



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16561.720125/2013-67  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-006.329 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2024  
**Recorrente** CONTINENTAL BRASIL INDUSTRIA AUTOMOTIVA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

A escolha do método mais favorável para o cálculo do preço parâmetro é uma prerrogativa do contribuinte e não uma imposição para a fiscalização.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL-60. IN 243/2002. SÚMULA CARF Nº 115.

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

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DO ART. 100 DO CTN.

A Doutrina e jurisprudência não vinculante não se encontram entre as hipóteses dos incisos do art. 100 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, afastar a alegada nulidade em razão da inexistência de intimação da fiscalização para o contribuinte apresentar método alternativo de cálculo dos preços parâmetros, vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah (Relator), que declarava a nulidade e (ii) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto acompanhou o voto do relator pelas suas conclusões. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque- Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## Relatório

Trata-se de autuação para exigência de IRPJ e CSLL (acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75%) relativos ao ano-calendário de 2008, lavrada, em suma, sob alegação de inconsistência na apuração dos ajustes de preços de transferência em importações realizadas pela Recorrente.

De acordo com a D. Fiscalização, no cálculo do PRL-60, a Recorrente teria apurado o preço parâmetro sem observância da IN 243/02.

Em sua Impugnação, a Recorrente alegou que:

- (i) A interpretação adotada pela fiscalização com aplicação do art. 12, da IN 243/02, viola o art. 18 da Lei 9.430/96, reduzindo o preço parâmetro e assim restringindo a dedução das despesas necessárias;
- (ii) A fiscalização não teria considerado ou mencionado os demais métodos possíveis para avaliar qual seria o mais benéfico ao contribuinte, desatendendo à obrigação imposta pelos artigos 18 e 19 da Lei nº 9.430/96 e por princípios constitucionais como a capacidade contributiva (art. 145, §19, CF/88), isonomia (art. 150, II, CF/88), não-confisco (art. 150, IV, CF/88) e aplicação da lei mais benéfica prevista, inclusive no art. 106 do CTN;
- (iii) A multa e os juros moratórios devem ser cancelados face ao disposto no art. 100 da CF;
- (iv) A multa é confiscatória;
- (v) Caso a DRJ entenda necessário, fica à disposição para a realização de diligências e juntada de documentos adicionais.

Foi então proferido o acórdão recorrido, mantendo o lançamento e negando provimento à Impugnação. Vejamos a Ementa do Acórdão Recorrido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008 IN/SRF 243/2002.

ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a

participação do valor agregado no custo total do produto revendido. Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando-se a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

#### AFASTAMENTO DE PENALIDADE POR DISCORDÂNCIA DE NORMA INFRALEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

A discordância dos termos da norma infralegal não afasta sua vigência, sendo aplicáveis todas as penalidades previstas por seu descumprimento, ainda que o ato pretensamente se sujeite a norma geral hierarquicamente superior. Ademais, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

#### MULTA PUNITIVA. 75% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.

A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. Trata-se da sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Nessas circunstâncias, conferindo especial relevo ao caráter pedagógico da sanção, que visa desestimular a burla à atuação da Administração tributária, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos.

#### CSLL. DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

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

#### ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

#### ILEGALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA.

É dever dos órgãos de julgamento de primeira instância observar o disposto na legislação tributária infralegal vigente, não cabendo o enfrentamento ou afastamento de seus efeitos em sede de contencioso administrativo.

#### DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

A conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. Não se justifica a sua realização quando presentes nos autos elementos suficientes a formar a convicção do julgador.”

Cientificado, o Recorrente interpôs o Recurso Voluntário sob julgamento, defendendo, em síntese:

- i.** a ilegalidade dos ajustes de preços de transferência apurado com base nos método PRL 60 conforme a interpretação dada à Lei 9.430/96 pela a Instrução Normativa n.º 243;
- ii.** obrigatoriedade de utilização, pela fiscalização, do método mais benéfico para o contribuinte, ou de demonstrar a impossibilidade de aplicação de método alternativo, obrigatoriedade esta decorrente da faculdade outorgada aos contribuintes pelos arts. 18 e 19 da lei n.º 9.430/96;
- iii.** Inexigibilidade da multa de ofício em virtude da aplicação do art. 100 do CTN, cuja aplicação defende por ter atendido à literalidade da lei n.º 9.430/96, doutrina e jurisprudência;
- iv.** O caráter confiscatório da multa de ofício;
- v.** Pediu também a realização de sustentação oral por ocasião do julgamento.

## Voto Vencido

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

### 1 - Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

No mais, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Cabe frisar que o contribuinte aduz argumentos de violação a princípios constitucionais, como a capacidade contributiva (art. 145, §19, CF/88), isonomia (art. 150, II, CF/88), não-confisco (art. 150, IV, CF/88).

Ocorre que afastar a aplicabilidade lei com base em princípios constitucionais implicaria, no caso em questão, o reconhecimento de inconstitucionalidade da lei tributária, encontrando óbice na Súmula CARF n.º 2, já que a análise de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais extrapola a competência deste Conselho. Trata-se de súmula que entendo obstar o conhecimento desta parcela dos recursos, mas em função do princípio da colegialidade, considerando o entendimento da maioria dos membros deste colegiado, conheço do recurso **mas nego provimento ao pedido**.

Assim, conheço do Recurso Voluntário.

## 2 – Preliminares de nulidade

### 2.1 – ADOÇÃO DO MÉTODO MAIS FAVORÁVEL

A Recorrente assevera que a fiscalização não teria considerado ou mencionado os demais métodos possíveis para avaliar qual seria o mais benéfico ao contribuinte e verificar os ajustes conforme tal método, desatendendo à obrigação imposta pelos artigos 18 e 19 da Lei n.º 9.430/96. Entendo tratar-se de alegação que, se reconhecida, acarreta a nulidade da autuação.

“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.

“Art. 19.

(...)

§ 5º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado o menor dos valores apurados, observado o disposto no parágrafo subsequente.”

O art. 19 trata do controle de preços de transferência nas exportações, mas é mencionado pela Recorrente para reforçar sua argumentação.

Defende tratar-se de um direito do Contribuinte que tem como contrapartida um dever do Fisco no Lançamento de Ofício.

O Acórdão Recorrido se omitiu sobre este ponto, mas tratando-se de nulidade, cognoscível de ofício, e de matéria expressamente atacada na impugnação e no Recurso Voluntário, penso que deve ser analisada nesta esfera.

Pois bem, as regras de controles de preços de transferência buscam garantir a isonomia no tratamento das empresas brasileiras que não realizem operações com partes relacionadas estrangeiras e aquelas que realizam operações com partes relacionadas estrangeiras e, por isso, poderiam estar mais suscetíveis a praticar com elas preços distintos daqueles usuais de mercado, transferindo lucros ao exterior, notadamente quando lá a tributação lhes for mais vantajosa.

Ao dispor sobre a forma de aplicação de tais normas de controle, o §4º do art. 18 utilizou a palavra *será*, indicando uma obrigação, e não uma faculdade, sem restringir a aplicação de tal comando como se tratasse de mera faculdade do contribuinte, mas utilizando o imperativo e assim determinando de maneira vinculante a forma de aferição de eventuais ajustes pela administração tributária, restringindo a regra geral de dedutibilidade prevista pelo art. 47 da Lei nº 4.506/64.

Muito embora a primeira parte do parágrafo condicione o dever à “*hipótese de aplicação de mais de um método*”, trata-se de condicionamento à aplicabilidade em tese de mais de um método, e não a uma eventual manutenção pelo contribuinte de memórias de cálculo para controlar os ajustes de preços de transferência sob mais de um método possível, até porque isso exigiria do contribuinte a manutenção permanente dos cálculos de preços de transferência por todos os métodos em tese aplicáveis, ainda que o contribuinte opte originariamente por aplicar o PRL mesmo sendo este método que enseje ajuste maior, pelo simples fato de tratar-se do método mais simples e menos suscetível a questionamentos.

No mundo real, é bastante frequente a escolha do PRL mesmo quando enseje ajustes maiores, em virtude dificuldades negociais e riscos na aplicação de outros métodos. Tratando-se do CPL, costuma ser óbice a abertura de custos pela parte ligada no exterior, e tratando-se do PIC, costuma ser fator dissuasório a grande margem para questionamentos quanto à comparabilidade dos itens selecionados. Nesse cenário bastante recorrente, o contribuinte não manterá, ano a ano, o controle de preços de transferência por todos estes 3 métodos, mas a iminência de uma autuação e diante de uma intimação para apresentar método alternativo, poderá tornar-se mais convincente à matriz a importância de conhecer e abrir os custos para adoção do método CPL, ou mesmo poderá torna-se interessante correr o risco de ter questionada a comparabilidade de itens selecionados para aplicação o método PIC.

Vale dizer, a tanto a desqualificação do método originalmente eleito pelo contribuinte, quanto a divergência da fiscalização quanto aos cálculos apresentados demandam do Fisco abrir ao contribuinte oportunidade de exercer seu direito à adoção do método que lhe seja mais favorável à luz do novo cenário jurídico posto pela fiscalização.

A necessidade de tal oportunizarão é corroborada pela superveniência da MP 563/12, convertida na Lei nº 12.715/12, que inseriu o art. 20-A na lei nº 9.430/96. Entendo que o dispositivo não comporta aplicação retroativa conforme entendimento da CSRF<sup>1</sup> e como decorrência da leitura da integralidade do art. 144 do CTN, notadamente de seu parágrafo 2º.

Na época de ocorrência do fato gerador, não havia a restrição temporal nem mesmo a previsão expressa das condições em que seria admissível a alteração do método originalmente eleito pelo contribuinte, o que somente foi introduzido pela MP 563/12, convertida na Lei nº 12.715/12:

“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

<sup>1</sup> Acórdão nº 9101-004.757 de 05 de fevereiro de 2020.

desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de trinta dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 563, de 2012\)](#)

§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 563, de 2012\)](#)

§ 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**: [\(Incluído pela Medida Provisória nº 563, de 2012\)](#)

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; [\(Incluído pela Medida Provisória nº 563, de 2012\)](#)

II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pela método escolhido; ou [\(Incluído pela Medida Provisória nº 563, de 2012\)](#)

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pela método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 563, de 2012\)](#)

§ 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**. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 563, de 2012\)](#)”

Entretanto, a necessidade de intimar o contribuinte para eleger outro método a partir da alteração do cenário jurídico imposta pela fiscalização já se encontrava presente no regramento anterior, pois a todo direito corresponde um dever de oportunizar seu exercício.

Sob a redação legal então vigente, o dever do Fisco que decorre deste direito do Contribuinte reside justamente na necessidade de, no mínimo, intimar o contribuinte para apresentar, caso queira, cálculo por um método alternativo tão logo a fiscalização divirja dos cálculos elaborados pelo método originalmente eleito. Era dever da autoridade autuante, ao divergir dos cálculos apresentados pelo contribuinte pelo método PRL, intimá-lo não só a representá-los conforme a interpretação fiscal (vale dizer, conforme a IN 243), mas também a apresentar cálculos por método alternativo, caso assim desejasse.

No caso em questão, não houve indicação de método alternativo pelo contribuinte durante a fiscalização ou em impugnação, mas tampouco a fiscalização arcou com seu dever de oportunizar ao contribuinte esta indicação. A fiscalização apenas solicitou ao contribuinte que apresentasse cálculos para apuração do preço parâmetro pelo método PRL-60 conforme a leitura da IN nº 243/2002, o que foi atendido (a despeito da divergência da Recorrente quanto a tal interpretação da Lei nº 9.430/96) e então adotado pela autoridade autuante após conferência conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 3.840/3.859.

Se a partir da vigência do art. 20-A, os critérios e prazos para o exercício do direito do contribuinte passaram a ser definidos expressamente, até sua entrada em vigor, tratava-se zona cinzenta que aumenta o ônus da fiscalização de garantir ao contribuinte a oportunidade para exercício de seu direito à aplicação do método mais favorável.

Pelo exposto, voto por reconhecer a nulidade do Auto de Infração por vício material.

### **3 – Mérito**

#### **3.1 INCONSTITUCIONALIDADE**

O contribuinte aduz argumentos de violação a princípios constitucionais, como a capacidade contributiva (art. 145, §19, CF/88), isonomia (art. 150, II, CF/88), não-confisco (art. 150, IV, CF/88).

Ocorre que afastar a aplicabilidade lei com base em princípios constitucionais implicaria, no caso em questão, o reconhecimento de inconstitucionalidade da lei tributária, encontrando óbice na Súmula CARF n.º 2, a seguir transcrita.

**“Súmula CARF n.º 2**

**Aprovada pelo Pleno em 2006**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

#### **3.2 – ILEGALIDADE DA IN N.º 243/2002 RELATIVAMENTE AO MÉTODO PRL-60**

Sobre a alegação de que a metodologia prevista pelo art. 12 da IN n.º 243/2002 excederia os limites menos onerosos impostos pela redação do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, muito embora este Conselheiro vislumbre os excessos cometidos pela instrução normativa, trata-se de matéria sumulada em verbete de observância obrigatória pelo CARF.

**“Súmula CARF n.º 115**

**Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018**

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

redação dada pela Lei n.º 9.959, de 2000. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME n.º 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).”

Pelo exposto, nego provimento a este tópico do Recurso Voluntário.

### 3.3 – INAPLICABILIDADE DO ART. 100 DO CTN.

O contribuinte neste tópico defende a inexigibilidade da multa de ofício em virtude da aplicação do art. 100 do CTN, cuja aplicação entende necessária por ter atendido à literalidade da lei n.º 9.430/96, bem como seguido entendimento doutrinário e jurisprudencial vigentes. Vejamos o teor do dispositivo:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

A Doutrina e jurisprudência não vinculante não se encontram entre as hipóteses dos incisos do art. 100 do CTN. A doutrina não se encontra em nenhuma das hipóteses elencadas nos incisos e as decisões administrativas encontram previsão no inciso II, que, no entanto-, refere-se apenas àquelas com eficácia normativa atribuída por lei, hipótese não verificada no caso concreto.

Por sua vez, a própria Lei não pode ser considerada norma complementar a que se refere o *caput* do dispositivo, que se refere especificamente às normas complementares às leis, ou seja, a lei não pode ser considerada norma complementar de si mesma. E dentre tais normas complementares às leis encontra-se na realidade a instrução normativa n.º 243/2002 vigente à época dos ajustes realizados pelo contribuinte, que não lhe assiste e na verdade lhe prejudica.

Assim, não merece acolhimento o argumento, remanescendo hígida a aplicação da multa de ofício.

### 3.4 PEDIDO DE SUSTENTAÇÃO ORAL NO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário não é meio apropriado para requerimento de sustentação oral e a intimação acerca da inclusão do processo em pauta de julgamento deve respeitar o Regimento Interno do CARF.

As pautas de julgamento dos recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação de dia, hora e local para acompanhamento de cada sessão de julgamento, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o mandatário da Contribuinte, querendo, realizar sustentação oral na sessão de julgamento, conforme o RICARF e portarias que regulamentaram o requerimento da realização de Sustentação Oral nas sessões de julgamento.

Pelo exposto, esta pretensão não poderá ser atendida, porquanto sem amparo legal.

## 4 – Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para acatar a preliminar de nulidade da autuação, dando assim provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

## Voto Vencedor

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Redator designado.

O presente lançamento tributário foi realizado em função de a fiscalização ter glosado o método adotado pelo contribuinte para ajustar os seus custos tributários em decorrência da importação de mercadorias de partes relacionadas (preços de transferência), conforme previsto no artigo 18 da Lei nº 9.430/1996.

O recorrente inquinou de nulidade o procedimento fiscal, em razão de “não terem sido utilizados todos os métodos possíveis de apuração de preços parâmetros”, conforme o seguinte excerto (fls. 4105):

41. Conforme demonstrado, a IN nº 243/2002 é inaplicável face à majoração da base de cálculo do IRPJ/CSLL em detrimento ao previsto na Lei 9.430/1996. Não obstante, esta seria inaplicável, visto que, por força de Lei, a autoridade fiscal está obrigada a adotar o método de apuração de Preço Parâmetro, previsto em lei, que seja mais benéfico ao contribuinte, o que sequer foi considerado no presente caso.

[...]

49. Ora, assim sendo, é necessário que a fiscalização, quando desconsiderar o método adotado pelo contribuinte, comparativamente, adote o método mais benéfico ao contribuinte - além de corolário dos princípios da capacidade contributiva (art. 145, §19, CF/88), da isonomia (art. 150, II, CF/88), não-confisco (art. 150, IV, CF/88) e da aplicação da lei mais benéfica prevista, inclusive no art. 106 do CTN - advém da própria natureza do instituto do Preço de Transferência.

[...]

53. Assim, por não terem sido utilizados todos os métodos possíveis de apuração de preços parâmetros, merece cancelamento o presente Auto de Infração, eis que em seu mérito está absolutamente comprometido, o que o macula de nulidade incorrigível.

O ilustre relator acolheu a tese do recorrente e votou pela nulidade do lançamento tributário. Contudo, prevaleceu no Colegiado o entendimento de que a fiscalização não está obrigada a apontar qual é o método mais favorável ao contribuinte, mas apenas utilizar o método mais favorável dentre aqueles oferecidos pelo contribuinte. Com isso, coube a mim a redação do voto vencedor quanto a essa preliminar de nulidade.

O dispositivo legal apontado pelo recorrente como matriz legal para o seu entendimento é o §4º do art. 18 da Lei n.º 9.430/1996, que tinha, na época, a seguinte redação:

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, observadas as condições previstas no presente dispositivo, 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.

Esse dispositivo legal prevê três métodos possíveis para a apuração do preço estimado que servirá de base para o cálculo do custo fiscal da mercadoria importada (preço parâmetro). Esses métodos são independentes e não condicionados, de forma que o contribuinte tem a faculdade de escolher aquele que adotará, podendo, inclusive, fazer o cálculo devido por dois ou até pelos três métodos previstos, escolhendo aquele que melhor lhe aprouver.

Trata-se de uma prerrogativa do contribuinte, resguardada pelo referido §4º do artigo 18 da Lei n.º 9.430/1996.

A tese do recorrente imputa à fiscalização a obrigação de encontrar o preço parâmetro que lhe é mais favorável, mas não é esse o comando do referido dispositivo legal. A prerrogativa do contribuinte obriga a fiscalização a se abster de interferir na escolha do método, feita pelo contribuinte, o que é muito diferente de obrigar a fiscalização a determinar qual é o método mais favorável ao contribuinte.

Esse é um entendimento pacífico no âmbito deste CARF, tendo sido adotado nos acórdãos: n.º 9101-001.691, de 2013; n.º 1402-002.132, de 2016; n.º 1301-002.403, de 2017; n.º

1401-002.180, de 2018 e n.º 1301-003.034, de 2018. Transcreve-se a ementa deste último acórdão:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.

Com isso, o Colegiado afastou a alegação de nulidade, por falta de fundamento legal.

Quanto ao mérito, o Colegiado acompanhou o voto do ilustre relator, que afastou os argumentos do recorrente e manteve o lançamento tributário.

Diante do exposto, o voto que prevaleceu no Colegiado foi no sentido de afastar a preliminar de nulidade e negar provimento ao recurso voluntário.

( assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Com a devida vênia ao voto do ilustre conselheiro relator, apresento aqui declaração de voto, ressaltando alguns pontos que julgo importantes para aplicação da legislação tributária ao caso concreto.

### *Da Questão da Ilegalidade da Instrução Normativa SRF 243/02*

Sem entrar no mérito da validade ou não dos argumentos aduzidos pela Recorrente, cumpre notar que tal tema foi objeto da Súmula 115 do CARF, que assim dispõe:

#### *Súmula CARF n.º 115*

*A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF n.º 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 9.959, de 2000. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

#### *Acórdãos Precedentes:*

*1102-00.610, de 23/11/2011; 1201-00.658, de 14/03/2012; 1101-001.079, de 07/04/2014; 1103-00.672, de 08/05/2012; 1201-001.680, de 16/05/2017; 1301-001.096, de 07/11/2012; 1301-02.617, de 20/09/2017; 1302-001.164, de 10/09/2013; 1302-002.128, de*

17/05/2017; 1401-000.848, de 09/08/2012; 1401-002.122, de  
18/10/2017; 1401-002.278, de 22/02/2018; 1402-001.418, de  
10/07/2013; 1402-002.736, de 16/08/2017; 1402-002.815, de  
24/01/2018; 9101-002.175, de 19/01/2016; 9101-002.514, de  
13/12/2016; 9101-003.094, de 14/09/2017; 9101-003.373, de  
19/01/2018.

Ante o exposto, adoto como premissa de julgamento a validade dos termos da referida Instrução Normativa.

Todavia, não posso deixar de mencionar que tal tema me parece prematuramente sumulado no âmbito do CARF. Tanto é assim que em 4 de outubro de 2022, quando do julgamento do Agravo em Recurso Especial n. 511.736 - SP (2014/0099457-2), a 1ª Turma do STJ julgou de forma unânime por dar provimento ao recurso especial para, reformando o acórdão recorrido, conceder a segurança, afastando a aplicação do art. 12, §11, da IN SRF n. 243/2002, para fins de cálculo do IIRPJ e da CSLL pela impetrante, autorizando que o cálculo dos recolhimentos entre a vigência da IN SRF n. 243/2002, até o advento da Lei n. 12.715/2012, seja realizado na forma da IN SRF n. 32/2001.

Por sua vez, em outubro de 2023, a 2ª Turma do STJ, por meio do Recurso Especial n. 1.787.614, decidiu, de forma unânime, pela legalidade da sistemática de cálculo do método Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) estabelecida pela IN SRF n. 243/2002, que esteve em vigor entre 2002 e 2012.

Ora nota-se que se trata de questão que permanece controversa mesmo após mais de vinte anos de vigência da IN SRF n. 243/2002, que inclusive já se encontra revogada. Resta claro o ambiente de insegurança jurídica a que os contribuintes estiveram sujeitos durante todos estes anos e que a interpretação jurídica que eles deram ao ordenamento jurídico no que tange a este ponto não é absurda, sendo no mínimo razoável (tanto que a 1ª Turma do STJ validou o entendimento pela ilegalidade de forma unânime).

Assim, me parece cristalino que não se trata de tese que merecia ser sumulada no âmbito do CARF e como decorrência da súmula, centenas de contribuintes não tiveram oportunidade de ver os seus argumentos devidamente avaliados pelos julgadores administrativos. Tal tipo de situação acaba por incentivar a judicialização das controvérsias tributárias e diminui o importante papel do CARF.

Diante do exposto, diante da existência da Súmula 115 do CARF, sigo a Súmula 115 do CARF e fico obrigado a considerar como legal a sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002.

#### *Da Questão da Apresentação do Método Alternativo de Preços de Transferência*

Nos termos do artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, artigo introduzido pela Lei nº 12.715/2012, o contribuinte será intimado para apresentar novos cálculos caso o seu critério venha a ser desqualificado pela fiscalização. O dispositivo é assim redigido:

*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.*

Com efeito, o art. 144, §1º do Código Tributário Nacional dispõe 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. A meu ver, a regra prevista no art. 20-A acima transcrita se molda perfeitamente à hipótese, devendo ser aplicada retroativamente.

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.

Assim, entendo que o contribuinte que apresentar cálculo lastreado em método alternativo de preços de transferência poderia ter o seu ajuste calculado com base neste método alternativo nos termos do artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, cuja interpretação deve alcançar períodos anteriores a 2012, conforme inclusive já votei nesta mesma turma no Acórdão 1201-003.024 (em que fui vencido) e no Acórdão 9101-006.096, acórdão este último da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em que preponderou o entendimento pela natureza procedimental do artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

*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. 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 procedimental, devendo ser observada imediatamente pelas autoridades fiscais nos procedimentos em curso a partir de sua vigência. Sua inobservância acarreta nulidade do lançamento.*

*Trecho do voto da Conselheira Relatoria Livia Germano*

*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.*

*Trecho da declaração de voto do Conselheiro Luís Toselli*

*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 (...)*

*Como já havia observado o Cons. Alexandre Evaristo Pinto, no voto vencido do referido Acórdão n.º 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 vendo agora na norma do artigo 20-A, à luz do §1º do art. 144 do CTN, a sua natureza procedimental, ela já 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.

Ainda que o artigo 20-A da Lei n. 9.430/96 venha deixar mais explícita a possibilidade de apresentação de cálculo alternativo, vale notar que o artigo 18, §4º, da Lei n. 9.430/96 já dispunha sobre a opção pelo contribuinte do método que lhe for mais conveniente, o que já indicaria que no caso de desqualificação do método escolhido deveria ainda ser observado o método mais conveniente para o contribuinte.

Dessa forma, entendo que seria perfeitamente razoável que o ajuste de preços de transferência fosse feito por método alternativo diante do fato de que o cálculo do PLR feito pela fiscalização observou o disposto na Instrução Normativa SRF n. 243/02, ao contrário do que propugnava a Recorrente. Todavia, diferentemente do que aconteceu no Acórdão 1201-003.024, em que a contribuinte apresentou desde o início o cálculo alternativo, não houve apresentação do método alternativo até o momento do presente julgamento.

Assim, eventualmente caberá a apresentação deste cálculo alternativo para o âmbito judicial, no entanto, não há outra alternativa no âmbito administrativo que não seja negar provimento ao Recurso.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto