de 2012, o contribuinte não mais pode alterar o método de preço de transferência após o início do procedimento fiscal, sendo sua opção definitiva para todo o ano-calendário;

**Exceção:** caso a Autoridade Fiscal desqualifique o método ou critério de cálculo adotado, o contribuinte pode alterar o método de preço de transferência, desde que o faça no prazo de 30 dias contados da intimação para tanto; e

**Comando à Autoridade Fiscal:** caso a Autoridade Fiscal desqualifique o método ou critério de cálculo adotado, deve intimar o contribuinte para apresentar novo cálculo no prazo de 30 dias.

Veja que o comando à Autoridade Fiscal surge da desqualificação do método ou critério do contribuinte que, por sua vez, excepciona a regra geral de impossibilidade de alteração, após o início da fiscalização, do método de preço de transferência a partir de 2012. Assim, tendo em vista a relação direta entre a regra geral, sua exceção e o comando à Autoridade Fiscal, todos devem ser aplicados a partir do ano-calendário de 2012.

Nesse ponto, discordo do Recorrente quando afirma que o art. 20-A Lei nº 9.430/1996 contém duas normas autônomas e independentes. Isso porque, frise-se, a obrigatoriedade de intimação do contribuinte para apresentação de novo cálculo ou método, sob pena de nulidade do lançamento, só faz sentido a partir do momento em que o contribuinte tem seu método ou cálculo desqualificado pela Autoridade Fiscal e não pode alterar sua opção após o início da fiscalização, exceto no prazo de 30 dias do recebimento da referida intimação.

Essa conclusão lógica se confirma pela interpretação gramatical do art. 20-A Lei nº 9.430/1996. Vejam que o legislador se utilizou das expressões “salvo quando” e “situação esta” para conectar as normas contidas no dispositivo. Disso se extrai que a regra geral de impossibilidade de o contribuinte alterar o método originalmente adotado é excepcionada na hipótese de a Autoridade Fiscal desqualificar o referido método ou seu critério – daí o uso do conectivo “salvo quando”. E, caso a Autoridade Fiscal desqualifique o método ou o critério de cálculo - - donde o uso da locução “situação esta”, que exerce a função de pronome demonstrativo --, deverá intimar o contribuinte para apresentar novo cálculo no prazo de 30 dias. Ou seja, por mais essa razão, a obrigatoriedade de intimação do contribuinte decorre da impossibilidade de apresentação de novo método ou cálculo após o início da fiscalização, bem como da desqualificação do método ou de um de seus critérios pela Autoridade Fiscal.

Assim, uma vez que a restrição temporal ao direito de o contribuinte apresentar método alternativo ocorre a partir de 2012, como se extrai da redação do art. 20-A Lei nº 9.430/1996, a partir de tal data surge, igualmente, a obrigatoriedade de a Autoridade Fiscal, caso desqualifique o método de preço de transferência ou critério de cálculo do contribuinte, intimá-lo para apresentar cálculo alternativo no prazo de 30 dias.

Tal interpretação está em linha com o disposto no art. 144, §1º do CTN<sup>5</sup>, que versa sobre a aplicação imediata das normas de caráter procedimental, como é o caso do art. 20-A Lei nº 9.430/1996, bem como com o art. 78 da Lei nº 12.715/2012, que dispõe sobre a produção de efeitos de seus dispositivos e não faz nenhuma ressalva com relação ao art. 51, que inseriu o art. 20-A na Lei nº 9.430/1996.

Diante disso, como, no presente caso, a Autoridade Fiscal, no curso da fiscalização, desqualificou método ou cálculo de preço de transferência adotado pelo contribuinte e, já na vigência do art. 20-A Lei nº 9.430/1996, deixou de intimá-lo para apresentação de método ou cálculo alternativo, deve ser dado provimento ao recurso especial do contribuinte, para cancelamento do lançamento nesse ponto por vício material.

*Assinado Digitalmente*

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

### **Luis Henrique Marotti Toselli**

Optei por apresentar a presente declaração de voto para evidenciar as razões que me levaram a acompanhar o voto vencido do I. Relator.

A controvérsia consiste em definir quando a regra prevista no artigo 20-A da Lei nº 9.430/96<sup>6</sup> deve produzir efeitos. Mais precisamente, se tal dispositivo legal *retroage* ou se se aplica apenas em relação a *fatos geradores posteriores à sua vigência* (ou seja, depois de 2012).

Essa matéria está inserida no contexto das regras de preços de transferência, relacionando-se diretamente com a celeuma em torno do *direito do contribuinte quanto ao melhor método de cálculo*.

Sobre o tema, já me manifestei, quando do voto vencedor proferido no Acórdão nº **1201-003.024**, que:

(...)

Com relação ao item **(i)**, entendo necessária a ressalva de que a aplicação do melhor método deve ser feita apenas se o contribuinte provar, mediante apresentação de cálculo alternativo (ou seja, com base em um outro método), que este seja de fato aplicável, ensejando um menor ajuste daquele que se valeu a fiscalização por ocasião da lavratura do Auto de Infração.

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> Introduzido pela Medida Provisória n. 563, de 3 de abril de 2012, convertida na Lei nº 12.715/2012, de 17 de setembro de 2012.

Não se pode perder de vista que o ajuste decorrente das regras de preços de transferências na importação nada mais é do que uma técnica para encontrar, por presunção legal, um valor máximo de dedutibilidade para o preço de importação firmado com empresa vinculada no exterior, a fim de evitar transferências indevidas de lucros ou manipulação de preços.

Assim, quando o preço praticado é superior ao preço parâmetro – e o preço parâmetro varia de método para método – a lei não permite a dedução integral do valor praticado, devendo a diferença ser adicionada para fins fiscais.

Mais precisamente, dispõe o artigo 18, da Lei nº 9.430/96, que:

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

*(...)*

Esse mesmo artigo, após definir os métodos para o cálculo, estabelece nos seus parágrafos quarto e quinto que:

***§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.***

***§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último. (grifamos)***

Quando a norma usa o signo “utilização”, evidentemente ela pressupõe “possibilidade de utilização”, afinal o contribuinte deve optar, em 31/12, por apenas um método para cada bem, serviço ou direito que esteja sujeito ao controle em questão.

Vale dizer, como na prática não é possível utilizar dois métodos (em sentido literal) numa mesma importação, a legislação faculta ao contribuinte, diante de mais de um método aplicável, optar por aquele que traga menor ônus econômico.

Nesse caso concreto, salta aos olhos que a Recorrente demonstrou que possuía controle para as importações de 2008 com base em dois métodos: (i) o PRL60 com o critério da lei, e não da IN; e (ii) o PIC.

Na ocasião (em 31/12/2008), como o método reportado no item (i) dava menos ajuste que o método reportado no item (ii), obviamente a contribuinte declarou a utilização do PRL60.

A fiscalização, porém, considerou que o PRL60 do contribuinte conteria equívocos e, no “modo piloto automático”, refez o cálculo com base nos critérios infra legais do próprio PRL60, mas simplesmente desconsiderou que o PIC – método alternativo também aplicável e que, conforme restou demonstrado, foi “usado”

pela contribuinte para fins de comparação com o PRL60 – ensejava um ajuste menor, conforme ratificado pelo resultado da diligência (fls. 3.037/3.039).

Ora, à luz dos §§ 4º e 5º citados, deve ser adotado o cálculo que represente o menor ajuste, cabendo ao contribuinte o ônus de provar a existência de método que lhe seja mais favorável, ônus este que, após a diligência referida, restou cumprido.

Especificamente quanto ao artigo 20-A da Lei n. 9.430/96, introduzido pela Lei nº 12.715/2012, entendo que este dispositivo é irrelevante para a solução da presente lide, sendo a interpretação conferida aos dispositivos legais ora invocados suficiente para solucionar a presente lide.

Ademais, não vislumbro que o artigo 20-A veicularia norma procedimental e, portanto, deve retroagir. Isso porque o texto legal é expresso ao determinar que sua aplicação deve ocorrer para fatos geradores ocorridos a partir do ano calendário de 2012, estando o presente Julgador vinculado a esse comando legal.

O Legislador, ao prescrever que o contribuinte deve ser intimado a apresentar cálculo alternativo na hipótese de desqualificação do método adotado, apenas buscou evitar litígios como o presente, no qual a administração pública refez o cálculo pelo próprio PRL60, mas sem levar em conta a existência e a utilização de um outro método menos oneroso (PIC, no caso).

De qualquer forma, e afastado vícios de nulidade, o efeito prático da intimação em questão seria exatamente o mesmo daquele já obtido por ocasião da diligência fiscal, qual seja, a cobrança de IRPJ e CSLL com base na aplicação do PIC, e não do PRL60.

Com base, então, na previsão legal veiculada pelos §§ 4º e 5º, do artigo 18, da Lei nº 9.430/96, quando mais de um método seja passível de utilização, o contribuinte tem a faculdade de se valer daquele que represente o menor ajuste. Trata-se, pois, de um direito que foi garantido pela lei aos importadores desde o nascimento do *transfer pricing* no Brasil.

Adotando essa premissa, o presente Julgador sempre sustentou que, uma vez apresentado um cálculo alternativo ao que foi desqualificado pelo fisco - e este ônus é do contribuinte, seja em sede de fiscalização ou já no *contencioso* –, pouco importa a opção feita em DIPJ ou o fato de existir ação fiscal em andamento, para que o direito ao melhor método seja investigado e efetivamente garantido.

Não há, aqui, que se falar em *perda de espontaneidade*, uma vez que, repita-se, não é possível informar previamente o método alternativo, devendo este ser apreciado tão somente em razão da discordância da autoridade fiscal quanto ao método inicialmente eleito<sup>7</sup>.

Esse entendimento, porém, não foi corroborado pelas autoridades fiscais, que vincularam a escolha do método à opção feita em DIPJ, permitindo uma mudança por parte do

---

<sup>7</sup> Pode-se dizer, nesses termos, que quem dá causa à necessidade de buscar o "melhor método" é a própria fiscalização, e não o contribuinte, que se vê impossibilitado de utilizar mais de um método.

contribuinte apenas durante *período de espontaneidade*, isto é, em momento anterior ao do início de um procedimento fiscal.

Obviamente que essa postura resultou na emissão de diversos Autos de Infração, lavrados justamente sob o fundamento de impossibilidade de *alteração extemporânea* do cálculo do preço parâmetro, o que levou o assunto e seus desdobramentos<sup>8</sup> provocarem tremenda *insegurança jurídica*.

Diante desse cenário litigioso, coube ao Legislador, por intermédio da Lei nº 12.715/2012<sup>9</sup>, inserir o artigo 20-A à Lei nº 9.430/1996, assim dispendo:

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.

§ 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 pela método escolhido; ou

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pela 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.

<sup>8</sup> Notadamente os efeitos da apresentação de cálculo alternativo, que mostraram-se ser bem variados (início ou próximo ao final de uma ação fiscal, em impugnação ou recurso voluntário, no Judiciário etc.)

<sup>9</sup> Ressalte-se que a Lei nº 12.715/2012 é conversão da Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012, cuja exposição de motivos aponta que “como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência”.

Como se vê, buscando reduzir a litigiosidade acerca da possibilidade de alteração de cálculo para fins de garantia do direito ao melhor método, a LEI passou a definir o momento em que o cálculo alternativo deve ser apresentado pelo contribuinte (até trinta dias da intimação), imputando ao fisco o dever não só de intimar, mas de apreciar o “novo cálculo” antes de proceder com eventual lançamento de ofício.

De fato, o Legislador disciplinou os procedimentos necessários a preservar o direito pré-existente quanto ao melhor método. Assim, na hipótese de discordância do fisco quanto ao cálculo pelo método inicialmente informado em DIPJ, a Administração Pública deve, com fundamento no artigo 20-A em questão, intimar o contribuinte a apresentar um cálculo alternativo e, caso este seja apresentado, apurar sua procedência e efeitos como medida prévia ao lançamento.

Considerando, então, que o artigo 20-A introduziu uma nova sistemática de apuração de ofício de ajuste de preços de transferência, passando a reconhecer a necessidade de aferição de cálculo alternativo no processo de fiscalização, a expressão “a partir do ano-calendário de 2012”, constante logo no início do seu *caput*, realmente não poderia ter sido interpretada como *fato gerador* no modo “piloto automático”, devendo ela ser sistematizada e lida em conformidade com o Código Tributário Nacional, especialmente o § 1º do artigo 144 do CTN abaixo transcrito.

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.

(...)

Nas palavras de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense. 11ª edição. P. 793):

O art. 144 dispõe que o ato administrativo do lançamento deve buscar os critérios normativos, estabelecidos na lei vigente à época da realização do fato gerador, para:

- verificar a sua ocorrência, quanto aos aspectos materiais, temporais e espaciais;
- identificar o sujeito passivo, contribuintes e responsáveis, natureza e extensão da responsabilidade;
- encontrar os valores inerentes à base de cálculo e a ela sobrepor a alíquota;

- apurar o montante do tributo a pagar, com a utilização de deduções, compensações ou outros benefícios fiscais, inclusive a atualização monetária de seu valor;

- fixar os termos da exigibilidade, condições e formas de pagamento.

(...)

No § 1º do art. 144 regula matéria diferente de seu *caput*. Ele disciplina a lei aplicável ao procedimento de lançar, aos aspectos formais e às garantias e privilégios do crédito tributário, consagrando outra regra, qual seja, a da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento. Como dispõe o Código de Processo Civil, as normas processuais (ou procedimentais) têm imediata executividade e aplicação aos processos pendentes. Assim, o lançamento será regido pela legislação nova, posterior à data da ocorrência do fato jurídico que:

- instituir novos critérios de apuração ou de fiscalização;

- ampliar os poderes de investigação das autoridades administrativas; ou

- outorgar maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário, exceto para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Verifica-se, assim, que o art. 144, §1º do Código Tributário Nacional, ao prescrever que se aplica ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, contempla justamente a hipótese legal prevista no art. 20-A. Daí a “retroatividade”.

Como já havia observado o Cons. Alexandre Evaristo Pinto, no voto vencido do referido Acórdão nº **1201-003.024**, “*é importante pontuar que a expressão “A partir do ano-calendário de 2012” não altera a natureza jurídica procedimental do artigo 20-A, mas sua utilização teve tão somente a finalidade de impedir que a norma procedimental fosse aplicada para questionamentos (por contribuintes) de fiscalizações anteriores a 2012”* .

Caminhando nessa direção, e passando a ver na *norma* do artigo 20-A, à luz do §1º do art. 144 do CTN, a sua *natureza procedimental*, ela deve ser aplicada aos lançamentos oriundos de fiscalizações ocorridas na sua vigência, ou seja, a partir do ano calendário de 2002.

Dessa forma, e tendo em vista que a ação de fiscalização que culminou na lavratura dos presentes Autos de Infração já estava sob a égide do artigo 20-A, mas sem que sua regra procedimental tenha sido seguida pela autoridade fiscal responsável pelos presentes Autos de Infração, os lançamentos não se sustentam.

É a declaração.

*Assinado Digitalmente*

Luis Henrique Marotti Toselli

ACÓRDÃO 9101-007.055 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 16561.720052/2013-11