



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.724954/2015-21
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.766 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 04 de outubro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ENVISION INDÚSTRIA DE PRODUTOS ELETRÔNICOS LTDA

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

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. REPERCUSSÕES DA REFORMA DE LANÇAMENTO EM DILIGÊNCIA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente a ajustes de cálculo promovidos a partir da demonstração apresentada no lançamento, ausente inicial conversão do julgamento em diligência pela autoridade julgadora de 1ª instância sob a justificativa de incompreensão dos procedimentos adotados pela autoridade fiscal para determinação dos ajustes atuados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator) e o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram pelo conhecimento. O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado acompanhou o voto do relator pelas conclusões. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart (Suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (Suplente convocada), e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.766 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10283.724954/2015-21

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1201-003.612 (10/03/2020) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ERROS DE CÁLCULO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

Não pode ser afastada alegação de erros na determinação da matéria tributável e no cálculo do tributo devido para fins de manutenção dos lançamentos diante da efetiva inobservância das disposições contidas nos artigos 142 e 146, do CTN, dos requisitos previstos nos artigos 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72 e da própria legislação de preços de transferência.

O auto de infração se mostra insubsistente em razão de erro relacionado à [sic] um dos aspectos da hipótese de incidência, seja pessoal, material, espacial, temporal e quantitativo. *In casu*, verifica-se patente ocorrência de vício material.

DILIGÊNCIA. FINALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE REFORMA DO LANÇAMENTO.

O artigo 29 do Decreto 70.235/1972, ao dispor sobre o processo administrativo tributário, estabelece a possibilidade de a autoridade julgadora determinar as diligências que considerar necessárias a fim de formar livremente sua convicção. Contudo, tal prerrogativa não autoriza o fisco a refazer o lançamento tributário motivado por entendimento diverso do adotado originariamente quando da autuação, sob pena de afronta aos artigos 142 e 146, do CTN.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. vencidos os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque e Lizandro Rodrigues de Sousa.

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2010, e decorrentes de adição ao lucro líquido de ajuste decorrente de controle de preço de transferência na DIPJ em montante inferior ao apurado em procedimento de fiscalização.

Conforme relatório da decisão recorrida, e descrição dos fatos contida no Relatório Fiscal, a auditoria efetuou o cálculo do valor do ajuste decorrente da aplicação do método Preço de Revenda menos o Lucro, margem de lucro 60% (PRL60), para cálculo de preços de transferência.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, aduzindo argumentos e apresentando parecer técnico de consultoria (Deloitte Touche Tohmatsu) com o intuito de *“demonstrar que o agente fiscal utilizou em seus cálculos parâmetros totalmente*

diversos daqueles preconizados na Lei n.º 9.430, de 1996, como também na IN SRF n.º 243, de 2002”.

O seguinte excerto do relatório bem sumariza os argumentos aduzidos na impugnação, a partir da demonstração de um exemplo específico das disparidades (*“insumo ‘HD 2.5 5400RPM 160GST9160314AS (MP)’ , de código ‘301GB16058S12G’, utilizado na produção do item ‘PC AOCM92E EVO 9111TS; L625/1,6 GHZ; 1GB/160’ (PA)’ , de código ‘A89MATNQAWA46N’”*):

5. A partir dos demonstrativos acima, verifica-se que: (i) na determinação do preço médio de aquisição (preço praticado) o agente fiscal ajustou a base tributável a partir do custo de aquisição das matérias-primas importadas durante o ano-calendário 2010, desconsiderando as informações de saldos iniciais e finais na sua composição; (ii) na composição do preço parâmetro ele não desconsiderou as devoluções de vendas ocorridas no período em análise; (iii) na apuração do preço parâmetro considerou inúmeros valores que não são pagos para a empresa vinculada no exterior; (iv) na apuração do valor líquido de vendas não excluiu o IPI. Logo, é fácil concluir que houve majoração dos tributos decorrente de alteração da formula do PRL decorrente da IN SRF n.º 243, de 2002, em desacordo com a Lei n.º 9.430, de 1996, agravada pelos erros cometidos pelo agente fiscal na aplicação, supostamente, da IN SRF n.º 243, de 2002.

Na sequência, e em face das provas e do parecer apresentado pela contribuinte, o julgador da DRJ converteu o julgamento em diligência, consignando ser necessário que *“a autoridade fiscal destrinche a apuração do ajuste por si realizada, a fim de ser possível ao contribuinte e a este julgador alcançar o perfeito entendimento dos cálculos efetuados na planilha CÁLCULO PRL”*, especificando, a seguir, os pontos a serem esclarecidos. Isto porque, consignou ainda aquela mesma autoridade, *“este julgador também enfrentou alguma dificuldade para o completo entendimento dos cálculos efetuados, haja vista o detalhamento apresentado no relatório fiscal e nas planilhas anexadas aos autos de infração não ser suficiente para concluir pela procedência destes”*. Foi ainda requerido *“verificar se procede a alegação do contribuinte no sentido de ter aplicado o método PIC para os produtos elencados às fls. 578 e 579”*.

Os específicos excertos em itálico acima foram destacados (negritados e sublinhados), no relatório da decisão recorrida, e, por esta razão, estão sendo literalmente transcritos no presente relatório, pois fazem parte essencial da própria razão de decidir do acórdão recorrido, consoante se verá adiante.

Ao analisar o 1º relatório fiscal de diligência, a autoridade julgadora de primeira instância descreve as diversas providências adotadas pela autoridade fiscal, tendo o relatório da decisão recorrida destacado os seguintes ajustes efetuados pela autoridade fiscal nos cálculos:

Esclarece que no recálculo retirou o valor do IPI, pois o valor dos itens "Valor dos Itens (Trib+Isentos+Outros) SOMA" na planilha TODAS AS NOTAS FISCAIS não contempla os impostos de IPI, II e ICMS por substituição;

5.6. Discorre que no recálculo o campo da nota fiscal "Valor do Itens (Trib+Isentos+Outros) SOMA" não leva em consideração os gastos com frete, seguro, armazenamento nas importações, realizadas na modalidade FOB, bem assim, com o II;

5.7. Em resposta à solicitação de elaboração de demonstrativos com um ou mais exemplos (de preferência contidos na amostra acima), que permitam visualizar

os esclarecimentos prestados e a origem dos dados que conduziram aos esclarecimentos, INFORMA que, para tanto, deve ser observado o arquivo "Calculo Preço Transferencia Envision", nas planilhas "PA A89MATNQAWA46N" e "PRL60 INSUMO 301GB16058S12G", que **"demonstra os valores do cálculo anterior com o cálculo atual do insumo 301GB16058S12G para produzir o Produto Acabado (PA) A89MATNQAWA46N, já considerando os valores de devolução das vendas, deduzindo os valores de IPI, Imposto de Importação, frete, etc."**;

5.8. Em relação à alegação do contribuinte no sentido de ter aplicado o método PIC para os produtos elencados às fls. 578 e 579, esclarece que, utilizando-se dos documentos e das explicações (e-mail do Sr. Jeferson Neves Rodrigues em anexo) **apresentadas pelo contribuinte sobre os insumos com o cálculo do PIC, concluiu pela exclusão destes insumos do PRL60, aceitando os valores de cálculo do contribuinte pelo método PIC**. Informa que os insumos excluídos estão no arquivo excel "Calculo Preço Transferencia Envision", na planilha "calculos aceitos";

(destaques no original)

Após nova manifestação do contribuinte, arguindo a ininteligibilidade dos cálculos fiscais, e o fato de que, apesar de a diligência ter reconhecido o *"ajuste mais benéfico ao contribuinte pelo método PIC"*, este ainda remanesca *"inferior ao apurado no parecer técnico da Deloitte Touche Tohmatsu"* (redução de apenas R\$ 29 milhões, ante R\$ 33 milhões do parecer), o julgador da DRJ converteu o julgamento em nova diligência, apontando que *"verificaram-se algumas inconsistências que necessitam ser saneadas para permitir um adequado julgamento e o exercício pleno do direito de defesa por parte do contribuinte"*, as quais expôs em detalhes, indicando as *"providências necessárias para o seu saneamento"*, algumas das quais foram destacadas no relatório da decisão recorrida.

Ao analisar o 2º relatório fiscal de diligência, a autoridade julgadora de primeira instância descreve as diversas providências adotadas pela autoridade fiscal, tendo o relatório da decisão recorrida destacado os seguintes ajustes efetuados pela autoridade fiscal nos cálculos:

8.1. O arquivo entregue ao contribuinte como resultado da primeira diligência realizada não foi o "Calculo Preço Transferência Envision", com as planilhas " 51 VL INTERMEDIARIO CALCULO PR" e "calculado final", anexado ao RDF como arquivo não paginável (fl. 643), o qual deve ser desconsiderado, mas sim o arquivo "Calculo Preço Transferência Envision 1", que contém as planilhas abaixo detalhadas. É devido alertar que os esclarecimentos fornecidos no referido RDF estão em consonância com o arquivo ora juntado "Calculo Preço Transferencia Envision 1":

[...]

8.10. Em relação ao item "7.6" da diligência, a planilha "PRL60 AUDITOR" consta no arquivo **"Calculo Preço Transferencia Envision 1" ora juntado, e todos os demonstrativos de cálculo do ajuste do preço de transferência a partir do novo valor de ajuste apurado na primeira diligência fiscal (referida no RDF) já estão inseridos no citado arquivo;**

8.11. Com referência aos itens "7.7.1 a 7.7.3" do despacho de diligência, conforme já dito, **deve ser desconsiderado o arquivo "Calculo Preço Transferencia Envision" contendo as abas " 5 VL INTERMEDIARIO CALCULO PR" e "calculado final", pois tais planilhas não tiveram função no cálculo final do preço de transferência.**

Como dito, o cálculo correto está no arquivo "Calculo Preço Transferencia Envision_1". Vide resposta dada ao item 7.1 da diligência;

8.12. No que concerne aos itens "7.8 e 7.9" da diligência, a resposta é sim. Porém devem ser feitas as seguinte ressalvas relativas ao novo arquivo juntado, "Calculo Preço Transferencia Envision_1", **que substituiu o anterior: nas planilhas demonstrativas que correspondem às abas "PRL60 AUDITOR" e "cálculos aceitos" do arquivo ora anexado, os cálculos começam na coluna AZ até a coluna BE** (onde, AZ = "QTDE INSUMO DISPONIVEL", BA = "QTDE INSUMO CONSUMIDA NO Produto Acabado", BB = "QTDE UTILIZADA", BC = "Percentual insumo no Produto Acabado", BD = "insumo proporcional disponível, e BE = "Valor do Ajuste 1").

(destaques no original)

Após nova manifestação do contribuinte, reiterando grande parte das alegações trazidas anteriormente, protestando contra a substituição, pelo fisco, da *"planilha preliminar incorreta"* pela supostamente *"planilha certa"* dos cálculos, anos após os lançamentos. e juntando carta da empresa de consultoria informando que *"os esclarecimentos do RDF Complementar não alteram o parecer técnico anteriormente elaborado por essa empresa"*, a DRJ julgou procedente em parte a impugnação.

Em síntese, a DRJ ratificou os cálculos efetuados pela fiscalização, ainda em sede da primeira diligência, por meio dos quais o valor do ajuste, que era de R\$ 160.785.518,80, passou para R\$ 131.557.978,30, *"sendo R\$ 130.954.534,68, relativamente ao insumos para os quais foi aplicado o PRL60, e R\$ 603.443,62, quanto aos insumos submetidos ao método PIC"*.

No recurso voluntário, o contribuinte reiterou os argumentos de impugnação, destacando, entre outros, a *"invalidade das autuações pelo cerceamento do direito de defesa"*, a *"apuração por estimativa das supostas bases de cálculo"*, a *necessidade de prova pericial*, a *precariedade do procedimento fiscal*, e a *nulidade da autuação por vício material*.

Na sessão de 10/03/2020, foi prolatado o Acórdão n.º 1201-003.612, negando provimento ao recurso de ofício e dando provimento ao recurso voluntário por considerar nulos os lançamentos fiscais, por *"vício material por clara violação ao aspecto quantitativo da hipótese de incidência, o que implica em cerceamento do direito de defesa do contribuinte"*, consoante os excertos finais do voto condutor da decisão recorrida.

A PGFN tomou ciência do referido acórdão em 01/04/2020 (fl. 984), e em 27/04/2020 (fl. 1003) interpôs o Recurso Especial de fls. 985-1002.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 1006-1017 deu seguimento parcial ao Apelo, exclusivamente no que diz respeito ao tema *"possibilidade de retificação do lançamento"*, nos seguintes termos:

[...]

Em relação a esta matéria, foram indicados como paradigmas o Acórdão n.º 1301-002.184 e o Ac. n.º 1301-002.044, cujas ementas dispõem o seguinte:

Ementa do PARADIGMA 1 - Acórdão n.º 1301-002.184:

[...]

INCLUSÃO INDEVIDA NO CÁLCULO DOS AJUSTES. UNIDADES COMERCIALIZADAS NÃO SUJEITAS À APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

Exclui-se dos ajustes do preços de transferência, a parcela decorrente dos ajustes relativos à venda de unidades adquiridas localmente ou produzidas pela empresa, não sujeitas à apuração dos preços de transferência

[...] (Destaques da Recorrente)

Ementa do PARADIGMA 2 – Ac. nº 1301-002.044:

ERRO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Constatado erro na apuração da matéria tributável, exonera-se parcialmente a exigência.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

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

[...] (Destaques da Recorrente)

A Recorrente em sua essência e após transcrever excertos dos acórdãos confrontados, propugna pelo acatamento dessa divergência, nos seguintes termos:

No caso em apreço, entendeu o colegiado que a existência de erros nos levantamentos originários do lançamento, bem como o ajuste desses valores em sede de diligência fiscal equivaleriam a um novo lançamento fiscal.

Nesse contexto, o acórdão recorrido decidiu anular o auto de infração em razão da ocorrência de vício material.

Trata-se de hipótese em que a diligência fiscal constatou algumas incongruências no lançamento, concluindo ao final por alterar os valores do preço praticado e do preço parâmetro utilizados para cálculo dos tributos devidos.

Diante da necessidade dessas alterações, o colegiado concluiu pela necessidade de se anular o lançamento fiscal, por entender que tais ajustes equivaleriam a um novo lançamento.

[...]

Primeiramente, importante demonstrar a semelhança entre as situações postas sob análise. Observe-se que ambos os casos analisam os ajustes feitos pela fiscalização relacionados aos cálculos de “preços de transferência” nas importações realizadas pela empresa contribuinte. Também em ambos os casos o contribuinte se insurge quanto ao cálculo promovido pela fiscalização, apontando incongruências que acabaram por acarretar a conversão do julgamento em diligência.

Além disso, quando da realização da diligência, em ambos os casos a autoridade fiscal acolheu parte das alegações do contribuinte, efetuou novos cálculos e retificou o cálculo de ajuste do preço de transferência no lançamento.

A divergência reside no fato de que, enquanto o colegiado ora recorrido entendeu que tais ajustes acarretaram em um “novo lançamento” por parte da fiscalização e, por consequência, a nulidade do auto de infração, o colegiado prolator do acórdão paradigma acolheu os ajustes para dar provimento parcial ao recurso.

Foi determinado que os valores que estavam indevidamente incluídos do cálculo de ajuste do preço de transferência fossem simplesmente excluídos, conforme apuração feita em sede de diligência, sem que isso acarretasse qualquer nulidade ao lançamento em questão

A matéria foi deveras prequestionada que pode ser aferido a partir da simples leitura da ementa do ac. recorrido.

Da situação fática assemelhada

Em todos os casos confrontados a lide circunscreveu-se a ajustes feitos pela fiscalização relacionados aos cálculos de “preços de transferência” nas importações realizadas pela empresa em cujas lides os respectivos interessados (contribuintes) se insurgem contra os cálculos efetuados pela fiscalização em alguns itens, apontando inconsistências/duplicações e que conduziram a realização de diligências em cujos resultados a autoridade administrativa reconheceu determinados erros de cálculo, propondo a retificação dos lançamentos através de recálculos nos ajustes dos preços de transferências.

Cabe salientar que os defeitos apontados em cada um dos ajustes em consideração tem o seguinte fato em comum: se dão caso a caso, ou seja, produto a produto, sendo levado à subtração da base de cálculo do lançamento o somatório total desses ajustes.

Da constatação da divergência

O simples cotejo entre os acórdãos confrontados é possível deduzir-se que a legislação tributária foi interpretada de forma divergente diante de circunstâncias fáticas similares e sob mesma incidência tributária.

No caso, **a decisão recorrida** entendeu pela impossibilidade de retificação do lançamento no caso de se fazer ajustes nos cálculos dos preços de transferência de cada um dos produtos afetados porque isso implicaria em produzir um “novo lançamento” por parte da fiscalização e assim viciando de nulidade o auto de infração.

De outra banda, os colegiados prolatores dos acórdãos paradigmas acolheram a necessidade de se fazer os ajustes para dar provimento parcial ao recurso, decidindo pela possibilidade de retificação do lançamento, deixando explícito através da rejeição da preliminar de nulidade que não haveria mácula alguma em relação a higidez do lançamento (primeiro paradigma), ou deixando pressuposto ao analisar o recurso de ofício que seria “incabível falar em nulidade do Auto de Infração”(ementa do segundo paradigma).

Seguem trechos dos acórdãos confrontados, demonstrando as conclusões acima:

[...]

Fragmentos relevantes do **primeiro Paradigma** transcritos pela Recorrente:

[...] No "Relatório Conclusivo em Diligência" (fls. 2.018 a 2.024) a fiscalização relata que, relativamente ao primeiro equívoco, a recorrente logrou comprovar **que somente 655 unidades do item 26083612 haviam sido importadas** no ano-calendário de 2003, e fez a necessária retificação do cálculo dos ajustes de preço de transferência para o item. Com relação ao terceiro equívoco, afirmou que a recorrente teria alegado incorreções nas considerações das quantidades de composição de produção, entretanto, tal argumento era novo e não havia sido apreciado quando do julgamento em primeira instância.

Em sua manifestação apresentada em 24/02/2014 (fls. 2.026 a 2.030) a recorrente defende que "logrou êxito em comprovar que os cálculos de ajuste de PT foram feitos em excesso, devendo a parte excedente ser retirada na íntegra e para os dois itens, do processo em tela (considerando valores de estoque inicial de produtos, ou participação de insumos no montante de mercadorias comercializadas)."

O processo foi novamente submetido a julgamento em 08/05/2014 e, de acordo com a Resolução nº 1301-000.206 (fls. 2.040 a 2.053), **foi mais uma vez convertido em diligência**.

O relator considerou procedentes as alegações da recorrente em relação aos supostos erros de cálculo promovidos pela fiscalização e ainda, que os agentes

responsáveis pela diligência não teriam analisados os possíveis erros de cálculo, limitando-se a rejeitá-los por se tratarem de inovações às teses inicialmente atacadas na impugnação.

Em cumprimento à determinação da Resolução nº 1301-000.206 para verificação das específicas ponderações da contribuinte em relação aos supostos erros de cálculo cometidos pela fiscalização foi elaborado o segundo "Relatório Conclusivo em Diligência" (fls. 2.083 a 2.094). Consta nele que a empresa foi intimada a comprovar as relações de produção dos pares insumo/produto selecionados em função da relevância de valores, entretanto, face às divergências de sistemas da empresa incorporada não foi possível localizar os documentos solicitados no Termo de Intimação.

[...]

A recorrente inicia seu recurso apontando os seguintes equívocos na apuração dos ajustes de preços de transferência e, conseqüentemente, na apuração do IRPJ e CSLL objetos da presente exigência fiscal:

[...]

Em seguida requer a nulidade do auto de infração, nos termos do art. 10, inciso V, do Decreto nº 70.235/72, por entender que os equívocos acima apontados configuram erro na determinação das exigências fiscais.

De início, vale ressaltar **que as hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal são as estabelecidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72:**

[...]

Dessa forma, por não se amoldarem a nenhuma as hipóteses de nulidade acima transcritas, os equívocos apontados pela recorrente não acarretam a nulidade dos autos de infração mas apenas o afastamento da exigência caso os mesmos sejam comprovados. Este foi o procedimento adotado pelo órgão julgador a quo que, ao reconhecer o segundo equívoco apontado pela recorrente, afastou a exigência e reduziu o valor do lançamento.

Dessa forma, voto por **negar provimento ao pedido de nulidade** por ofensa ao art. 10, inciso V, do Decreto nº 70.235/72. (Destacou-se)

A simples Ementa do segundo paradigma já é suficiente para amparar as conclusões acima:

[...] ERRO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Constatado erro na apuração da matéria tributável, exonera-se parcialmente a exigência.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

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

[...] (Destacou-se)

Assim sendo, considero demonstrada a divergência de entendimentos quanto a essa matéria através de ambos os paradigmas apresentados.

(destaques no original)

Contra a negativa de seguimento parcial do recurso, no que dizia respeito à natureza do vício (se formal ou material), foi interposto Agravo (fls. 1019-1023), o qual foi rejeitado pelo Despacho de fls. 1026-1034. Assim, a única matéria em julgamento no presente recurso é a *possibilidade (ou não) de retificação do lançamento*.

No mérito, a Recorrente reforça que, diante dos ajustes realizados no lançamento pela fiscalização quando da realização de diligência, no caso concreto, não se pode aceitar a declaração de nulidade do auto de infração, pois houve apenas a *“revisão dos cálculos corrigindo-se os enganos, sempre garantindo à contribuinte a oportunidade de se manifestar sobre os ajustes a serem realizados de ofício”*.

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 1045-1064), arguindo a inadmissibilidade do recurso, tendo em vista que os alegados paradigmas *“nada tem a ver com a discussão tratada nestes autos”*, conforme demonstra em quadros comparativos dos acórdãos, bem como que a matéria veiculada no recurso *“não foi prequestionada”*, e que a autoridade fiscal *“não produziu uma grama de prova sequer neste processo que pudesse tornar compreensíveis os cálculos apresentados”*, mostrando-se *“inviável juridicamente a reapreciação de matéria fática pela Câmara Superior de Recursos Fiscais”*. E que, ainda que o recurso pudesse ser conhecido e analisado, o acórdão recorrido deveria ser mantido integralmente, em síntese, pelas seguintes razões, sobre as quais discorre nas suas contrarrazões:

(i) em razão do vício material que tornou nulos os lançamentos; (ii) pela tentativa, ainda em 1ª instância administrativa, após a chamada 2ª Diligência Fiscal (que nada esclareceu e manteve o mesmo vício material da autuação originária), de realizar “novo lançamento” maquiado como meros ajustes ininteligíveis de cálculo; (iii) pela violação flagrante aos artigos 142 e 146 do CTN e aos princípios basilares que regem a atividade tributária no país, como da legalidade tributária, da ampla defesa e do contraditório e da Proteção ao Contribuinte.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro **Fernando Brasil de Oliveira Pinto**, Relator.

1 CONHECIMENTO

O recurso é tempestivo e foi admitido pelo despacho da Presidência da Câmara recorrida, tendo a sua admissibilidade sido questionada pela parte contrária, sob diversos fundamentos, os quais passo a apreciar.

Com relação à alegação de que a matéria veiculada no recurso não teria sido prequestionada, não assiste razão ao contribuinte.

Assim como também já assinalara o Presidente de Câmara que subscreveu o despacho de admissibilidade do recurso, dúvidas não há de que a matéria *“possibilidade de retificação do lançamento”* foi deveras prequestionada, o que se confirma pela leitura do inteiro teor da decisão recorrida, bem como, até mesmo, pela simples verificação de sua ementa.

A possibilidade (ou não) de retificação do lançamento é, na verdade, o cerne do fundamento adotado pelo acórdão recorrido como razão de decidir, pois se entendeu que, diante dos *“erros na determinação da matéria tributável e no cálculo do tributo devido”*, o auto de

infração se mostra “*insubsistente em razão de [...] vício material*”, não cabendo ao fisco, em sede de diligência, “*refazer o lançamento tributário motivado por entendimento diverso do adotado originariamente quando da autuação*”.

Neste aspecto, os seguintes excertos do voto condutor sintetizam os diversos erros apontados pela relatora e que, no seu entender, assim como da maioria do colegiado que acompanhou o seu voto, conduziram à nulidade dos lançamentos efetuados:

27. De fato, verifica-se que (vide, alias, itens 4 e 5 do relatório): **(i) na determinação do preço médio de aquisição (preço praticado) o agente fiscal ajustou a base tributável a partir do custo de aquisição das matérias-primas importadas durante o ano-calendário 2010, desconsiderando as informações de saldos iniciais e finais na sua composição; (ii) na composição do preço parâmetro ele não desconsiderou as devoluções de vendas ocorridas no período em análise; (iii) na apuração do preço parâmetro considerou inúmeros valores que não são pagos para a empresa vinculada no exterior; (iv) na apuração do valor líquido de vendas não excluiu o IPI.** Logo, é fácil concluir que houve majoração dos tributos decorrente de alteração da fórmula do PRL decorrente da IN SRF nº 243, de 2002, em desacordo com a Lei nº 9.430, de 1996, agravada pelos erros cometidos pelo agente fiscal na aplicação, supostamente, da IN SRF nº 243, de 2002.

28. **Em vista desse racional, ao invés da DRJ reconhecer a efetiva nulidade do auto de infração, vez que não estamos aqui diante de meros ajustes de cálculo, mas de efetivo erro de premissa prático-operacional e de aplicação técnica da própria IN SRF nº 243/2002,** optou por tentar “salvar” os presentes lançamentos.

[...]

33. **In casu, não só a douta autoridade diligenciante tenta inovar como a r. decisão de piso, nesta fase processual, tenta explicar o raciocínio pretendido pelo fiscal. Essa dinâmica acaba, inevitavelmente, por cercear o direito de defesa do contribuinte diante da ausência de plena compreensão do aspecto quantitativo da cobrança perpetrada pelo fisco.**

[...]

36. **Da maneira como as controvérsias de cálculo foram conduzidas e dos ajustes realizados pela douta autoridade diligenciante, considero que houve efetiva alteração do lançamento mediante a escolha de alternativa diversa,** o que é vedado nos termos do artigo 146, do CTN.

[...]

48. Adicionalmente, importante frisar que o artigo 29 do Decreto 70.235/1972, ao dispor sobre o processo administrativo tributário, estabelece a **possibilidade de a autoridade julgadora determinar as diligências que considerar necessárias** a fim de formar livremente sua convicção. Contudo, **tal prerrogativa não autoriza o fisco a refazer o lançamento tributário motivado por entendimento diverso do adotado originariamente quando da autuação, sob pena de afronta aos já citados artigos 142 e 146, do CTN.**

49. Do exposto, em que pese louvável a exaustiva tentativa do r. julgador da DRJ de manter os lançamentos aqui em análise, **restou evidente a ocorrência de vício material por clara violação ao aspecto quantitativo da hipótese de**

incidência, o que implica em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

[...]

51. Diante do exposto, VOTO no sentido de NEGAR provimento ao RECURSO DE OFÍCIO e em DAR provimento ao RECURSO VOLUNTÁRIO por **considerar nulos os lançamentos fiscais.**

(destaques acrescentados)

Com relação à alegação de que o fisco não teria produzido “*uma grama de prova sequer*” que pudesse tornar compreensíveis os novos cálculos apresentados, trata-se já de uma *alegação de mérito* do contribuinte, e não de um fato processual devidamente assentado na decisão recorrida, que pudesse consistir em óbice ao conhecimento do recurso.

Isto porque, conforme visto nos excertos acima transcritos, a decisão recorrida não está - ao contrário do que quer dar a entender, com a devida vênia, o contribuinte em algumas passagens das suas contrarrazões - amparada na inexistência de provas ou de demonstração que pudesse tornar compreensíveis ao colegiado os novos cálculos fiscais, mas sim na apontada impossibilidade de o fisco “refazer o lançamento tributário motivado por entendimento diverso do adotado originariamente quando da autuação”.

Não procede, portanto, a alegação do contribuinte.

Tampouco assiste razão ao contribuinte na sua alegação de que os paradigmas nada teriam similitude com a discussão tratada nestes autos.

Muito pelo contrário, a similitude fática entre os casos, assim como a divergência entre as decisões, restou bem demonstrada pela recorrente, não merecendo nenhum reparo, neste aspecto, o exame de admissibilidade procedido pela instância *a quo*.

O parágrafo 27 do acórdão recorrido, acima transcrito, sintetiza os erros inicialmente incorridos pela fiscalização na apuração da matéria tributável.

Em síntese, tem-se que a autoridade fiscal inicialmente havia, de forma equivocada: **(i)** *desconsiderado informações de saldos iniciais e finais na composição do custo de aquisição*, **(ii)** *desconsiderado no cálculo as devoluções de vendas ocorridas no período, considerado no cálculo diversos valores que não eram pagos para a empresa vinculada no exterior*, e **(iii)** *deixado de excluir o IPI na apuração do valor líquido de vendas*.

Tais erros incorridos na apuração da matéria tributável são muito semelhantes, é dizer, não diferem, substancialmente, dos erros incorridos pela autoridade fiscal na apuração da matéria tributável nos julgados paradigmáticos, conforme sucintamente exposto a seguir.

No caso do primeiro paradigma (acórdão nº 1301-002.184), além de ter sido demonstrado pela recorrente que, naquele caso, à semelhança do presente, houve também a realização de *duas diligências* — tendo a fiscalização em uma delas reconhecido que “*a recorrente logrou comprovar que somente 655 unidades do item 26083612 haviam sido importadas [...] e fez a necessária retificação do cálculo dos ajustes de preço de transferência para o item*” - verifica-se ainda, pelos seguintes excertos do voto condutor daquele acórdão (transcritos pela recorrente no especial), que os erros incorridos pela fiscalização, naquele caso, eram substancialmente semelhantes, ou equivalentes, aos do caso presente:

A recorrente inicia seu recurso apontando os seguintes equívocos na apuração dos ajustes de preços de transferência e, conseqüentemente, na apuração do IRPJ e CSLL objetos da presente exigência fiscal:

1º Na determinação do valor dos ajustes do PRL 20 e PRL 60, **as autoridades fiscais consideraram a quantidade total da matéria prima vendida, sem atentar para o fato de que essas matérias primas também poderiam ser adquiridas localmente ou produzidas pela recorrente;**

2º Ao apurar o valor total do ajuste de transferência submetido à tributação pelo IRPJ e CSLL, **o Auditor Fiscal deixou de deduzir o valor de R\$ 1.235.149,01, declarado pela Diesel em sua DIPJ/2004;**

3º O cálculo dos ajustes de PRL 60 para a incorporada Delphi Diesel Systems do Brasil Ltda estão equivocados pois **o Auditor Fiscal** baseou o cálculo da proporção entre o custo total do produto acabado e o custo dos bens importados na média do custo unitário das importações realizadas no curso do ano-calendário de 2003, **desconsiderando os estoques iniciais existentes** em 1º de janeiro de 2003.

Em seguida **requer a nulidade do auto de infração**, nos termos do art. 10, inciso V, do Decreto nº 70.235/72, **por entender que os equívocos acima apontados configuram erro na determinação das exigências fiscais.**

(alguns destaques acrescidos)

Conforme visto acima, o caso daqueles autos, ao contrário do alegado pelo contribuinte, mostra similitude suficiente no quadro fático lá enfrentado com o caso dos presentes autos.

Nesse sentido, a similitude fática é patente, e a divergência jurisprudencial, inequívoca, pois aquele colegiado, diante do caso, decidiu “*negar provimento ao pedido de nulidade*”, conforme excerto do voto condutor destacado no recurso, tendo o resultado final sido o de dar provimento parcial ao recurso voluntário para “*excluir da base de cálculo o valor de R\$ 1.369.853,87, referente ao ajuste do insumo importado com o código 26083612*”, que vem a ser justamente aquele item com relação ao qual a autoridade fiscal, em sede de diligência, fizera a “*necessária retificação do cálculo dos ajustes de preço de transferência*”.

Assim, enquanto a decisão paradigmática acatou os ajustes procedidos nos cálculos pela fiscalização em sede de diligência, o acórdão recorrido, em situação substancialmente semelhante, decidiu pela anulação do lançamento por vício material na determinação da matéria tributável e no cálculo do tributo devido.

No caso do segundo paradigma (acórdão nº 1301-002.044), além de ter sido demonstrado pela recorrente que, naquele caso, à semelhança do presente, houve também a *conversão do julgamento em diligência*, justamente para o esclarecimento/saneamento de alegados erros na apuração da matéria tributável relativa a preços de transferência, verifica-se ainda, pelos seguintes excertos daquele acórdão (transcritos pela recorrente no especial), que os erros incorridos pela fiscalização, naquele caso, são substancialmente semelhantes, ou equivalentes, aos do caso presente:

Considerando as alegações da impugnante de **duplicidade de ajustes (método PRL20) e de exclusão indevida de ICMSST do preço de revenda (métodos PRL20 e PRL60)**, o presente processo foi encaminhado por esta Delegacia de Julgamento à DEMAC/SÃO PAULO (fls. 7.271/7.275), para a fiscalização:

1. **Confirmar a existência de duplicidade** de ajustes relativos aos produtos de códigos R0514020CH e R0514070CH; **corrigindo eventuais incorreções;**

[...]

· **Refazer o cálculo dos preços-parâmetro (métodos PRL20 e PRL60), sem a dedução do ICMSST**, obtendo junto à contribuinte as informações necessárias [...]

3. **Recalcular os ajustes a título de preços de transferência com as alterações acima.**

DO RELATÓRIO DA AUTORIDADE FISCAL

[...] **foi constatado que, realmente, por um lapso da fiscalização, na planilha de ajustes pelo PRL20** referente ao período pós-cisão, 01/07/2007 a 31/12/2007, dois produtos, **os itens de códigos R0514020CH e 0514070CH, aparecem em duplicidade.**

Assim, considerando que a alegação do contribuinte procede, **a fiscalização elaborou um novo demonstrativo de cálculo dos ajustes pelo PRL20** [...]

[...]

Desta forma **houve, de fato, exclusão indevida do ICMSST**, uma vez que este estava embutido nos valores constantes da coluna "Vr ICMS do item R\$" da planilha de vendas enviada pela contribuinte.

[...]

A fiscalização recalculou então todos os preços parâmetro PRL20 e PRL60 referentes a cada um dos períodos de apuração, desta vez considerando só o valor do ICMS incidente sobre as vendas.

(alguns destaques acrescidos)

Aqui, a similitude fática é também patente, e a divergência jurisprudencial, inequívoca, pois aquele colegiado, diante do caso, decidiu por *negar provimento ao recurso de ofício*, ratificando, assim, a decisão de primeira instância que acatara os novos cálculos dos preços de transferência efetuados pela fiscalização em sede de diligência, e recorreu de ofício da própria decisão.

Neste segundo paradigma, o contribuinte também tecera alegações de que “*as inconsistências apontadas seriam, por si só, suficientes para caracterizar a nulidade integral dos Autos de Infração*” [...] *não cabendo aos julgadores administrativos autorizar o refazimento do lançamento de tais créditos tributários através de decisão administrativa no presente processo*”. Entretanto, tais alegações foram expressamente afastadas pela decisão paradigmática, assim como pela decisão de piso daquele caso, conforme sintetizado nas suas respectivas ementas, com o mesmo e já mencionado teor:

ERRO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Constatado erro na apuração da matéria tributável, exonera-se parcialmente a exigência.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

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

O recurso, portanto, deve ser conhecido.

2 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora Designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial não restou demonstrado.

Esta Conselheira já havia relatado litígio semelhante, objeto do Acórdão nº 9101-006.135, no qual observou que:

Tem razão da Contribuinte em suas objeções ao conhecimento do recurso fazendário.

Do voto condutor do acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, são extraídas as seguintes ponderações:

[...]

35. Note-se, aqui, que uma coisa é reduzir a base de cálculo após a impugnação em função de um ou outro ajuste inerente ao próprio contencioso, mas sem que implique em mudança de metodologia ou valoração jurídica, o que inclusive é comum quando os julgamentos são procedentes apenas de forma parcial. Outra coisa, totalmente diferente, é refazer a base de cálculo a partir de novos dados ou de emprego de critério jurídico inovador, o que é vedado aos olhos do artigo 146 do CTN, in verbis:

Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

36. Como se nota, o artigo 146 prescreve que, em relação ao mesmo sujeito passivo, não é permitida a mudança de critério jurídico do lançamento, introduzida em consequência de decisão administrativa ou judicial, que somente pode ocorrer para fatos geradores posteriores à sua introdução.

[...]

39. Critérios jurídicos, pois, se relacionam à interpretação de dispositivos legais conferida pelo Fisco no exercício da atividade de lançamento. Tratam-se do norte da própria valoração jurídica dos fatos para fins de aplicar o Direito, o que deve ser feito sob os ditames do artigo 142 do CTN e sem possibilidade de alteração para um mesmo lançamento, nos termos do artigo 146.

[...]

41. Feitas essas considerações, é preciso agora elucidar os fatos a fim de perquirir a nulidade ou não por erro de direito ou tentativa de mudança de critério jurídico.

42. E conforme visto, a autuação é decorrente de ajuste das regras de preços de transferência calculado pelo fisco com base no PRL60 previsto na IN SRF 243/2002.

43. As regras de preços de transferências na importação consistem em 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.

44. Assim, nos termos do artigo 18, da Lei no 9.430/965, quando o preço praticado for 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.

45. No lançamento originário, a fiscalização considerou o valor efetivo das importações com pessoas vinculadas no ano-calendário de 2009 de R\$ 356.245.963,74 (fls. 1.359), mas não informa qual teria sido a base ou a fonte de que se valeu. Esse fato, aliás, foi atestado expressamente na diligência. Vejamos:

6. O CARF solicita a confirmação de qual seria o valor efetivo das importações com pessoas vinculadas no ano-calendário de 2009. Conforme a contribuinte é de R\$ 48.905.160,10 (fl. 1.421) e de acordo com a autoridade lavradora é de R\$ 356.245.963,74 (fl. 1.359).

7. A fim de uniformizar o entendimento, averiguamos que a contribuinte informa em valores FOB, **e o AFRFB não informa qual a base de valor.** Nesta diligência utilizaremos o valor FOB e o CIF+II (base do preço praticado para o método PRL).

(...)

13. Em relação aos valores indicados no TVF, no montante de R\$ 356.245.963,74, não foram juntadas, no processo, a metodologia e os cálculos relativos a este valor. Desta maneira, não foi possível a reprodução de seu valor para confirmar a veracidade da informação.
(Grifamos)

46. Em seguida, a autoridade responsável pela diligência, ainda neste tópico de avaliação do valor efetivo das importações, assim conclui:

20. Considerando que o AFRFB não demonstrou como efetuou os cálculos das importações de vinculadas;

21. Considerando que a contribuinte apenas deduziu sem comprovar que as importações informadas no TVF se trata da somatória do estoque inicial e das importações do ano.

22. Considerando que não há como reproduzir o valor de R\$ 356.245.963,74 apresentado no TVF, sem maiores informações.

23. Utilizaremos os dados da planilha “Importações - atualização em 23102014.mdb”, tendo em vista que são os dados refinados tanto pela contribuinte como pelo AFRFB (parágrafo 12).

24. Concluímos que as importações de vinculadas e de PTF's no ano-calendário de 2009, em valores de Preço Praticado (CIF+II), é de R\$ 49.986.138,22 (quarenta e nove milhões e novecentos e oitenta e seis e cento e trinta e oito reais e vinte e dois centavos) e em valores FOB é de R\$ 47.838.553,25 (quarenta e sete milhões e oitocentos e trinta e oito mil e quinhentos e cinquenta e três reais e vinte e cinco centavos).

47. Essas passagens já demonstram, quando menos, não só a deficiência da instrução processual no Auto de Infração, como também um tremendo descompasso entre os valores originais considerados como sendo de importações e os valores que prevaleceram na diligência (que representam apenas cerca de 15%).

Confirma-se, nestes excertos, que o fato de a autoridade fiscal originalmente não ter demonstrado *como efetuou os cálculos das importações vinculadas*, correspondente ao montante de R\$ 356.245.963,74, e afirmado pela Contribuinte como sendo R\$ 48.905.160,10 – motivo da diligência determinada no julgamento do recurso voluntário – diferenciou este caso em razão da *deficiência da instrução processual* no lançamento. Ausente tal referência inicial, o procedimento desenvolvido em diligência foi reexaminar as operações da Contribuinte para apurar a possibilidade de ela *ter oferecido a quantidade total de bens importados de vinculadas/PTF no próprio ano-calendário de 2008* e, em consequência, *a possibilidade de não existir saldo inicial em 2009 de importações das de vinculadas*.

Note-se na transcrição anterior que a autoridade fiscal diligenciante registrou, de início, que a Contribuinte suscitara *a questão de que teria entregue o arquivo de estoque inicial considerando todas as aquisições, e não teria segregado somente a parcela relativa às importações de pessoas vinculadas, conforme solicitado pela autoridade fiscal*, apontamento que poderia indicar que a autoridade fiscal fora induzida a erro por uma informação equivocadamente prestada pela fiscalizada, mas não se pode extrair essa conclusão da condução exposta no Relatório de Diligência Fiscal, especialmente nos seguintes pontos destacados:

13. Em relação aos valores indicados no TVF, no montante de R\$ 356.245.963,74, não foram juntadas, no processo, a metodologia e os cálculos relativos a este valor. Desta maneira, não foi possível a reprodução de seu valor para confirmar a veracidade da informação.

14. A contribuinte afirma que (fl. 1471 – parágrafo 20): “A verdade é que a Fiscalização teria equivocadamente considerado como “Importação de Pessoas Vinculadas” todo o estoque final relativo ao ano-calendário 2008 acrescido das quantidades efetivamente importadas de empresas vinculadas no ano-calendário de 2009.”

15. Considerando esta informação, verificamos a planilha em formato Access – “Inventario - atualização em 18092014.mdb” fornecida pela contribuinte durante a fiscalização. **Calculamos o total do estoque final em 2008 e computamos um total no estoque inicial de 2009 é de R\$ 2.343.554.247,38 (dois bilhões, trezentos e quarenta e três milhões, quinhentos e cinquenta e quatro mil e duzentos e quarenta e sete reais e trinta e oito centavos). O valor do estoque inicial ultrapassa o montante do TVF.**

16. **A contribuinte também não demonstra o cálculo numericamente, apenas afirma ser a soma das importações em 2009 com o saldo final do estoque em 2008.** Não há como confirmar a informação relativo ao cálculo efetuado pela contribuinte. Desta maneira, intimamos a contribuinte a demonstrar os cálculos para confirmação dos dados.

17. Em resposta (fl. 15.978), **a contribuinte informa que não efetuou nenhum cálculo propriamente dito, apenas deduziu ser este o cálculo efetuado pela autoridade fiscal:**

“A Requerente não reproduziu os cálculos fiscais e tampouco os validou em momento algum, até mesmo por não concordar com a metodologia que entendeu ter sido utilizada.”

18. Portanto, fica claro que apesar de a contribuinte afirmar que a composição informada pelo AFRFB seja a SOMA do estoque inicial com as importações do ano, não confirmou a própria assertiva. Sendo apenas uma ilação sem efetivamente ter meios de comprovar.

19. No mais, verificamos que a contribuinte tergiversa sobre outros assuntos fora do foco do quesito, apresentando informações que não são relevantes para análise de sua afirmação sobre as importações do ano. Ressaltamos que o foco principal deste quesito é tão somente o total das importações do ano-calendário de 2009, e da comprovação da afirmação da contribuinte.

20. Considerando que o AFRFB não demonstrou como efetuou os cálculos das importações de vinculadas;

21. Considerando que a contribuinte apenas deduziu sem comprovar que as importações informadas no TVF se trata da somatória do estoque inicial e das importações do ano.

22. Considerando que não há como reproduzir o valor de R\$ 356.245.963,74 apresentado no TVF, sem maiores informações.

23. Utilizaremos os dados da planilha “Importações - atualização em 23102014.mdb”, tendo em vista que são os dados refinados tanto pela contribuinte como pelo AFRFB (parágrafo 12).

[...]

27. Analisaremos a metodologia utilizada no TVF para quantificar os produtos para fins do método do Preço de Transferência, Preço de Revenda menos Lucro.

28. No Termo de Verificação Fiscal (doravante TVF - fls. 1.352/1.388) a Autoridade Fiscal apresenta o método que utilizou para quantificar os produtos. Ressaltamos a informação à folha 1.378, de que os dados utilizados foram fornecidos pela contribuinte durante a fiscalização:

Cumpramos observar que foram detectados casos de itens importados de empresas vinculadas, não-vinculadas, comprados no mercado interno e/ou fabricados, cujas quantidades estão sob o mesmo “código do item”. No atinente às quantidades de ajustes, especificamente, para o “PRL60”, foi solicitado ao contribuinte o preenchimento de duas tabelas, quais sejam, o “PRL60 – Quantidade Consumida de Insumo” e “PRL60 – Quantidade de Insumo nos EF dos Produtos” (em “Tabelas PRL60” compactadas às fls. 1.348 a 1.350). Solicitamos ao contribuinte que as preenchesse com os dados de quantidades referentes somente as parcelas importadas de empresas vinculadas mais estoque inicial. A partir dos dados fornecidos, calculou-se a quantidade de ajuste para cada item, nos termos do “Demonstrativo de Quantidade de Ajuste – PRL60” (fls. 1063 a 1305). Deste modo foram utilizadas as quantidades fornecidas pelo contribuinte para o cálculo das quantidades de ajustes. Pequenas divergências encontradas em função de perdas de estoque, ajustes de inventário, foram sanadas, limitando tais valores à soma das quantidades importadas de vinculadas mais estoque inicial. (grifo original)

29. Ou seja, o fiscal estava a par de que os itens sob análise haviam sido: a. adquiridos de importações de empresas vinculadas e de não vinculadas;

b. adquiridos de importações de empresas não vinculadas;

c. de compras no mercado nacional;

d. além da possibilidade de fabricação própria.

30. Por conseguinte, o AFRFB solicitou à contribuinte que fornecesse duas tabelas somente com a parcela das importações de pessoas vinculadas: “PRL60 – Quantidade Consumida de Insumo” e “PRL60 – Quantidade de Insumo nos EF dos Produtos”.

31. À guisa de exemplificar simplificada, utilizaremos o mesmo produto informado no TVF (fl. 1.376), na situação nº1 (PRL60) - 1657948 (Selo Carenagem Central Asa) cujo Produto Acabado é 8211226 (VLJ 500). É apresentada a seguinte demonstração para o cálculo da quantidade ajustada:

a. Quantidade Revendida do Produto: 0 un

b. Quantidade Consumida de Insumo na Produção: 109 un

c. Quantidade de Insumo nos EF dos Produtos em Elaboração = 0 un

d. Quantidade de Insumo nos EF dos Produtos Acabados = 12 un

e. Quantidade passível de ajuste PRL60 $(a+(b-c-d)) = 0 + 109 - 0 - 12 = 97$ un

Observação: como exemplo simplificado demonstramos somente 1 (um) produto acabado.

32. Ou seja, a quantidade passível de ajuste é uma fórmula matemática onde as variáveis são fornecidas pelo próprio contribuinte, sendo um passo inicial que considera todo o estoque consumido do bem menos a quantidade disponível no final do ano-calendário (estoque final).

33. Assim é possível saber a quantidade total de insumo utilizado no ano-calendário, restando saber qual o total de bens importados de vinculada que está contido na “Quantidade passível de ajuste PRL60”.

34. No Demonstrativo do Preço Praticado PRL60 (fls. 875/989) está demonstrado o cálculo do Preço Praticado para o item em análise. A quantidade importada de pessoa vinculada, em 2009, é de 1 (uma) unidade, existindo um estoque inicial de 54 unidades. Relembrando que o estoque inicial, conforme o TVF, deve constar somente as importações de pessoas vinculadas. Neste caso, o total a ser ajustado deve ser de 55 unidades.

35. Desta maneira, considerando o estoque inicial, foram ajustadas 55 unidades, conforme o demonstrativo “Consolidação-PTImportação” (fls. 751/765). É de se considerar correta, tendo em vista os fatos detalhados até o momento. Estoque inicial somente da parcela importada de pessoas vinculadas e das importações de pessoas vinculadas.

[...]

36. No entanto, tendo em vista que **a contribuinte suscitou a questão de que teria entregue o arquivo de estoque inicial considerando todas as aquisições, e não teria segregado somente a parcela relativa às importações de pessoas vinculadas**, conforme solicitado pela autoridade fiscal, passamos a analisar esta alegação. *(negrejou-se)*

A abordagem da autoridade fiscal no curso da diligência, portanto, foi no sentido de demonstrar que a investigação original demandou as informações extratificadas em relação a importações de empresas vinculadas, mas os cálculos antes realizados não evidenciavam essa segregação, assim como não se logrou identificar sua origem, vez que não confirmadas as inferências feitas pela Contribuinte.

É a partir desta incerteza que a autoridade fiscal decide, no curso da diligência, construir os cálculos das importações com pessoas vinculadas a partir das informações requeridas à Contribuinte, e este é ponto no qual Conselheiro Relator Luis Henrique Marotti Toselli se apegou para, juntamente com as demais incorreções identificadas naquele procedimento, concluir que:

50. Com efeito, de uma leitura atenta do resultado da diligência em questão, salta aos olhos que **a própria autoridade fiscal reconhece que não houve referência adequada para embasar os valores considerados no Auto de Infração**; que houve equívoco no montante considerado como sendo o valor total de importações; que o estoque considerado foi refeito; e que **os valores tomados como base não puderam ser auditados em razão da carência de fontes**.

51. Forçoso concluir, então, **que o trabalho feito na diligência equivale, a bem da verdade, a uma nova fiscalização que culminou em novas cobranças**. Isso porque o auditor responsável, **com base em novas fontes**, em dados colhidos na própria diligência e frente a premissas diferentes, simplesmente refez tanto o cálculo do valor do preço praticado quanto o do preço parâmetro.

52. Não estamos, aqui, diante de meros ajustes ou simples redução de base de cálculo, mas sim de um novo lançamento, fundado somente agora em critérios jurídicos objetivos e com a devida instrução, mas nitidamente feito para tentar

sanar erros materiais existentes na sua origem, deficiência esta inclusive que foi reconhecida durante a diligência.

53. Tal procedimento, todavia, não se sustenta diante das normas e esclarecimentos acima apontados.

54. Dessa forma, entendo que os Autos de Infração devem ser anulados por vício material, restando prejudicadas as demais alegações da Recorrente. *(negrejou-se)*

E esta providência de promover cálculos a partir de *novas fontes* não está presente nos paradigmas. Do Acórdão nº 1301-002.184 vale a transcrição de excertos destacados pela PGFN em seu recurso especial a partir da rejeição da arguição de nulidade lá também deduzida:

Em seguida requer a nulidade do auto de infração, nos termos do art. 10, inciso V, do Decreto nº 70.235/72, por entender que os equívocos acima apontados configuram erro na determinação das exigências fiscais.

De início, vale ressaltar que as hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal são as estabelecidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

[...]

Dessa forma, por não se amoldarem a nenhuma as hipóteses de nulidade acima transcritas, **os equívocos apontados pela recorrente não acarretam a nulidade dos autos de infração mas apenas o afastamento da exigência caso os mesmos sejam comprovados.** Este foi o procedimento adotado pelo órgão julgador a quo que, ao reconhecer o segundo equívoco apontado pela recorrente, afastou a exigência e reduziu o valor do lançamento.

Dessa forma, voto por negar provimento ao pedido de nulidade por ofensa ao art. 10, inciso V, do Decreto nº 70.235/72.

Em seguida passo a analisar o primeiro equívoco apontado pela recorrente. Em sua peça recursal alega que a fiscalização, ao calcular o valor total dos ajustes de PRL20 e PRL60, aplicou o valor do ajuste unitário sobre a quantidade total do produto vendido, ou seja, considerou que a totalidade do produto ou matéria-prima havia sido adquirida pela recorrente de pessoas vinculadas no exterior e, assim, a totalidade das vendas estaria sujeita aos ajustes de preços de transferência. **Como exemplo cita o produto de código 26083612 (DASB, PRL 20) que teve um ajuste no valor de R\$ 1.389.189,47 calculado mediante a multiplicação do ajuste unitário de R\$ 29,53 pelo total desses bens vendidos no ano-calendário de 2003, ou seja, 47.055 unidades, todavia, somente 655 unidades foram importadas pela recorrente, sendo que as mais de 46.000 unidades restantes foram adquiridas localmente ou produzidas pela empresa.**

A DRJ/SPOI considerou que a documentação acostada aos autos relativos aos produtos 26083612 era insuficiente para comprovar as alegações da recorrente, bem assim, que a afirmação genérica de que outros produtos estavam na mesma situação sem identifica-los não poderia ser aceita e manteve o lançamento.

No recurso voluntário a recorrente repete as alegações efetuadas na impugnação e anexa um dossiê sobre as operações com o produto 26083612, com todas as informações sobre a importação, produção e venda do produto. Alega estar inteiramente demonstrado o equívoco da fiscalização, entretanto, caso ainda exista qualquer dúvida protesta pela realização de diligências adicionais.

No julgamento realizado em 07/05/2013, por esta mesma turma ordinária, porém, com composição diversa, foi determinada a realização de diligência para verificação das possíveis falhas nos cálculos apresentados pela fiscalização.

No curso da diligência fiscal a recorrente foi intimada a identificar documentação comprobatória relativa ao produto 26083612, bem assim, a identificar quais outros itens teriam incorrido no mesmo caso, ou seja, que teriam

sido adquiridos no mercado interno ou produzidos pela empresa. **Na resposta apresentada à fiscalização a recorrente anexou a documentação solicitada relativa ao produto 26083612 e, inicialmente, afirmou que o produto E2000381 também encontrava-se em idêntica situação, porém, posteriormente, afirmou ter ocorrido erro na informação e pediu a desconsideração da resposta relativamente ao item E2000381.**

Consta do "Relatório Conclusivo em Diligência" (fls. 2.018 a 2.024) que, em atendimento às intimações, foram apresentados documentos comprobatórios de que somente as 655 unidades do item 26083612 foram importadas no ano-calendário de 2003. Desta forma, fez-se necessária a retificação do cálculo de ajuste do preço de transferência para este item, conforme abaixo demonstrado:

[...]

Diante do exposto e, considerando que **restou comprovado em procedimento de diligência fiscal o equívoco na apuração dos ajustes de preço de transferência do PRL20 relativos ao item 26083612, voto por dar parcial provimento às alegações da recorrente para excluir do ajuste a parcela de R\$ 1.369.853,87.**

Com relação ao segundo equívoco, a decisão de primeira instância determinou a retificação dos autos de infração para que fosse desconsiderado o valor de R\$ 1.235.149,01, no total oferecido à tributação do IRPJ e CSLL o que ensejou a exoneração de crédito tributário no montante de R\$ 514.439,53. Referido valor foi, definitivamente, excluído do presente processo conforme extrato às fls. 1.695.

Passo agora à análise do terceiro equívoco apontado pela recorrente. Na impugnação a Delphi Automotive Systems do Brasil alega ter identificado grave equívoco cometido pela fiscalização no cálculo do ajuste do preço de transferência sob o método PRL 60 para a incorporada Delphi Diesel. Segundo a recorrente, **a fiscalização teria calculado a proporção entre o custo total do produto acabado e o custo dos bens importados na média do custo unitário das importações realizadas no ano-calendário de 2003, desconsiderando os estoques iniciais dos mesmos bens importados existentes em 01/01/2013.** Prossegue afirmando que tal procedimento demonstra-se contraditório com a própria sistemática do PRL60 e que consiste em claro erro de procedimento no cálculo dos ajustes da empresa Delphi Diesel, visto que **nos cálculos da recorrente (Delphi Automotive Systems) a proporção foi calculada com base na média dos preços praticados considerando o estoque existente em 01/01/2003 e não na média dos custos unitários importados em 2003.**

O acórdão recorrido entendeu que os cálculos e documentos apresentados na impugnação seriam insuficientes para avaliar a correta apuração alegada e não os aceitou. No recurso voluntário, a recorrente reitera a existência de erro nos cálculos da fiscalização relativos aos ajustes da Delphi Diesel e **apresenta planilha ilustrativa demonstrando o equívoco somente para o item 7123914H (fls. 1.803).**

Por meio da Resolução nº 1301-000.113, de 07/05/2013, foi determinada por esta mesma turma julgadora, a realização de procedimento de diligência fiscal para análise dos possíveis equívocos apontados aos cálculos da fiscalização. Relativamente às alegações de que a fiscalização não teria considerado nos cálculos dos preços de transferência os valores dos estoques iniciais dos bens importados existentes em 1º de janeiro de 2003, foram solicitados no curso da diligência fiscal a demonstração de alguns dos valores percentuais no PLV, a partir da consideração dos valores dos estoques iniciais, conforme declarado pela recorrente. Após análise da documentação obtida foi elaborado o relatório da diligência fiscal que assim concluiu sobre o terceiro equívoco apontado pela recorrente:

[...]

A recorrente foi devidamente cientificada do relatório da diligência e apresentou manifestação argumentando que restou claro, no curso da diligência, a existência de equívocos ainda maiores do que os investigados quando da conversão do julgamento em diligência pelo CARF e que os mesmos não poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. Sustentou que a fiscalização, sob a alegação de que as quantidades de composição da produção seriam um fato praticamente novo, se recusou a retificar os ajustes originais, motivo pelo qual solicitou, novamente, que se retificassem os cálculos nos moldes solicitados e os submetessem ao CARF para julgamento.

O processo foi encaminhado ao CARF e, submetido novamente a julgamento em 08/05/2014, esta turma julgadora entendeu que não caberia ao órgão preparador promover qualquer julgamento a respeito da pertinência ou da correção dos argumentos apresentados pela recorrente mas, tão somente, limitar-se aos termos da solicitação pretendida por meio da Resolução nº 1301-000113. Dessa forma, determinou nova conversão do julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 13101-000206 para o específico e objetivo enfrentamento das considerações relativas a possíveis erros de cálculo na apuração dos montantes devidos, o que não restara atendido na determinação anterior.

Em cumprimento à segunda diligência determinada pelo CARF, a fiscalização intimou a empresa a comprovar as relações de produção dos pares insumo-produto, selecionadas em função da relevância de valores, mediante a apresentação de cópia de ordens de produção, descrição de projetos, planilhas de custos, e quaisquer outros documentos. Na resposta apresentada, a empresa informou que apesar do empenho em localizar a documentação solicitada, não obteve êxito pois a Delphi Diesel, incorporada por ela no ano de 2007, utilizava controles e sistemas que divergem dos atuais, fato este que teria inviabilizado a localização dos documentos solicitados no Termo de Intimação.

Cientificada do "Relatório Conclusivo em Diligência" a recorrente manifestou-se afirmando que, inobstante a falta de apresentação da totalidade da documentação apta a justificar a correta proporcionalização dos insumos importados nos produtos comercializados, a relação utilizada pela fiscalização para fins de cálculo do PRL60 é equivocada e, no processo existem planilhas e informações aptas a demonstrar a correta proporção e a permitir o recálculo. Apesar das dificuldades, insistiu no árduo trabalho de recomposição do custo de produção e acostou aos autos cópia das planilhas indicativas da composição dos produtos "7135108" e "V8961A1101", onde se verifica que são utilizadas mais de uma unidade dos insumos "7123914H" e "7182076".

Verifica-se, portanto, que **apesar de alegar a existência de equívocos na relação de proporção entre insumos importados e produtos comercializados, intimada a comprovar as relações utilizadas nas planilhas anexadas à impugnação (fls. 1.218 a 1.236), a recorrente deixou de apresentar a documentação solicitada sob a alegação de que a empresa incorporada, Delphi Diesel utilizava controles e sistemas diferentes dos atuais. Ocorre que, independentemente dos sistemas utilizados divergirem ou não dos atuais, a legislação obriga a pessoa jurídica a guardar os documentos que registram operações que possam vir a modificar sua situação patrimonial no futuro.**

Assim dispõe o art. 264 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda):

[...]

Com relação às duas planilhas anexadas ao recurso voluntário, com a indicação da composição dos produtos "7135108" e "V8961A1101", verifica-se que **referidas planilhas, desacompanhadas da documentação solicitada no curso**

da diligência fiscal, quais sejam, "cópia de ordens de produção, descrição de projetos, planilhas de custos, etc...", são insuficientes para comprovação de erro na proporção dos insumos importados nos produtos comercializados.

Diante do exposto, não há como acolher a alegação do terceiro equívoco apontado no recurso voluntário, em virtude da falta de apresentação de documentação comprobatória.

[...]

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário da recorrente para excluir da base de cálculo o valor de R\$ 1.369.853,87, referente ao ajuste do insumo importado com o código 26083612. *(destacou-se)*

Nestes termos, excluía a alegação mais genérica de erro que não se confirmou em razão da falta de apresentação da documentação de suporte por inobservância do dever de guarda, os ajustes promovidos foram específicos para alguns produtos e restaram confirmados em diligência a partir dos demonstrativos de cálculo originalmente juntados pela autoridade lançadora. Inexiste relato de qualquer dificuldade encontrada para execução da diligência em razão da forma como expressos os cálculos originais do lançamento.

Tem razão a PGFN quando afirma a semelhança entre os casos a partir da demanda inicial de diligência. Como por ela consignado, *ambos os casos analisam os ajustes feitos pela fiscalização relacionados aos cálculos de "preços de transferência" nas importações realizadas pela empresa contribuinte. Também em ambos os casos o contribuinte se insurge quanto ao cálculo promovido pela fiscalização, apontando incongruências que acabaram por acarretar a conversão do julgamento em diligência*, além do fato de que *as incongruências apontadas pelo contribuinte, do mesmo modo, guardam semelhanças entre si, como p. ex., alegações de que a fiscalização considerou indevidamente alguns produtos como sendo importados de pessoas vinculadas, erro nos valores dos estoques iniciais considerados pela fiscalização, e equívocos no cálculo do preço praticado e do preço parâmetro*. A distinção entre os casos, e que foi determinante para a conclusão expressa no acórdão recorrido, foi a deficiência instrutória, nestes autos, da acusação fiscal original, em razão da qual a autoridade fiscal encarregada da diligência não se limitou a confrontar a apuração fiscal com as provas apresentadas pela Contribuinte, mas sim a reconstruir a apuração que não estava evidenciada nos autos.

Quanto ao segundo paradigma (Acórdão nº 1301-002.044), soma-se o fato, bem observado pela Contribuinte, que não houve apreciação de arguição de nulidade. De toda a sorte, ainda que se admita implicitamente rejeitado qualquer vício neste sentido, cabe observar como o recálculo da exigência foi tratado no referido julgado, a partir dos excertos destacados pela PGFN:

“Relatório

[...]

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Considerando as alegações da impugnante de duplicidade de ajustes (método PRL20) e de exclusão indevida de ICMS-ST do preço de revenda (métodos PRL20 e PRL60), o presente processo foi encaminhado por esta Delegacia de Julgamento à DEMAC/SÃO PAULO (fls. 7.271/7.275), para a fiscalização:

1. Confirmar a existência de duplicidade de ajustes relativos aos produtos de códigos R0514020CH e R0514070CH; corrigindo eventuais incorreções;
2. Quanto à dedução do ICMS-ST do preço de revenda, na apuração dos preços-parâmetro pelo método PRL (PRL20 e PRL60):
 - Confirmar se houve, de fato, a referida dedução, manifestando-se acerca das alegações da impugnante no sentido de que essa dedução seria indevida;

- Refazer o cálculo dos preços-parâmetro (métodos PRL20 e PRL60), sem a dedução do ICMS-ST, obtendo junto à contribuinte as informações necessárias e observando, no que for possível, o Relatório elaborado pela Deloitte (doc. 03).

3. Recalcular os ajustes a título de preços de transferência com as alterações acima.

DO RELATÓRIO DA AUTORIDADE FISCAL

Em atendimento ao solicitado por esta Delegacia de Julgamento, a Auditora Fiscal autuante elaborou o Relatório Conclusivo de Diligência de fls. 7.292/7.295, expondo, em síntese, o seguinte:

DA MANIFESTAÇÃO ACERCA DAS ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE

Da primeira alegação da impugnante

Foram analisados todos os demonstrativos de cálculo dos ajustes a título de preço de transferência apresentados pela fiscalização durante a ação fiscal e **foi constatado que, realmente, por um lapso da fiscalização, na planilha de ajustes pelo PRL20 referente ao período pós-cisão, 01/07/2007 a 31/12/2007, dois produtos, os itens de códigos R0514020CH e 0514070CH, aparecem em duplicidade.**

Assim, considerando que a alegação do contribuinte procede, a fiscalização elaborou um novo demonstrativo de cálculo dos ajustes pelo PRL20 referente ao período de 01/07/2007 a 31/12/2007, do qual tais itens duplicados foram removidos.

Da segunda alegação da impugnante

A segunda inconsistência alegada pelo contribuinte refere-se à exclusão indevida do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) do preço de revenda, na apuração dos preços-parâmetro pelo método PRL (PRL20 e PRL60).

Nas planilhas de vendas enviadas pela contribuinte em resposta às intimações feitas pela fiscalização durante a ação fiscal, constava apenas uma coluna referente ao ICMS, com o título "Vr ICMS do item R\$", **na qual a contribuinte, por algum equívoco, incluiu tanto o ICMS incidente sobre as vendas, que integra a receita bruta e, portanto, é considerado como parcela redutora para fins de apuração da receita líquida no cálculo de apuração do preço-parâmetro, como o ICMS pago na condição de contribuinte substituto tributário.**

Dado que há variação nas alíquotas de ICMS conforme o estado, que não incide ICMS nas exportações e que só houve pagamento de ICMS na condição de substituto tributário no caso de apenas alguns itens e não sobre todos, não foi notado na época, pela fiscalização, que o valor do ICMS incidente sobre as vendas estava incorreto. **Desta forma houve, de fato, exclusão indevida do ICMS-ST, uma vez que este estava embutido nos valores constantes da coluna "Vr ICMS do item R\$" da planilha de vendas enviada pela contribuinte.**

Para que se pudesse recalcular os preços-parâmetro PRL20 e PRL60 era necessário ter a informação do valor correto do ICMS incidente sobre as vendas.

Assim, a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar duas novas planilhas de vendas, uma referente às vendas do período compreendido entre 01/01/2007 e 30/06/2007 e outra referente às vendas do período 01/07/2007 a 31/12/2007, desta vez separando os valores do ICMS e do ICMS-ST, já que nas planilhas enviadas no decorrer da ação fiscal não constava essa discriminação.

A fiscalização recalculou então todos os preços-parâmetro PRL20 e PRL60 referentes a cada um dos períodos de apuração, desta vez considerando só o valor do ICMS incidente sobre as vendas.

DOS CÁLCULOS DOS AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A fiscalização refez os cálculos de ajustes a título de preço de transferência de todos os itens avaliados pelos métodos PRL20 e PRL60, conforme a seguir sintetizado (valores em reais):

[...]

Voto Vencido

[...]

A exoneração relativa ao ajuste de preços de transferência tomou por base confirmação, por meio de diligência fiscal, da ocorrência de erro na determinação dos preços parâmetros por parte da autoridade lançadora, a saber: duplicidade de ajustes (método PRL20) e de exclusão indevida de ICMSST do preço de revenda (métodos PRL20 e PRL60).

Nos termos do Relatório Conclusivo de Diligência de fls. 7.292/7.295, temos que **foram analisados todos os demonstrativos de cálculo dos ajustes a título de preço de transferência e ficou constatado que, realmente, por um lapso da fiscalização**, na planilha de ajustes pelo PRL20 referente ao período pós-cisão, 01/07/2007 a 31/12/2007, dois produtos, os itens de códigos R0514020CH e 0514070CH, aparecem em duplicidade.

Assim, considerando que a alegação do contribuinte procedia, a fiscalização elaborou um novo demonstrativo de cálculo dos ajustes pelo PRL20 do qual tais itens duplicados foram removidos.

A segunda inconsistência alegada pelo contribuinte refere-se à exclusão indevida do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) do preço de revenda, na apuração dos preços-parâmetro pelo método PRL (PRL20 e PRL60).

Ficou comprovado que houve, de fato, exclusão indevida do ICMS-ST, uma vez que este estava embutido nos valores constantes da coluna "Vr ICMS do item R\$" da planilha de vendas enviada pela contribuinte.

A fiscalização recalculou então todos os preços-parâmetro PRL20 e PRL60 referentes a cada um dos períodos de apuração, desta vez considerando só o valor do ICMS incidente sobre as vendas.

Refazendo os cálculos dos preços-parâmetro a partir das informações corrigidas, a autoridade fiscal responsável pela diligência fiscal (a mesma que promoveu os lançamentos tributários) apurou o IRPJ devido como sendo R\$ 34.538.786,41, mais multa e juros, e a CSLL como sendo R\$ 12.433.963,11, também acrescida da multa e juros correspondentes.

Relativamente a tal questão, não identifiquei reparo a ser feito na decisão a quo, vez que o crédito tributário encontra-se lastreado em verificações empreendidas pela própria autoridade autuante, por meio de diligência fiscal.

Assim, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício." (destaques acrescentados)

Neste segundo a dessemelhança é mais evidente porque, além de os erros terem sido constatados a partir da demonstração juntada por ocasião do lançamento em confronto com erros específicos apontados em defesa, um destes erros decorreu de mera duplicidade motivada por operação de cisão ao longo do período fiscalizado, e o segundo erro foi motivado por informação equivocadamente prestada pela própria Contribuinte no curso do procedimento fiscal. A identificação destas ocorrências se deu a partir dos demonstrativos de cálculo originalmente juntados pela autoridade lançadora, sem qualquer ressalva nesta execução acerca da forma como expressos os cálculos originais do lançamento.

Conclui-se, do exposto, que nenhum dos paradigmas examinou a repercussão, na validade do lançamento, de circunstâncias semelhantes a falta de instrução probatória pela autoridade lançadora original e consequente impossibilidade de auditoria, em diligência, dos valores de base *em razão da carência de fontes* na validade do

lançamento. Em tal contexto, o dissídio jurisprudencial não se estabelece. (*destaques do original*)

Também aqui, a PGFN tem razão quando afirma a semelhança entre os casos a partir da demanda inicial de diligência:

Primeiramente, importante demonstrar a semelhança entre as situações postas sob análise. Observe-se que ambos os casos analisam os ajustes feitos pela fiscalização relacionados aos cálculos de “preços de transferência” nas importações realizadas pela empresa contribuinte. Também em ambos os casos o contribuinte se insurge quanto ao cálculo promovido pela fiscalização, apontando incongruências que acabaram por acarretar a conversão do julgamento em diligência.

Além disso, quando da realização da diligência, em ambos os casos a autoridade fiscal acolheu parte das alegações do contribuinte, efetuou novos cálculos e retificou o cálculo de ajuste do preço de transferência no lançamento.

A divergência reside no fato de que, enquanto o colegiado ora recorrido entendeu que tais ajustes acarretaram em um “novo lançamento” por parte da fiscalização e, por consequência, a nulidade do auto de infração, o colegiado prolator do acórdão paradigma acolheu os ajustes para dar provimento parcial ao recurso.

Foi determinado que os valores que estavam indevidamente incluídos do cálculo de ajuste do preço de transferência fossem simplesmente excluídos, conforme apuração feita em sede de diligência, sem que isso acarretasse qualquer nulidade ao lançamento em questão.

Contudo, a distinção entre os casos, e que foi determinante para a conclusão expressa no acórdão recorrido, foi a impossibilidade de compreensão, pela própria autoridade julgadora de 1ª instância, das premissas de cálculo adotadas pela autoridade fiscal, que fez necessário expor à Contribuinte o procedimento antes adotado. Este aspecto mereceu destaque no seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido:

33. In casu, não só a douta autoridade diligenciante tenta inovar como a r. decisão de piso, **nesta fase processual**, tenta explicar o raciocínio pretendido pelo fiscal. Essa dinâmica acaba, inevitavelmente, por cercear o direito de defesa do contribuinte diante da ausência de plena compreensão do aspecto quantitativo da cobrança perpetrada pelo fisco.

34. O citado passo a passo trazido pelo r. julgador da DRJ pode ser conferido às fls. 863/902. Vale reproduzir alguns trechos iniciais e finais:

86. A fim de demonstrar ao contribuinte e seu consultor o acerto da apuração realizada pela autoridade fiscal após os ajustes devidos, nos termos da IN SRF nº 243, de 2002, este julgador elaborou a seguir uma explicação, passo a passo, das colunas da planilha "PRL60 AUDITOR", do arquivo "Caculo Preço Transferencia Envision_1", onde está o cálculo do preço de transferência, utilizando, para tanto, exatamente o mesmo produto vendido (A89MATNQAWA46N) e o mesmo insumo (301GB16058S12G) considerados pelo consultor no preparo dos demonstrativos comparativos presentes na impugnação entre as apurações com base na lei e com base na IN (sob o seu ponto de vista, vez que considera que a IN transborda as disposições da lei), e a apuração da autoridade fiscal.

85. Ressalte-se que, ao contrário da apuração fiscal, realizada em planilha com cada passo indicado em uma coluna específica e com esclarecimentos suficientes no RDF quanto à origem do dado da coluna, do objetivo da coluna, e da sua razão de existir, o que deixa evidente que os cálculos realizados obedecem estritamente o disposto no §11 do art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002, que regulamentou o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme será visto a seguir, a apuração realizada pelo consultor do contribuinte para o caso exemplo **não permite identificar de onde foram retirados os dados e como foram realizados os cálculos, por se tratar de um demonstrativo resumido.**

[...]

87. O passo a passo dos cálculos demonstrado acima com análise da planilha "PRL60 AUDITOR" do arquivo "Calculo Preço Transferencia Envision_1", foi resumido pela autoridade fiscal na planilha "PRL60 INSUMO "301GB16058S12G", inclusive com comparativo do cálculo anterior (do auto de infração) e o novo cálculo revisado após exclusões devidas conforme argumentos trazidos pelo contribuinte na impugnação. Copia-se abaixo o novo cálculo:

[...] (destaques do original)

Sob esta ótica, inclusive, o voto condutor do acórdão recorrido conclui que *da maneira como as controvérsias de cálculo foram conduzidas e dos ajustes realizados pela douta autoridade diligenciante, considero que houve efetiva alteração do lançamento mediante a escolha de alternativa diversa, o que é vedado nos termos do artigo 146, do CTN*. E isto também porque, como destacado no relatório do acórdão recorrido, a primeira diligência requerida pela autoridade julgadora de 1ª instância já indicava que:

6. Diante das provas e parecer apresentado pela contribuinte, o r. julgador da DRJ entendeu necessário converter o julgamento em diligência, tendo sido emitido, para tanto, o Despacho de Diligência nº 3.909, de 18/10/2016. Seguem as considerações e as proposições presentes no referido despacho (e-fl. 836):

5. Em que pese ser possível compreender a infração imputada ao contribuinte, bem assim que a autoridade fiscal adotou o método PRL com margem de lucro de 60% para determinar o preço parâmetro, seguindo as etapas estabelecidas no §11 do art. 12 da IN SRF nº 243, de 2002, **este julgador também enfrentou alguma dificuldade para o completo entendimento dos cálculos efetuados, haja vista o detalhamento apresentado no relatório fiscal e nas planilhas anexadas aos autos de infração não ser suficiente para concluir pela procedência destes.**

5.1 **A única iniciativa da autoridade fiscal para explicar os cálculos efetuados consta da "Planilha Demonstrativa dos Campos da planilha Cálculo dos Ajustes Relativos aos Preços de Transferência no ano de 2010" (doravante, "DESCRIÇÃO"), contida no arquivo "CÁLCULO PRL".** Este arquivo apresenta duas planilhas, quais sejam: planilha CÁLCULO PRL", onde é apresentado todo cálculo do ajuste, e a referida planilha "DESCRIÇÃO", onde a autoridade fiscal explica cada coluna da primeira planilha. Todavia, os esclarecimentos contidos nessa planilha "DESCRIÇÃO" não permitem entender a contento os cálculos efetuados tendo em vista a concisão das informações.

6. Outro ponto que dificultou a análise da impugnação e do lançamento foi a dificuldade de acesso ou de leitura de arquivos entregues pelo contribuinte durante a fiscalização: (i) em que pese tentativas realizadas por diversos caminhos, não foi possível acessar os memoriais de cálculo apresentados pelo contribuinte durante a fiscalização, juntados aos autos como arquivos não pagináveis às fls. 393 a 402; e (ii) os dados presentes nos arquivos não pagináveis anexados à fl. 403, onde se supõe terem sido obtidos o quantitativo e o valor dos estoques inicial e final de insumos e produtos, são de difícil compreensão por este julgador em função da forma como apresentados ("Bloco de Notas", sem identificação de colunas, sem totalizações e qualquer outra informação);

7. **Assim, diante da dificuldade enfrentada pelo contribuinte e também por este julgador, o que inviabiliza o enfrentamento por este dos questionamentos daquele, torna-se necessário que a autoridade fiscal destrinche a apuração do ajuste por si realizada, a fim de ser possível ao contribuinte e a este julgador alcançar o perfeito entendimento dos cálculos efetuados na planilha CÁLCULO PRL. Para tanto, deverá:**

7.1. Esclarecer cada uma das colunas da planilha referida que envolvem dados obtidos em outras planilhas, arquivos ou documentos. Informar a origem dos valores considerados na referida planilha, ou seja, como e onde obteve os dados que serviram de base aos cálculos nela realizados, mediante elaboração de texto pormenorizado e estruturado, bem como de demonstrativos com amostra de insumos/produtos que possibilitem uma visão ampla das variantes dos cálculos (esta amostra deverá conter o insumo/produto apreciado no parecer técnico anexo à impugnação). Na referida amostra, indicar, por exemplo: (i) como apurou a quantidade e o montante das vendas, quais as notas fiscais de saída consideradas, especificando os códigos CFOP; e como chegou à média aritmética ponderada prevista no art. 12, caput, §2º e §11 da IN SRF nº 243, de 2002 (aparentemente foi feita média aritmética simples); (ii) como apurou a quantidade e o valor dos insumos adquiridos durante o ano, quais as notas fiscais e outros documentos que comprovam tais valores, quais os componentes que integraram tais montantes (fretes, seguros tributos etc), onde obteve o montante do estoque inicial, e se apurou a média aritmética ponderada nos termos do §2º do art. 12 da referida IN;

(iii) onde e como determinou o custo total das matérias-primas utilizadas na produção de determinado produto, etc.;

7.2. Esclarecer cada uma das colunas da planilha CÁLCULO PRL correspondentes aos cálculos realizados a partir das colunas acima mencionadas (com dados básicos). detalhando, para cada uma, de forma minuciosa: a fórmula utilizada, sua necessidade, sua adequação a qual dispositivo da IN SRF nº 243, de 2002. Em especial o porquê das colunas "V1 Unitario Adotado" e ao "AJUSTE ADOTADO". Utilizar a título exemplificativo os dados da amostra antes referida;

7.3. Responder de forma detalhada aos questionamentos do contribuinte relativos: (i) à devolução de mercadorias; (ii) ao IPI; (iii) à inclusão no cálculo do preço parâmetro de gastos com frete, seguro, armazenamento nas importações, realizadas na modalidade FOB, bem assim com imposto de importação (§4º do art. 4º da referida IN), conforme quesito IV da perícia requisitada (fl. 544). Para tanto, também deverão ser elaborados demonstrativos com um ou mais exemplos (de preferência contidos na amostra acima), que permitam visualizar os esclarecimentos prestados e a origem dos dados que conduziram a estes esclarecimentos;

8. É necessário também verificar se procede a alegação do contribuinte no sentido de ter aplicado o método PIC para os produtos elencados às fls. 578 e 579. Esta verificação não pôde ser feita por este julgador, vez que não foi possível acessar os arquivos não pagináveis presentes às fls. 393 a 402 entregues pelo contribuinte durante a fiscalização, nos quais constam os memoriais dos cálculos por ele realizados.

9. Caso tenha havido a aplicação do referido método para esses produtos, a autoridade fiscal deverá esclarecer o porquê de ter desqualificado a metodologia presente nos memoriais para efetuar os cálculos pelo método PRL/60. Se a utilização do método PRL/60 não decorreu de desqualificação do PIC, mas de equívoco, deverá ser verificado se os cálculos do contribuinte estão corretos, não podendo decorrer daí agravamento do lançamento.

10. Independente do resultado da verificação acima, deverá ser ainda anexada aos autos versão dos arquivos dos memoriais que permitam o acesso por este julgador.

11. Por fim, após as verificações e esclarecimentos necessários, deverá ser elaborado novo demonstrativo de cálculo do ajuste na hipótese de serem verificadas inconsistências nas planilhas anexas aos autos de infração.

12. Ante o exposto, proponho o encaminhamento dos autos à unidade local de jurisdição do contribuinte para que, em diligência, adote as providências indicadas nos parágrafos 7 a 11 deste despacho. Como resultado da diligência deverá ser elaborado relatório fiscal minucioso com todos os esclarecimentos requisitados e todos os demonstrativos e planilhas essenciais ao perfeito entendimento do cálculo do ajuste realizado nos lançamentos. O contribuinte deverá ser cientificado deste despacho juntamente com o resultado da diligência (texto, demonstrativo e planilhas)." (destaques acrescidos)

A irresignação do Colegiado *a quo*, portanto, não se limitou aos erros de cálculo que, ao final restaram constatados, mas sim à inovação que a autoridade julgadora de 1ª instância procede a partir da primeira visão do lançamento, na qual aponta ausência de detalhamento no relatório fiscal e nas planilhas anexadas aos autos de infração para *entendimento dos cálculos efetuados*, criticando pontualmente a única referência neste sentido presente, naquele momento, nos autos, e reconhecendo a existência da *dificuldade enfrentada pelo contribuinte e também por aquele julgador*, a ponto de inviabilizar o *enfrentamento por este dos questionamentos daquele*.

É certo que, como bem observa o I. Relator, o voto condutor do acórdão recorrido correlaciona a nulidade do auto de infração às seguintes incorreções, ao final, constatadas na apuração fiscal:

27. De fato, verifica-se que (vide, alias, itens 4 e 5 do relatório): (i) na determinação do preço médio de aquisição (preço praticado) o agente fiscal ajustou a base tributável a partir do custo de aquisição das matérias-primas importadas durante o ano-calendário 2010, desconsiderando as informações de saldos iniciais e finais na sua composição; (ii) na composição do preço parâmetro ele não desconsiderou as devoluções de vendas ocorridas no período em análise; (iii) na apuração do preço parâmetro considerou inúmeros valores que não são pagos para a empresa vinculada no exterior; (iv) na apuração do valor líquido de vendas não excluiu o IPI. Logo, é fácil concluir que houve majoração dos tributos decorrente de alteração da fórmula do PRL decorrente da IN SRF nº 243, de 2002, em desacordo com a Lei nº 9.430, de 1996, agravada pelos erros cometidos pelo agente fiscal na aplicação, supostamente, da IN SRF nº 243, de 2002.

28. Em vista desse racional, ao invés da DRJ reconhecer a efetiva nulidade do auto de infração, vez que não estamos aqui diante de meros ajustes de cálculo, mas de efetivo erro de premissa prático-operacional e de aplicação técnica da própria IN SRF nº 243/2002, optou por tentar “salvar” os presentes lançamentos.

Se o voto condutor do acórdão recorrido se limitasse a estes apontamentos, bem delineada estaria a similitude entre os casos comparados, como demonstra o I. Relator. Contudo, infere-se que esta abordagem inicial mais se direcionava ao fato de a autoridade julgadora de 1ª instância ter retificado aqueles pontos sem *enfrentar os argumentos jurídicos e técnicos trazidos pela ora Recorrente por meio de parecer* desde antes apresentado, como pontuado na sequência, pois, no passo seguinte, a relatora enfatiza a tentativa de a autoridade julgadora *explicar o raciocínio pretendido pelo fiscal*, o que, à evidência, decorreu do fato de a própria autoridade julgadora não ter compreendido como este raciocínio foi executado, demandando esta exposição na primeira diligência requerida em 1ª instância. Tanto o é que somente na segunda diligência a autoridade julgadora de 1ª instância passa a questionar pontos específicos do cálculo promovido pela autoridade fiscal:

7. Após análise dos esclarecimentos prestados pela autoridade fiscal no RDF, bem assim das novas planilhas por ele anexadas como resultado dos trabalhos de diligência, verificaram-se algumas inconsistências que necessitam ser saneadas para permitir um adequado julgamento e o exercício pleno do direito de defesa por parte do contribuinte. Passa-se a expô-las, concomitantemente com a indicação das providências necessárias para o seu saneamento:

Nos paradigmas, por sua vez, não há qualquer menção acerca de dificuldade de compreensão, pela autoridade julgadora de 1ª instância, da acusação fiscal examinada.

No Acórdão nº 1301-002.184 sequer houve diligência determinada pela autoridade julgadora de 1ª instância. Na decisão de 1ª instância foram relatados os procedimentos adotados pela autoridade fiscal e os equívocos específicos apontados pela Contribuinte em impugnação, mas infere-se do voto condutor do julgado que a autoridade julgadora de 1ª instância os examinou e afirmou a insuficiência de provas que, parcialmente trazidas em recurso voluntário, suscitaram diligência e, ao final, prestaram-se a confirmar em um dos pontos em debate a pretensão da Contribuinte. Portanto, é em cenário no qual a autoridade julgadora de 1ª instância compreendeu a acusação fiscal e, inclusive, acolheu parcialmente a impugnação e apontou as provas que não foram apresentadas, que o outro Colegiado do CARF assevera:

Dessa forma, por não se amoldarem a nenhuma as hipóteses de nulidade acima transcritas, **os equívocos apontados pela recorrente não acarretam a nulidade dos autos de infração mas apenas o afastamento da exigência caso os mesmos sejam comprovados.** Este foi o procedimento adotado pelo órgão julgador a quo que, ao reconhecer o segundo equívoco apontado pela recorrente, afastou a exigência e reduziu o valor do lançamento. (*destacou-se*)

Com respeito ao paradigma nº 1301-002.044, como observado no precedente anterior, sequer houve apreciação de arguição de nulidade, inclusive porque a retificação dos cálculos foi promovida pela autoridade julgadora de 1ª instância que, depois de demonstrar sua compreensão da acusação fiscal, descrevendo os passos para determinação dos ajustes autuados, converteu o julgamento em diligência para verificação, apenas, dos questionamentos específicos do sujeito passivo acerca do ICMS-ST e, confirmando o erro cometido, exonerou o crédito tributário correspondente, submetendo sua decisão a recurso de ofício que, assim, restou improvido sob os fundamentos destacados pela PGFN em seu recurso especial.

Não se verifica, portanto, em nenhum dos paradigmas circunstâncias fáticas semelhantes à presente, que resulta na conversão do julgamento em diligência porque a autoridade julgadora de 1ª instância enfrentava *dificuldade para o completo entendimento dos cálculos efetuados, haja vista o detalhamento apresentado no relatório fiscal e nas planilhas anexadas aos autos de infração não ser suficiente para concluir pela procedência destes*, dificuldade esta *enfrentada pelo contribuinte e também pelo julgador, o que inviabiliza o enfrentamento por este dos questionamentos daquele*.

Em tal contexto, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa