



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720056/2013-91
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.800 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 05 de outubro de 2021
Recorrente MERITOR DO BRASIL SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “descumprimento, pelo Fisco, dos procedimentos previstos no artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996”. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Em primeira votação, foi vencida a proposta de diligência da conselheira Livia De Carli Germano para exame de divergência proposta pela PGFN em suas contrarrazões, entendimento acompanhado pelo conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada.

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

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.800 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16561.720056/2013-91

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 3.255 a 3.281) interposto pela Contribuinte em face do v. Acórdão n.º 1402-003.338 (fls. 3.206 a 3.237), proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, em sessão de 14 de agosto de 2018, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

A IN SRF n.º 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei n.º 9.430/96, na redação dada pela Lei n.º 9.959/2000.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei n.º 9.430, de 1996, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido no julgamento do IRPJ se aplica à tributação dele decorrente.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, do ano-calendário de 2008, exigidas por meio de Auto de Infração lavrado contra a Contribuinte, em razão de *ajustes* na observância e aplicação dos *métodos de preços de transferência*, inicialmente declarado pela Contribuinte dentro do PRL60 em DIPJ, depois apresentado memória de cálculo e documentos que adotaram o PIC, para determinados produtos. Após a ação fiscalizatória, a Autoridade Fiscal constituiu crédito tributário referente a divergências de cálculo do preço-parâmetro na adoção do método PRL60 e a recusa de adoção do *novo* método PIC, em cálculo proposto para algumas mercadorias importadas.

Registre-se, desde já, que as *celeumas* que prevalecem no presente feito são em relação aos temas 1) do *descumprimento, pelo Fisco, dos procedimentos previstos no artigo 20-A da Lei n.º 9.430/1996* e 2) da *indevida inclusão, na base de cálculo do preço de transferência, dos itens fretes, seguros e impostos aduaneiros*.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Trata-se de julgamento de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão da DRJ que julgou improcedente a defesa da Recorrente.

A presente acusação trata de fatos geradores do ano-calendário de 2008 (lucro real anual), onde para os produtos auditados foi aplicado o método PRL60 nos termos da IN 243/02.

Importante ressaltar que durante a fiscalização a Recorrente apresentou memórias de cálculos aplicando para alguns produtos o método PIC por entender mais benéfico que o PRL60 quando aplicada a fórmula de cálculo prevista na IN 243/02, alterando o valor declarado na DIPJ/2009, que trata da adição ao lucro líquido do exercício decorrente desses ajustes.

Em relação as operações com 33 produtos importados cujo o preço-parâmetro para ajuste do preço de transferência foi calculado pelo método PIC, apenas o cálculo do 30 (trigésimo) produto (código O3891P1966 " EIXO DO PINHÃO (FORJADO)") não foi aceito pela fiscalização, que calculou e refez o ajuste pelo método PRL60.

Tal produto não foi aceito pela fiscalização por ser naquela época uma peça bruta, que ainda não tinha sido usinada, sendo que a peça 56KH426A, que foi utilizada na comparação é um eixo do pinhão já usinado. Devido a este fato o Auditor Fiscal entendeu que uma peça não substitui a outra e, portanto, não pode ser considerada similar.

Foi aplicada multa de ofício de 75%.

Para evitar repetições, adoto o relatório do v. acórdão da DRJ:

A DRJ decidiu pelo não provimento da impugnação e registrou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

MÉTODO PRL60. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

MULTA DE OFÍCIO.

A aplicação da multa de ofício tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário repisando os argumentos postos na impugnação.

É o relatório.

Como visto, a DRJ negou provimento à Impugnação da Contribuinte (fls. 3.081 a 3.097), mantendo integralmente o lançamento de ofício. Inconformada, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário a este E. CARF, em suma, reiterando suas alegações de *defesa*, inclusive a necessidade de exclusão dos fretes, seguros e *impostos* aduaneiros no cômputo do preço praticado no método PRL.

Durante o julgamento do Recurso Voluntário, a C. Turma Ordinária *a quo*, primeiro, por maioria de votos, entendeu por conhecer da alegação de nulidade do lançamento de ofício pela ausência de observância à norma do art. 20-A da Lei n.º 9.430/96, trazida no momento da sessão. Após debatidas as matérias e procedida a votação, como mencionado, foi negado provimento ao *Apelo*, mantendo tais exigências.

Intimada, a Fazenda Nacional não opôs Embargos de Declaração.

Contra tal novo revés a Contribuinte também não opôs Declaratórios, apresentando, diretamente, o Recurso Especial ora sob análise, demonstrando a existência de suposta divergência jurisprudencial, regimentalmente exigida, trazendo Acórdãos *paradigmas*, sobre o tema da necessidade observância do teor do art. 20-A da Lei n.º 9.430/96 em fiscalizações iniciadas após sua vigência e da ilegalidade de inclusão dos fretes, seguros e tributos aduaneiros nos cálculos do preço praticado submetido ao método PRL.

Processado, o Recurso Especial da Contribuinte foi admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 3.285 a 3.288, dando prosseguimento ao julgamento dos temas, concluindo *pela caracterização das divergências de interpretação suscitadas*.

Ciente, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 3.2960 a 3.320), questionando o conhecimento do *Apelo* Especial em relação á *primeira* matéria e, no mérito, pugnano pelo seu desprovimento.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9101-005.800 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16561.720056/2013-91

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Contribuinte, como atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, seu cabimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional questiona o conhecimento da *primeira* matéria do Recurso Especial do Sujeito Passivo, qual seja, *do descumprimento, pelo Fisco, dos procedimentos previstos no artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996.*

Alega a Recorrida que *o recorrente não cumpriu o ônus do prequestionamento da matéria, alegando-a na primeira oportunidade que lhe cabia se manifestar nos autos, delimitando a lide nos termos dos arts. 14, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72.*

E complementa, dizendo que *vale notar que a matéria não foi objeto de questionamento pela Fazenda Nacional, uma vez que não houve sucumbência e/ou interesse de agir, uma vez que o voto vencedor, ainda que com base em outros fundamentos, rechaçou a alegação de nulidade do lançamento por descumprimento dos procedimentos previstos no artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996. Nesse sentido, o recurso especial manejado pelo contribuinte não merece sequer ser conhecido, razão pela qual a Fazenda Nacional pugna para que lhe seja negado seguimento.*

Pois bem, não assiste razão a Fazenda Nacional em relação a tais alegações.

Primeiro, está registrado no v. Acórdão recorrido (único objeto do Recurso Especial) que antes do julgamento do mérito, foi deliberado e devidamente votado pelos I. Conselheiros da C. Turma Ordinária *a quo* a possibilidade do conhecimento do tema do art. 20-A da Lei nº 9.430/96, mesmo sem ter sido antes alegado – o que prevaleceu, por maioria.

Tal escrutínio individual e prévio (de natureza processual e instrumental) não se confunde com o posterior e autônomo julgamento *meritório*, material, desse tema de nulidade.

Quando a Recorrida alega que *uma vez que o voto vencedor, ainda que com base em outros fundamentos, rechaçou a alegação de nulidade do lançamento por descumprimento dos procedimentos previstos no artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996 não haveria sucumbência e/ou interesse de agir*, refere-se apenas questão da temática material.

A possibilidade de conhecimento, processual, poderia ter sido questionada pela Fazenda Nacional no momento da sessão de julgamento, pugnano pela sua incorreção e impossibilidade, inclusive pelos mesmos argumentos que agora traz para alegar *falta de pré-questionamento*, e, principalmente, em Embargos de Declaração – mas, assim, não o fez.

O fato da matéria não ter sido alegada em Impugnação não se refere a questionamento prévio de tema tratado em Recurso Especial (atinentes à decisão que julga o Recurso Voluntário e/ou Recurso de Ofício), mas, talvez, à *preclusão* – o que é instituto processual diferente e não foi alegado em Embargos de Declaração, que não existiram, ou mesmo nas Contrarrazões.

Dessa forma, considerando que o objeto recursal do *Apelo* da Contribuinte é esse v. Aresto – que tratou e esgotou essa *primeira* matéria – não há de se falar em ausência de pré-questionamento, muito pelo contrário, na verdade.

No mais, o v. Acórdão n.º 1301-002.051, *paradigma* apresentado para questionar o tema tratou de circunstância manifestamente similar, revelando inquestionável dissídio jurisprudencial em relação à aplicação do art. 20-A da Lei n.º 9.430/96 em fiscalizações promovidas após sua vigência, em relação a todos os *atos geradores (sachverhalt)*, vez que entende pela nulidade da sua inobservância.

Mesmo considerando o silêncio da Fazenda Nacional em relação à *segunda* matéria, uma simples análise do v. Acórdão *paradigma* n.º 9101-002.940, trazido como *paradigma* para a matéria da exclusão dos valores de frete, seguro e Imposto de Importação do preço praticado, revela que este se fundamentou em normativos diversos daqueles tratados no v. Acórdão n.º 1402-003.338, ora recorrido.

Claramente, como a sua própria ementa evidencia, o v. Aresto *paradigmático* referiu-se a *atos geradores* do ano-calendário de 2001, somente formando-se maioria para cancelar o lançamento de ofício em razão da vigência, ao tempo daquelas ocorrências, da – *afamada* - Instrução Normativa SRF n.º 38/97:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. FRETE SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Legitimidade da não inclusão de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, pagos a pessoas não vinculadas, para a composição do preço praticado a ser comparado com o preço parâmetro conforme o método PRL.

IN SRF 38/97. INCIDÊNCIA AO CASO CONCRETO. INAPLICABILIDADE DA IN SRF 32/2001. ANTERIORIDADE.

Até 2001, a inclusão de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação, foi interpretada pela administração fiscal como uma opção e não um dever do contribuinte. Dicção do art. § 4º, art. 4º, da IN SRF 38/97, aplicável para os fatos geradores ocorridos no ano de 2001. (destacamos)

No presente caso, não só a Autuação é expressamente baseada, como v. Acórdão recorrido teve fundamento nas disposições da *posterior* Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, quando já, indiscutivelmente, superada a outra regra infralegal, em que o *paradigma* se arrimou.

Desse modo, não é possível se instaurar dissídio jurisprudencial sobre a mesma legislação tributária, não sendo atendido, em relação a essa matéria, o requisito recursal primordial do art. 67, do Anexo II, do RICARF.

Derradeiramente, rejeita-se a proposição por conversão do julgamento em diligência, para que a I. Presidência de Câmara da 1ª Seção competente deste E. CARF profira r. Despacho de Admissibilidade *complementar*, em relação ao tema do *vício formal*, aventado em requerimento considerado *adesivo* das Contrarrazões fazendárias, supostamente tratado no próprio Acórdão paradigma n.º 1301-002.051

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99, entende-se por conhecer parcialmente do *Apelo* interposto pela Contribuinte, nos em que aplicáveis termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 3.285 a 3.288.

Mérito

Uma vez conhecido parcialmente do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, passa-se a apreciar a singular matéria efetivamente submetida a julgamento, qual seja, *a necessária aplicação do art. 20-A da Lei n.º 9.430/96 em fiscalizações promovidas após sua vigência, em relação a todos fatos geradores colhidos.*

Sobre o tema, alega a Recorrente, em suma, que *o artigo 20A da Lei n.º 9.430/96, instituiu novo processo de fiscalização, razão pela qual, por força do art. 144, § 1º, do CTN, deve ser aplicada imediatamente, inclusive a todas as fiscalizações concluídas após a sua vigência..*

Acrescenta pugnando que *como a norma possui caráter eminentemente procedimental, que estabeleceu, um novo procedimento a ser observado pela D. Autoridade Fiscal no curso da ação fiscal em que houver a desclassificação do método ou de algum critério de cálculo adotado pelo contribuinte, justamente em razão disso, não há que se falar na impossibilidade de sua aplicação a fatos geradores anteriores à sua vigência (artigo 144 do CTN), pois, tratando-se da instituição de novos critérios de apuração e/ou processos de*

fiscalização dos preços de transferência, a sua aplicação é imediata, ainda que o fato gerador já tenha ocorrido, nos termos do § 1º do artigo 144 do CTN.

E conclui, dizendo que *a ausência de intimação da Recorrente para apresentar novo método mais favorável, em razão da desclassificação dos critérios de cálculo do método originalmente eleitos, importa o cancelamento imediato do lançamento de ofício, pela inobservância de norma que disciplina o seu procedimento.*

Pois bem, entende-se relevante registra que este Conselheiro participou do julgamento do v. Acórdão n.º 1402-003.338, ora recorrido, no qual, ainda que vencido, acompanhou o I. Relator para anular o lançamento pela inobservância do art.20-A da Lei n.º 9.430/96 – conforma agora arguido pela Recorrente, em sede de *Apelo* a esta C. Instância especial.

Mais do que isso: na reunião do C. Pleno desse E. CARF, em 06/09/2021, este mesmo Julgador também sustentou, formal e publicamente, a rejeição da 30ª Proposta de Enunciado de Súmula¹, que restou efetivamente denegada em votação de todos os membros da C. CSRF do E. CARF.

Assim, mesmo analisando as Contrarrazões da Fazenda Nacional, não se vislumbra qualquer motivo para se cambiar de posição, mantendo, ainda, a plena e mais absoluta convicção de procedência desses fundamentos e da correspondente pretensão da Contribuinte.

Nesse sentido a matéria é simples e, como já consta do voto vencido do r. *decisum* combatido, entende-se ser o art.20-A da Lei n.º 9.430/96, veiculado pela Medida Provisória n.º 563/2012, convertida na Lei n.º 12.715/2012, uma legítima, verdadeira e inquestionável norma procedimental de fiscalização tributária. Confira-se seu teor:

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.

Tal dispositivo veio disciplinar e limitar a prerrogativa de alteração de método de cálculo do preço-parâmetro, antes amplamente tratada e imposta pelo §4º do art. 18 da mesma Lei. Como se observa, seu teor é dirigido aos procedimentos a serem adotados pela Autoridade

¹ A intimação prevista no art. 20-A da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 12.715, de 2012, somente é exigível em ações fiscais relativas ao ano-calendário 2012 e seguintes.

Fiscal no seu mister junto aos contribuintes, durante a fiscalização de operações sujeitas às regras de *preço de transferência*.

Em razão de tal natureza, sua aplicação e observância estão sujeitas à *norma geral* inserida no §1º do art. 114 do 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

*Data maxima venia, **não** é correta a interpretação que limita a aplicabilidade imediata de novas regras procedimentais, fiscalizatórias, apenas àquelas que tenham ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios.*

Se analisado integralmente o texto do dispositivo de 1966, fica claro que tal tratamento normativo é conferido a toda legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Não há dúvidas que a menção à *ampliação de poderes e maiores garantias ou privilégios* é elemento normativo inclusivo, e não restritivo, em relação ao alcance desse comando, no sentido de esclarecer que não existe excesso ou ilegalidade da parte do Fisco quando vale-se de *novos poderes, garantias e privilégios* na sua atividades, quando envolvida a apuração de *atos jurídicos* ocorridos antes de sua outorga pelo Legislador.

Mesma que a alteração procedimental não conceda novas prerrogativas à Autoridade Tributária ou *regalias* ao crédito da Fazenda Pública, sua aplicabilidade ainda se submete à regra *cronológica* do §1º do art. 144 do CTN, a qual não contempla qualquer ressalva ou exclusão em relação ao seu objeto de regência.

Assim, quando a novel regra procedimental preceitua *a partir do ano calendário de 2012*, tal marco temporal, considerando sistematicamente o conteúdo da norma geral do art. 144 do *Codex Fiscal*, tem de ser interpretado como a data de início da ação de fiscalização pela Autoridade Fiscal (coincidente com o ano da promulgação dessa norma), independentemente da

data dos *atos geradores (sachverhalt)* envolvidos nos trabalhos empreendidos junto ao contribuinte, submetido à auditoria – podendo serem estes *anteriores*.

Dessa forma, considerando que, no presente feito, a ação de fiscalização teve início em 30/01/2012 (fls. 200) e somente se encerrou em 12/06/2013 (fls. 2.876), **deveria ter sido observado, durante as investigações fiscais o art. 20-A da Lei nº 9.430/96, vez que acabou por se desqualificar método e o próprio cálculo procedido pela Contribuinte, dando margem à obrigação de intimar o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.**

Posto isso, resta evidente e certa a nulidade do lançamento de ofício.

Por fim, a Fazenda Nacional, em suas Contrarrazões, requer, na hipótese de ser dado provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, que seja a motivação de tal anulação considerada *vício formal*.

Tal requerimento *adesivo*, tem como base a suposta ocorrência de tal declaração de *vício formal* no próprio Acórdão paradigma nº 1301-002.051.

Contudo, este Conselheiro, simples e claramente, não vislumbra tal ocorrência ou debate no referido r. *decisum* paradigmático, de modo que não se poderia apreciar tal temática diversa, restando fora o objeto recursal que delimita o alcance da jurisdição, ora promovida, sendo manifesta manobra processual *deus ex machina*.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, reformando o v. Acórdão nº 1402-003.338, para declarar nulo o lançamento de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em sua proposta de dar provimento ao recurso especial da Contribuinte, na parte conhecida. A maioria do Colegiado entendeu que deveria ser negado provimento ao recurso na matéria “descumprimento pelo Fisco, dos procedimentos previstos no artigo 20-A da Lei n.º 9.430/96”, reiterando os fundamentos já adotados pela maioria qualificada deste Colegiado no Acórdão n.º 9101-004.757², cujo voto condutor do ex-Conselheiro André Mendes de Moura é, a seguir, transcrito:

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

A matéria devolvida já foi objeto de apreciação pelo Colegiado da 1ª Turma da CSRF, contudo, com composição distinta da atual³.

Na ocasião, fui designado como redator do voto vencedor, do Acórdão n.º 9101-003.910, mencionado pela I. relatora.

Passo ao exame.

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

Discute-se se a autoridade fiscal estaria vinculada ao procedimento disposto no art. 20-A da Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 12.715, de 2012)

² Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Caio Cesar Nader Quintella e José Eduardo Dornelas Souza.

³ Acórdão n.º 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 Pentead, substituído pela conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Livia De Carli Germano.

§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pela método escolhido; ou (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pela método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput.

(Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

.....
(CTN)

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

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

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

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

No presente caso trata-se, também, de procedimento fiscal referente à apuração da Contribuinte no ano-calendário 2008.

Este Colegiado adotou, assim, o entendimento que se pretendeu sumular na última reunião do Pleno, nos termos da 30ª proposta submetida e rejeitada por esta 1ª Turma:

30ª PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA: A intimação prevista no art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, somente é exigível em ações fiscais relativas ao ano-calendário 2012 e seguintes.

Acórdãos Precedentes: 9101-004.757, 9101-003.910, 1201-001.652, 1201-001.614, 1201-003.196, 1402-002.816 e 1402-002.760.

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

(*documento assinado digitalmente*)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada