



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10283.720637/2008-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.131 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2017
Matéria GLOSA DE CUSTOS. SUPERAVALIAÇÃO DE ESTOQUE
Recorrente SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

NULIDADE PROCESSUAL. RETRATAÇÃO DE OFÍCIO DA AUTORIDADE JULGADORA APÓS PROFERIMENTO DE ACÓRDÃO. NÃO CABIMENTO. NULIDADE PARCIAL DO PRIMEIRO ACÓRDÃO PROFERIDO.

Eventuais erros de julgamento cometidos pela autoridade de primeira instância só podem ser corrigidos pelo órgão competente de segundo grau. Descabe a anulação e revisão do primeiro acórdão proferido, pela mesma autoridade, sob a premissa de ocorrência de lapso manifesto. O equívoco na avaliação da matéria em julgamento deve ser objeto de revisão mediante recurso voluntário ou de ofício. Impõe-se a anulação de todos os atos posteriores à primeira decisão proferida e a declaração de nulidade parcial do primeiro Acórdão em face da omissão do colegiado a quo sobre matéria litigiosa suscitada na impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar, suscitada de ofício, pelo Conselheiro Alberto Pinto Sousa Junior, de nulidade parcial da primeira decisão de primeiro grau e de nulidade de todos os atos praticados nos autos depois do seu proferimento, determinando o retorno dos autos à DRJ para que o colegiado *a quo* se pronuncie sobre a matéria relacionada ao preço de transferência pelo método PRL, vencida a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa. O Conselheiro Relator reformulou seu voto, para acolher a preliminar suscitada.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

O acórdão recorrido considerou que teria havido a anulação do primeiro acórdão da DRJ Belém: Acórdão nº 01-12.935 de 5 de fevereiro de 2009, da 1ª Turma da DRJ de Belém PA que, por unanimidade de votos, havia julgado procedente em parte o lançamento, cancelando todos os créditos exigidos neste processo e mantendo parcialmente o ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O Acórdão considerado anulado (01-12.935) foi substituído pela Resolução nº 55, da 1ª Turma da DRJ/BEL, em sessão de 30/07/2009. Determinou-se novo julgamento, em virtude de lapso manifesto. Verificou-se a necessidade de levantar quais os produtos que estariam submetidos ao "preço de transferência" e quais os métodos adotados pelo contribuinte no cálculo dos ajustes para cada produto.

Após a diligência, sobre a qual a Recorrente se manifestou, a DRJ proferiu novo julgamento.

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário interposto face a esse julgamento, formalizado nos termos do Acórdão nº 01-16.923, de 31 de março de 2010, que revisou o Acórdão nº 01-12.935 (anulado) de 5 de fevereiro de 2009, da 1ª Turma da DRJ de Belém PA que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento, conforme a seguir exposto, consignando-se a seguinte ementa:

REVISÃO DE ACÓRDÃO. A Turma de Julgamento de 1ª instância pode revisar seu acórdão, através de ato de ofício ou mediante pedido de correção do sujeito passivo ou da autoridade responsável pela execução do acórdão, quando certificar a existência de vício material no julgamento, provocado por lapso manifesto ou erro de escrita ou de cálculo.

RECURSOS ADMINISTRATIVOS. A autoridade da unidade responsável pela execução do acórdão, somente através de pedido de correção, c parte legítima para se manifestar a respeito da decisão de primeira instância, desde que demonstre a inequívoca existência de lapso manifesto, erro de escrita ou erro de cálculo na decisão.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.233/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE. As autoridades julgadoras de 1ª instância não possuem competência para apreciar a ilegalidade da Instrução Normativa expedida por autoridade hierárquica superior.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA. As Instruções Normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu o ato.

GLOSA DE CUSTO. SUPERAVALIAÇÃO DO ESTOQUE. Verificado que o contribuinte superavaliou o estoque inicial dos produtos de fabricação própria, pertinente a glosa do valor excedente no custo do produto vendido.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS. Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio *arm's length*.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS BENÉFICO. Na hipótese de utilização de mais de um método de cálculo do preço parâmetro por parte do contribuinte, a fiscalização deve escolher, dentre os utilizados, aquele mais benéfico ao contribuinte, desde que este forneça toda a documentação hábil e idônea de suporte dos cálculos.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DESCONSIDERAÇÃO DA METODOLOGIA UTILIZADA. NECESSIDADE DE REQUISIÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. A ausência da documentação de suporte do preço parâmetro de transferência autoriza o fisco a desconsiderar o cálculo efetuado pelo sujeito passivo e efetivar nova apuração com base nos elementos disponíveis. Contudo, a medida administrativa só é eficaz se o contribuinte for regularmente intimado a apresentar a referida documentação.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRODUTO IMPORTADO. A apuração do ajuste de preço de transferência, relativo ao excesso de custo de mercadoria importada de vinculada no exterior, tem por pressuposto a efetiva importação desta mercadoria. Comprovado que a quantidade de mercadoria importada é menor que a utilizada na apuração do preço de transferência, cabível a redução do ajuste aos valores efetivamente importados.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. No caso de lançamento de ofício, não é admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. Comprovado que a pessoa jurídica, optante pelo lucro real, possui saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores, legitima a compensação deste saldo na base de cálculo do lançamento, na forma definida pelo art. 15 da lei nº 9.065/95, mediante manifestação do sujeito passivo neste sentido.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. O Ônus da prova cabe a quem ela aproveita quanto aos fatos constitutivos de seu direito.

DILIGÊNCIA. Os pedidos de diligências, ou perícias, devem conter a exposição dos motivos que as justifiquem e a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados.

CSLL. Aplica-se à CSLL, no que couber, o que foi decidido ao lançamento matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Recurso de Ofício

Em virtude de exoneração de crédito tributário, houve Recurso de Ofício (fl. 3447), interposto pela DRJ.

Auto de Infração

A recorrente foi autuada, em virtude das seguintes infrações:

- a) superavaliação do estoque inicial, com consequente majoração indevida do Custo do Produto Vendido (CPV); e
- b) falta de adição ao lucro das parcelas dos custos dos insumos importados que excedem ao preço parâmetro de transferência.

A infração de superavaliação do estoque inicial decorre da divergência entre o estoque final do ano-calendário 2002, registrado no Livro de Inventário, e o estoque inicial do ano-calendário 2003, registrado na apuração do lucro líquido da DIPJ 2004.

A infração de falta de adição dos excessos de custos relativos ao preço de transferência, por sua vez, decorre da desconsideração do método de cálculo CPL (utilizado pela recorrente) e do recálculo do preço parâmetro (pelo fisco) pelo método PRL-60.

A Recorrente apresentou impugnação, julgada nos termos do Acórdão nº 01-12.935 (fls. 3.117-3.124), de 05 de fevereiro de 2009 (revisado pelo acórdão recorrido em questão: 01-16.923, de 31/03/2010, fls. 3536/3569) que apresentou as seguintes **conclusões**:

1. Reduzir o valor tributável da infração de superavaliação de estoque de R\$41.816.530,27 para R\$41.438.385,22;
2. **Considerar não comprovada a ausência/imprestabilidade dos documentos utilizados como suporte para determinação do preço praticado;**
3. Julgar IMPROCEDENTE a constituição dos créditos de IRPJ e CSLL;
4. Promover os ajustes indicados na Tabela (...) nas bases de cálculo dos tributos exigidos no processo.

Em relação ao item 2, acima, considerou-se que a parte do lançamento, relativa ao preço de transferência, **restringiu-se** aos insumos que haviam sido calculados pelo método CPL. Ver trecho do voto do condutor, abaixo:

Na descrição dos fatos do auto de infração, a autoridade fiscal asseverou que "O contribuinte apresentou os Arquivos Magnéticos e Planilhas com as indicação dos Métodos utilizados para cálculos dos "Ajustes"". E prossegue afirmando que "O CONTRIBUINTE NÃO APRESENTOU, APESAR DE INTIMADO PARA ISTO, \A DOCUMENTAÇÃO OBRIGATÓRIA QUE PUDESSE EXERCER O DIREITO DE UTILIZAR O MÉTODO CPL."

Ocorre que, pedir para justificar os ajustes efetuados não equivale dizer apresentar a documentação obrigatória do método de cálculo utilizado.

Logo, pode-se concluir que contribuinte não foi regularmente intimado a apresentar a documentação obrigatória para o uso do método CPL. Pelo que, tenho que esta parte do lançamento se reveste de ilegalidade, na medida que a Autoridade Fiscal não conseguiu comprovar a ausência/imprestabilidade dos documentos utilizados como suporte do preço praticado.

Quanto à alegação de que a fiscalização rechaçou os demonstrativos PRL da impugnante sem justificar o motivo para tanto, vejo pelo cotejo da página do livro razão (à fl. 2.816) e da Planilha Transfer Pricing 2003 (fl. 3.116) com Demonstrativo Sintético do Excesso de Custo por Insumo (fls. 30-82) que o lançamento relativo às adições pelo preço de transferência se restringiu aos insumos outrora calculados pelo método CPL.

Em conformidade com a Resolução nº 55 (fls. 3341 e 3342), de 30 de julho de 2009, a 1ª Turma da DRJ Belém reconheceu que o lançamento relativo aos ajustes do preço de transferência contemplava a presença de insumos que havia sido submetidos pelo contribuinte à metodologia de cálculo PRL-60, e que, portanto, **se equivocou** ao afirmar que "o lançamento relativo às adições pelo preço de transferência **se restringiu aos insumos outrora calculados pelo método CPL**". Todavia considerou que os elementos trazidos aos autos não eram aptos a serem submetidos a novo julgamento porque **a unidade de origem não teria separado o quantum do lançamento** (dos ajustes do preço de transferência) era devida a cada fundamentação. Nestes termos, determinou:

1. **Anular o acórdão nº 01-12.935** - 1ª Turma da DRJ/BEL, de 05 de fevereiro de 2007, para substituí-lo pela presente resolução;
2. Devolver os autos à unidade de origem para que esta **divida e identifique a base de cálculo da infração** de falta de adição dos excessos do preço de transferência de acordo com o motivo da infração. Ou seja, separe e totalize os excessos de custos relativos a descon sideração do método CPL dos excessos relativos a divergência no cálculo do PRL-60;
3. Dê ciência do resultado da diligência ao sujeito passivo, facultando-lhe o direito de se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

Em cumprimento à Resolução, a DRF obteve arquivos digitais (CD, fl. 3397), que apresentam memória de cálculo da Recorrente (de acordo metodologia de cálculo empregada) e a memória de cálculo utilizada pelo fisco. Também separou e totalizou a base da cálculo da infração na forma reproduzida na Tabela 1.

Tabela 1 - Base de cálculo do lançamento de excesso de custos relativos ao Preço de Transferência:

Base de Cálculo	Valor (R\$)
Excesso relativos às divergências no cálculo PRL-60 (Monitores - C/M)	125.532.045,75
Desconsideração do Método CPL (Telefone Celular - HHP)	223.733.252,67
Desconsideração do Método CPL (Telefone Celular - HDD)	75.712.824,37
T O T A L	424.978.122,79

A Recorrente manifestou-se sobre o resultado da diligência, nos termos da petição de fls. 3430-3444, a seguir sintetizados:

Da matéria em litígio

1. O lapso manifesto arguido para anular o acórdão só pode ser considerado para o ajuste referente ao método PRL.

Da ilegalidade da IN SRF 243/2002

2. A recém publicada MP nº 478/09, que alterou o art. 18, II, da I Lei nº 9.430/96, de maneira a igualar a mecânica do PRL à aquela prevista na IN 243/2002, ressaltando a nova redução da margem de lucro para 35%, confirma a tese de que IN 243/2002 estava eivada de ilegalidade.

Do erro do cálculo PRL-60

3. Os cálculos apresentados pela fiscalização possuem erros manifestos, pois os insumos PY80BH03-00028M e PY80BH03-00028K não foram totalmente importados, mas em grande parte adquiridos no mercado nacional.

4. As importações do insumo PY80BII03-00028M totalizaram, de fato, 28.026 peças adquiridas por R\$ 3.060.653,39 (CIF+II), contra as 589.238 peças, ao preço de total de RS 61.157.509,67, consideradas pela fiscalização, conforme demonstrativo das importações do referido insumo de pessoa jurídicas consideradas vinculadas no exterior (doe 1), cujo arquivo completo a título de "Memórias de cálculos - BH03-00028M" está anexo ao CD 01.

5. A diferença foi adquirida da Samsung SDI do Brasil Ltda., sediada em Manaus-AM, conforme movimentação do estoque (doe 2) e notas fiscais de aquisição desses produtos (doe 3).

6. Dessa forma, o ajuste fiscal, em relação ao insumo PY80BH03-00028M, seria de RS 1.287.166,86, conforme planilha de cálculo e ajustes (doe 4).

7. As importações do insumo PY80BH03-00028N totalizaram, de fato, 14.401 peças adquiridas por R\$ 1.761.557,88 (CIF+II), contra as 76.362 peças, ao preço de total de RS 7.969.534,36, consideradas pela fiscalização, conforme demonstrativo anexo (doe 5), cujo arquivo completo com nome "Memórias de cálculo -BH03 - 00038N" inserido no CD 01.

8. A diferença foi adquirida no mercado nacional, conforme pode ser analisado pela movimentação do estoque (doc. 6) e pelas notas de aquisição dos produtos (doc. 7);

9. Dessa forma, o ajuste fiscal, em relação ao insumo PY80BH03-00028N, seria de R\$996.671,69 (doc. 4);

Do preço PIC

10. Oitenta por cento (80%) dos insumos Importados para a produção de monitores são aquisições feitas de terceiros, através de consolidação de compras no exterior realizada por uma empresa vinculada:

11. A empresa consolidadora agrega ao preço livre de mercado praticado na aquisição destes produtos margem não superior a 5% na maior parte do insumo.

12. Dessa forma, o preço de aquisição realizado pela empresa consolidadora no exterior, praticado com terceiros não vinculados, é um preço independente, e, portanto, comparável com o preço de aquisição praticado pela recorrente.

13. A IN SRF nº 243/2002 tolera uma margem de divergência de 5% na comparação dos preços de transferência.

14. Junta CD 2 contendo os arquivos:

a. *"IPC-back data 2003 SEDA - PIC"* QUE demonstra 80% das importações do insumos referentes aos produzidos, o que por certo satisfaz o quesito de relevância da amostragem;

b. *"back data - vendor invoice"* que possui dados de emissão eletrônica de documentos fiscais, vez que na Coreia não há emissão de documentos fiscais.

c. Demonstrativo de cálculos PRL-60, excluídos os ajustes das aquisições locais e os ajustes dos itens para os quais existe a comprovação de compras feitas de partes não relacionadas pela empresa integradora (método PIC).

15. O ajuste pelo método PRL deve ser modificado para R\$25.023.033,79, conforme demonstrado no arquivo "Samsung cálculo TP2003 - excluindo PIC KR";

16. Somando-se o ajuste remanescente do método PRL. de R\$25.023.033,79, com o ajuste do método PIC. de R\$2.288.677,38, tem-se um ajuste total de preço de transferência para monitores de R\$27.311.711,17.

Os novos documentos apresentados pela recorrente, assim como os CDs 1 e 2 foram reunidos nos novos anexos I e II.

Os autos retornaram à **DRJ** e o novo acórdão registrou as seguintes conclusões:

Ante tudo exposto, voto no sentido julgar o lançamento PROCEDENTE EM PARTE, nos seguintes termos:

1. **Reduzir** o valor tributável da infração de superavaliação de estoque de R\$41.816.530,27 para R\$ 41.438.385,22;

2. Considerar **não comprovada a ausência/imprestabilidade dos documentos** utilizados pela recorrente como suporte para determinação do preço parâmetro CPL e, por conseguinte, **cancelar** o ajuste decorrente desta infração;

3. **Reduzir** o ajuste relativo às divergências no cálculo PRL-60 de R\$125.532.04575 para R\$69.999.573,32;

4. **Deferir**, nos termos da lei, a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, na base de cálculo do lançamento;

5. **Manter** o crédito tributário de IRPJ, FG 31/12/2003, no valor de **R\$7.842.889,28**, acrescido da multa de 75% e dos juros moratórios;

6. **Cancelar** o crédito de CSLL, FG 31/12/2003, todavia reduzindo a base de cálculo negativa da contribuição no período para **R\$22.334.702,22**;

7. Promover os ajustes de aumento da base de cálculo e da compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores nos sistemas internos da RFB;

8. Intimar o contribuinte a promover os mesmos ajustes no LALUR.

A recorrente foi intimada desse novo Acórdão, em 10/05/2010 (fl. 3621), via AR. Interpôs recurso voluntário, em 07/06/2010 (fl. 3628/3673), em cujas razões reforça os fatos e fundamentos apresentados em manifestação à referida diligência, e aponta erro de cálculo quanto ao valor devido do IRPJ que detalharei no voto, a seguir.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e os recorrentes estão regularmente representados. Conheço do recurso.

Na forma relatada, o acórdão recorrido revisou o acórdão anterior, na parte anulada por lapso manifesto, e manteve as demais decisões sobre as quais não houve indicação de inexatidão material.

Na manifestação sobre o resultado da diligência, a recorrente apresenta novos argumentos e provas, relativos ao lançamento do excesso de custos do preço de transferência na importação, mormente na parte que diz respeito ao recálculo do preço parâmetro pelo método PRL-60. Os documentos foram acolhidos pela DRJ, independentemente da pré existência dos documentos e do fato de que poderiam ter sido apresentados à DRF, na fase fiscalizatória.

Nesse ponto, suscitou preliminar, de ofício, o Conselheiro Alberto Pinto Sousa Junior, à vista da **nulidade parcial da primeira decisão de primeiro grau e de nulidade de todos os atos praticados nos autos depois do seu proferimento**, determinando o retorno dos autos à DRJ para que o colegiado *a quo* se pronuncie sobre a matéria relacionada ao preço de transferência pelo método PRL.

Destacou-se que, em respeito à rigidez do devido processo administrativo, não há previsão para o fiscal (se retratar) considerar que errou e que há a necessidade de retificação do TVF. Tem-se, portanto, que o fiscal não poderia, de ofício, se manifestar como o fez. A DRJ teria exaurido a instância administrativa, ao proferir o primeiro acórdão (que considerou-se como anulado: Acórdão: 01-12.935 de 05/02/2009).

Nesse sentido, somente em sede de recurso de ofício poder-se-ia discutir a alegada nulidade. Sendo assim, é de se anular todos os atos a partir da interferência do fiscal.

Além disso, em virtude da omissão da DRJ, quanto aos documentos juntados pela recorrente, após a considerada anulação do primeiro acórdão, há pelo menos uma nulidade a ser sanada: o fato de o primeiro acórdão não ter se manifestado sobre todos os métodos de cálculo do preço parâmetro e não só o método do CPL.

Nesse sentido, voto no sentido de que seja acolhida a presente liminar para que:

- a) seja declarada a nulidade de todos os atos havidos após o primeiro acórdão;
- b) seja declarada a nulidade, inclusive de parte do primeiro acórdão (já que o ato que anulou o primeiro acórdão - manifestação indevida do fiscal - é nulo, então o primeiro acórdão nunca foi anulado) para que a DRJ aprecie todos os métodos, e não somente um método (CPL) do preço parâmetro (não poderia ter tratado tudo como uma coisa só). A DRJ deverá apreciar todos os documentos apresentados pela recorrente, em relação ao PRL, cujo PIC seria o método alternativo.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil