



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



**Processo nº** 16561.720154/2012-48  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.096 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 12 de maio de 2022  
**Recorrente** BRIDGESTONE DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. PREÇO PRATICADO E PARÂMETRO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. ENTENDIMENTOS CONVERGENTES ENTRE ACÓRDÃOS RECORRIDO E PARADIGMA.

Não se conhece de Recurso Especial no qual acórdãos recorrido e paradigma veiculam o mesmo entendimento. No caso, ambos os acórdãos entendem que os valores de frete, seguro e imposto de importação devem compor o preço praticado para fins de cálculo do ajuste de transferência no método PRL, não havendo que se falar em divergência de interpretação de legislação tributária.

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, somente em relação à matéria “natureza procedimental do artigo 20-A da Lei nº. 9.430/96 e a sua eficácia imediata para as fiscalizações encerradas a partir da sua vigência”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento integral. O Conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca acompanhou o voto vencido pelas conclusões. No mérito, na parte conhecida, 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, deu-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

negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões, quanto ao mérito, o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de votos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo sujeito passivo contra o acórdão 1201-003.196, proferido pela 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária em 15 de outubro de 2019, em que se decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário, e recebeu a seguinte ementa:

### **Acórdão recorrido 1201-003.196**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

(IRPJ)

Ano-calendário: 2008

MÉTODO DOS PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS (PIC).  
PREÇO PARÂMETRO. DATA DE CONVERSÃO DOS VALORES  
EXPRESSOS EM MOEDA ESTRANGEIRA.

O valor expresso em moeda estrangeira na importação de bens, serviços e direitos será convertido em reais pela taxa de câmbio de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da ocorrência do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo, no caso de bens; ou do reconhecimento do custo ou despesa correspondente à prestação do serviço ou à aquisição do direito, em observância ao regime de competência. Na impossibilidade de identificar as datas em que ocorreram as operações, deve-se utilizar a taxa de câmbio média para o ano calendário, divulgada pela Receita Federal

#### MÉTODO PIC. SIMILARIDADE DE PRODUTOS

Nos termos do art. 28 da IN SRF n.º 243, de 2002, dois ou mais produtos serão considerados similares quando, simultaneamente, “tiverem a mesma natureza e a mesma função”, “puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem” e “tiverem especificações equivalentes”. Se for necessário fazer adaptações nas condições de processo do material, como por exemplo, tempo e temperatura de reação, adição de aditivos, entre outros, resta evidenciado que os produtos objeto de comparação não podem substituir-se mutuamente, na função a que se destinam, o que significa dizer não haver a similaridade vindicada, ante a ausência de simultaneidade dos quesitos que a compõem.

#### PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS O LUCRO (PRL) 60. IN SRF N.º 243, DE 2002

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).

#### PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. 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.

#### PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ART. 20-A DA LEI N.º 9.430, DE 1996

Embora a segunda parte do art. 20-A da Lei n.º 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.

**INTERPRETAÇÃO DIVERSA. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.**

O fato de haver interpretação diversa em relação a determinada matéria não configura elemento suficiente para elidir a multa de ofício. É ínsito à dialética do Direito haver divergência de posicionamento, o que pode conduzir a interpretações diversas. Todavia, se em razão dessa interpretação houver recolhimento/declaração a menor de tributo a diferença apurada está sujeita à penalidade de acordo com a legislação de regência caso tal interpretação não encontre amparo em norma complementar, conforme previsto no art. 100 do CTN.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

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

*Acordam os membros do colegiado: a) Por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para utilizar a taxa de câmbio média para o ano calendário, divulgada pela Receita Federal, na metodologia de cálculo do preço parâmetro pelo método PIC em relação aos produtos EA045, TA062, TA012 e TA039. Mantida as demais infrações apuradas e respectivas multas; b) Por maioria, afastar a aplicação do método PIC. Vencido o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto que reconhecia a aplicação do método PIC para o produto TA077; c) Por maioria, manter a multa de ofício e os juros, afastando a aplicação do art. 100 do CTN. Vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro e d) Por qualidade, manter os custos de seguro, frete e impostos no cômputo do preço praticado para os métodos PRL 20 e 60. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro.*

A Fazenda Nacional manifestou ciência sem apresentar recurso (fl. 3.966).

O sujeito passivo primeiramente opôs embargos de declaração alegando erros de fato, obscuridade e omissão. Os embargos foram rejeitados por despacho, cujos trechos se transcreve a seguir:

**1 - Primeiro erro de fato: o acórdão embargado adotou premissa fática inexistente para considerar que a DRJ se pronunciou sobre a similaridade das borrachas comparadas**

Neste tópico, aduz a Embargante que o acórdão teria incorrido em erro de fato, decorrente de premissa falsa, relativa à decisão da DRJ, que, em sua palavras, teria “fugido da discussão concernente à similaridade, limitando-se a concluir pela ausência de identidade entre as borrachas”.

(...)

(...) o suposto “erro de fato” alegado decorre da divergência interpretativa entre o que restou decidido e a pretensão deduzida pela interessada (...).

(...)

**2 - Segundo erro de fato: a deturpação das informações contidas no Laudo Técnico do IPT**

Neste tópico, na mesma linha do anterior, aduz a Embargante que o acórdão teria novamente incorrido em erro de fato, decorrente da “deturpação” das informações contidas no laudo técnico do IPT (que, diga-se de passagem, só foi trazido aos autos junto com o segundo recurso voluntário).

(...)

Conquanto possa a Embargante discordar do entendimento esposado pelo acórdão e querer contestá-lo, esse mero inconformismo não desafia embargos, até porque existe recurso regimentalmente previsto para tal desiderato.

Diante de tal cenário, perde sentido a tese suscitada pela Embargante, que em nada se assemelha a erro de fato, mas apenas revela insatisfação quanto ao resultado do julgamento.

(...)

### **3 - Subsidiariamente, há obscuridade quanto à diferenciação entre os conceitos de similaridade e identidade**

Neste tópico, aduz a Embargante que o acórdão padeceria de obscuridade, decorrente, em sua visão, do fato de que o acórdão se propôs a analisar o conceito de similaridade, mas acabou por adotar o conceito de identidade.

(...)

A simples leitura de todo o racional adotado pelo voto condutor revela, sem margem para qualquer dúvida, que inexistente a alegada obscuridade. O voto é extremamente claro e coerente com as premissas adotadas e sua leitura não conduz a qualquer dificuldade de compreensão.

A posição adotada e seus fundamentos são de meridiana clareza, o que nos leva a concluir, uma vez mais, que toda a argumentação teórica adotada pela Embargante tem por único objetivo questionar o mérito da decisão e não qualquer vício passível de integração pela via estreita dos aclaratórios.

(...)

### **4 - A omissão do acórdão embargado: a C. Turma Julgadora não se manifestou sobre a similaridade da borracha TA091 para fins de aplicação do método PIC**

Neste derradeiro tópico, a Embargante aduz que o acórdão teria incorrido em omissão, decorrente da ausência de manifestação sobre a similaridade entre a borracha do tipo TA091 e a do tipo TSR20. No mesmo sentido, alega que o acórdão não se manifestou acerca de laudo técnico referente ao tema.

Ocorre que, como demonstrado no tópico anterior, o voto condutor expressamente se manifestou acerca das questões envolvendo similaridade, concluindo que a própria empresa sempre se valeu do método PRL60, embora calculado a seu talante, como bem destacou o Relator.

Diante desse cenário, constata-se que inexistente qualquer omissão na decisão, pois a tese suscitada pela empresa simplesmente não foi acolhida pelo acórdão, que afastou o método PIC para os mencionados produtos. (...)

O sujeito passivo então apresentou recurso especial, pretendendo questionar 3 matérias. Apenas **duas matérias tiveram seguimento**, em despacho de admissibilidade objeto de agravo que manteve a admissibilidade parcial, nos seguintes termos (grifos do original):

## ANÁLISE DAS DIVERGÊNCIAS

### **1) A natureza procedimental do artigo 20-A da Lei n.º 9.430/96 e a sua eficácia imediata para as fiscalizações encerradas a partir da sua vigência**

Para esta matéria a Recorrente apresentou um único paradigma, abaixo ementado: Paradigma n.º 1301-002.051–(3ª Câmara/1ª Turma da 1ª Seção):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2009

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NULIDADES. OCORRÊNCIA.

A autoridade fiscal está obrigada, por força do artigo 20º 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 n.º 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.

### **Síntese do recurso especial em relação a esta matéria:**

A Recorrente alega que o acórdão recorrido apesar de o autuante ter desconsiderado os cálculos de preço parâmetro realizados pelo contribuinte pelo método do PRL-60, deixou de intimá-lo a apresentar um novo método, consoante previsão expressa no artigo 20-A da Lei n.º 9.430/96. Muito embora a referida regra já estivesse em vigência quando da fiscalização realizada o acórdão recorrido diferente do acórdão paradigma entendeu que não deveria aplicar tal dispositivo, uma vez que os fatos geradores abarcados, diziam respeito ao ano-calendário 2008 e a referida norma - de caráter híbrido - dispunha que seu termo inicial já estava expressamente fixado pelo legislador (o ano-calendário de 2012).

### **Do prequestionamento da matéria**

O debate a respeito da natureza da norma prevista no art. 20-A da Lei n.º 9.430/96 e o momento temporal de sua aplicabilidade foi prequestionado no Recurso Voluntário e debatido no acórdão ora recorrido, sendo produzida a seguinte ementa a respeito do assunto:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ART. 20-A DA LEI Nº 9.430, DE 1996

Embora a segunda parte do art. 20-A da Lei n.º 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

### **Do arcabouço jurídico**

A norma apontada que estaria sendo interpretada divergentemente é a do art. 20-A, incluído na Lei n.º 9430, de 1996, pela Lei n.º 12.715, de 2012, (ambos os julgados com fatos geradores anteriores às alterações promovidas por este novel diploma legal).

### Da Divergência comprovada

Em relação a este paradigma, a divergência jurisprudencial está bem assentada, consoante é possível constatar do quadro sinóptico abaixo elaborado pela própria Recorrente:

Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma n.º 1301-002.051
<p><b>Circunstâncias de fato:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>A d. Autoridade Fiscal desqualificou os critérios de cálculo adotados pela Recorrente, para calcular os ajustes por meio dos métodos PRL 60 e 20, em procedimento de fiscalização iniciado em novembro de 2011 e finalizado em dezembro de 2012, <u>quando já vigia a regra do artigo 20-A da Lei n.º 9.430/96</u>.</li> <li>Apesar da aludida desqualificação, a</li> </ul>	<p><b>Circunstâncias de fato:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>A d. Autoridade Fiscal desqualificou os critérios de cálculo adotados pela contribuinte, para calcular os ajustes por meio do método PRL 60, em procedimento de fiscalização realizado ao longo do ano-calendário 2012, <u>quando já vigia a regra do artigo 20-A da Lei n.º 9.430/96</u>.</li> <li>Apesar da aludida desqualificação, a d. Autoridade Fiscal não intimou a</li> </ul>
<p>d. Autoridade Fiscal não intimou a Recorrente, durante a fiscalização, a apresentar um novo cálculo de ajustes de preços de transferência; e</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>O auto de infração exige débitos relativos ao ano-calendário de 2008.</li> </ul>	<p>Recorrente, durante a fiscalização, a apresentar um novo cálculo de ajustes de preços de transferência; e</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>O auto de infração exige débitos relativos ao ano-calendário de 2008.</li> </ul>
<p><b>Solução jurídica dada ao caso:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>A C. Turma Julgadora do E. CARF <b>negou provimento ao recurso voluntário da Recorrente</b>, tendo concluído que a regra do artigo 20-A da Lei n.º 9.430/96, embora possua natureza híbrida (parte material, parte processual) <u>não seria aplicável</u> a fatos geradores ocorridos antes de 2012.</li> </ul>	<p><b>Solução jurídica dada ao caso:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>A C. Turma Julgadora <b>deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte</b>, tendo concluído que a norma contida no artigo 20-A da Lei n.º 9.430/96 tem natureza procedimental, sendo, pois, <u>aplicável</u> a fatos geradores ocorridos antes de 2012.</li> </ul>

### Da divergência constatada

A Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência apresentada.

Em situação bastante assemelhada, **enquanto o acórdão recorrido** decidiu que o artigo 20-A representaria uma norma de caráter híbrido - tanto de natureza material quanto procedimental. - e que sua parte processual indica expressamente que o termo inicial já estaria fixado pelo legislador (a partir do ano-calendário de 2012), e sendo assim “a aplicação do art. 20-A, (...), somente se aplica a fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 2012”; **De outra banda**, o paradigma, a partir de uma leitura daquele mesmo preceptivo legal, abraçou o entendimento de que a natureza desse novel diploma legal é toda procedimental, devendo ser aplicado às ações em curso desde o início da vigência da referida norma, ou seja, seria imediatamente aplicável mesmo a fatos geradores ocorridos antes de 2012, como seria a situação dos autos no ac. recorrido.

Seguem trechos do Ac. Recorrido: [...]

40. Embora a segunda parte do art. 20-A da Lei n.º 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, como visto acima, fixou como data inicial fatos geradores a partir do ano-calendário 2012. E 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.

[...]

**42. Portanto, a aplicação do art. 20-A, incluído na Lei nº 9430, de 1996, pela Lei nº 12.715, de 2012, somente se aplica a fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 2012.** Assim, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

[...] (Destacou-se).

Seguem abaixo **trechos do voto condutor do paradigma**, interpretando a aplicabilidade no tempo do mesmo dispositivo legal:

[...]

Diferentemente, sustenta a Recorrente que a autoridade fiscal está obrigada, por força do referido dispositivo legal (artigo 20ª da Lei 9.430), a intimar o contribuinte para que, no prazo de trinta dias, apresente novo cálculo de acordo com o método que lhe seja mais favorável. Diz que, tratando-se de norma de caráter eminentemente procedimental, o preceito do art. 20 A da Lei nº 9.430/96 é imediatamente aplicável.

Penso que razão assiste à recorrente. 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.

[...]

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. 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.

Por todo o exposto, proponho que **SEJA ADMITIDA** esta **primeira matéria** em face da comprovação do dissídio jurisprudencial.

(...)

**2) A impossibilidade de a DRJ inovar o fundamento do auto de infração quanto ao método PIC apresentado em substituição do método PRL 60**

(...)

Pelo exposto, OPINO por **NÃO ADMITIR** esta primeira matéria porque partiu-se de **premissa equivocada**, e subsidiariamente, por também **não haver similitude fática** entre os julgados.

**3) A utilização do preço FOB para o cálculo dos ajustes pelos métodos PRL 60 e 20**

Para esta matéria a Recorrente apresentou um único paradigma, abaixo ementado:

**Paradigma n.º 1301-002.753 –(3ª Câmara/1ª Turma da 1 Seção):**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1999

IRPJ - CSLL - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO PIC - Para efeito de demonstração de Preços de Importação Comparado, os preços de importação devem ser demonstrados mediante documentação hábil e idônea.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - CONVENÇÃO DA OCDE - Não há contradição entre o art. 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre Rendimentos e o Patrimônio da OCDE que trata dos preços de transferência nas convenções e os artigos 18 a 24 da Lei n.º 9.430/96 que inserem os preços de transferência na legislação fiscal brasileira.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - VENDAS EM LICITAÇÃO - Para fins de cálculo de preços de transferência, as vendas decorrentes de licitação não são consideradas operações atípicas.

IRPJ - CSLL - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODO PRL - FRETES, SEGUROS E IMPOSTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO - Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação. Precedentes no Acórdão n.º 103-23.199, de 13/09/2007, DOU de 07.11.2007 e Acórdão n.º 105-16.711, de 17/10/2007

**Síntese do recurso especial em relação a esta matéria:**

A Recorrente alega que o acórdão recorrido sustentou que os montantes correspondentes a frete, seguro e tributos sobre importações devem integrar o preço praticado para a aplicação do PRL20, a partir da lógica da comparabilidade entre o preço parâmetro e o preço praticado, de modo que os referidos dispêndios deveriam ser incluídos em ambos. Teria chegado a essa conclusão pela interpretação dada ao artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/96, em conjunto com o § 4º do artigo 4º da IN SRF n.º 243/02. Mas esse raciocínio seria divergente do paradigma indicado que corroborou a possibilidade de o sujeito passivo adotar o preço FOB, ao invés do CIF, em caso assemelhado.

**Do prequestionamento da matéria**

O debate a respeito da validade ou não da inclusão dos valores de frete, seguro e tributos sobre importações, para fins de cômputo do preço praticado nas importações, foi prequestionada no Recurso Voluntário e debatido no acórdão ora recorrido, sendo produzida a seguinte ementa a respeito do assunto:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. 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.

**Do arcabouço jurídico**

A norma apontada como estaria sendo interpretada divergentemente é o art. 18, caput e §6º, da Lei n.º 9.430/96 (ambos os julgados com fatos geradores anteriores às alterações promovidas da Lei n.º 12.715, de 2012) concorrente com o art. 4º, § 4º, da IN SRF n.º 38/97 (Paradigma) ou art. 4º, § 4º, da IN SRF n.º 243/2002 (Ac. recorrido).

Outrossim, a mudança efetuada pelo art. 4º, § 4º IN n.º 243/2002 em relação a artigo correspondente na IN SRF n.º 38/97 não afeta a presente discussão em torno dos referidos preceptivos legais, uma vez que a redação do dada àquele artigo pela IN SRF n.º 38/97 (vigente ao tempo do lançamento julgado pelo paradigma) quase pouco, ou nada difere da redação disposta na IN SRF n.º 243/2002 (vigente ao tempo do lançamento julgado pelo ac.. recorrido). Confira-se:

#### **IN SRF n.º 38/97**

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 referidos nesta Seção, exceto na hipótese do § 1o, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

[...]

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

#### **IN SRF n.º 243/2002**

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.

[...]

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

#### **Da Divergência comprovada**

Em relação a este paradigma, a divergência jurisprudencial está bem assentada, consoante é possível constatar do quadro sinóptico abaixo elaborado pela própria Recorrente:

Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma n.º 108-09.763
<p><b>Circunstâncias de fato:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>A d. Autoridade Fiscal desqualificou os critérios de cálculo adotados pela Recorrente, para incluir, no cálculo do preço praticado das mercadorias cujo ajuste foi feito por meio dos métodos PRL 60 e 20, o custo com frete, seguros e impostos de importação;</li> <li>O entendimento da d. Autoridade Fiscal pautou-se na redação do artigo 18, §6º, da Lei nº. 9.430/96 vigente à época dos fatos, qual seja, anterior à sua alteração pela Lei nº. 12. 715/12.</li> </ul>	<p><b>Circunstâncias de fato:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>A d. Autoridade Fiscal desqualificou os critérios de cálculo adotados pela Recorrente, para incluir, no cálculo do preço praticado das mercadorias cujo ajuste foi feito por meio dos métodos PRL 60 e 20, o custo com frete, seguros e impostos de importação;</li> <li>O entendimento da d. Autoridade Fiscal pautou-se na redação do artigo 18, §6º, da Lei nº. 9.430/96 vigente à época dos fatos, qual seja, anterior à sua alteração pela Lei nº. 12. 715/12.</li> </ul>
<p><b>Solução jurídica dada ao caso:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>A C. Turma Julgadora do E. CARF <b>negou provimento ao recurso voluntário da Recorrente</b>, tendo concluído que os valores de frete, seguro e imposto de importação</li> </ul>	<p><b>Solução jurídica dada ao caso:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>A C. Turma Julgadora <b>deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte</b>, tendo concluído que os valores de frete, seguro e imposto de importação <b>não</b> devem integrar o</li> </ul>
<p>deverem integrar o preço praticado para efeito de cálculos de ajuste de preços de transferência conforme o método do PRL;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Privilegia a <b>comparabilidade</b> entre os preços parâmetro e praticado, de forma os valores de frete, seguro e tributos sobre as importações devem ser incluídos em ambos.</li> </ul>	<p>preço praticado para efeito de cálculos de ajuste de preços de transferência conforme o método do PRL;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Privilegia a <b>neutralidade</b>, a fim de evitar que os valores de frete, seguro e tributos sobre as importações deem origem a ajustes. Logo, <b>senão necessária a adição dos montantes apenas no preço praticado, com o fito de compensar os encargos incorridos na importação.</b></li> </ul>

Dessa forma, em situação bastante assemelhada, **enquanto o acórdão recorrido** decidiu que os valores relativos a frete cujo ônus tenha sido do importador, seguros e impostos devidos na importação devem compor o preço praticado quando adotado o método PRL, nos termos do art. 18, caput e §6º, da Lei nº 9.430/96; **De outra banda**, o paradigma a partir de uma leitura daqueles mesmos preceptivos legais decidiu que tais despesas não poderiam compor o preço praticado por se tratar de despesas pagas "a terceiro não vinculados".

Seguem **trechos do Ac. Recorrido**, interpretando o art. 18, o § 6º da Lei nº 9.430, de 1996:

43. Sustenta a recorrente, no tocante aos métodos PRL 60 e 20, que o preço praticado não pode incluir custos de seguro, frete e impostos devidos na importação, mas, tão somente, o custo do bem importado, único dispêndio realizado em favor de parte vinculada no exterior.

44. Não assiste razão à recorrente. Adoto como razão de decidir o entendimento esposado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9101-002.841 – 1ª Turma, de 12 de maio de 2017

[...]

Seguem abaixo **trechos do relatório e do voto condutor do paradigma**, interpretando o caput do art. 18 da Lei nº 9.430/96 de forma divergente do recorrido:

### Relatório

Relativamente às despesas com frete, seguro e imposto de importação, a recorrente entende que estas despesas não poderiam ser incluídas no preço praticado para efeito de comparação com o preço-parâmetro, uma vez que tais despesas são sempre dedutíveis, nos termos expressos **do parágrafo 6º, do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96 e do artigo 4º, § 4º, da IN/SRF n.º 38/97.**

[...]

### Voto

[...]

O caput do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96 quando se refere a custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, limitam-se aos valores constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada. As despesas de fretes, seguros e imposto de importação dizem respeito a ajustes a serem efetuados nos custos agregados aos valores constantes dos documentos de importação ou de aquisição e, portanto, estas despesas não estão vinculadas a pagamentos a pessoa vinculada.

As importações de pessoa vinculada somadas às despesas de frete, seguro e imposto de importação formam o custo que representa o preço praticado enquanto que do outro lado da equação é representado pelo preço parâmetro qual seja o valor da venda diminuída de: (a) dos descontos incondicionais concedidos; (b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; (c) das comissões e corretagens pagas; e, (d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda.

[...]

A inconformidade exposta pela recorrente é a de que o valor do frete e seguros só deveria ter sido somado ao valor FOB constante dos documentos de importação se o valor do frete e seguros tivesse sido pago a uma empresa vinculada e justifica o seu ponto de vista argumentando que § 6º, do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96, não se aplica apenas ao Método PRL, mas sim a todos os métodos.

[...]

A recorrente **tem razão quanto a esta interpretação tendo em vista que as despesas de fretes e seguros são despesas operacionais porque necessárias, usuais e normais no tipo de atividade desenvolvida e, portanto, para efeito de preço de transferência só tem relevância quando pagos a empresa vinculadas.**

**Se as despesas de fretes e seguros foram efetivamente pagas para empresas não vinculadas, estas despesas deveriam ser neutras para efeito de apuração de preço de transferência,** mesmo na hipótese de pagamento efetuado antes do desembaraço aduaneiro que é a hipótese dos autos.

Para viabilizar esta neutralidade, a Instrução Normativa SRF n.º 32/2001, em caráter interpretativo do conteúdo do § 6º, do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96, determinou:

[...]

Assim, através do paradigma apresentado (**108-09.763**), verifica-se que a divergência apontada no Recurso Especial resta devidamente caracterizada. Portanto, proponho que esta **terceira matéria seja admitida**.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em que questiona a admissibilidade do recurso, alegando (i) o reconhecimento da nulidade do despacho que admitiu o recurso especial, eis que este teria partido de premissa equivocada, tendo em vista a intempestividade dos embargos de declaração opostos em 13 de setembro de 2020 (sexta-feira), diante da ciência ocorrida em 4 de setembro de 2020 (fl. 3.985), e (ii) que não houve demonstração da similitude entre os casos concretos cotejados. Contesta também o mérito do recurso especial.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

### **Preliminar de nulidade [voto vencedor]**

Preliminarmente, a Fazenda Nacional contesta em suas contrarrazões a admissibilidade do recurso especial do sujeito passivo alegando que o despacho que admitiu o recurso especial seria nulo, eis que este teria partido de premissa equivocada, qual seja, a tempestividade do recurso especial. Neste sentido, sustenta a intempestividade dos embargos de declaração opostos em 13 de setembro de 2020 (sexta-feira), diante da ciência ocorrida em 4 de setembro de 2020 (fl. 3.985).

De fato, a mensagem eletrônica intimando o sujeito passivo do acórdão de recurso voluntário foi enviada ao sujeito passivo em 3 de setembro de 2020 (fl. 3.983), tendo sido aberta no dia seguinte (fl. 3.984). Neste sentido, a fl. 3.985 consta Termo de Ciência por Abertura de mensagem indicando como data da ciência 4 de setembro de 2020, nos seguintes termos:

#### TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM

O destinatário teve ciência dos documentos relacionados abaixo por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 04/09/2020 14:20:04, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72.

Os embargos de declaração foram apresentados no dia 13 de setembro de 2020, conforme constata o Termo de Análise de Solicitação de Juntada de Documentos de fl. 3.987,

bem como a própria peça recursal, que assim esclarece em seu capítulo destinado à tempestividade (grifos nossos):

Inicialmente, a Embargante esclarece que os presentes Embargos de Declaração são tempestivos, vez que a ciência do acórdão embargado ocorreu no dia 04.09.2020 (sexta-feira), conforme o termo de ciência da folha n.º. 3.985 do e-processo, de modo que o prazo de 5 dias previsto no artigo 65 do RICARF **começou a transcorrer no primeiro dia útil subsequente ao da intimação, em 08.09.2020 (terça-feira)**, e se encerrará apenas no dia 12.09.2020 (sábado), prorrogando-se para o dia 14.09.2020 (segunda-feira).

A questão é que a Fazenda Nacional contou o início do prazo a partir da segunda-feira (7 de setembro de 2020), enquanto que o Embargante sustenta o início do prazo apenas no dia seguinte, sendo de conhecimento geral que o dia 7 de setembro é feriado nacional no Brasil.

O parágrafo único do artigo 5º do Decreto 70.235/1972, norma que regula o processo administrativo fiscal, é claro em estabelecer que os prazos somente têm início no dia de expediente normal no órgão em que se deva praticar o ato:

Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato. (Vide Medida Provisória nº 367, de 1993)

Não há nos autos notícia de que o domicílio tributário do sujeito passivo (Santo André – SP), tenha adiantado o feriado de 7 de setembro em função da pandemia.

Portanto, a preliminar de nulidade sustentada pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões não se sustenta.

### **Admissibilidade recursal**

Passo a examinar os demais requisitos para a admissibilidade do recurso especial.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

### **Primeira matéria (artigo 20-A) [voto vencedor]**

Quanto à primeira matéria do recurso especial, intitulada “*A natureza procedimental do artigo 20-A da Lei n.º 9.430/96 e a sua eficácia imediata para as fiscalizações encerradas a partir da sua vigência*”, observo que o acórdão 1301-002.051, único paradigma indicado pelo Recorrente, já foi aceito para fins de demonstração de divergência jurisprudencial pelos acórdãos 9101-003.910, de 4 de dezembro de 2018, 9101-004.757, de 5 de fevereiro de 2020 e 9101-005.800, de 5 de outubro de 2021.

O voto condutor do acórdão recorrido está baseado essencialmente em matéria de direito, não havendo qualquer alegação específica que possa ser considerada como não passível de reforma pela aplicação do racional constante do paradigma 1301-002.051.

Assim, conheço do recurso especial quanto à primeira matéria.

### **Segunda matéria (CIF x FOB no PRL) [voto vencido]**

A segunda matéria admitida para análise foi denominada “*3) A utilização do preço FOB para o cálculo dos ajustes pelos métodos PRL 60 e 20*”, para a qual o Recorrente indica o paradigma 108-09.763.

O voto condutor do acórdão recorrido também analisa exclusivamente questão de direito, sem trazer quaisquer aspectos fáticos ou jurídicos específicos do caso concreto, tanto é que sua fundamentação é integralmente baseada nas razões de decidir de outro precedente (o acórdão 9101-002.841, de 12 de maio de 2017).

Quanto ao paradigma, esta Turma já analisou o precedente 108-09.763 em outras oportunidades, como no julgamento do acórdão 9101-005.801, julgado na sessão de 5 de outubro de 2021, e do acórdão 9101-005.837, de 8 de novembro de 2021.

Apresentei declaração de voto no primeiro e fui relatora deste último e, em ambos os casos, por voto de qualidade, prevaleceu o entendimento pelo não conhecimento do recurso

especial, em virtude de uma interpretação diferente quanto ao teor do julgado constante desse precedente, tendo sido designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor. Reproduzo a ementa que acabou por prevalecer em ambos os acórdãos:

Acórdãos 9101-005.801 e 9101-005.837

**RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. ENTENDIMENTOS CONVERGENTES ENTRE ACÓRDÃOS RECORRIDO E PARADIGMA.**

Não se conhece de Recurso Especial em que acórdãos recorrido e paradigma veiculam o mesmo entendimento. No caso, ambos os acórdãos entendem que os valores de frete, seguro e imposto de importação devem compor o preço praticado para fins de cálculo do ajuste de transferência no método PRL, não havendo que se falar em divergência de interpretação de legislação tributária.

Com a devida vênia ao entendimento que acabou por prevalecer na Turma, mantenho e adoto como razões de decidir também para este caso o meu voto vencido no acórdão 9101-005.837, em especial por entender que o paradigma comporta mais de uma interpretação acerca de seu conteúdo e que, em casos como tais, não se pode negar a existência de divergência jurisprudencial (grifos do original):

*No paradigma 108-09.763, que analisou ano-calendário 1998, a decisão foi por ajustar o preço-parâmetro com inclusão dos valores de fretes e imposto de importação. Pelo menos isso é o que se menciona tanto em trechos do voto quanto nas notas às planilhas de cálculos efetuados pelo Relator (grifamos):*

(...)

*Sobre o tema **inclusão das despesas de fretes e seguros e tributos incidentes na importação no preço parâmetro**, a jurisprudência administrativa já está assentada conforme acórdãos cujas ementas são transcritas abaixo:*

(...)

*Com a **inclusão das despesas de fretes, seguros e imposto de importação na planilha elaborada pela fiscalização** e constantes de fls. 974, obtém-se as bases de cálculo para cada um dos produtos objeto de cálculo pelo Método de Preços de Revenda menos Lucro (PRL):*

*[planilhas]*

*(01) **O preço praticado é o mesmo calculado pela autoridade lançadora;***

*(02) **O preço-parâmetro foi ajustado com inclusão dos valores de fretes e imposto de importação;***

*Outrossim, quanto ao produto BEROTEC 20 comprimidos, a recorrente insiste que parte da importação teve origem na Argentina com a alíquota ZERO do imposto de importação, mas que a autoridade julgadora de 1º grau, embora tenha concordado com a tese exposta pela parte, não havia excluído da tributação a parcelas correspondente aquele imposto de importação.*

*Entretanto, com o cálculo acima com a inclusão do valor do Imposto de importação no preço-parâmetro foi anulado o efeito daquele imposto no cálculo do preço de transferência.*

*A ementa do paradigma 108-09.763 menciona que tais valores devem compor tanto o preço praticado quanto os preços-parâmetro, in verbis: “Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação”.*

*Como observei em declaração de voto anexada ao acórdão 9101-005.801, julgado em outubro de 2021, no caso do paradigma 108-09.763, não se pode afirmar, apenas da leitura de tal voto, se o “preço praticado” ali constante incluía ou não os valores de imposto de importação, frete e seguro. A Fazenda Nacional não questionou o preço praticado naqueles autos -- pelo contrário, como mencionado expressamente no voto, o fisco manteve em seus ajustes o preço praticado tal como adotado pelo sujeito passivo, questionando apenas a composição do preço parâmetro.*

*Por outro lado, é fato que a ementa desse paradigma 108-09.763 menciona que tais valores devem compor tanto o preço praticado quanto o preço-parâmetro (repeto a transcrição: “Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação”).*

*Assim, para quem lê tal precedente sem ter acesso ao inteiro teor de tais autos – o público em geral --, a conclusão é de que há, no mínimo, uma **dúvida** quanto ao conteúdo da decisão do paradigma.*

*Em tais casos, compreendo que é de conhecer do recurso especial, eis que a dúvida no paradigma significa que pode haver **mais de uma interpretação igualmente válida** quanto ao conteúdo de sua decisão, de forma que, sendo uma delas divergente da constante do acórdão recorrido, o conhecimento do recurso é de rigor, considerando o próprio papel desta CSRF que é de solucionar divergências entre julgados deste CARF, consolidando a jurisprudência deste Tribunal Administrativo.*

*De se notar que, se considerarmos o **trecho do voto do acórdão paradigma**, as decisões do recorrido e do paradigma podem ser consideradas **contrapostas**: enquanto o recorrido entende por incluir, no preço praticado, tais valores de frete, seguro e imposto de importação (aumentando assim o valor sujeito ao ajuste), o paradigma inclui tais valores no preço-parâmetro (o que potencialmente reduz o ajuste).*

*Por fim, observo que, em outras oportunidades, o paradigma 108-09.763 já foi aceito por esta 1ª Turma da CSRF como apto a demonstrar a divergência jurisprudencial para a matéria acerca da inclusão de tributos de importação, frete e seguro no preço praticado, a exemplo dos acórdãos 9101-004.712 e 9101-004.713, ambos de 17 de janeiro de 2020.*

*Sob esse ponto de vista, compreendo que é de se reconhecer a existência de divergência jurisprudencial, portanto, assim como votei no acórdão 9101-005.801, conheço do recurso especial quanto ao paradigma 108-09.763.*

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial quanto à matéria “3) A utilização do preço FOB para o cálculo dos ajustes pelos métodos PRL 60 e 20”.

Assim, oriento meu voto para conhecer do recurso especial, nos termos do despacho de admissibilidade.

## **Mérito**

### **Artigo 20-A da Lei 9.430/1996 [voto vencedor]**

Sobre a matéria, já expus meu entendimento no meu voto (vencido, por voto de qualidade) proferido quando do julgamento do acórdão 9101-004.757<sup>1</sup>, de 5 de fevereiro de 2020, que reproduzo aqui, com as devidas adaptações para o caso em questão.

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

Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

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

§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput :

I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido;

II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou

---

<sup>1</sup> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano (relatora), Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal.

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

No caso, o período de apuração fiscalizado foi o ano de 2008, tendo a fiscalização transcorrido entre 9 de janeiro de 2012 (fl. 662) e dezembro do mesmo ano.

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

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

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

Nestas circunstâncias, no momento que a autoridade fiscal autuante desqualificou os métodos originalmente aplicados pelo sujeito passivo, deveria tê-lo intimado a apresentar novo cálculo, de acordo com qualquer outro método previsto na legislação, o que não ocorreu.

O acórdão recorrido, por sua vez, compreendeu que a norma é aplicável apenas aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012, assim interpretando o artigo 20-A:

37. A primeira parte do comando legal tem marco temporal e destinatário bem definidos, quais sejam: ano-calendário 2012 em diante e o contribuinte. Nesse sentido, o método eleito pelo contribuinte a partir do ano-calendário 2012 não mais poderá ser alterado após o início do procedimento fiscal. A segunda parte, por sua vez, cujo marco temporal também é 2012 e o destinatário é a fiscalização, ressalva que, se durante o curso do procedimento fiscal – procedimento fiscal relativo ao ano-calendário 2012 e posteriores – o método eleito for desclassificado pela fiscalização, o sujeito passivo deve ser intimado a apresentar novo cálculo.

Com a devida vênia, compreendo que assiste razão ao sujeito passivo.

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 procedimental, 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<sup>2</sup>, 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

---

<sup>2</sup> 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.

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 *peelo 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 autuante 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<sup>3</sup>.

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.

## Conclusão

---

<sup>3</sup> MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. São Paulo: Atlas, 2005, p. 296.

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

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A I. Relatora restou vencida em sua proposta de conhecimento integral do recurso especial da Contribuinte. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial não restou caracterizado em relação à matéria denominada “3) *A utilização do preço FOB para o cálculo dos ajustes pelos métodos PRL 60 e 20*”. Isto porque indicado, para tanto, apenas o paradigma n.º 108-09.763, já rejeitado nos precedentes referidos pela I. Relatora.

Esta Conselheira teve a oportunidade de se manifestar contrariamente ao conteúdo que dele é extraído para caracterização de dissídio jurisprudencial acerca da matéria em questão na declaração de voto apresentada no Acórdão n.º 9101-005.836<sup>4</sup>, em processo administrativo formalizado contra esta mesma Contribuinte. Lá foram expressos os seguintes fundamentos para a rejeição do referido paradigma:

A Contribuinte pretende estabelecer dissídio jurisprudencial em face da decisão adotada no Acórdão n.º 1302-003.084, no ponto em que o Colegiado *a quo* decidiu, negar provimento ao recurso voluntário *quanto a inclusão do custo de seguros, frete e impostos no preço praticado para a apuração do método PRL, vencido o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias*. O voto condutor do acórdão recorrido adotou as razões de decidir expressas pela autoridade julgadora de 1ª instância que teve em conta *o disposto no artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/96, e no artigo 4o, § 4o, da IN SRF n.º 243/2002* e concluiu que:

O supra transcrito artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/96, é claro ao determinar que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação integram o custo.

Tal procedimento, na apuração do preço de transferência pelo método PRL, é obvio. Esse método parte do preço de revenda praticado pelo recorrente (média

---

<sup>4</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 no conhecimento os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella.

aritmética), e, daí, são excluídos alguns valores (descontos incondicionais concedidos, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e margem de lucro, nos termos do artigo 18, item II, da Lei n.º 9.430/96, supra transcrita, e do artigo 12 da IN SRF n.º 243/2002), para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela recorrente como custo.

Como, evidentemente, a recorrente considerou, na formação do preço de revenda, todos os seus custos, inclusive os de frete e seguro, por ela assumidos, e os tributos incidentes na importação, o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, também tem nele embutido os citados custos, ou seja, trata-se de preço CIF, e não FOB, como quer fazer crer a recorrente.

Assim, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela recorrente, também o preço praticado deverá ter, em sua composição, tais custos. Comparar nada mais é do que subtrair um do outro, de modo que o efeito de tais custos na apuração de eventual ajuste a ser feito no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL será nulo.

É justamente dessa forma que se elimina a influência das parcelas do custo de aquisição que não têm qualquer relação de vinculação entre as empresas importadora e exportadora.

Nesse mesmo sentido, a IN SRF n.º 243/2002, vigente à época dos fatos, ao dispor, em seu artigo 4.º, § 4.º, que "serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação", nada mais faz do que regulamentar os aspectos relativos a preço de transferência expostos na Lei n.º 9.430/96, não dispondo, ao contrário do que entende a recorrente, de modo diverso.

No exame de admissibilidade foi reconhecida a divergência jurisprudencial em face do paradigma n.º 108-09.763 porque:

Neste paradigma, discutiu-se a mesma temática trazida em litígio no recorrido.

Segundo consta do julgado, o principal argumento de defesa, é o de que as despesas com fretes, seguros e Imposto de Importação, por serem dedutíveis pela legislação do IRPJ, não poderiam compor o preço praticado para efeito de comparação de preços e que estas despesas são sempre dedutíveis conforme o disposto no artigo 6.º, do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96 e artigo 4.º, § 4.º, da IN/SRF n.º 38/97.

Sobre a questão, assim consignou o voto:

O caput do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96 quando se refere a custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, limitam-se aos valores constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada. As despesas de fretes, seguros e imposto de importação dizem respeito a ajustes a serem efetuados nos custos agregados aos valores constantes dos documentos de importação ou de aquisição e, portanto, estas despesas não estão vinculadas a pagamentos a pessoa vinculada.

As importações de pessoa vinculada somadas às despesas de frete, seguro e imposto de importação formam o custo que representa o preço praticado enquanto que do outro lado da equação é representado pelo preço parâmetro qual seja o valor da venda diminuída de: (a) dos descontos incondicionais concedidos; (b) dos impostos e contribuições incidentes

sobre as vendas; (c) das comissões e corretagens pagas; e, (d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda.

[...]

A inconformidade exposta pela recorrente é a de que o valor do frete e seguros só deveria ter sido somado ao valor FOB constante dos documentos de importação se o valor do frete e seguros tivesse sido pago a uma empresa vinculada e justifica o seu ponto de vista argumentando que § 6º, do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96, não se aplica apenas ao Método PRL, mas sim a todos os métodos.

[...]

A recorrente tem razão quanto a esta interpretação tendo em vista que as despesas de fretes e seguros são despesas operacionais porque necessárias, usuais e normais no tipo de atividade desenvolvida e, portanto, para efeito de preço de transferência só tem relevância quando pagos a empresa vinculadas.

Se as despesas de fretes e seguros foram efetivamente pagas para empresas não vinculadas, estas despesas deveriam ser neutras para efeito de apuração de preço de transferência, mesmo na hipótese de pagamento efetuado antes do desembarço aduaneiro que é a hipótese dos autos.

Para viabilizar esta neutralidade, a Instrução Normativa SRF n.º 32/2001, em caráter interpretativo do conteúdo do § 6º, do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96, determinou:

[...]

Ainda que o paradigma tenha tratado de interpretar o artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/1996, conjugado com o art. 4º, § 4º, da IN SRF n.º 38/97, e o recorrido interpretado o mesmo artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/1996, mas conjugado com o art. 4º, § 4º, da IN SRF n.º 243/2002, não se vislumbra diferença na legislação tributária interpretada, já que a redação do art. 4º, § 4º, da IN SRF n.º 38/97 quase pouco, ou nada difere da redação do art. 4º, § 4º, da IN SRF n.º 243/2002. Note-se:

#### IN SRF n.º 38/97

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 referidos nesta Seção, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

[...]

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

#### IN SRF n.º 243/2002

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.

[...]

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Entendo que este paradigma está apto a caracterizar a divergência porque conferiu entendimento no sentido de que, se as despesas de fretes e seguros foram efetivamente pagas para empresas não vinculadas, estas despesas deveriam ser neutras para efeito de apuração de preço de transferência. E esta é, justamente, a alegação da recorrente.

Inicialmente observe-se que a redação do §4º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 38/97 não corresponde ao acima transcrito. Referido dispositivo expressa que:

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 referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

[...]

**§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação. (negrejou-se)**

E esta “possibilidade” de cômputo *no custo de bens adquiridos no exterior dos valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação*, tem sido determinante na interpretação de paradigmas invocados contra a aplicação do ajuste na forma exigida pela Instrução Normativa SRF nº 213/2002, como expresso por esta Conselheira no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.779, nos termos do voto vencedor desta Conselheira:

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao conhecimento integral do recurso especial admitido. A maioria qualificada do Colegiado entendeu que não deveria ser conhecida a matéria “ilegítima inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do preço praticado”. Isto porque não caracterizado o dissídio jurisprudencial como destacado pela PGFN em sustentação oral, dado os acórdãos comparados terem operado em planos legislativos diferentes.

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário em face de ajustes de preços de transferência determinados pela autoridade fiscal no ano-calendário 2010 e, especificamente no que se refere à *inclusão do frete, seguro e tributos aduaneiros (“CIF+II”)*, prevaleceu o entendimento expresso no voto vencedor do Conselheiro Marco Rogério Borges, que invocou em reforço à sua interpretação do art. 18, *caput* e §6º, da Lei nº 9.430/96, o disposto no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, nos seguintes termos:

E a própria IN SRF nº 243/2002, no seu § 4º, do artigo 4º não vacila sobre acompanhar o mesmo entendimento:

Art. 4º (...)

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Destarte, a pretensão da recorrente que a apuração do preço praticado deve ser o de valor FOB (free on board) da mercadoria importada, não merece acolhida.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço praticado, devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador. Do contrário, haveria distorções com o preço parâmetro, que são as operações entre pessoas não vinculadas.

É necessário manter ambos os valores preço praticado e preço parâmetro no mesmo nível comparativo. E de qualquer forma, na nova redação dada pela lei n.º 12.715/2012 não alterou tal entendimento, apenas ao permitir a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado, na mesma toada do preço parâmetro, ou seja, mantendo a mesma base de comparação e grandeza dos valores.

Dito isto, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso quanto a este item.

Já os paradigmas admitidos para caracterização da divergência (Acórdãos n.º 9101-002.426 e 9101-002.420 decidiram que *os valores de frete, de seguro, cujo ônus seja do importador, e de tributos não integrarão o cálculo do preço parâmetro (método de ajuste), quando devidos a pessoa não vinculada ao importador*, mas isso em relação a exigências pertinentes ao ano-calendário 2000, antes da edição da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, acerca das quais a divergência jurisprudencial foi assim demonstrada no paradigma n.º 9101-002.420:

1ª Divergência: com relação ao entendimento no sentido de que, para fins de apuração de preços de transferência, o preço praticado segundo o método PRL deve incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes sobre a importação. Indicou o paradigma de n.º 9101-01.166, cuja ementa é a seguinte:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. A autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, está vinculada à Instrução Normativa, bem como ao direito por ela conferido ao contribuinte.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – PRL – INCLUSÃO DE CUSTOS COM FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA APURAÇÃO DO CUSTO — A IN SRF n.º 38/97, em seu artigo 4º, § 4º, estabelece que a inclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação na composição do custo é uma faculdade do contribuinte importador. Pela vinculação da autoridade administrativa ao referido ato normativo, deve tal faculdade ser respeitada, sob pena de nulidade do lançamento.

Quanto a este tema assinala que, além do fato de a inclusão dos valores de frete e seguro na composição do custo ser faculdade do contribuinte, o acórdão recorrido teria cometido equívoco na adoção dos termos "preço praticado" e "preço parâmetro", uma vez que o preço praticado é aquele que foi realmente faturado (com cláusula FOB) e o preço parâmetro aquele estabelecido pelas regras de preços de transferência.

Indica que a inclusão dos custos com frete e seguro no preço de venda, para cálculo do preço parâmetro do PRL seria obrigação legal, mas quanto ao preço praticado, a agregação de custos com frete e seguro seria faculdade do contribuinte.

Qualifica como falacioso o argumento de que a referida inclusão de custos com frete e seguro no custo total da importação seria intenção do legislador, fazendo referência ao art. 9º da Convenção Modelo da OCDE e à exposição de motivos da Lei n.º 12.715, de 2012, para concluir que a regra geral é a não inclusão dos referidos valores ao custo da importação.

No referido paradigma restou vencida a posição da Conselheira Relatora Adriana Gomes Rêgo que assim refutava a repercussão pretendida pela recorrente acerca da Instrução Normativa SRF n.º 38/97:

Apega-se, a recorrente, à previsão contida na IN SRF n.º 38, de 1997, esquecendo-se que, em se tratando de norma complementar, e assim destinada a dar interpretação ao comando legal que a ela deu origem, não poderia com ele comando legal ser contraditória. Assim, se o artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9430, de 1996, determina, expressamente, que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação integram o custo, o artigo 4º, § 4º, da IN SRF n.º 38, de 1997 também deve ser interpretado dessa maneira.

Com efeito, o art. 4º da IN SRF n.º 38, de 1997, não é em nada contraditório com o que determina o art. 18, da Lei n.º 9.430, de 1996. Ao dispor que na apuração do custo dos bens adquiridos no exterior, "poderão" também ser computados os dispêndios com frete, seguro e tributos de importação, o artigo 4º, § 4º, da IN SRF n.º 38, de 1997, na verdade esclareceu que, se os citados dispêndios forem considerados na formação do custo do bem, deve-se comparar o preço parâmetro com o preço praticado. Por outro lado, se esses dispêndios não forem considerados, o preço-parâmetro a ser utilizado na comparação com o preço praticado será o mesmo obtido na forma do art. 18, II, da Lei n.º 9.430, de 1996 e art. 12, da IN SRF n.º 38, de 1997, SUBTRAÍDOS os citados dispêndios.

Ademais, a IN SRF n.º 38, de 1997 tratou de regulamentar, na Subseção I, da Seção II, "Normas Comuns aos Custos na Importação". Assim, poder-se-ia interpretar, ainda, que a expressão poderia utilizada pelo ato normativo questionado foi direcionada aos métodos dos Preços Independentes Comparados (PIC) e do Custo de Produção mais Lucro (CPL), como, posteriormente, veio a ser definitivamente esclarecido pela Instrução Normativa n.º 32, de 2001, que recebeu a seguinte redação:

[...]

Diante da clareza do texto acima, caem por as alegações da recorrente. A exclusão dos valores de frete, seguro e imposto de importação e gastos com desembaraço aduaneiro, sobre as operações de importação, para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, somente veio a ser admitida posteriormente, a partir de janeiro de 2013, justamente com a

alteração promovida pela Lei n.º 12.715/2012, ao art. 18 da Lei n.º 9.430/96.

É certo que o voto vencedor do referido paradigma exclui o referido efeito pretendido na vigência da Instrução Normativa SRF n.º 38/97, nas palavras da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa:

Ademais, sustenta a Recorrente que a Instrução Normativa n.º 38/1997 autorizaria tal exclusão, ao utilizar o termo "poderão" no artigo 4º, §4º, verbis:

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 referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Não me parece seja este o fundamento da autorização para a exclusão de frete, seguro e tributos, na medida em que a própria Lei n.º 9.430/1996 já definia esta exclusão.

E não me convence o argumento de que a utilização do termo "poderão" na Instrução Normativa citada significaria uma faculdade ao contribuinte, embora reconheça a imprecisão no seu uso. Isto porque é usual a utilização de termos imprecisos pelo legislador, sem que esta imprecisão possa isoladamente justificar a interpretação tributária para identificação de obrigações, permissões e proibições.

No contexto das normas que regulam os preços de transferência, entendo que a originária redação do artigo 18, § 6º, da Lei n.º 9.430/1996 autorizava a exclusão de frete, seguro e tributos, do cálculo do preço parâmetro. Portanto, não há qualquer alteração nesta sistemática que tenha sido procedida pela IN SRF n.º 38/97.

Contudo, a divergência jurisprudencial se estabelece em face de decisão de outro *Colegiado* do CARF acerca da matéria e, no caso, resta evidente na expressão do acórdão que nem todos os membros do Colegiado acompanharam os fundamentos expressos no voto vencedor:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rego (Relatora), André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo, que lhe negaram provimento. Acompanhou a divergência, pelas conclusões, o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Cristiane Silva Costa.

Vê-se, nestes termos, que os acórdãos comparados tiveram em conta exigências formuladas em períodos de apuração distintos, nos quais incidiam diferentes orientações normativas expedidas pela Receita Federal do Brasil, e o teor destas orientações foi debatido para definição do alcance da legislação tributária, com ressalva de fundamentos próprios pelo ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, circunstância que se soma à dessemelhança no cenário legislativo para

impedir a cogitação de que o Colegiado que editou o paradigma adotaria a mesma decisão no presente caso.

Da mesma forma, no paradigma n.º 9101-002.426 também foi apreciada alegação de que *os dispositivos IN SRF n.º 38, de 1997, deveriam ser obrigatoriamente seguidos pela autoridade administrativa, especificamente a faculdade concedida pela norma à Contribuinte de não incluir na apuração do preço praticado os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação*, rejeitada no voto vencido do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, e enfrentada em voto vencedor de mesmo teor do anterior da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa, novamente acompanhado apenas nas conclusões pelo ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Em reforço à conclusão de a orientação do Colegiado que proferiu os paradigmas não reformar o recorrido tem-se o Acórdão n.º 9101-002.424, proferido na mesma sessão de julgamento dos paradigmas, agora diante de exigência formulada sob os mesmos referenciais legislativos destes autos, e que, assim, resultou em decisão equivalente à adotada no acórdão recorrido. De fato, tendo em conta exigência pertinente ao ano-calendário 2005, a maioria da 1ª Turma da CSRF acompanhou o entendimento do relator, ex-Conselheiro André Mendes de Moura, que declara o alinhamento da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002 à interpretação que se extrai do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, no sentido de que *integram o custo (apuração do preço praticado), para efeito de dedutibilidade (registra-se a exceção à regra geral disposta no art. 13 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação*. A maioria, nesse caso, se fez em favor da tese fazendária porque o ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, diversamente do que expresso nos paradigmas que interpretavam a legislação antes aplicável, acompanhou o mesmo relator do paradigma n.º 9101-002.426, pelas conclusões.

Confirmado, assim, que os acórdãos comparados operaram em diferentes cenários legislativos, e que esta circunstância foi determinante para a decisão do Colegiado que editou os paradigmas, a divergência jurisprudencial acerca da legislação tributária não se estabelece.

Estas razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte neste ponto.

Por sua vez, o paradigma n.º 108-09.763, para além de apreciar argumentação pautada, especificamente, no referido dispositivo da Instrução Normativa SRF n.º 38/97, válida a neutralidade na forma do art. 14, §4º da Instrução Normativa SRF n.º 32/2001, este sim com redação equivalente à da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, reportando julgados nos quais a inclusão do valor de frete e seguro se daria tanto em relação ao preço parâmetro, como em relação ao preço praticado, somente admitindo-se que não haja seu cômputo no preço parâmetro quando provado que tais valores não foram computados no preço praticado.

Ocorre que, ao efetivar esta premissa nos cálculos, o Conselheiro Relator do paradigma equivocou-se quanto ao raciocínio desenvolvido nos precedentes por ele mesmo referenciados, e concluiu que, se presentes nos preços praticados, tais montantes deveriam também ser acrescidos por ocasião do cálculo do preço parâmetro, o que fez com que tal valor fosse majorado e, por consequência, reduzido o ajuste promovido pela Fiscalização. O equívoco está representado pelo fato de que a discussão não está centrada no preço parâmetro, mas, sim, nos preços praticados, já que o pressuposto do raciocínio adotado pela Fiscalização e também presente nos precedentes citados no paradigma (acórdãos n.ºs 105-16.711 e 103-23.199) é de que, tratando-se do método PRL, o frete, o seguro e o imposto de importação já compunham o preço de revenda, de

modo que, excluídas tais parcelas dos preços praticados, a neutralidade na comparação desapareceria).

De fato, a conclusão do julgado, no sentido de *DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir fretes, seguro e imposto de importação, nos termos do relatório e voto, este indicando excluir das bases de cálculo de IRPJ e CSLL a parcela de R\$ 561.695,90, no ano-calendário de 1998, de modo a remanescer a base de cálculo de R\$ 229.138,53, é justificada pelas notas de rodapé da tabela elaborada para determinação desta base de cálculo remanescente:*

(01) O preço praticado é o mesmo calculado pela autoridade lançadora;

(02) O preço-parâmetro foi ajustado com inclusão dos valores de fretes e imposto de importação;

(03) Percentual = (preço praticado - preço-parâmetro)/preço-parâmetro x 100

(04) Só foi calculado quando a diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro foi superior a 5%.

No produto tomado como exemplo no voto condutor do paradigma (BUSCOPAN 6 Ampolas de 1 ml), o preço parâmetro unitário é elevado de R\$ 1,41 (apurado pela Fiscalização) para R\$ 1,55. Como não há detalhamento da apuração deste cálculo, é de se inferir que valores de fretes e imposto de importação foram adicionados ao cálculo assim descrito no referido voto:

O preço parâmetro unitário foi demonstrado mediante divisão do preço de venda com os ajustes estabelecidos em lei, inclusive a margem de lucro de 20% sobre o preço de venda, pela quantidade vendida, que no caso de BUSCOPAN 6 Ampolas 1 ml foi calculado em R\$ 1,41.

Embora o pleito da recorrente fosse excluir do preço praticado os valores correspondentes a fretes, seguros e imposto de importação, a providência determinada no paradigma foi ajustar o preço parâmetro, possivelmente adicionando aos cálculos da Fiscalização os valores de fretes e imposto de importação, dado que o preço parâmetro teve seu valor aumentado na proporção acima indicada. E, ao assim proceder, o paradigma alterou os cálculos da Fiscalização e reduziu a exigência.

Desta forma, na interpretação da legislação tributária de regência o referido paradigma apresenta-se convergente com o acórdão recorrido: para ambos, se os custos de frete e seguro assumidos pela Contribuinte, assim como os tributos incidentes na importação, integram o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, *para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela recorrente, também o preço praticado deverá ter, em sua composição, tais custos.* A suposta divergência, dessa forma, somente existe em face dos cálculos que Conselheiro Relator do paradigma executa para implementar esta interpretação.

E, quanto a este aspecto subsidiário, fato é que não houve qualquer pretensão manifestada pela Contribuinte nestes autos, razão pela qual sua apreciação, nesta instância especial, careceria do necessário prequestionamento.

Para além disso, como bem apontado pela representação fazendária em sustentação oral, as providências adotadas no paradigma possivelmente decorrem das circunstâncias específicas do caso ali apreciado, o que também infirma a necessária similitude para caracterização do dissídio jurisprudencial. (*destaques do original*)

Evidente está, nesta abordagem, que o paradigma foi editado a partir de contexto fático distinto, e assim decide a questão a partir de aspecto não prequestionado nestes autos. Tais dessemelhanças, dessa forma, impedem a caracterização do dissídio jurisprudencial.

Vale também referir a objeção da maioria qualificada deste Colegiado<sup>5</sup> manifestada contra este paradigma no já referido Acórdão n.º 9101-005.837, nos termos do voto vencedor do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

Em relação ao acórdão paradigma n.º 108-09.763, já me pronunciei no acórdão n.º 9101-005.801 (julgado na sessão de 05/10/2021) acerca de sua impossibilidade de caracterizar divergência quanto à neutralidade dos valores de frete, seguros e tributos no cálculo do ajuste a título do preço de transferência quando da utilização do método PRL, uma vez que esse paradigma determina a inclusão dessas rubricas no preço praticado, em alinhamento com o decidido no acórdão recorrido. Confira-se meu entendimento firmado no referido precedente:

Segundo o Conselheiro Relator, a fundamentação do acórdão paradigma, em que pese referir-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998, estaria escorado única e exclusivamente na interpretação do § 6º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, não estaria escorado em qualquer interpretação veiculada em instruções normativas editadas pela Receita.

O patrono da Recorrente, por sua vez, em sua muito bem elaborada sustentação oral, aduz que a mera citação da IN n.º 32/2001 teria sido utilizada tão somente como linha argumentativa e como reforço do entendimento do relator acerca da neutralidade dos valores de frete, seguros e tributos para fins de determinação do preço praticado e preço parâmetro, entendimento também vergastado pelo Conselheiro Relator.

Por essa perspectiva, seria absolutamente indiferente o acórdão recorrido tratar de fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2004, quando já vigia a IN n.º 243/2002 que deu nova interpretação ao § 6º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, pois o paradigma, sob a perspectiva da Recorrente, a interpretação dada ao dispositivo legal em questão não teria se apoiado em normas complementares.

Entretanto, novamente com a escusa devida, vislumbro óbices para o conhecimento do Apelo do Contribuinte.

O Recurso Especial interposto é construído com base no raciocínio de que os valores de frete, seguro e tributos pagos a pessoas jurídicas não vinculadas, não poderiam ser incluídos no preço praticado, de modo oposto ao decidido no acórdão recorrido, do qual se extrai que tais rubricas já se encontram embutidas no preço de revenda, ponto de partida na determinação do preço parâmetro no método PRL, e, portanto, para fins de comparabilidade, deveriam também ser incluídas na determinação do preço praticado.

Era de se esperar, portanto, que o paradigma colacionado para fins de comprovação da divergência se pronunciasse no sentido de que os valores de frete, seguro e tributos não fossem incluídos no preço praticado.

Contudo, esse entendimento não encontra eco no único paradigma indicado pela Recorrente, Acórdão n.º 108-09.763, o qual, taxativamente, conclui que as rubricas em questão devem ser incluídas no preço praticado em razão da neutralidade desses valores para fins de comparabilidade, tese contrária à trabalhada pelo Contribuinte em seu Apelo. Confira-se:

---

<sup>5</sup> Participaram do presente 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) e divergiram no conhecimento os Conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella.

*Se as despesas de fretes e seguros foram efetivamente pagas para empresas não vinculadas, estas despesas deveriam ser neutras para efeito de apuração de preço de transferência, mesmo na hipótese de pagamento efetuado antes do desembarço aduaneiro que é a hipótese dos autos.*

*Para viabilizar esta neutralidade, a Instrução Normativa SRF n.º 32/2001, em caráter interpretativo do conteúdo do § 6º, do artigo 18 da Lei n.º 9.430/96, determinou:*

Art. 14 - 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 referidos nesta Seção, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 4º - Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como **parâmetro**, calculado com base no método de que trata o art. 12 (PRL), **serão integrados ao preço os valores de transporte e seguro**, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação." (destaquei).

*Sobre o tema inclusão das despesas de fretes e seguros e tributos incidentes na importação no preço parâmetro, a jurisprudência administrativa já está assentada conforme acórdãos cujas ementas são transcritas abaixo:*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL). FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. Por força do disposto no § 6º, do art. 18 da Lei n.º 9.430, de 1996, integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação. A não consideração dos referidos dispêndios na determinação do preço parâmetro pelo método PRL impõe a comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, que tais valores não foram computados no preço de revenda praticado.(AC. 105-16.711, de 17/10/2007).*

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação. (AC. 103-23.199, de 13/09/2007, DOU de 07.11.2007). [destaques ora inseridos]*

*As duas ementas transcritas não deixam qualquer margem à dúvida que as despesas de fretes, seguros e até o imposto de importação devem ser computados nos preços parâmetro para viabilizar a neutralidade na apuração vez que estas despesas são dedutíveis por serem necessárias, usuais e normais no tipo de atividade desenvolvida pelo sujeito passivo.*

Veja-se, inclusive, que o voto condutor do aresto paradigma chega a transcrever a ementa do Acórdão n.º 103-23.199 que adota absolutamente o mesmo entendimento do acórdão recorrido: "na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro".

Tal fato robustece os valiosos argumentos da PGFN em sua muito esclarecedora sustentação oral: o acórdão paradigma e o recorrido apontam entendimentos convergentes quanto à neutralidade dos valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação na determinação dos preços praticado e parâmetro.

Ressalta-se que, em que pese o acórdão paradigma conter algumas contradições, o que dificulta em muito sua melhor interpretação, em especial no que atine a uma nova soma desses valores na composição do preço parâmetro, *quanto ao preço praticado, matéria objeto do Recurso Especial, o acórdão paradigma está absolutamente alinhado ao recorrido no sentido de que tais valores devem compor o preço praticado!* Nesse sentido, a própria ementa do paradigma é elucida melhor esse ponto:

*IRPJ - CSLL - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODO PRL - FRETES, SEGUROS E IMPOSTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO - Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação. Precedentes no Acórdão n.º 103-23.199, de 13/09/2007, DOU de 07.11.2007 e Acórdão n.º 105-16.711, de 17/10/2007. [destaques ora inseridos]*

Dessa forma, os argumentos da Recorrente no sentido de que o cálculo aritmético extraído do paradigma levaria ao mesmo resultado do que o método por ela defendido em seu Recurso Especial, ainda que possam ser válidos para fins práticos, não o são para os fins jurídicos que exigem, para fins de demonstração da divergência jurisprudencial a que se refere o art. 67 do Anexo II do RICARF, entendimentos dissonantes acerca da legislação tributária, o que não se comprovou no caso concreto frente ao disposto no § 6º do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, uma vez que recorrido e paradigma convergem no sentido de que os valores de frete, seguro e imposto de importação devem ser computados na determinação do preço praticado.

Considerando-se que acompanhei o voto da ilustre Conselheira Relatora quanto à inutilidade do acórdão paradigma n.º 9101-01.166 para demonstração da divergência quanto ao tema, e também quanto ao não conhecimento das demais matérias, concluo que o Apelo do Contribuinte não preenche os pressupostos para seu conhecimento.

Isso posto, encaminho meu voto para NÃO CONHECER do Recurso Especial.  
*(destaques do original)*

Com base nestes fundamentos, portanto, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE, apenas em relação à matéria “natureza procedimental do artigo 20-A da Lei n.º. 9.430/96 e a sua eficácia imediata para as fiscalizações encerradas a partir da sua vigência”.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

No mérito da matéria conhecida, esta Conselheira divergiu da I. Relatora e negou provimento ao recurso especial da Contribuinte. Neste sentido tem se manifestado desde o voto vencedor proferido no Acórdão n.º 1101-001.079:

Inicialmente cumpre esclarecer que, para rejeitar a argüição de nulidade do lançamento por pretenso descumprimento do disposto no art. 20-A da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 12.715/2012, que incluiu na Lei n.º 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 atos 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 n.º 9.430/96, a Receita Federal foi autorizada a definir o prazo e a forma de opção de que trata o caput, e neste sentido editou a Instrução Normativa RFB n.º 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 apresente, 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.

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*. Discorda-se, dessa forma, do entendimento da Contribuinte que vislumbra, na referida regra, uma norma procedimental de fiscalização tributária. Somente a partir do ano-calendário 2012 havia opção por método manifestada ao Fisco, e esta é a condição posta a demandar da autoridade lançadora o procedimento diferenciado para contraposição a esta opção. Imprópria, assim, a aplicação irrestrita do art. 144, §1º do CTN.

Em declaração de voto apresentada no Acórdão n.º 9101-006.058, esta Conselheira acrescentou que:

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, veja-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 fazê-lo sem antes intimar o sujeito passivo para apresentação de novo cálculo. Daí o evidente conteúdo material da norma, em sua primeira parte, quando passa a vincular a escolha do método a uma opção com forma específica perante a autoridade fiscal.

Como bem observado pelo I. Relator, o tema já foi objeto de proposta de súmula não aprovada no último Pleno, 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 n.º 9.430/96 eis que, pelo texto legal, o dispositivo abranger apenas fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012. (*Acórdãos n.º 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 n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 9101-005.800<sup>6</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>7</sup>.

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

---

<sup>6</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>7</sup> 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.

de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

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

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

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

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

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

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

(Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

.....

(CTN)

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

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

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

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

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

Nestes autos, em acréscimo, cabe observar que o procedimento fiscal teve início antes de editado o referido art. 20-A da Lei nº 9.430/96, veiculado na Medida Provisória nº 563, publicada em 4 de abril de 2012, e convertida na Lei nº 12.715/2012. O Termo de Início do Procedimento Fiscal foi cientificado à Contribuinte em 09/01/2012, e em 23/03/2012 a autoridade fiscal já a havia notificado das deficiências identificadas em seus cálculos do ajuste, conforme e-fls. 536/601.

A impropriedade de se cogitar desta aplicação retroativa de uma norma editada sob a condição de um opção somente instituída a partir de sua vigência fica mais evidente no presente caso quando se constata o início do procedimento fiscal sob regência do regramento

legal anterior, cuja interpretação há muito estava consolidada na jurisprudência administrativa em desfavor do que pretende a Contribuinte.

De fato, desde 14 de outubro de 2008 tem-se consolidado nesta instância especial o que assim expresso na ementa do Acórdão CSRF nº 01-06.014:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DE CÁLCULO MAIS FAVORÁVEL. Não há prioridade de aplicação dos três métodos de preços de transferência que servem de parâmetro para o estabelecimento de custos de importação. Recai sobre o contribuinte o ônus de evidenciar, por um ou por mais de um desses métodos, a sua regularidade fiscal. Já o Fisco pode apurar o valor base do arbitramento do custo parâmetro por apenas um dos métodos existentes e, nessa hipótese, não há falar na adoção do método mais favorável ao contribuinte.

O voto condutor do referido julgado, de lavra do ex-Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, bem expõe o cenário antes estabelecido:

Ressalte-se, inicialmente, que o legislador brasileiro se preocupou em instituir regras antielisivas para determinar padrões para formação de preço das mercadorias nas transações comerciais entre partes relacionadas. Essas medidas foram necessárias em razão da constatação de que os documentos fiscais relacionados com despesas das transações internacionais entre sociedades coligadas ou controladas podem não refletir a realidade dos preços de mercado e da verdadeira capacidade contributiva do contribuinte. Por isso, optou por regras objetivas de determinação do custo das importações entre partes vinculadas, autorizando os agentes fiscais a realizar o arbitramento do valor quando ultrapassados certos parâmetros que entendem ser razoáveis.

Estabelece-se, portanto, uma presunção juris tantum do valor da aquisição do produto no exterior a partir da comparação com preços praticados por pessoas independentes ou pela fixação de percentuais de margem de lucro. Essa regra antielisiva pode ser infirmada por ocorrências específicas, representadas por fatos que fujam ao padrão estabelecido pela experiência, tanto que a legislação de preços de transferência admite como método válido a comparação de preços de produtos similares efetivamente praticados pelos seus concorrentes (método PIC). Ou seja, evidenciar a inadequação da margem fixa ao seu caso concreto é possível pela apresentação de provas de que o preço praticado pela interessada nas importações está dentro da normalidade das operações de mercado realizadas entre sociedades não vinculadas.

Além disso, a legislação também permite que sejam revistos pela autoridade administrativa os percentuais fixos de margem de lucro utilizados nos métodos por provocação do interessado à Administração Tributária. Desde que se consiga demonstrar as peculiaridades a que está submetida a operação de aquisição do produto, o interessado pode ter revista a margem fixa por procedimento previsto na lei.

[...]

Vê-se, inicialmente, que as normas acima não especificam quem deva realizar os ajustes de preços de transferência. Daí se pode inferir que tanto o contribuinte quanto o Fisco tem o dever de ajustar o lucro real caso se verifique o excesso de custo na importação em relação ao preço parâmetro calculado por um dos métodos. Nesse sentido, os artigos 240 a 245 do RIR199 dispõem que as pessoas jurídicas devem anualmente calcular preços que servirão de parâmetro para o estabelecimento de custos no caso de importação.

Também verifico a primeira norma (NJ1) explícita que qualquer dos três métodos pode ser utilizado para apurar o preço parâmetro. O enunciado da lei é claro ao determinar

que "somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos" (grifei) Basta, portanto, que a autoridade administrativa comprove que o valor da importação excede o apurado por um dos métodos para que obrigatoriamente se considere essa parcela de custo como não dedutível. Ou seja, o pressuposto do ajuste nos custos pelas regras de preços de transferência é a comprovação do excesso de custo por apenas um dos métodos.

É bem verdade que a terceira norma (NJ3) ressalva a hipótese de o controle utilizar mais de um método para cálculo do preço parâmetro. Nesse caso, deve-se adotar o menor valor apurado.

Na verdade, essas proposições extraídas do texto legal devem guardar coerência interna, por isso a construção lógica da regra jurídica não pode levar ao cumprimento de um enunciado prescritivo e ao necessário descumprimento de outro do mesmo dispositivo legal. O intérprete deve buscar o sentido do conjunto que afaste contradições, afinal, dentre a moldura de significações possíveis de um texto de direito positivo a escolha do intérprete de ser feita em consonância com todo ordenamento jurídico.

Assim, para que se possa o pressuposto de aplicação da regra (NJ3), acima reproduzida, temos que esclarecer qual é a hipótese em que ocorre o cálculo por mais de um método de preço parâmetro.

De fato, a legislação brasileira confere liberdade ao contribuinte para a escolha do método que melhor lhe convém e estabelece que, na presença de mais de um valor, o ajuste deve ser o menor. O contribuinte pode se defrontar com as seguintes situações no tocante a importação:

- (i) Impossibilidade de emprego de qualquer dos três métodos tanto por ausência de preços praticados para servir de comparação, quanto pela falta de fornecimento de informações da pessoa vinculada, ou, ainda, a presença de lacuna normativa na sua hipótese específica;
- (ii) Constatação de que o preço parâmetro apurado por um dos métodos pelo contribuinte é igual ou superior ao preço do insumo praticado na sua importação;
- (iii) Identificação de excesso de custo apurado em mais de um dos três métodos e a adoção do menor valor de ajuste.

Por seu lado, cabe a fiscalização auditar os cálculos e, se o contribuinte não lograr demonstrar sua exatidão, devendo identificar de ofício eventuais excessos de custos na importação por quaisquer dos métodos. Conforme a primeira norma (NJ1), a comprovação do excedente por um dos métodos é o pressuposto para autorizar o agente fiscal a realizar o arbitramento de custos na importação e a glosa da dedução acima desse valor. Apenas se o contribuinte demonstrar a apuração por mais de um método previsto na legislação, os agentes fiscais devem verificar os cálculos e adotar o valor mais favorável.

No caso presente, observo que o sujeito passivo não se utilizou de qualquer dos métodos de cálculo indicados na norma de preços de transferência para determinação do custo do produto importado PIA. Justifica sua omissão pela impossibilidade de obter informações que permitissem a apuração dos preços com base nos métodos PIC e CPL e pela inaplicabilidade do método PRL.

Se o contribuinte afirma que não há ajuste a ser feito em virtude da falta de um método aplicável, o ônus da prova é da autoridade fiscal que deve demonstrar que há ajuste possível e apurar o excesso por um dos métodos. Nesse sentido, a fiscalização apurou o preço parâmetro com base no método PIC e fundamenta a acusação do excesso em provas documentais que traz no lançamento fiscal.

Dessa forma, a hipótese fática de incidência da terceira norma (NJ3) não se concretizou, afinal a previsão normativa exige que haja a utilização de mais de um método de cálculo como condição para que haja o dever de o Fisco adotar o menor valor de ajuste

[...]

Assim, na hipótese de não ser admitido o método escolhido, ou alterado algum critério de cálculo, minimamente desde 2008 esta instância especial já havia se manifestado acerca da inexistência de obrigação de o Fisco intimar o sujeito passivo a apresentar uma alternativa de cálculo ao método originalmente escolhido. O Fisco somente estaria obrigado a analisar resultados alternativos se o sujeito passivo apresentasse originalmente mais de uma forma de cálculo do ajuste. E, ao firmar esta orientação interpretativa, este Colegiado referiu entendimento muito antes expresso pelo Primeiro Conselho de Contribuintes e pela doutrina acerca do tema:

Esse também é o entendimento defendido pela Egrégia Primeira Câmara deste Conselho no voto da ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni no Acórdão 101-94.888, de 17 de março de 2005, em que afirma:

"Não há de se argumentar que, tendo o contribuinte o direito de optar pelo método que lhe seja mais favorável, cabe ao fisco também fazê-lo.

(.) A lei não prioriza qual o método a ser adotado pelo fisco na apuração de ofício do preço de transferência, nem obriga o fisco a determinar qual o método é mais favorável ao contribuinte".

No mesmo sentido, Heleno Taveira Torres observa que a lei não obriga o Fisco a previamente descobrir qual o método mais favorável ao contribuinte, prevendo apenas a apuração de ofício do excesso de custo por um dos métodos.

É a partir deste contexto que a legislação evoluiu para instituir, a partir de 2012, procedimento de apresentação de um método ou cálculo alternativo à autoridade fiscal, mas condicionado à escolha de um único método em declaração prestada ao Fisco. Antes disso, a possibilidade de apresentação de métodos alternativos sempre foi possível, desde que o sujeito passivo originalmente assim cogitasse, e dispusesse desta demonstração para apresentação espontânea à autoridade fiscal no início do procedimento fiscal, não se exigindo qualquer intimação específica para tanto. Iniciado o procedimento fiscal sob esta orientação, e excluída a espontaneidade na forma do art. 7º, inciso I do Decreto nº 70.235/72, desnecessária era a intimação que passou a ser cogitada, apenas, pela Medida Provisória editada depois do início do procedimento fiscal aqui sob análise, e ainda condicionada à opção por apenas um método de cálculo dos ajustes, opção esta exigida a partir da apuração do ano-calendário 2012, sem qualquer repercussão nos ajustes do ano-calendário 2008, revisados nestes autos.

Estas as razões, portanto, para divergir da I. Relatora e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA

## Declaração de voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

### I DO PROBLEMA DA INOBSERVÂNCIA AO ART. 20-A DA LEI 9.430/96

De antemão, e quanto ao argumento acerca da natureza material das novas disposições do art. 20-A da Lei 9.430/96, impende destacar, com todas as vênias cabíveis, a sua imprecisão.

O dispositivo em testilha é sobejamente claro ao estabelecer que “*a partir do ano-calendário de 2012*”, a opção a ser manifestada pelo contribuinte será definitiva, ressalvada a hipótese de críticas fiscais à um “*método ou algum de seus critérios de cálculo*”, quando então a parte interessada deverá ser intimada para “*apresentar novo cálculo*”. A regra em testilha é, para além de quaisquer interjeições adicionais, de natureza formal e não material, precisamente por estabelecer um procedimento e não, propriamente, uma regra nova de incidência.

Aliás, neste particular, e lembrando que o preceito acima trata especificamente, de atos investigativos preparatórios do próprio ato de lançamento, o enunciado do art. 20-A aperfeiçou, de forma hialina, a hipótese do art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, tornando, ainda mais evidente, o seu caráter de norma processual:

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.

Outrossim a alegação de que ao se utilizar a expressão “ano-calendário”, a norma em exame estaria tratando, objetivamente, do fato gerador da exação e não, propriamente, do ato de constituição do respectivo crédito tributário, ora vamos... o emprego desta expressão não indicia absolutamente nada mais que o que ela, de fato, se propõe a indicar: utilizou-se de “ano-calendário” apenas e tão somente para deixar claro qual seria o *dies a quo* do início da sua vigência, impedindo-se, assim, possíveis confusões entre esta expressão e aquela dita “exercício fiscal”. Em síntese, o legislador claramente optou por inserir a expressão “ano-calendário” para deixar claro que a sua vigência se daria a partir do ano de 2012 e não a partir do exercício de 2012 (que imporia, aí sim, a sua retroação ao ano-calendário de 2011).

Por fim, e no que toca à objeção trazida, com brilhantismo, em sessão passada da qual participei epude, inclusive, expor o entendimento agora apresentado, pelo Conselheiro Marcelo Cuba Neto, no sentido de que a regra do art. 20-A não se aplicaria quando houvesse, apenas, críticas à parcelas utilizadas ou não utilizadas para a formação do preço parâmetro, cabem, também, algumas considerações.

Com efeito, a tese sustentada pelo citado Conselheiro estaria calcada na expressão “*o método ou algum de seus critérios de cálculo*” e, ainda, na consequência imediatamente posta pela predita disposição, segundo a qual, verificados problemas no método ou critério, o

contribuinte será intimado para “*apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação*”. Pelo que foi exposto pelo Conselheiro Marcelo, e reforçado, então, pelo Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, o “critério” a que alude o dispositivo retro, seria, apenas, aquele distintivo que aparta, por exemplo, o método PRL 20 do método PRL 60. Estes dois conformariam um único método, todavia, com critérios de apuração distintos (margem de lucro).

Ainda que dotado de aparente coerência, este raciocínio peca por adotar uma premissa falsa, *venia concessa*. É verdade que a Lei traça metodologias distintas para a definição do PRL, como se vê das disposições do art. 18, inciso II, da Lei 9.430/96. Mas, dentro destes “critérios”, está compreendida, v.g, a eleição dos custos incorridos ao longo de todo o período de apuração (§ 1º) e que, desta feita, compreenderá o valor inicial dos estoques. Assim, se o contribuinte eleger um valor de estoque que não seja aceito pela Fiscalização, verificar-se-á crítica, inadvertida, quanto a critério de definição do preço parâmetro, situação idêntica àquela observada quando o contribuinte erra o percentual da margem de lucro a ser adotada, ao optar pelo PRL 20 ou 60. Em síntese, a palavra “critério” não tem o caráter exclusivo pretendido pela interpretação acima, e nem a lei assim se dispôs a fazê-lo. Por critério, há que se entender como qualquer parte do cálculo do preço parâmetro.

E, mais que isso, dado o caráter procedimental e, outrossim, o intuito inegável de reduzir a litigiosidade do tema, é óbvio, ululante mesmo, que vícios conceituais porventura incorridos pelo contribuinte encerrem a aplicação da mesma consequência divisada no art. 20-A, em análise. A ideia é, senão outra, permitir ao contribuinte acatar o entendimento fiscal e assim proceder ao cálculo correto do IRPJ, evitando-se o contencioso. Um entendimento similar ao proposto pelos Conselheiros Marcelo e Paulo, em nada contribuiria para o atingimento deste fim.

Por fim, e ainda que com menor importância, releva afastar um argumento de cunho eminentemente consequencialista (na acepção de Mills, diga-se).

De fato, foi aventado no processo que o acolhimento da tese da recorrente teria o condão de invalidar todos os lançamentos ocorridos desde 2012. Bom, primeiramente a atuação do Agente Fiscal é sempre vinculada, observando-se a competência discricionária tão só quanto a forma de sua aplicação, se e quando cabível. Assim uma norma que contenha uma determinação à administração deve ser cumprida; se o seu descumprimento encerra a invalidação de atos contrários aos seus ditames, essa é uma consequência própria do sistema jurídico, baseada, inclusive, nos princípios que o norteiam (como a legalidade). Não se pode deixar de cumprir determinada imposição legal porque ele (cumprimento) terá, potencialmente, o condão de invalidar outros tantos atos já praticados. Trata-se de um pequeno preço a pagar para manter íntegro e cogente o sistema normativo jurídico.

Outrossim, e partindo também de um argumento consequencialista, o entendimento supra, resultaria na impossibilidade de aplicação da nova redação do art. 20-A, enquanto não passados 5 anos desde a data de sua promulgação... Isso, por certo, não conforma a intenção do legislador (que assim nunca se propôs dizer), e, outrossim, revela conclusão desprovida de qualquer razoabilidade (expressão esta tomada enquanto diretriz do próprio princípio da razoabilidade).

Assim, e com as renovas escusas aos entendimentos antinômicos, mas entendo que o recurso deve ser provido, ante o desrespeito á determinação contida no art. 20-A da Lei 9.430/96.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

## Declaração de voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Optei por apresentar a presente declaração de voto para evidenciar as razões que me levaram a rever o meu posicionamento quanto à matéria.

A controvérsia consiste em definir quando a regra prevista no artigo 20-A da Lei n.º 9.430/96<sup>8</sup> deve produzir efeitos. Mais precisamente, se tal dispositivo legal *retroage* ou se se aplica apenas em relação a *atos 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 n.º **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.

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 n.º 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)**

---

<sup>8</sup> Introduzido pela Medida Provisória n. 563, de 3 de abril de 2012, convertida na Lei n.º 12.715/2012, de 17 de setembro de 2012.

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 n.º 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>9</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 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>10</sup> provocarem tremenda *insegurança jurídica*.

Diante desse cenário litigioso, coube ao Legislador, por intermédio da Lei n.º 12.715/2012<sup>11</sup>, inserir o artigo 20-A à Lei n.º 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.

<sup>9</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.

<sup>10</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>11</sup> Ressalte-se que a Lei n.º 12.715/2012 é conversão da Medida Provisória n.º 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".

§ 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.

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 executoriedade 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 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.

Essas são as razões, portanto, que me levaram a reformular meu entendimento sobre a matéria e acompanhar o voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli