



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

Processo nº 16327.001714/2004-24
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1401-000.480 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 20 de setembro de 2017
Assunto IRPJ - Omissão de Receitas, Preços de Transferências, Estoques
Recorrente NORTEL NETWORKS TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto (Relator), Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Lívia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

Trata o presente processo de Lançamento de auto de infração contra o contribuinte relativos à omissão de receitas por diferenças de estoques, ajustes de preços de transferência e glosa de despesas, além dos reflexos multa agravada.

Seguem os trechos do relatório da Decisão de Piso sobre a autuação a a impugnação apresentada:

Relatório

Em ação fiscal procedida na empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foram apuradas as seguintes irregularidades nos anos-calendário de 1999 e 2000:

- omissão de receitas, correspondente a diferença em relação aos estoques consignados nos livros de registro de inventário, apurada em auditoria realizada para determinar as quantidades efetivamente saídas, com vistas ao cálculo dos ajustes dos preços de transferência;
- falta de comprovação com documentação idônea de gastos incorridos, referentes a serviços contratados junto à controladora no exterior;
- falta de adição às bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de parcela do custo considerada indedutível pela legislação relativa a preços de transferência e referente a importações efetuadas de pessoas vinculadas.

O crédito tributário lançado totalizou R\$ 129.688.930,36 (cento e vinte e nove milhões e seiscentos e oitenta e oito mil novecentos e trinta reais e trinta e seis centavos), conforme demonstrativo de fl. 7, tendo sido lavrados os seguintes autos de infração:

I – IRPJ – fls. 2.485/2.491

Imposto:	R\$ 30.065.493,04
Juros de mora:	R\$ 22.673.316,55
Multa proporcional:	R\$ 32.190.102,22
Total:	R\$ 84.928.911,61

Enquadramento legal: Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 24, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 41, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) – Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 –, arts. 249, II, 251 e parágrafo único, 261, 274, 279, 286, 288 e 289, no que se refere à omissão de receitas; RIR/1999, arts. 249, I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, no que se refere à glosa de despesas; e RIR/1999, art. 241, no que se refere à não adição de parcela de custo indedutível.

II – Contribuição para o PIS – fls. 2.492/2.496.

Contribuição:	R\$ 532.440,17
Juros de mora:	R\$ 389.224,53
Multa Proporcional:	R\$ 598.995,18
Total:	R\$ 1.520.659,88

Enquadramento legal: Lei Complementar (LC) nº 7, de 7 de setembro de 1970, arts. 1º e 3º, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 2º, Lei nº 9.715, de 25/

de novembro de 1998, art. 2º, I, 8º, I, e 9º, e Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º.

**III – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins)
– fls.2.497/2.501.**

Contribuição:	R\$ 2.457.416,22
Juros de mora:	R\$ 1.796.420,97
Multa Proporcional:	R\$ 2.764.593,24
Total:	R\$ 7.018.430,43

Enquadramento legal: LC nº 70, de 30 de dezembro de 1991, art. 1º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 2º; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º, 3º e 8º, com as alterações da Medida Provisória (MP) nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, e suas reedições, e da MP nº 1.858, de 29 de junho de 1999, e suas reedições.

IV – CSLL – fls. 2.502/2.508

Contribuição:	R\$ 12.782.717,13
Juros de mora:	R\$ 9.773.411,78
Multa Proporcional:	R\$ 13.664.799,53
Total:	R\$ 36.220.928,44

Enquadramento legal: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º e §§; Lei nº 9.249, de 1995, art. 19; Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; MP nº 1.858, de 1999, art. 6º, e reedições.

O termo de constatação e encerramento de fiscalização de fls. 2.325/2.333 descreve em detalhes a ação fiscal, destacando ainda que a contínua apresentação de informações incorretas pela fiscalizada, envolvendo principalmente a movimentação de mercadorias, apesar de ter sido advertida para o fato e de terem sido concedidas sucessivas prorrogações de prazo de atendimento das intimações, equivale à situação descrita na Lei nº 9.430, de 1996, arts. 44, § 2º, e 45, qual seja de não responder nos prazos marcados às intimações para prestar esclarecimentos, tendo sido as multas correspondentes às infrações correlatas agravadas de 75% para 112,5%.

Ressaltou, ainda, o autuante que as autuações efetuadas no âmbito do IRPJ geraram alteração dos prejuízos a compensar e nas bases de cálculo negativas da CSLL, ficando a contribuinte intimada a refazer os demonstrativos correspondentes, inclusive o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

Notificada do lançamento em 28/12/2004, conforme autos de infração, a interessada, por seu representante legal, ingressou, em 27/01/2005, com a impugnação de fls.2.518/2.618, alegando, em suma:

- a autoridade fiscal rejeitou a aplicação do método de determinação dos preços de transferência adotado pela impugnante (custo de produção mais lucro – CPL) e adotou o método do preço de revenda menos lucro (PRL), e, não obstante tenha se equivocado ao desconsiderar seus cálculos, os cálculos realizados no que se refere ao PRL também estão equivocados, já que indevidamente computam valores relativos ao frete e seguro na apuração do custo dos bens importados, além de não ter investigado a possibilidade de emprego do método dos preços independentes comparados (PIC);

- no que se refere à omissão de receitas, não há qualquer diferença de estoque efetiva, a qual decorre exclusivamente de problemas formais, em sua maioria provenientes de falhas nas informações trocadas com a autoridade fiscal durante a fase de fiscalização;
- a análise da autoridade fiscal partiu das informações de compras (importações) e, caso não fossem encontradas as respectivas saídas ou estoque final do produto, haveria presunção de omissão de receitas, no entanto, em algumas situações, a matriz efetuava a importação de determinado produto, que era entregue na filial em Campinas, da mesma forma existiam situações em que a importação foi feita pela filial e entregue na matriz;
- nessas situações, o produto circulou apenas pelos livros fiscais do estabelecimento onde ocorreu a efetiva entrada do produto, operação prevista pelo Regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) do estado de São Paulo (Decreto nº 45.490, de 2000), art.125;
- o segundo problema foi a divergência de código dos produtos, pois, no início do procedimento fiscalizatório, a autoridade fiscal extraiu do Siscomex uma lista de todas importações do período, a qual foi entregue à impugnante para que a preenchesse com os códigos dos respectivos produtos, havendo naturalmente a possibilidade de ocorrência de erros;
- a divergência de códigos também poderia acontecer no ingresso dos códigos no Siscomex e/ou nos registros contábeis da sociedade;
- o terceiro problema identificado refere-se a importações efetuadas num ano e vendidas no ano seguinte; como a fiscalização partiu da análise da planilha de importações e, em muitos casos, especialmente nas importações efetuadas no final de cada ano, os produtos somente são vendidos no ano seguinte, os quais foram tomados como diferença de estoque, procedimento que revela a falta de credibilidade do levantamento fiscal realizado;
- outro grave equívoco cometido pela autoridade fiscal foi a desconsideração das compras no mercado interno, fator que gerou enorme influência na apuração das supostas diferenças de estoque;
- a fiscalização apurou suposta omissão de receitas por diferenças de estoque também em relação aos produtos adquiridos e integrados a seu ativo imobilizado, fazendo com que o cálculo por diferença afete a credibilidade da autuação, uma vez que uma aquisição destinada ao ativo imobilizado nunca irá figurar no estoque;
- alguns casos envolvem mais de uma das situações demonstradas, restando demonstrada a inexistência de diferenças de estoque, sendo que eventuais dúvidas poderão ser solucionadas por meio de diligências focadas na documentação original;
- a inconsistência do trabalho realizado pela autoridade fiscal não se restringe aos produtos cuidadosamente analisados pela impugnante, que concentrou seus esforços nos itens representativos de maior valor, pois o excepcional volume de operações consignadas no auto de infração inviabilizou a extensão do levantamento realizado também aos demais

- os graves equívocos encontrados demonstram a inconsistência da autuação como um todo, a qual não poderá prevalecer no que diz respeito aos demais produtos, conforme julgado do E. Conselho de Contribuintes;
- independentemente da extensa comprovação documental acerca da inexistência de diferenças de estoque, não deve prosperar a exigência fiscal em relação às pretensas omissões de receitas nas entradas, haja vista que o respectivo custo de compra também não foi registrado, sendo esse o entendimento consagrado no E. Conselho de Contribuintes;
- a suposta constatação de omissão de compras na escrituração, a despeito de pressupor omissão de receitas, não autoriza a tributação de receitas omitidas pelo somatório dos valores não escriturados, por ser irreal a base de cálculo, necessitando de um aprofundamento da auditoria para verificar o real valor omitido;
- no que se refere aos preços de transferência, parte das transações efetuadas pela impugnante são provenientes do Canadá, país com o qual o Brasil mantém acordo para evitar bitributação, devendo ser verificado o cabimento do CPL a estas operações;
- a limitação da tributação segundo métodos que calculem preços de transferência entre dois estados que possuem acordo de bitributação só é permitida por conta do artigo que prevê o princípio "arm's length", o qual, na relação entre o Brasil e Canadá, se encontra no art. IX do acordo para evitar bitributação;
- se a contribuinte tiver comprovado que seus preços de transferência são compatíveis com esse princípio, nos termos do acordo, não pode ter suas despesas glosadas sob esse rótulo;
- é no âmbito do acordo de bitributação, e não da lei interna, que se apurará, por meio do método CPL, a aplicabilidade da lei brasileira, sendo erro metodológico cogitar da Lei nº 9.430, de 1996, em tal análise;
- é fato sabido que os acordos de bitributação prevalecem sobre as normas internas do direito tributário, determinação expressa da legislação complementar brasileira, consoante Código Tributário Nacional (CTN), art. 98;
- sendo a aplicação do CPL, sem margens predeterminadas, uma regra prevista pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) para a aplicação do referido princípio, não se pode impor qualquer margem, sob a alegação de estar ela prevista na lei brasileira;
- embora desobrigada, por força do tratado, a observar a margem de lucro máxima de 20% na aplicação do método CPL, a transação entre a impugnante e a empresa canadense dobrou-se a tal parâmetro, o que foi afirmado e comprovado à autoridade fiscal;
- aduz a autoridade fiscal que a impugnante entregou documento de origem não comprovada, mas que diz ter sido apresentado às autoridades fiscais canadenses, comprovando a margem utilizada nas vendas para a Nortel Brasil, a qual foi de 20%;
- o artigo XXV do mesmo acordo entre Brasil e Canadá prevê que as autoridades fiscais dos Estados Contratantes trocarão informações entre si, necessárias para aplicar as disposições da convenção e das leis internas dos Estados Contratantes;
- não há dúvidas de que deve ser desconsiderado o ajuste procedido pela autoridade fiscal e aceito o CPL apresentado ou, ao menos, cancelado o auto de infração até que a autoridade fiscal se digne a cumprir o seu dever como prevê o acordo; *AL*

- o princípio que rege a legislação de preços de transferência determina que a transação controlada seja equivalente às efetuadas entre terceiros independentes, sendo que o Brasil estabeleceu três métodos para essa aferição, aceitando sempre o resultado mais favorável ao contribuinte, conforme a Lei nº 9.430, de 1996, art. 18;
- o próprio § 4º do art. 18 admite a hipótese de utilização de mais de um método, ressaltando que, nesses casos, será considerado dedutível o maior valor apurado, significando dizer que o contribuinte pode escolher utilizar quantos métodos quiser, devendo ser considerado dedutível o maior valor;
- se a Administração vier a desconsiderar ou discordar do cálculo apresentado, poderá o contribuinte indicar outro método que lhe garanta a ausência de ajuste ou ainda um ajuste menor em suas contas;
- assim, conquanto tenha sustentado a aplicabilidade do método CPL, a impugnante vê-se autorizada a apresentar seus cálculos para PIC e PRL, requerendo seja considerado o maior valor dedutível em cada uma das situações discutidas no presente caso;
- o levantamento efetuado pela impugnante demonstrou que, para muitos dos produtos autuados pela autoridade fiscal, o método PIC revela um preço parâmetro ainda inferior aos preços praticados pela impugnante, fator que afasta o ajuste apurado pela autoridade fiscal;
- o método PRL, apontado pela fiscalização, impõe que os cálculos se façam excluindo os valores do frete, seguro e tributos incidentes na importação, sendo o § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, a única disposição sobre frete, seguro e tributos incidentes na importação;
- a Administração Tributária, por meio da Instrução Normativa (IN) SRF nº 38, de 20 de abril de 1997, resolveu ser ainda mais benéfica ao contribuinte, permitindo que, diante de interpretações igualmente válidas, ele escolhesse qual das duas aplicar;
- em sendo no caso concreto mais benéfica ao contribuinte a não inclusão dos valores relativos ao frete, seguro e tributos na composição dos custos dos bens, serviços ou direitos importados, estes valores não podem ser impostos pela fiscalização quando da verificação dos cálculos realizados pelo contribuinte;
- o *caput* do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não deixa dúvidas quanto à delimitação do âmbito de abrangência do controle de preços de transferência nas importações, limitando-o óbvia e claramente apenas às operações efetuadas com pessoas ligadas, o que não ocorre em relação aos valores de frete e seguro, e com muito mais razão aos tributos, pagos à própria autoridade brasileira;
- o que a IN nº 38, de 1997, trouxe de benéfico ao contribuinte, a IN SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002, tentou modificar em seu prejuízo, omitindo a expressão “para efeito de dedutibilidade” em seu texto, incluindo ainda o mecanismo de cálculo do preço parâmetro, que em nada se assemelha ao objetivo da lei;
- a referida IN ainda procede a uma mudança mais sutil ao substituir a expressão “custo” por “preço praticado”;
- outra alteração da IN nº 243, de 2002, absolutamente discordante da Lei nº 9.430, de 1996, foi separar o tratamento dos métodos em parágrafos diversos, trazendo ainda um tratamento diferenciado para os métodos CPL e PIC;
- não obstante a IN nº 38, de 1997, concedesse ao contribuinte a faculdade de, na aplicação do PRL, computar ou não os valores relativos ao frete, seguro e tributos na apuração dos custos dos bens, serviços ou direitos importados, a Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que esses valores devem integrar o cálculo do custo, de modo que se poderia cogitar de desconsiderar os termos da IN para fazer prevalecer a lei;

- porém a consideração desses valores no preço dos bens importados para fins de controle dos preços de transferência não se coaduna com próprio espírito da Lei nº 9.430, de 1996, já que no caso presente o seguro e o frete foram contratados com empresas independentes, não vinculadas à impugnante, e os tributos foram pagos à própria autoridade fiscal brasileira;
- ainda que se entendesse que tais valores deveriam integrar a composição dos preços de transferência, seria imperioso que se afastassem quaisquer penalidades e cobrança de juros de mora, nos termos do CTN, art. 100, parágrafo único;
- no que concerne à glosa de gastos com serviços, as razões que justificariam a manutenção da exigência fiscal, quando analisadas a fundo, não encontram guarida em nosso ordenamento jurídico;
- no que tange à exigência de apresentação das notas fiscais emitidas pela Nortel Canadá em favor da impugnante, não foram emitidas notas fiscais, recibos ou documentos equivalentes, uma vez que a Nortel CALA (Estados Unidos da América) assumiu a dívida da impugnante com a Nortel Canadá, sendo a “invoice” emitida diretamente contra aquela, que passou a ser credora da impugnante, conforme demonstram os relatórios de faturamento de fls. 2.238 a 2.240;
- a nota fiscal não é documento imprescindível à comprovação da prestação dos serviços, os quais podem ser demonstrados a partir de outros documentos, como o contrato, por exemplo;
- a autoridade fiscal incorreu em erro ao considerar inaptos os contratos firmados entre a impugnante e a NTL, isso porque, conforme afirmado por ela própria, qualquer empresa pode manter contratos, até verbais, com quem quer que seja, desde que respeitados os limites da lei;
- nenhum dispositivo legal foi violado, tanto que a autoridade fiscal não foi capaz de indicar qualquer dispositivo violado em decorrência da celebração de contratos “a preço fechado”;
- em relação ao questionamento acerca da validade da forma do contrato celebrado, de acordo com o princípio da autonomia da vontade, as partes possuem ampla liberdade para contratar, podendo, inclusive, optar pela forma do contrato celebrado;
- a exigência de apresentação de relatórios indicando o valor/hora da mão-de-obra utilizada e o total pago pelo serviço não encontra nenhum fundamento legal;
- o suposto requisito da remuneração com base nas horas trabalhadas não advém nem mesmo da previsão legal, mas sim de mera exigência subjetiva instituída pela autoridade fiscal;
- o terceiro aspecto levantado pela autoridade fiscal foi a insatisfatória comprovação da efetiva ocorrência dos serviços contratados pela impugnante, desconsiderando o relatório que indicou os resultados dos serviços prestados no período em pauta, bem como os contratos firmados, não contestando a presença de técnicos estrangeiros no Brasil, mas apenas sua vinculação ao “Services Agreement”;
- a autoridade fiscal não fundamentou a pretensa ilicitude da prova juntada aos autos, agindo de modo arbitrário;
- o Fisco só pode considerar uma despesa como indedutível após profunda investigação, quer da sua efetividade, quer da sua necessidade;
- apresentados meios lícitos de provas, não há que se falar em despesas não comprovadas, mesmo que ausentes outros meios pretendidos pela autoridade fiscal;

- o fato de o relatório entregue pela impugnante durante o procedimento de fiscalização não conter maiores formalidades não significa que não houve a prestação do serviço em tela;
- durante os primeiros anos de operação da impugnante no Brasil, havia uma grande dependência de suporte dos recursos técnicos externos, uma vez que no território nacional não existiam profissionais que possuísem *know how* necessário ao desenvolvimento das atividades técnicas cotidianas de uma empresa do seu porte;
- tal suporte se fez extremamente necessário em processos de elaboração de propostas, planejamento de engenharia, implantação, colocação em serviço e suporte técnico às redes de telecomunicações comercializadas com as operadoras brasileiras;
- diante desse quadro, surgiu a necessidade de contratar profissionais técnicos estrangeiros para prover coordenação, gerenciamento e capacitação técnica do time local;
- empenhada na solução do caso, a impugnante levantou novas informações e documentos com o objetivo de demonstrar o vínculo entre a presença dos técnicos estrangeiros aos Services Agreement, dentre as quais, a relação dos seus clientes em que os técnicos estrangeiros desempenharam suas atividades, além da relação completa de todos os técnicos estrangeiros que estiveram no Brasil no período em pauta, com seus respectivos vistos de trabalho;
- os instrumentos utilizados na defesa para relacionar as informações apresentadas são e-mails trocados entre os técnicos estrangeiros e os clientes da impugnante e atas de reuniões que demonstram a efetiva participação dos técnicos estrangeiros nas equipes de trabalho que prestavam serviços aos clientes relacionados;
- aceito o fato de que os estrangeiros estiveram no Brasil no período em pauta, não é razoável admitir que uma empresa do porte da impugnante assumia despesas, mesmo que para posterior reembolso, decorrentes de viagens de seus funcionários ou prestadores de serviços, quando estes não estiverem a serviço;
- em observância ao princípio da razoabilidade, forçoso concluir que as despesas assumidas pela impugnante, decorrentes das despesas com técnicos estrangeiros no Brasil, são mais um indício que os vincula aos Services Agreement;
- no tocante ao agravamento da penalidade para o percentual de 112,5%, quanto às infrações relativas aos preços de transferência e à omissão de receitas, a autoridade fiscal, na página 16 do termo de encerramento, sintetiza os fatos utilizados como fundamento para o agravamento, resumindo-os simplesmente na existência de pedidos de prorrogação de prazo e na suposta apresentação de informações incorretas;
- nenhuma intimação deixou de ser atendida por parte da impugnante, pois em todos os casos em que as informações solicitadas não puderam ser pontualmente levantadas, ela apresentou pedido de prorrogação e, em todos os casos nos quais, por lapso, eventual informação foi prestada de maneira incorreta, sempre que solicitado a impugnante procedeu a sua posterior correção;
- há clara incompatibilidade entre a hipótese legal do agravamento da penalidade e os fatos invocados pela autoridade fiscal no caso concreto, sendo que ela própria afirma, não que os fatos se subsomem à hipótese do dispositivo legal, mas sim que apenas equivalem à referida hipótese, postura que revela nítida aplicação de analogia gravosa ao contribuinte, que é restringida pelo CTN, arts. 108, § 1º, e 112;
- a própria autoridade fiscal admite que o mero atraso na apresentação de informações é irrelevante, desde que as informações sejam posteriormente apresentadas de forma correta, mas, de maneira contraditória, procedeu ao agravamento da penalidade, não obstante tenha reconhecido a efetiva apresentação das informações solicitadas, após a solicitação de prorrogação;
- ilegalidade da utilização da taxa Selic para fins tributários, consoante reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), cuja aplicação deve ser afastada, devendo mesmo os argumentos de inconstitucionalidade de dispositivos normativos suscitados ser apreciados.

Requeru que a autuação seja cancelada, exonerando-lhe do pagamento do tributo, juros de mora e multa punitiva. Solicitou que todas as intimações e notificações a serem feitas sejam encaminhadas aos seus procuradores, com cópia a ela, protestando ainda por todos os meios de prova em Direito admitidas, notadamente a juntada de novos documentos.

O processo foi encaminhado em diligência à Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (Deain)/São Paulo em 14 de setembro de 2006 (fls. 2.676/2677), a fim de que o auditor-fiscal autuante se manifestasse acerca das alegações da impugnante, inclusive com intimação para apresentação dos documentos originais considerados necessários ou com diligência no estabelecimento, elaborando relatório circunstanciado, com ciência à contribuinte.

No curso da diligência, foram anexados os documentos que compõem os volumes 15 a 43, e foi elaborada a informação de fls. 8.373/8.383, acompanhada das planilhas de fls. 8.384/8.469, com proposta de redução do valor da omissão de receitas contestado em mais de 80% (oitenta por cento).

A interessada foi notificada dessa informação em 05/06/2009 e apresentou a manifestação de fls. 8.473/8.504, acompanhada dos documentos de fls. 8.505/9.427, onde apresenta as razões de defesa, assim resumidas:

- a Autoridade Fiscal procedeu corretamente ao concluir pela improcedência do crédito tributário com relação aos itens de estoque citados, observando o escopo da diligência e analisando todos os documentos apresentados pela impugnante;
- com relação aos outros itens, embora tenha acolhido os argumentos de defesa, deu um passo além, promovendo uma “re-fiscalização”, invocando novas presunções legais de omissão de receitas, o que configura revisão de lançamento, que se encontra vedada em virtude do lapso decadencial;
- os exemplos dados por ela durante o processo, muitos dos quais foram ratificados pela diligência, evidenciam a lisura de seus procedimentos; em vista disso, a aplicação de presunção requereria ação fiscal mais aprofundada, o que não se verificou anteriormente à lavratura do auto de infração.

Solicitou seja confirmado o cancelamento do crédito tributário proposto pela autoridade fiscal, bem como seja reconhecida a impossibilidade da revisão de lançamento, com o conseqüente provimento integral da impugnação, naquilo em que ela se refira ao tema da omissão de receitas.

Protestou pela juntada posterior de documentos e esclarecimentos que não tenham estado disponíveis no exíguo prazo de 10 (dez) dias para a elaboração da manifestação, bem como pela extensão dos efeitos da diligência ao processo relacionado ao IPI.

Após a decisão da DRJ que manteve parcialmente a autuação o contribuinte apresentou os seguintes argumentos em seu recurso:

OMISSÃO DE RECEITAS Nulidade do Auto de Infração – Apuração da Omissão de receitas – Alega que a fiscalização não fez verificações na escrituração contábil da empresa nem em seu livro de inventário o que descumpriria a norma do art. 41, da Lei nº 9.430/96. Somente utilizou planilhas do excel.

Esclarecimentos diferença de estoques – Alega que impugnou tudo. Diferenças de estoque mantidas após diligência – alega a ilegalidade da manutenção de diferenças na parte em que com base em novos documentos apresentados consegue-se infirmar o lançamento mas mostrar outros que decorreram daqueles mesmos fatos.

Omissão na apresentação de documentos – Alega que não houve omissão e que não os apresentou antes porque a autoridade fiscal não solicitou a sua escrituração contábil.

Torpeza que gerou benefício – Alega que não se beneficiou da torpeza, mas sim a própria autoridade julgadora ao validar novos lançamentos sem as formalidades legais e inobediência da legalidade estrita.

Abandono da fórmula legal de cálculo da omissão – Alega que foram indevidamente considerados entradas e saídas omitidas quando, com a correta utilização da fórmula apenas poderia decorrer uma das hipóteses. Note-se o grande erro evidenciado pelo procedimento acima descrito: ao invés de se descobrir vendas não tributadas, a auditoria fiscal tributa vendas já tributadas.

E, apenas para que não restem dúvidas a respeito da impossibilidade de glosa de vendas, a Recorrente propõe um raciocínio complementar: e se uma venda glosada (por ocasião da aplicação da presunção de omissão de receitas) não tivesse sido tributada na época própria? Nesse caso, tendo a venda sido regularmente declarada, cumpriria ao Fisco fiscalizá-la, e, se fosse o caso, exigir o tributo correspondente.

Se o procedimento está errado, então ele deve ser retificado para todos os itens de estoque, de modo que se observe a fórmula legal, e, ao mesmo tempo, tomando-se o cuidado para que a "glosa" de vendas não gere omissão de receitas, pois isso não faz qualquer sentido. Em seguida, cumpre verificar qual das seguintes situações se configura:

(i) a diferença de estoque relaciona-se a um fato originalmente abrangido pelo Auto de Infração, e.g. o Auto de Infração apontava omissão de 10 entradas e a Diligência aponta a omissão de 5 entradas; ou (ii) a diferença de estoque relaciona-se a um fato novo, não abrangido pelo Auto de Infração, e.g. o Auto de Infração apontava omissão de 10 entradas e a Diligência aponta a omissão de 5 saídas.

Se a situação (ii) se mostrar concretizada, então o lançamento deverá ser cancelado quanto ao item de estoque em questão, em razão da já citada vedação à revisão de lançamento.

Outros Vícios no Lançamento:

(i) Item de Estoque QPA164G — Item 1 do Relatório da Diligência:

Alega que houve inovação no lançamento. Aponta erros nos cálculos.

(ii) Item de Estoque NTZX1605 — Item 8 do Relatório da Diligência alega também inovação no lançamento e no cálculo.

(iii) Item de Estoque A0784949 (NT4XE) — Itens 12 e 16 do Relatório da Diligência Na diligência foi verificada a inexistência e omissão nas saídas e que seriam de entradas. Alega ilegalidade da inovação (iv) Item de Estoque A0783934 (TN1X)— Item 13 do Relatório da Diligência:

Idem acima (v) Item de Estoque NTRX26CB — Item 14 do Relatório da Diligência:

Alega que ao contrário do que a DRJ informa, a empresa comprovou as entradas e saídas do item.

(vi) Itens de Estoque A0790209, QMY717A e NTFN33HB — Itens 17, 20 e 21 do Relatório da Diligência:

Alega não poder haver tributação tendo em vista que as diferenças apuradas foram de glosa de vendas.

(vii) Item de Estoque A079756 (TN1C) — Itens 7 e 18 do Relatório da Diligência Novamente alega inovação do lançamento.

(viii) Item de Estoque A0800890 (Filial) — Item 35-A do Relatório da Diligência:

Alega que não existe a diferença de estoque apontada.

(ix) Item de Estoque A0732224— **Item** 22 do Relatório da Diligência Alega que este item é o mesmo do item 20 do relatório de diligência pois a referência QMY717A é apenas um nome atribuído ao código de mercadoria A0732224.

(x) Item de Estoque NTCEO8DK— Item 26 do Relatório da Diligência Não haveria diferença porquanto o valor apurado do estoque final é o mesmo do apurado pela fiscalização.

(xi) Item de Estoque NT2X70A— Item 28 do Relatório da Diligência Revisão ilegal. Omissão de compras não pode gerar omissão de receitas.

(xii) Item de Estoque NTEX22CA— Item 34 do Relatório da Diligência:

Inexiste omissão, pois com a aplicação da fórmula resulta estoque final zero.

(xiii) Item de Estoque NT9X4OBB— Item 36 do Relatório da Diligência Alega que houve glosa de vendas e que esta não pode gerar cálculo de omissão de receitas.

(xiv) Itens de Estoque NTEU4559, A0838161, NTEU11AA, NT6X50AB — Itens 11, 19, 27 e 29 do Relatório da Diligência Revisão ilegal da autuação e omissão de compras não gera omissão de receitas.

2.2.3. Diferenças de Estoque que não foram objeto da Diligência Protesta pelo cancelamento integral dos outros itens em razão de:

Autoridade não examinou a escrituração legal da recorrente.

Do procedimento incorreto que gerou uma autuação que foi cancelada em 85% pela DRJ.

2.2.4. Omissão de Entradas Alega, com base em precedentes deste CARF que a omissão de compras não gera lançamento pis seu efeito é neutralizado pelo não registro do respectivo custo no CMV para apuração do lucro tributável.

Aplicabilidade do PIC Alega que efetuou opção pelo método CPL, inclusive informando na DIPJ. Alega que a autoridade fiscal desconsiderou o método e aplicou o PRL-20.

Alega que apresentou a comprovação pelo método PIC na impugnação e que a DRJ informou não se aplicar aos anos de 1999 e 2000.

Alega que deve prevalecer o melhor método. E que a administração tem o dever de apurar por outros métodos, conforme Lei nº 9.430/96, art. 18, § 4º. Alega que ao escolher um método a autoridade fiscal utilizou discricionariedade que a lei não lhe atribui.

Alega que este mesmo dispositivo permite que a indicação de um método na DIPJ não vincula o contribuinte. Alega que o método originalmente apontado pelo contribuinte poderia ser alterado a qualquer tempo.

Alega que somente após a edição da MP nº 478/2009 é que foi inserida a obrigação de que a opção não possa ser alterada pela empresa.

Apuração do PIC Alega que apresentou na impugnação os preços parâmetro calculados com o método PIC e que deveriam ser cancelados os ajustes relativos a estes itens.

Exclusão do valores relativos ao frete, seguro e tributos no cálculo do PRL.

A DRJ alega que está correta a apuração com base no preço CIF. O contribuinte em sua impugnação alega que o cálculo deveria ser feito com base no valor FOB. Alega apresentar precedentes do CARF neste sentido.

Alega que a neutralidade da norma somente se atinge se o frete, seguro e tributos sobre as importações não gerem qualquer adição ao lucro.

Apresente extensa argumentação a justificar seu entendimento. Toda ela baseada no acórdão nº 108-09763.

Comparabilidade.

Alega que a inclusão do frete e seguro para permitir a equivalência de grandezas comparáveis.

Alega que a adoção da comparabilidade gera efeitos absurdos e que não é possível a adoção de soluções excepcionais.

O primeiro passo prova do raciocínio que ora se propõe depende de se enfrentar a seguinte questão: qual a consequência da inclusão do frete, do seguro e dos tributos incidentes na importação no cálculo dos preços de transferência, na sistemática CPL (é bom lembrar que o referido § 6º estende-se a qualquer método)?

O preço parâmetro, apurado pelo método CPL, deveria, nesse caso, ser comparado com o custo do importador, incluídos o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação. Como o método CPL apura o preço parâmetro a partir do custo do exportador, acrescido de uma margem de 20%, dir-se-á que o custo do exportador, acrescido da margem de 20% deve ser equivalente ao preço pago pelo importador, acrescido do frete, do seguro e dos tributos incidentes na importação. Ora, como o custo do exportador não inclui o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação, significa dizer que na margem máxima de 20%, exigida do exportador, já deveriam estar incluídos o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação.

Ou seja: a legislação brasileira exigiria que a margem bruta do exportador (lembre-se que a margem de lucro, no CPL é bruta), limitada ao máximo de 20%, incluiria, além de todas as despesas do exportador, no exterior (não incluídas no custo) e seu lucro líquido, também o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação.

Ao fim de outras explicações protesta pela reforma da decisão combatida.

2.4. Glosa de Despesas Alega que o “services agreement” não é um simples contrato de serviços, mas sim compreende outro elemento: um direito.

Este direito seria o de demandar a contratada a qualquer momento e corresponde à obrigação da contratada de ficar à disposição da contratante sempre que chamada.

Entende que este contrato seria do tipo **aleatório** posto que o seu objeto, ao contrário do contrato comutativo, não obriga a que as prestações sejam equivalentes. Seriam contratos de risco. Exemplifica com os contratos de planos de saúde.

2.4.2. Falta de emissão das notas fiscais relativas ao "Services Agreement" Alega que, conforme já mencionado durante a fiscalização, as notas foram emitidas pela Nortel Canadá contra a Nortel CALA e que esta assumiu a dívida pela recorrente, passando a ser credora da mesma.

Alega que a nota fiscal não é necessária à comprovação de despesas. E que o contrato seria prova da relação jurídica.

2.4.3. Possibilidade da celebração de contrato "a preço fechado". Efetividade a despesa.

O contrato firmado englobaria inúmeras atividades. Que a efetividade, normalidade e usualidade das despesas são comprovados pelo contrato. Não existe ilegalidade na contratação a preço fechado.

2.4.4. Vinculação dos técnicos estrangeiros com os serviços prestados Alega que caso não seja suficiente a documentação já apresentada, a empresa apresenta novas informações e documentos que objetivam comprovar a presença de técnicos estrangeiros para a realização dos serviços elencados no “services agreement”.

2.5. Subsidiariamente, da exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL os valores de PIS, COFINS e IPI exigidos Protesta que caso se entenda de manter a autuação, que os valores de PIS, COFINS, e IPI lançados, sejam excluídos das bases de cálculo do IRPJ. Apresenta acórdão neste sentido.

2.6. Ainda subsidiariamente, descabimento do agravamento da multa Entende que nenhuma intimação deixou de ser atendida e que assim descabe o agravamento da multa.

2.7. Finalmente, impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício (artigos 161 do CTN e 61, § 3º, da Lei nº9.430/96)

Sustenta a impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Voto

Durante a análise das razões de recurso e contrastando com os argumentos apresentados pela fiscalização, verificamos que um dos temas que é fundamental à solução do litígio decorre da constatação do fato de a fiscalização que solicitado, durante o curso do procedimento dos livros de registro de inventários e movimentação dos estoques da empresa.

Neste ponto que se prende à verificação dos valores de omissão das receitas por saídas sem emissão de nota fiscal, que também provoca reflexos nos autos de infração de IPI, a recorrente suscita a nulidade do procedimento pelo fato de a fiscalização ter solicitado do contribuinte apenas o preenchimento de planilhas de suas movimentações de entrada e saída de materiais sem ter feito o confronto destas planilhas com os valores constantes no registro de inventário. Desta forma a não verificação de seus registros contábeis e de inventário implicaria contrariedade ao art. 41, da Lei nº 9.430/96.

Por seu turno, a fiscalização, na apresentação de informações solicitadas pela DRJ quanto aos documentos apresentados pela defesa, trouxe os seguintes elementos:

19) Para maior facilidade de consulta, referidos termos foram reunidos no volume 11 do presente processo em fls.2037, 2061, 2066, 2081, 2083, 2094, 2125, 2147, 2152, 2168, 2169 e 2177, sendo que vários destes termos foram entregues pessoalmente aos responsáveis pela administração da empresa:

23) No entanto, o contribuinte não apresentou nem nos 428 dias de fiscalização (entre 28/12/2004 e 23/10/2003) nem em sua impugnação documentos tais como cópia dos livros registro de inventário de seus estabelecimentos, com a posição dos estoques em 31/12/1998, solicitada em fls.2037-v, fls.2125 e 2152.

Acontece que compulsando as quase 20 mil páginas no presente processo não localizamos, pelos números do e-processo as citadas folhas contendo as intimações referidas pela fiscalização.

Realizamos então busca pelos números manuais grafados no processo antes de sua digitalização. Nesta busca constatamos que a numeração manual original chega até o número de fls. 2000, quando é acostada a folha de encerramento do volume 10 e retorna já no número 2.158.

Ou seja, faltam ao processo as folhas numeradas manualmente de números 2001 a 2158, nas quais devem estar as intimações citadas pela fiscalização nas quais foi solicitada a apresentação dos livros de registro de inventário e de movimentação dos materiais.

Além disso, em relação à análise dos outros pontos da autuação, fazem-se necessários alguns esclarecimentos sobre os procedimentos adotados pela fiscalização e a análise dos documentos acostados ao processo como, por exemplo, a fórmula de cálculo das diferenças de estoques apuradas durante a fiscalização, quais os critérios adotados durante o recálculo destas diferenças após diligência determinada pela DRJ e os documentos de comprovantes de serviços apresentados pela empresa em relação ao *services agreement*.

Tendo em vista que este ponto da discussão é o mais detalhado do processo e onde surgem diversas alegações de falhas, tanto por parte da acusação, quanto por parte da defesa, além de que o processo não pode conter páginas faltantes, VOTO no **sentido de**

converter o julgamento em diligência a fim de se determinar o retorno do presente processo à delegacia de origem para:

a) que seja diligenciado no sentido de se localizarem as fls. 2001 a 2158 da numeração manual do processo que não foram encontradas no processo e onde devem constar as intimações de número 01 a 09 do procedimento fiscal, para que as mesmas sejam digitalizadas e acostadas ao presente, de preferência na correta ordem cronológica como determinam as normas processuais;

b) Seja informado o critério e forma de cálculo utilizada para a apuração das diferenças de estoques apuradas durante o procedimento de fiscalização;

c) Seja informado quais os critérios foram utilizados na revisão das mesmas diferenças de estoque, levando-se em consideração a redução significativa da autuação neste ponto

d) Por fim, seja esclarecido se os documentos apresentados pela empresa quando da intimação de comprovação das despesas de *services agreement* foram também contabilizados como despesas da empresas, ou se os seus valores encontravam-se incluídos no montante das despesas incorridas a título de *services agreement*

Concluídas as diligências cientifique-se o contribuinte abrindo-lhe prazo para manifestação por 30 (trinta) dias e posterior retorno a este CARF para prosseguimento.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator