



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.728065/2013-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.058 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 05 de abril de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GEMALTO DO BRASIL CARTOES E TERMINAIS LTDA.

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

Ano-calendário: 2008

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos ao colegiado *a quo*. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Caio Cesar Nader Quintella na reunião de fevereiro de 2022.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano – Redatora *ad hoc*

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

Relatório

Nos termos do artigo 58, § 13, do Anexo II ao RICARF/2015, fui designada Redatora *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o Relator original, Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, não mais compõe este Colegiado.

Neste sentido, transcrevo relatório apresentado pelo i. Relator na sessão de fevereiro de 2022.

[início da transcrição do Relatório apresentado pelo Conselheiro Relator na sessão de fevereiro de 2022]

Trata-se de Recurso Especial (fls. 1.733 a 1.740) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão n.º 1301-002.051 (fls. 1.675 a 1.705), da sessão de 08 de junho de 2016, complementado pelo v. Acórdão n.º 1301-002.216 (fls. 1.725 a 1.731), da sessão de 16 de fevereiro de 2017, ambos proferidos pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte. Confira-se suas respectiva ementas e trechos:

Acórdão n.º 1301-002.051

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NULIDADES. OCORRÊNCIA.

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

Tratando-se de norma de caráter eminentemente procedimental, o preceito do art. 20-A da Lei 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.

Acórdão n.º 1301-002.216

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO. NATUREZA DO VÍCIO.

Do acórdão que invalida lançamento tributário, em razão da existência de vício, se exige a identificação desse vício, mas é desnecessária a sua qualificação.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, do ano-calendário de 2008, exigidas por meio de Auto de Infração lavrado contra a Contribuinte, em razão de ajustes na observância e aplicação dos métodos de preços de transferência, em que a Autoridade Fiscal, diante da detecção de supostas divergências, incongruências e conflitos entre os procedimentos antes adotadas e as disposições da IN SRF n.º 243/2002, procedeu ao cálculo pelo método PRL60, dos valores admissíveis de custos, despesas e encargos, relativos aos principais insumos importados junto a pessoas vinculadas, nos termos do art. 23 da Lei n.º 9.430/1996, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Registre-se, desde já, que a celeuma que prevalece no presente feito é em relação ao tema do caráter e aplicabilidade da norma do art. 20-A da Lei n.º 9.430/96.

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

GEMALTO DO BRASIL CARTÕES E TERMINAIS LTDA, já devidamente qualificada nos autos, inconformada com a decisão prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, São Paulo, que manteve, em parte, os

lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

A referida Turma Julgadora, de igual modo, por ter exonerado crédito tributário em montante superior ao seu limite alçada, impetrou recurso de ofício.

Aproveito o relatório constante na decisão de primeiro grau para descrever a matéria tributária apurada e as razões aportadas ao processo por meio de peça impugnatória.

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, constatou-se que ele, no ano-calendário de 2008, apurou o IRPJ pela sistemática do lucro real e importou insumos junto a pessoas vinculadas, razão pela qual é necessária a apuração dos preços parâmetro desses insumos, consoante as regras que regulam os preços de transferência, para avaliar a dedutibilidade dos custos com eles incorridos.

Conforme descrito no “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 1305/1343, para a realização dos trabalhos de auditoria foram consideradas as regras relativas a preços de transferência previstas na Lei n.º 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 9.959/2000, regras essas regulamentadas pela Instrução Normativa SRF n.º 243/2002. O método utilizado pelo contribuinte é o do Preço de Revenda menos Lucro, previsto no art. 18, II, da Lei n.º 9.430/1996, em sua redação original.

Relata a autoridade autuante que o contribuinte, conforme documento de fl. 789, reconhece que, para o cálculo do preço parâmetro e do preço praticado, não adota a sistemática prevista na Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, por considerar não ter ela respaldo na Lei n.º 9.430/1996. Diante disso, conclui a autoridade autuante (fl. 1316) que “é justamente esta divergência de interpretação das normas que regem a determinação do ‘PREÇO PARÂMETRO’ que originou a infração tributária autuada”.

Em seguida, a autoridade autuante descreve a metodologia utilizada pelo contribuinte, afirmando que, no tocante ao preço praticado, adotou ele uma taxa de dólar, para conversão do valor expresso em moeda estrangeira na importação de bens, serviços e direitos, diferente da prevista no art. 1.º da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, segundo (ele) deve ser adotada a taxa de câmbio de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao do registro da declaração de importação.

Ao descrever o método utilizado pelo contribuinte para o cálculo do preço parâmetro, ressalta a autoridade autuante que, para ele, o valor agregado corresponde à diferença entre o custo total de fabricação do produto e o custo total das matérias-primas importadas que o compõem. Em seguida, o contribuinte calcula a diferença entre o valor líquido das vendas e o valor agregado e, sobre o resultado, aplica o percentual de 60% previsto no art. 18, inciso II, “d”, da Lei n.º 9.430/1996, encontrando a margem de lucro. O preço parâmetro total corresponde à diferença entre o preço líquido de venda de todos os produtos considerados e a referida margem de lucro. Finalmente, para calcular o preço parâmetro unitário da matéria-prima, extrai-se do

preço parâmetro total o quanto corresponde à matéria-prima em análise e divide-se o valor encontrado pela quantidade vendida da matéria-prima.

Ressalta a autoridade autuante que o valor agregado, que deve ser excluído no cálculo do preço parâmetro, é a parcela do preço líquido de venda que corresponde à proporção dos demais custos de produção, que não o custo do insumo importado cujo preço parâmetro se pretende calcular, no custo total de produção.

No tocante à apuração do preço praticado dos insumos importados sujeitos às regras de preços de transferência, a autoridade autuante observa que os insumos selecionados são componentes fundamentais e desempenham a mesma função nos produtos fabricados pelo contribuinte. Esses insumos correspondem a módulos, sendo que apenas um módulo compõe o produto produzido.

O cálculo dos preços parâmetros está evidenciado no “Demonstrativo de Cálculo do Preço Parâmetro Ponderado – 2008” de fls. 1355/1365.

Após as devidas verificações, a autoridade autuante apurou, pelo método Preço de Revenda menos Lucro de 60%, os valores admissíveis de custos, despesas e encargos, relativos aos principais insumos importados junto a pessoas vinculadas, nos termos do art. 23 da Lei n.º 9.430/1996, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

A diferença, por unidade e total, entre o preço praticado e o preço parâmetro, para cada insumo, está demonstrada à fl. 1341. Em seguida, das diferenças apuradas a autoridade autuante subtraiu os valores já adicionados pelo contribuinte ao lucro real e à base de cálculo da CSLL na DIPJ do ano-calendário de 2008, remanescendo o saldo de R\$ 21.998.336,59, a ser adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL para o referido ano-calendário.

Sobre os créditos tributários apurados foi aplicada multa de ofício de 75%.

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1396/1449, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

Nos termos do art. 20-A da Lei n.º 9.430/1996, introduzido pela Lei n.º 12.715/2012, caso o método eleito pelo contribuinte ou um de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, deve o sujeito passivo ser intimado para apresentar, no prazo de trinta dias, novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

Trata-se de norma de caráter eminentemente procedimental, que instituiu novo processo de fiscalização, razão pela qual, com base no art. 144, § 1º, do CTN, deve ser aplicada a todas as fiscalizações concluídas após a sua vigência. No caso presente, a ausência de intimação da impugnante para apresentar novo método mais favorável, em razão da desclassificação dos critérios de cálculo do método originalmente eleito, importa em nulidade do lançamento de ofício, pela inobservância de norma que disciplina o seu procedimento.

O “Termo de Verificação Fiscal” TVF anexo ao auto de infração é inconclusivo na descrição de diversas infrações imputadas à

impugnante. A má fundamentação ultrapassou a fronteira do aceitável e do razoável e trouxe prejuízo concreto ao direito de defesa. Às fls. 1415 do TVF, a autoridade autuante disserta sobre o componente “valor agregado” utilizado na fórmula de cálculo do preço parâmetro pelo PRL 60, mas não conclui se, de fato, há alguma infração relacionada a esse aspecto. A apuração do preço praticado evidencia prejuízo em concreto ao direito de defesa, pois a autoridade autuante se limitou a afirmar que a impugnante teria adotado taxa de dólar, para a conversão dos valores dos insumos importados, diversa daquela prevista no art. 7º da IN SRF nº 243/2002. Não há demonstração precisa de qual seria a taxa de câmbio correta para cada operação de importação bem como o reflexo da infração no ajuste efetuado de ofício pela autoridade autuante.

Essas deficiências na descrição da suposta infração relacionada ao cálculo do preço praticado impedem o exercício do direito de defesa para questionar a metodologia adotada pela autoridade autuante. Trata-se de causa de nulidade do lançamento, conforme prescreve o art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

O art. 18 da Lei nº 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.959/2000, ao prescrever a fórmula de cálculo do preço parâmetro para o método PRL 60, determina que o percentual de 60%, incidente sobre o valor do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país, seja deduzido do valor líquido de venda integral. A Instrução Normativa SRF nº 243/2002, por outro lado, determina, em seu art. 12, § 11, que o percentual de 60% seja excluído de uma base menor, qual seja, a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, do que decorre um resultado invariavelmente menor. Diversamente do que prevê a Lei, a IN SRF nº 243/2002 estabelece um cálculo em três etapas. Na primeira delas, parte-se do preço líquido de venda para se identificar uma grandeza intermediária, não contemplada pelo texto legal, correspondente à participação do bem importado no produto revendido. Em virtude dessa operação, exige-se do contribuinte a prática de margem de lucro que fere a razoabilidade e a proporcionalidade.

Partindo-se da interpretação dada pela IN SRF nº 243/2002, como consequência do superfaturamento do insumo importado a participação desse insumo no produto final crescerá e, portanto, maior será o preço parâmetro autorizado. Isso vai de encontro ao objetivo da norma, que é evitar que haja superfaturamento nas importações de pessoas ligadas. Mais que isso, a Lei buscou incentivar a produção local, enquanto a regulamentação administrativa da matéria eliminou esse efeito indutor, pois, quanto menor o valor agregado, menor será o ajuste.

Na redação do art. 18, II, da Lei nº 9.430/1996, a menção ao valor agregado está inserida no período que descreve a margem de lucro (item “1” da alínea “d”).

Assim, a margem de lucro de 60% é o sujeito da oração principal, à qual se segue uma oração subordinada adjetiva explicativa, que, por definição, vem entre vírgulas:

“calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País”. Diante disso, o valor agregado não é uma qualidade à “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos”, mas ao preço de revenda, que, por sua vez, é a base para o cômputo da margem de lucro de 60%. Por essas razões, é equivocada a interpretação segundo a qual o valor agregado haveria de ser deduzido da “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos” para o cálculo do preço parâmetro, interpretação esta que diverge inclusive da fórmula prevista na IN SRF n.º 243/2002.

A Medida Provisória n.º 478/2009, que não foi convertida em lei, tentou incluir, no corpo da Lei n.º 9.430/1996, a sistemática de cálculo do preço parâmetro prevista na IN SRF n.º 243/2002. Isso revela que (a) disciplina do PRL 60 nesta IN não está de acordo com a sistemática originalmente prevista na Lei n.º 9.430/1996, conforme reconhece a própria Exposição de Motivos da referida MP. A metodologia de cálculo prevista na IN SRF n.º 243/2002 somente veio a ter respaldo legal com a publicação da Medida Provisória n.º 563/2012, convertida na Lei n.º 12.715/2012.

Cita a impugnante diversas decisões judiciais e administrativas em abono a seus argumentos, concluindo que faz juz à apuração dos preços parâmetro dos seus insumos importados segundo a sistemática prevista pela Lei n.º 9.430/1996, conforme a interpretação fixada pela Instrução Normativa SRF n.º 32/2001, uma vez que a sistemática prevista na IN SRF n.º 243/2002 carece de base legal.

Houve erro no cálculo do preço parâmetro pelo método PRL 60, do qual resultou ajuste maior do que o devido. A autoridade autuante não considerou que, ao longo do processo produtivo das mercadorias fiscalizadas, foram utilizados diferentes tipos de insumos que, por serem substitutos perfeitos entre si, foram aplicados em distintos momentos da cadeia produtiva. Em consequência disso, é necessário que, no cálculo do preço parâmetro, o custo total seja considerado de maneira proporcional à participação de cada um dos insumos na produção anual. O cálculo do percentual de participação de cada insumo no custo de produção total pode ser obtido a partir da divisão da quantidade aplicada de determinado insumo na produção pela quantidade total de mercadorias produzidas a partir da sua utilização.

A autoridade autuante, porém, efetuou o cálculo do preço parâmetro como se os insumos fossem aplicados consistentemente desde o início até o final de toda a produção anual. Isso porque a IN SRF n.º 243/2002, ao disciplinar o cálculo do “percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido” (art. 12, § 11, inciso II), se limita a prever que tal percentual será obtido a partir da “relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido”. Assim, a regulamentação da matéria pela SRF pressupôs a utilização uniforme de um mesmo insumo para a produção de uma mercadoria ao longo de toda a produção anual. Para manter a correlação entre o custo do insumo e o custo total, considerando-se o cenário de substituição de insumos, o custo total deve ser “proporcionalizado” em função do percentual de participação de cada insumo no custo total de produção.

Às fls. 15601568, a impugnante apresenta “Demonstrativo de Cálculo dos Preços Parâmetro Ponderados por Insumo”, no qual os cálculos dos preços parâmetro dos insumos obtidos pela autoridade autuante foram divididos pelo percentual de participação do custo do insumo no custo total da mercadoria industrializada, atingindo o mesmo resultado a que se chegaria mediante a “proporcionalização” do custo total de produção. As diferenças dos valores dos preços parâmetro obtidos a partir dos cálculos elaborados pela autoridade autuante e pela impugnante são indicadas no demonstrativo de fls. 1569/1570.

É descabida a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, pois o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, em consonância com o art. 161 do CTN, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado. Cita decisões administrativas que corroboram seus argumentos.

Alega a impugnante que, nas hipóteses em que os julgamentos de órgãos colegiados resultem em empate de votos, sendo necessário o recurso ao voto de qualidade, evidencia-se a ocorrência de dúvida, razão pela qual, com base no art. 112 do CTN e no princípio da presunção de inocência, deve ser cancelada a aplicação das penalidades.

Por fim, pede a impugnante que seja dado provimento ao seu recurso, declarando-se nulo o auto de infração, em virtude das duas causas de nulidade apontadas. Caso assim não se entenda, requer o cancelamento do crédito tributário, em razão da ilegalidade da fórmula de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL 60 prevista na IN SRF nº 243/2002. Subsidiariamente, pede a diminuição do montante do crédito tributário, tendo em conta os equívocos apontados na apuração dos ajustes decorrentes da aplicação das normas pertinentes aos preços de transferência, bem como o reconhecimento da não incidência de juros de mora sobre a multa lançada de ofício.

Requer que as intimações sejam dirigidas ao endereço do escritório do procurador signatário da impugnação, com envio de cópias à impugnante. Protesta, ainda, por todos os meios de prova em Direito admitidas, notadamente pela juntada de novos documentos.

A já citada 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, analisando o feito fiscal e a peça de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº 1-453.888, de 29 de setembro de 2014, pela procedência parcial das lançamentos tributários.

O referido julgado foi assim ementado:

AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PREVISTA NO ART. 20ª DA LEI Nº 9.430/1996, INTRODUZIDO PELA LEI Nº 12.715/2012. ARGÜIÇÃO DE NULIDADE.

A regra prevista no art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, introduzida pelo art. 51 da Lei nº 12.715/2012, é aplicável apenas aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012.

AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO PRECISA DA INFRAÇÃO PRATICADA. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA

Não é requisito de validade do lançamento a demonstração pela autoridade administrativa das razões que levaram o contribuinte a praticar a infração. Para a caracterização da infração, basta, nos termos dos arts. 9º e 10 do Decreto n.º 70.235/1972, a descrição do fato e a indicação da disposição legal infringida, acompanhados da comprovação do ilícito.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a argüição de ilegalidade na IN SRF n.º 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção.

Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

ERRO NO CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO PELO MÉTODO PRL60. INSUMOS SUBSTITUTIVOS

Na hipótese de aplicação de insumos substitutivos (para cada produto produzido é utilizado um único insumo importado, sendo que distintas espécies de insumos são utilizadas na produção da mesma categoria de produto), para o correto cálculo do preço parâmetro, há que se considerar que, na apuração do percentual de participação do insumo importado no custo total do bem produzido, devem ser computados apenas os produtos finais que, de fato, foram produzidos com a utilização de cada um dos insumos substitutivos. EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA, CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC, SOBRE A MULTA.

O CTN, em seu art. 113, § 1º, estabelece que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. O art. 161, por sua vez, prescreve que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis. Destarte, o conceito de crédito utilizado pelo CTN alcança não apenas o tributo, mas também a penalidade pecuniária.

AUTO REFLEXO.

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Irresignada com a manutenção de parte dos lançamentos, a fiscalizada interpôs o recurso voluntário de fls. 1.622/1.675, em que, em apertada síntese, sustenta: a nulidade do auto de infração, em vista de erro na determinação da base de cálculo e o equívoco cometido pela autoridade julgadora de primeira instância; nulidade do auto de infração em virtude do descumprimento do disposto no art. 20 A da lei n.º 9.430, de 1996; a ilegalidade da sistemática de aplicação do método PRL 60 prevista na IN 243/2002; a impossibilidade de cobrança de

juros sobre a multa de ofício; e a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional em caso de voto de qualidade, haja vista a existência de dívida concreta.

É o Relatório.

Como visto, a DRJ (fls. 1.581 a 1.613) deu provimento parcial à Impugnação apresentada, reconhecendo que a forma de cálculo utilizada pela autoridade autuante distorceu o percentual de participação de cada insumo importado junto a pessoa vinculada no custo de produção do bem produzido, refazendo os cálculos e reduzindo o valor do lançamento de ofício. Em razão da monta do crédito tributário cancelada, registrou-se a hipótese de Recurso de Ofício.

Ainda inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário a este E. CARF, reiterando seus argumentos, defendendo, inclusive a nulidade da Autuação, pela falta de observância pela Autoridade Fiscal do art. 20-A da Lei nº 9.430/96 durante os trabalhos fiscalizatórios.

Ao seu turno, a C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção negou provimento ao Recurso de Ofício e deu provimento ao Apelo ordinário da Contribuinte, reconhecendo a nulidade do lançamento de ofício, pela carência de aplicação do disposto no referido art. 20-A.

Posteriormente, foram oposto Embargos de Declaração pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (fls. 1.707), apenas requerendo que seja conhecido e provido o presente recurso para que essa e. Câmara complemente o acórdão de modo que fique expresso o tipo de vício que supostamente maculou o lançamento (se material ou formal). Tal reclamação pontual foi acatado pelo r. Despacho de Embargos de fls. 1.717 e 1.718, submetendo-o a julgamento.

Proferindo v. Acórdão complementar, a C. Turma Ordinária a quo negou provimento aos Declaratórios, registrando que o acórdão que invalida lançamento tributário, em razão da existência de vício, se exige a identificação desse vício, mas é desnecessária a sua qualificação.

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial ora sob julgamento, demonstrando a existência de suposta divergência jurisprudencial, regimentalmente exigida, trazendo singular Acórdão paradigma sobre o tema da observância do teor do art. 20-A da Lei nº 9.430/96 em fiscalizações apenas em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 2012.

Processado o Apelo Especial da I. Procuradora, este teve seu seguimento determinado por meio do r. Despacho de Admissibilidade fls. 1.823 a 1.825, entendendo

que enquanto a decisão recorrida entendeu que, tratando-se de norma de caráter eminentemente procedimental, o preceito do art. 20-A da Lei n.º 9.430/96 é imediatamente aplicável, o acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 1101-001.079, de 2014) decidiu, de modo diametralmente oposto, que, embora presente, inicialmente, nuances procedimentais, a nova norma legal, invocada pela contribuinte [art. 20-A da Lei n.º 9.430/96], 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.

Em seguida, cientificada a Contribuinte, foram ofertadas Contrarrazões (fls. 1.834 a 1.857), supostamente questionando o conhecimento e a procedência do Recurso Especial.

Por fim, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

[fim da transcrição do relatório apresentado pelo Conselheiro Relator na sessão de fevereiro de 2022]

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Redatora *ad hoc*.

Nos termos do artigo 58, § 13, do Anexo II, ao RICARF/2015, fui designada Redatora *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o Relator original, Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, não mais compõe este Colegiado.

Neste sentido, transcrevo voto apresentado pelo i. Relator na sessão de fevereiro de 2022.

[início da transcrição do voto apresentado pelo Conselheiro Relator na sessão de fevereiro de 2022]

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Recorrida ofertou Contrarrazões.

Nas Contrarrazões existe tópico denominado síntese das razões de inadmissibilidade e improcedência do Recurso Especial da D. PGFN:

II.3. Síntese das razões de inadmissibilidade e improcedência do Recurso Especial da D. PGFN

Em que pesem as alegações de direito trazidas pela D. PGFN, o recurso especial interposto não deverá ser, no mérito, provido, haja vista que, conforme será exposto na sequência, o artigo 20-A da Lei nº 9.430/96 é uma norma de caráter procedimental na medida em que instituiu um novo “processo de fiscalização” e, neste sentido, possui eficácia imediata em relação às fiscalizações em curso, conduzidas a partir do ano-calendário de 2012, o que deverá ensejar o reconhecimento do acerto do acórdão recorrido ao declarar a autuação nula.

Subsidiariamente, caso venha a ser dado provimento ao recurso especial interposto pela D. PGFN, a Contrarrazoante fará jus à remessa dos autos à turma recorrida para que as demais questões de direito sejam, enfim, apreciadas, sob pena de nulidade processual.

Porém, como se observa, nada se versa sobre o conhecimento e (in)admissão do Apelo Especial Fazendário, não havendo, então, efetiva dialeticidade e questionamento sobre a questão processual preliminar de cabimento recursal.

Inclusive, registre-se que todas as arguições alheias ao tema da aplicação, observância e natureza do art. 20-A da Lei nº 9.430/96 ou sobre a nulidade do lançamento de ofício não serão conhecidas, sendo manifestamente desvinculadas do Recurso Especial fazendário combatido, de seu pleito e da matéria dessa demanda.

Considerando tal silêncio sobre o conhecimento, uma simples análise do v. Acórdão 1101-001.079, único paradigma trazido para questionar a matéria referente à aplicação e natureza do art. 20-A da Lei nº 9.430/96 e o reconhecimento de nulidade da Autuação, evidencia a certa similitude fática e a notória presença de divergência com o entendimento estampado Acórdão nº 1301-002.051, ora recorrido.

Confirmando, tratando-se de temática puramente jurídica - de modo que as nuances fática pouco afetam na identificação da existência da legítima divergência de hermenêutica da legislação – simples trecho da ementa de tal v. Aresto paradigmático já afasta qualquer dúvida sobre seu cabimento para o manejo recursal:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

ALTERAÇÃO DE OPÇÃO PELO MÉTODO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A intimação prévia prevista no art. 20-A da Lei nº 9.430/96 somente deve ser observada nos procedimentos fiscais que tenham por objeto as apurações do ano-calendário 2012 e seguintes.

*Registre-se que a N. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional **não mais** questiona a qualificação da nulidade declarada, não existindo alegações dessa temática ou pedido correspondente no Recurso Especial.*

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entende-se por conhecer do Apelo interposto, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.823 a 1.825.

Mérito

Uma vez conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional, passa-se à análise do mérito da contenda remanescente nessa C. Instância, qual seja, o caráter e aplicabilidade da norma do art. 20-A da Lei nº 9.430/96, não havendo nulidade na Autuação lavrada.

Alega a Recorrente, em suas breves razões, que a partir do texto legal, em dicção extremamente clara, verifica-se que a norma incide a partir do ano calendário de 2012.

E acrescenta dizendo que assim, somente a partir do ano-calendário 2012 o sujeito passivo pode formalizar, por meio da DIPJ, a opção por um dos métodos de

preço. Nesse contexto 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. Esta norma tem verdadeiro caráter material, porquanto vinculada a uma opção facultada ao contribuinte a partir da apuração do ano-calendário 2012.

Conclui, pugnando que logo, o presente lançamento se revela plenamente válido, por se referir ao ano calendário de 2008, não contemplado pela disciplina do art. 20-A da Lei n.º 9.430/96.

Pois bem, entende-se relevante primeiro registrar na reunião do C. Pleno desse E. CARF, em 06/09/2021, este Julgador também sustentou publicamente pela rejeição da 30ª Proposta de Enunciado de Súmula¹, o qual restou efetivamente denegado em votação de todos os membros dessa C. CSRF.

Assim, mesmo analisando as Contrarrazões da Fazenda Nacional, não se vislumbra qualquer motivo para se cambiar de posição, mantendo, ainda, a plena convicção de procedência desses fundamentos, adotados pelo v. Acórdão recorrido e a correspondente à pretensão da Contribuinte.

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

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

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

Em razão de tal natureza, sua aplicação e observância está sujeita à norma geral inserida no §1º do art. 114 do CTN:

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

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

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

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

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

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

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

Assim, quando a novel regra procedimental preceitua a partir do ano calendário de 2012, tal marco temporal, considerando sistematicamente o conteúdo da norma geral do art. 144 do Codex Fiscal, tem de ser interpretado como a data de início da ação de fiscalização pela Autoridade Fiscal (coincidente com o ano da promulgação da norma), independentemente da data dos fatos geradores (sachverhalt) envolvidos nos trabalhos empreendidos junto ao contribuinte submetido á auditoria – podendo serem estes anteriores.

Dessa forma, considerando que, no presente feito, a ação de fiscalização teve início em 06/11/2012 (fls. 2) e somente se encerrou em 12/12/2013 (fls. 1.343),

deveria, sim, ter sido observado, durante as investigações fiscais o art. 20-A da Lei n.º 9.430/96, vez que acabou por se desqualificar método e o próprio cálculo procedido pela Contribuinte, dando margem à obrigação de intimar o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

Posto isso, resta evidente e certa a nulidade do lançamento de ofício, como corretamente já reconhecido pelo v. Acórdão recorrido.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo integralmente o v. Acórdão n.º 1301-002.051, complementado pelo v. Acórdão n.º 1301-002.216, que anulou o lançamento de ofício.

[fim da transcrição do voto apresentado pelo Conselheiro Relator na sessão de fevereiro de 2022]

Ante o exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para expressar as razões pelas quais, acompanhando o voto do i. Relator, orientei meu voto para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sobre a matéria, já expus meu entendimento no meu voto (vencido, por voto de qualidade) proferido quando do julgamento do acórdão 9101-004.757, de 5 de fevereiro de 2020, que reproduzo aqui com as pertinentes adaptações e comentários.

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

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 janeiro de 2012 (fl. 662) e dezembro do mesmo ano.

A contribuinte sustenta que o artigo 20-A da Lei n.º 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, sustenta que, 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.

Compreendo que lhe assiste razão.

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

Com a vigência de tal dispositivo legal, a autoridade fiscal, mesmo nos procedimentos já em curso, passa a estar 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 *legalmente exigido* das autoridades fiscalizadoras (com reflexos, inclusive, mas não apenas, em relação a cumprimento de seus deveres funcionais). 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.

É dizer: 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 desde já.

No caso presente, quando encerrada a fiscalização, em 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.

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

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

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

Se é a autoridade fiscal quem dá causa a uma mudança quanto a critério originalmente adotado pelo sujeito passivo, e tal critério não está expresso em lei, ela precisa ouvi-lo quanto a tal alteração, mormente quando a própria legislação faculta o sujeito passivo a utilização de diferentes formas para a comprovação da dedutibilidade dos valores. Ao lavar o auto de infração após tal alteração de método ou critério, sem oportunizar o sujeito passivo tal diálogo, a autoridade fiscal praticamente obriga o sujeito passivo a, se quiser produzir provas, instaurar fase litigiosa do procedimento (art. 14 do Decreto 70.235/1972), impedindo o sujeito passivo de demonstrar a adequação dos preços praticados a um dos métodos da legislação sobre preços de transferência durante o procedimento de fiscalização.

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 exige 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 (MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2005, p. 296).

Por mais que o procedimento de fiscalização tenha natureza eminentemente inquisitória, isso não significa que a autoridade autuante não tenha o dever de dialogar com o sujeito passivo na obtenção das informações necessárias à verificação do cumprimento da legislação tributária, oportunizando-o comprovar a adequação de sua conduta quando se pretenda a alteração de parâmetros originalmente adotados pelo sujeito passivo com base na legislação em vigor.

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 negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

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 9.430/96² 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)

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.

² 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.

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 eleito³.

³ 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.

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 desdobramentos⁴ provocarem tremenda *insegurança jurídica*.

Diante desse cenário litigioso, coube ao Legislador, por intermédio da Lei n.º 12.715/2012⁵, inserir o artigo 20-A à Lei n.º 9.430/1996, assim dispondo:

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 pelo método escolhido; ou

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

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

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

⁴ 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.)

⁵ 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”.

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 nº **1201-003.024**, “é importante pontuar que a expressão “A partir do ano-

calendário de 2012" não altera a natureza jurídica procedimental do artigo 20-A, mas sua utilização teve tão somente a finalidade de impedir que a norma procedimental fosse aplicada para questionamentos (por contribuintes) de fiscalizações anteriores a 2012".

E nas palavras do Relator, “quando a novel regra procedimental preceitua a partir do ano calendário de 2012, tal marco temporal, considerando sistematicamente o conteúdo da norma geral do art. 144 do Codex Fiscal, tem de ser interpretado como a data de início da ação de fiscalização pela Autoridade Fiscal (coincidente com o ano da promulgação da norma), independentemente da data dos fatos geradores (sachverhalt) envolvidos nos trabalhos empreendidos junto ao contribuinte submetido á auditoria – podendo serem estes anteriores”.

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 teve início em **06/11/2012**, já sob efeito do artigo 20-A, mas sem que sua regra de apuração tenha sido seguida pela fiscalização, os lançamentos não se sustentam.

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

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Tendo em vistas as discussões e debates suscitados no colegiado no exame da matéria objeto do litígio concernente à aplicação do art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, introduzido pela Lei nº 12.715/2012, não obstante já tenha me pronunciado sobre a questão, pedi vista na sessão anterior para melhor refletir e examinar o alcance do dispositivo.

Com efeito, a redação do dispositivo citado traz alguma complexidade em sua interpretação, pois ao tempo que inova em aspectos materiais na apuração do preço parâmetro no caso concreto, introduz, inequivocamente, novos procedimentos a serem observados tanto pelo contribuinte quanto pela autoridade fiscal uma vez iniciado o procedimento fiscal.

Não é demais reproduzir o texto do dispositivo, *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. (g.n.)

Sem dúvida a parte final do dispositivo introduz nova regra procedimental a ser observada pela autoridade fiscal, no curso da ação fiscal, quando entender que deva ser desqualificado o método de apuração utilizado pelo contribuinte, determinando a intimação deste para, querendo, apresentar novo cálculo por qualquer método previsto na legislação.

Cumprido tal rito e estando o método escolhido de acordo com as regras e sendo passível de aplicação ao caso concreto, deve a fiscalização adotar a nova opção do contribuinte na apuração de eventuais diferenças.

Nesta parte final, portanto, não remanescem dúvidas tanto do caráter procedimental da norma quanto de seu alcance e aplicação.

A divergência interpretativa se encontra na primeira parte do dispositivo ao dispor que “***A partir do ano calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal***”.

Há um evidente conteúdo material na norma, pois fixa as condições para a apuração do preço parâmetro a partir da escolha de um dos métodos legais previstos.

Como bem observado pelo relator e pelos demais conselheiros que apresentaram declaração de voto neste julgamento, a introdução desse dispositivo foi no sentido de buscar a eliminação dos litígios decorrentes da desqualificação, por parte da autoridade fiscal, do método adotado pelo sujeito passivo quando este invocava o seu direito à escolha do método mais favorável, mesmo após iniciada a ação fiscal.

Ocorre que o legislador estabeleceu a aplicação dessa nova norma de conteúdo nitidamente material, posto que diretamente relacionada à apuração do *quantum* devido de ajuste

de preço de transferência, apenas para os fatos geradores apurados a partir do ano-calendário 2012.

Note-se que, a respeito da controvérsia acerca do alcance da expressão “*a partir do ano-calendário 2012*”, para além do evidente conteúdo material dessa parte da norma, como já observado, verifica-se que o próprio dispositivo volta a repetir a expressão “ano-calendário” quando estabelece que a opção por um dos métodos “*será efetuada para o ano-calendário*”, não havendo espaço, a meu ver, para outra interpretação de que tal regra só é aplicável, nas apurações (cunho material) realizadas para os fatos geradores apurados a partir do ano-calendário 2012.

Em suma, a despeito do caráter híbrido da norma (material e procedimental), o próprio legislador limitou o seu alcance aos fatos geradores que viessem a ser apurados a partir do ano-calendário 2012, não podendo o intérprete ampliar o seu alcance.

Por todo o exposto, reafirmo o posicionamento adotado em julgamentos anteriores acerca da matéria e voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, com retorno ao colegiado.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator no conhecimento do recurso especial da PGFN inclusive porque o paradigma indicado, de sua relatoria, presta-se a firmar a divergência, no mérito, da questão posta. Assim consignou esta Conselheira no voto vencedor do Acórdão n.º 1101-001.079:

Inicialmente cumpre esclarecer que, para rejeitar a argüição de nulidade do lançamento por pretensão 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 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, portanto, do entendimento do I. Relator que vislumbra, na referida regra, *uma legítima, verdadeira e inquestionável norma procedimental de fiscalização tributária*. Somente a

partir do ano-calendário 2012 havia opção por método manifestada ao Fisco, e esta é a condição para posta para se demandar da autoridade lançadora o procedimento diferenciado para contraposição a esta opção. Imprópria, assim, a aplicação irrestrita do art. 144, §1º do CTN.

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 nº 9.430/96 eis que, pelo texto legal, o dispositivo abranger apenas fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012. (Acórdãos nº 1402-002.760, de 20 de outubro de 2017, e 1402-002.816, de 24 de janeiro de 2018)

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

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

II – Caso de ação fiscal iniciada em 2014 relativa a ano-calendário de 2011. Não há como se imputar à fiscalização a aplicação de norma procedimental (intimar o sujeito passivo para, no prazo de 30 dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação), se consta expressamente que o termo inicial da norma que trata impossibilidade de se alterar o método do preço de transferência após o início da ação fiscal tem vigência apenas para fatos geradores a partir do ano-calendário de 2012. Lei vigente à época da concretização do fato gerador de 2011, nos termos do art. 144 do CTN, não determinava aplicação de norma procedimental. (*Acórdão nº 9101-003.910, sessão de 4 de dezembro de 2018*)

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

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

II - Não há como se imputar à fiscalização a aplicação de norma procedimental (intimar o sujeito passivo para, no prazo de 30 dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação), se consta expressamente que o termo inicial da norma que trata impossibilidade de se alterar o método do preço de transferência após o início da ação fiscal tem vigência apenas para fatos geradores a partir do ano-calendário de 2012. Lei vigente à época da concretização do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, não determinava aplicação de norma procedimental. (*Acórdão nº 9101-004.757, sessão de 5 de fevereiro de 2020*).

Os fundamentos deste último precedente, expressos pelo ex-Conselheiro André Mendes de Moura, foram adotados por esta Conselheira no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.800⁶, e são aqui, novamente, invocados:

⁶ 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).

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

A matéria devolvida já foi objeto de apreciação pelo Colegiado da 1ª Turma da CSRF, contudo, com composição distinta da atual⁷.

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

Passo ao exame.

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

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

(Lei n.º 9.430, de 1996)

Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pela contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. (Incluído pela Lei n.º 12.715, de 2012)

§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 12.715, de 2012)

.....
(CTN)

⁷ 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 Penteadó, substituído pela conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Livia De Carli Germano.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Estas as razões, portanto, para divergir do I. Relator e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN, vez que esta pleiteia o restabelecimento do lançamento e, como bem apontado pela Contribuinte em contrarrazões, necessária se faz a *remessa dos autos à turma recorrida para que as demais questões de direito sejam, enfim, apreciadas, sob pena de nulidade processual*, dado que os demais fundamentos expostos no voto vencido do acórdão recorrido para negar provimento ao recurso voluntário não foram apreciados em razão da nulidade do procedimento fiscal afirmada no voto vencedor.

(*documento assinado digitalmente*)

EDELI PEREIRA BESSA