MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.001714/2004-24

Processo nº	16327.001714/2004-24
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**1401-003.747 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	18 de setembro de 2019
Recorrentes	NORTEL NETWORKS TELECOMUNICACOES DO BRASIL COMERCIO E SERVICOS LTDA. FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 1999, 2000

NULIDADE DA AUTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As falhas apontadas pelo recorrente como fulminadoras da autuação decorrem, não de irregular atuação da fiscalização e sim de problemas causados pela própria empresa no atendimento das solicitações realizadas, não havendo prejuízo à defesa nem irregularidade passíveis de anulação.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS DE ESTOQUES. OMISSÃO DO REGISTRO DE COMPRAS. IMPROCEDÊNCIA.

Improcede a parte do lançamento relativo à omissão de registro de compras quando a fiscalização não demonstra que mesmo omitindo os registros das compras o valor a elas relativo foi utilizado pela empresa na composição do resultado, reduzindo-o indevidamente.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS DE ESTOQUES. OMISSÃO DO REGISTRO DE SAÍDAS. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

Exclui-se parte da autuação relativa à omissão de saídas de mercadorias quando se comprova que, após a realização de diligência com base na nova documentação apresentada pela empresa houve a redução da omissão, ou houve alteração no fundamento jurídico da autuação, que provoca sua inviabilidade.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. NÃO COMPROVAÇÃO DO MÉTODO INFORMADO EM DIPJ. APRESENTAÇÃO PARCIAL DE NOVO MÉTODO APÓS A FISCALIZAÇÃO. MANUTENÇÃO DO MÉTODO UTILIZADO PELA FISCALIZAÇÃO.

Não podem prevalecer o método de comparação informado pelo contribuinte em DIPJ quando o mesmo não apresenta cálculos e documentos a comprovar a sua opção. Diante da falta de comprovação do método escolhido a fiscalização pode realizar a apuração com o método de sua escolha não havendo a

apresentação de novo método pelo contribuinte durante o procedimento fiscalizatório.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. EXCLUSÃO DE FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. EXCLUSÃO. PROCEDÊNCIA.

Devem ser excluídos na apuração dos preços para comparação, os valores de fretes, seguros e imposto de importação que são fixados por terceiros e cujos efeitos não devem modificar os valores dos preços das mercadorias adquiridas para efeitos de comparação.

GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS COM "SERVICES AGREEMENT". NÃO COMPROVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Mantém-se a autuação relativa à glosa de despesas com "Services Agreement" com a controlada do exterior quando não se comprova a efetiva realização dos serviços, emissão dos documentos fiscais de comprovação e seu pagamento efetivo.

MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO.

Inobstante as falhas na apresentação da documentação solicitada pela fiscalização, não é possível aplicar-se o agravamento da multa de ofício quando se demonstra que a fiscalizada não se furtou a atender as demandas da fiscalização durante o procedimento.

RECURSO DE OFÍCIO. IMPROCEDÊNCIA.

Improcede o recurso de ofício apresentado na Decisão recorrida quando se comprova o acerto das exonerações realizadas naquela decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para: i) excluir do lançamento os valores apontados pelo Relator em seu voto relativos à omissão de receitas por diferenças de estoque; ii) excluir do lançamento os valores relativos à omissão de compras; iii) excluir do lançamento relativo às adições ao preço de transferência os valores relativos ao frete, seguro e imposto de importação; iv) afastar o agravamento da multa de ofício; também por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros os conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Iniciemos com o relatório apresentado pela decisão de Piso.

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 infracão 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;

- 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 do 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 devessem 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 possuíssem *know how* necessário ao desenvolvimento das atividades técnicas cotidianas de um 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 assuma 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.

Requereu 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.

Analisando os argumentos de defesa juntamente com as alegações da fiscalização a Delegacia de julgamento emitiu a seguintes decisão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000

OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS DE ESTOQUE.
A diferença entre o estoque final, escriturado no livro Registro de Inventário, e o apurado pela movimentação de entradas e saídas, somado ao inventário inicial, configura omissão de receitas, salvo prova em contrário.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESPESAS. AUSÊNCIA DE PROVAS.
Para admitir-se como dedutível, na apuração do lucro, despesas com prestação de serviços, é indispensável a comprovação de que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ESCOLHA DO MÉTODO. COMPROVAÇÃO.
Para que seja aceito o método adotado pelo contribuinte na apuração do preço de transferência, é necessário que ele faça prova dos elementos que lhe serviram para o cálculo do preço-parâmetro.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. DESPESAS COM FRETE, SEGURO E II.
Na apuração dos preços praticados, assim como dos preços-parâmetro, deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRINCÍPIO " ARM'S LENGTH ".
A legislação brasileira sobre preços de transferência atende plenamente o princípio " arm's length ".

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000

JUROS DE MORA. SELIC.
A cobrança de juros de mora com base no valor acumulado mensal da taxa referencial do Selic tem previsão legal.

MULTA AGRAVADA. INTIMAÇÕES NÃO ATENDIDAS. ESCLARECIMENTOS.
Devidamente respaldado na legislação tributária o agravamento do percentual da multa de ofício, imposta sobre os tributos devidos, quando a contribuinte, apesar de reiteradamente intimada, deixa de prestar os esclarecimentos solicitados pelo Fisco.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO. IMPEDIMENTO DE APRECIAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.
O protesto pela juntada posterior de documentação não obsta a apreciação da impugnação, e ela só é possível em casos especificados na lei.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL.
Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Da decisão proferida a própria DRJ/POR recorreu de ofício em função do valor do crédito por ela exonerado.

Cientificado da decisão o contribuinte apresentou recurso de ofício no qual aponta os seguintes argumentos:

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 recitas) 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, NTEUllAA, 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 pois seu efeito é neutralizado pelo não registro do respectivo custo no CMV para apuração do lucro tributável.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

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.

Apresenta 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 conseqüência 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 § 6° 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 nãos 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, § 3°, da Lei n°9.430/96)

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

Chegando para julgamento neste turma foi identificada a ausência de alguns documentos indicados no TVF e a necessidade de alguns esclarecimento quanto à forma como foram apurados os valores lançados na autuação.

Foi então emitida resolução por esta turma na qual solicitaram-se os esclarecimentos à Delegacia de Origem. Após a realização da diligência o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais assim dele tomo conhecimento.

Iniciemos com a apresentação dos pontos de discordância apresentados em sede de recurso voluntário.

Os itens de autuação são os seguintes

1) Omissão de Receitas – Diferença de Estoque

2) Custos ou Despesas não Comprovadas – Glosa de Despesas

3) Adições – Preços de Transferência

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.

Em relação à alegação de nulidade do auto de infração em função de a fiscalização não ter realizado a análise da escrituração fiscal da empresa como, por exemplo, o livro de inventário, impossível acatar a tese apresentada pela recorrente. Por diversas vezes durante o procedimento de fiscalização que durou mais de um ano a empresa foi intimada a apresentar o livro de registro de inventário e não atendeu à referida intimação.

Toda a fiscalização foi realizada com os documentos que a empresa se dignou a apresentar durante a fiscalização. Diversas foram as intimações que relatavam os problemas de registro e diferenças e a empresa continuou a apresentar a documentação incompleta. Somente após concluída a fiscalização é que a empresa, não mais do que prontamente a empresa conseguiu realizar toda a análise de seus registros e contabilidade e constatou diversos problemas na análise da fiscalização que, na verdade, foram provocados por sua própria indiligência e manifesta vontade de atrapalhar a fiscalização.

Não pode, no presente momento, tendo causado todos os problemas à fiscalização, pretender anular o procedimento sob alegação de que não foi analisada a escrituração fiscal da empresa. Pior, o argumento de nulidade não foi apresentado em impugnação e sequer pode ser analisado pela Decisão de Piso.

Estranhei o fato de na decisão recorrida não ter ocorrido pronunciamento a respeito de tal nulidade e, consultando a impugnação apresentada, inclusive por meio de pesquisa específica aos termos “nulo”, “nulidade”, “anular” não retornou nenhum menção a estes termos na impugnação, ou seja, esta nulidade não foi levantada como preliminar na impugnação, apenas agora em recurso voluntário esta preliminar é apresentada. Assim, poderia este relator nem apreciar este ponto do recurso, no entanto, como me causou espanto a tentativa de provocar a nulidade da autuação em razão de procedimentos próprios adotados pela recorrente, entendi por bem analisar a preliminar e, neste sentido, transcrevo trechos não apenas do TVF, mas dos relatórios de diligência solicitadas pela DRJ e por esta Turma, quando se referem ao atendimento das intimações por parte do contribuinte.

<u>Excerto dos problemas de informação pela empresa no TVF:</u>

NOVAMENTE A PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES INCORRETAS

25) Antes mesmo da resposta ao Termo nº10, ficou formalizado em 23/07/2004 o Termo nº11 (fls.134), como segue:

25.1) *No exercício do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal (...), revendo a resposta apresentada em 1º/07/2004, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº08, CONSTATEI que V.Sas. adotaram em vários casos, na planilha "Saídas Efetivas", na coluna "Nº da Nota Fiscal", numeração diferente daquele constante do respectivo documento, antepondo à identificação original os números 1000 ou 10000;*

25.2) *VOLTO A CONSTATAR A FALTA DE CUIDADO com que essa Empresa vem atendendo à Secretaria da Receita Federal, não apresentando os documentos ou informações solicitados, ou apresentando-os de forma incompleta ou incorreta, o que poderá ensejar o AGRAVAMENTO de multa que venha a ser lavrada, nos termos do art.44, §2º, da Lei nº9430/96, e art.70, inciso I, da Lei nº9532/77, aliás como já alertado no Termo de Intimação Fiscal nº06, recebido pelo "senior tax manager", Sr. RYAN K. SMITH, em 05/05/2004. Neste sentido, V.Sas.:*

25.3) *não entregaram até a presente data as notas fiscais cujas cópias estariam sendo providenciadas* ***pelo menos desde 1º/07/2004****, a saber: 10000928, 10000930, 10001422, 10001441, 10001448, 10001449, 10001456, 10001462, 10001463, 10001464 e 10001499* (fls.2160 e 2168; grifei.);

Excerto de problemas na apresentação das informações na diligência da DRJ:

13) Passo a responder, observando que a presente manifestação está restrita ao questionamento da Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto quanto às diferenças de estoques.

14) Desde logo, é de observar que "toda a documentação" juntada pela impugnante em 27/01/2005 é imprestável para comprovar qualquer coisa. Isto porque não foram apresentados comprovantes da exatidão, em quantidade e valor, das mercadorias movimentadas em seus estoques, e sim os documentos que corroboram a tese da defendente, qual seja a de que o auto de infração deve ser cancelado porque contém erros, provocados por erros nos dados fornecidos pelo contribuinte.

15) Quer a impugnante que se aceite como bom e valioso um absurdo lógico: pretende demonstrar uma verdade, no caso o suposto acerto de seus registros, através do erro, do falso: ou seja, não há diferenças em seus estoques uma vez que a impugnante tenha êxito em comprovar que a autuação está errada em conseqüência erros cometidos por ela mesma ao preencher os arquivos magnéticos entregues à Receita Federal.

16) É evidente que a exatidão ou não dos estoques da fiscalizada nada tem a ver com os erros "escusáveis" por ela cometidos nas informações prestadas. Pois os equívocos existentes nos dados apresentados não têm o condão de provar nem que seus estoques estão certos nem que estão errados.

17) Na estranha lógica da defendente, os erros são escusáveis entre outras razões porque a empresa, inocente, foi apanhada totalmente desprevenida, "surpreendida", com a autuação. Somente ao receber o auto de infração ficou sabendo das diferenças de estoque, resolvendo então fazer a conferência nos arquivos por ela mesmo fornecidos, pois até então por suposto não fazia idéia do que estava acontecendo. Vale repetir o trecho de fls.2531:

"Ao receber a autuação, foi a lmpugnante surpreendida por diferenças de estoque, que geraram suposta omissão de receitas.. Decidiu-se então pela revisão das planilhas anexas, na qual se verificou, então, a ocorrência desta divergência nos códigos dos produtos."

18) Ou seja, somente no curto prazo legal de trinta dias para formalizar a impugnação, a empresa conseguiu descobrir ter cometido a bagatela de 17.000 erros de codificação, proeza que não logrou realizar nem em mais de um ano de fiscalização, apesar de insistentemente alertada para o fato pelos sucessivos termos fiscais, conforme relatado com detalhes no Termo de Constatação e Encerramento de Fiscalização de fls.2325, que *é* parte integrante do presente relatório.

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:

19.1) os termos de fls.2037 e 2061, à gerente de planejamento tributário (fls.2037-v);

19.2) os termos de fls.2083 e fls.2164, à procuradora no Brasil dos sócios estrangeiros Norte! Networks Limited e Nortel Networks International (fls.2084-v, 2057 e 2164-v);

19.3) o termo de fls.2094, ao "senior tax manager" (fls.2095);

19.4) o termo de fls.2177, ao diretor-executivo (fls.2179-v).

20) O exame dos referidos termos coloca por terra a alegação de que "a D.Autoridade Fiscal em nenhum momento foi clara quanto às diferenças de inventário a que se referia **(na realidade diferenças de confronto de planilhas),** fator que inviabilizou a solução desta questão ainda na fase de impugnação" (sic).

21) A bem da verdade, o contribuinte vinha sendo advertido sobre erros e omissões nas informações prestadas à Receita Federal pelo menos desde o termo de fls.2081, de 26/02/2004. Esta foi inclusive a principal a razão pela qual a Fiscalização buscou comunicar a existência de tais equívocos diretamente a pessoas responsáveis pela empresa, conforme já indicado acima.

22) O termo de fls.2094, de 05/05/2004, foi entregue durante reunião havida na sede da Delegacia Especial de Assuntos Internacionais em São Paulo com o Senior Tax Manager, Ryan Smith, a quem foi explicado que poderia ensejar representação por crime de embaraço à fiscalização, além do agravamento da multa, previsto no §2° do art.44 da Lei, o comportamento da empresa de fornecer sistematicamente informações erradas ao Fisco. O Sr. Ryan Smith se fazia acompanhar pelo funcionário Marcelo Kim Yuen Pan, pelo então advogado da Nortel, Sr. Bonfá, e por dois consultores tributários. Presente na reunião também o então chefe da Divisão de Fiscalização de Preços de Transferência da DEAIN.

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.

24) A defendente também não menciona que a empresa poderia ter apresentado as informações intimadas durante a fiscalização tanto no formato da IN SRF 68/1995 ou IN SRF 86/2001 (fls.2081-v e fis.2084-v) quanto em seus formatos originais.

25) Frente a todo o exposto, não passa de um jogo retórico dizer que a Norte! Foi "surpreendida", pois a assertiva não tem qualquer respaldo nos fatos.

Problemas informados na Diligência do CARF

Na Informação Fiscal que se inicia às fls. 18405 o fiscal responsável, frise-se, de forma bastante acurada, apresenta toda a documentação do processo que foi utilizada para a apuração das infrações e apresenta uma séria de intimações realizadas com a solicitação de documentos e livros fiscais sem que a empresa tivesse sanado todas as irregularidade apontadas. Deixo de transcrever os excertos neste caso, pois iriam consumir inúmeras páginas e alongar demasiadamente o tamanho deste voto. Mas o relatório pode ser consultado a partir das fls. 18405.

Dados os excertos acima apresentados, temos que rechaçar veementemente a alegação de nulidade da infração apontada pelo recorrente em seu recurso voluntário. O levantamento das infrações foi realizado de acordo com as normas vigentes de apuração de estoques e com base nos documentos que foram disponibilizados pela recorrente.

As eventuais falhas apontadas na impugnação e no recurso voluntário não decorreram de erros cometidos pela fiscalização mas sim da falta de informação ou informações incorretas por parte da própria empresa que, assim, tenta se beneficiar de sua própria torpeza para, após a lavratura da autuação, apresentar levantamentos do que seriam os erros da fiscalização que foram apurados por ela dentro do prazo de fiscalização.

Ressalto aqui, para bem situar o problema, que o caso é de deslealdade processual por parte da recorrente. Apresenta informações incompletas, com falhas e depois tenta anular todo o procedimento sugerindo que as falhas foram da fiscalização e não originadas em suas próprias ações e omissões. Destaco este fato para deixar bem claro aos leitores deste voto que não comungo e, pelo contrário, rejeito de forma veemente este tipo de procedimento adotado pela empresa.

Não se trata aqui de simplesmente dar razão à fiscalização de qualquer maneira de modo a manter a autuação, mas sim de "*dar a César o que é de César*", ou seja, apontar quem são os responsáveis pelas falhas. Se o contribuinte, mantendo-se a autuação do que corretamente foi apurado, se a fiscalização, considerando-se improcedente o que decorrer de suas falhas.

Por todo o exposto, neste ponto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da autuação, por não ter ocorrido conforme acima indicado e, ainda, por não ter sido alegada desde a impugnação.

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.

Em primeiro lugar o recorrente alega que impugnou todos os itens da infração em contestação à Decisão de Piso que informou que alguns dos itens objeto de lançamento não foram impugnados pela recorrente. Neste ponto vale destacar que a Decisão de Piso apenas remeteu sua análise ao que foi apontado pelo impugnante. Na sua impugnação apresentou as seguintes falhas que teriam ocorrido no procedimento:

> *As situações e/ou equívocos que geraram o aparente, porém incorreto, quadro de diferenças de estoque podem ser assim* ***resumidos:***
> *• importações realizadas pela matriz, porém entregues diretamente na filial (ou vice-versa);*
> *• divergência entre os códigos dos produtos (informados durante a fiscalização);*
> *• entrada de mercadorias no ano seguinte;*
> *• aquisições destinadas ao ativo permanente;*
> *• desconsideração de compras no mercado interno;*
> *• desconsiderações de aquisições destinadas ao Ativo Imobilizado.*

Depois passa a apresentar cada um dos itens acima indicados e informando em relação ao auto de infração os itens em que ocorreu alguma falha na apuração da infração. Após conclui a apresentação do que entende serem as falhas da fiscalização vem pleitear a anulação de toda a autuação em razão de considerar da seguinte forma.

Inconsistência da autuação para os demais produtos

Acima a Impugnante demonstrou e comprovou documentalmente a improcedência do trabalho fiscal no tocante aos produtos ali relacionados.

Ocorre que a inconsistência do trabalho realizado pela D. Autoridade Fiscal, inconsistência revelada pela gravidade das falhas cometidas (tais como desconsideração de produtos vendidos no ano seguinte ou integrados ao ativo permanente etc.), não se restringe apenas aos produtos cuidadosamente analisados no tópico anterior.

Vale registrar que diante do enorme valor do presente item desta autuação, a Impugnante, até mesmo em atenção ao princípio contábil da materialidade, concentrou seus esforços nos itens representativos de maior valor.

Veja-se que o levantamento realizado pela Impugnante exclusivamente em relação a estes itens gerou um dossiê de documentos que ultrapassa o volume de milhares de páginas!

Por óbvio, a localização, separação e referenciação de toda esta colossal documentação no exíguo prazo de 30 dias para a apresentação da presente impugnação exauriu toda a capacidade laborativa de grande equipe mobilizada pela Impugnante.

O excepcional volume de operações consignadas no presente auto de infração inviabilizou a extensão do levantamento realizado também aos demais produtos.

Os graves equívocos encontrados demonstram, porém, a inconsistência da autuação como um todo, a qual não poderá prevalecer, também 1111P no que diz respeito aos demais produtos. Este é, ademais, o entendimento já consagrado pelo E. Conselho de Contribuintes, consoante demonstra o julgado abaixo.

.....

Sinceramente é estarrecedora a falta de lealdade processual da recorrente. Durante todo o trabalho de fiscalização nega a apresentação de documentos, apresenta-os de forma incorreta, com falhas e problemas nunca sanados e, após receber o auto de infração, vem reclamar a falta de tempo de realizar o levantamento de todos os itens. Assim argumenta como se durante toda a fiscalização jamais tivesse sido intimada a esclarecer e corrigir as diferenças.

De maneira desleal contribuiu e permitiu que a fiscalização se realizasse com informações incorretas e agora vem pleitear a nulidade de tudo em razão de supostas falhas na apuração da fiscalização.

Assim, de antemão, deixo claro que não posso aceitar o pedido de nulidade de todos os itens da autuação das diferenças de estoque em razão de supostas falhas no procedimento da fiscalização. Se houve falhas, estas decorreram não de erros nos procedimentos, mas sim de informações incorretas apresentadas pela empresa. Dito isto, entendo que agiu bem a Decisão de Piso quando determinou a realização de diligência para que se fossem apuradas as inconsistências apontadas pela empresa. Mais ainda, agiu muito bem quando, revendo a apuração realizada pela fiscalização fez os ajustes que considerava pertinentes a cada caso.

Mais ainda, as inconsistências apontadas e reconhecidas pela própria fiscalização que, mesmo indicando que o motivo das inconsistências foi causado pela própria recorrentes, ao passo em que cientificada das irregularidades em nenhum momento do processo apontou os erros que alegava existirem no procedimento realizado pela fiscalização com base nos documentos que se lhe foram apresentados.

Para tanto vem alegar em sede de recurso voluntário que a Decisão de Piso inovou ao considerar novos argumentos para a manutenção da autuação a partir dos elementos trazidos

pela recorrente em impugnação. Passaremos a analisar estes itens indicados no recurso voluntário.

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.

Não é preciso me demorar na análise deste ponto. O recorrente reclama que sua escrituração fiscal não foi analisada e que os valores da autuação divergem do que foi escriturado em sua contabilidade, entretanto apresenta apenas exemplos hipotéticos. Sequer indica algum item onde pudesse ser apurada a correção da tributação de suas vendas. Importante notar que a omissão apontada decorre da realização de vendas sem a emissão de nota fiscal, assim fica difícil de se entender como a empresa pode ter escriturado e tributado estas saídas sem o correspondente documento fiscal.

Em nenhum ponto do recurso a empresa apresenta a indicação de documentos que comprovem suas alegações. Assim, a simples alegação de que não houve omissão na apresentação e documentos sem que indique como não ocorreu em contraponto a todas as inúmeras intimações apresentadas e indicadas pela fiscalização, não pode lhe socorrer neste ponto.

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.

A autoridade julgadora não validou novos lançamentos sem as formalidades legais, apenas foram revistos os cálculos de acordo com os novos elementos trazidos e revistos os itens de lançamento que foram considerados comprovados a partir destes novos elementos. A validade e formalidade desta apuração realizada em diligência será aferida a partir das contestações do recurso que serão enfrentadas mais adiante.

A torpeza alegada pela autoridade julgadora se refere a não apresentação destes documentos desde a fase de fiscalização, e a sua indicação e apresentação apenas após elaborada a autuação. Na verdade como neste ponto não há pedido, mas apenas alegações, apenas os apresento a título de informação.

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 recitas) 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.

Com base em todas as alegações acima a recorrente protesta pelo cancelamento dos valores mantidos por entender que foi realizado um novo lançamento com base na revisão realizada pela diligência da DRJ. Para tanto, apresenta as seguintes tabelas onde apresenta o que seria o entendimento da fiscalização e o entendimento correto no caso. Vejamos

(i) **O errado**:

Entradas com Nota Fiscal	5
Entradas sem Nota Fiscal - A	2
Saídas com Nota Fiscal	4
Saídas sem Nota Fiscal - B	2
Omissão de Receitas	4 (A+B)

(ii) **O certo:**

Entradas com Nota Fiscal	5
Entradas sem Nota Fiscal	2
Saídas com Nota Fiscal	4
Saídas sem Nota Fiscal	2
Omissão de Receitas	1

Alega em seguida que todas as saídas foram tributadas, embora não traga elementos a comprovar sua argumentação, mais ainda quando se tratam de saídas sem emissão de nota fiscal. Estranho é que estas tenham sido tributadas sem ter sido emitido o respectivo documento fiscal. Como isso ocorreu não foi explicado.

Importa notar que segundo a alegação da empresa o "correto" cálculo a ser realizado é o seguinte:

a) A empresa tem entradas sem notas ficais no total de 2;

b) A empresa realiza saídas sem nota fiscal no total de 2.

c) A omissão de receitas seria de apenas uma mercadoria, enquanto a fiscalização realizou o lançamento de omissão no total de 4, contando as entradas sem nota e as saídas sem nota, quando o correto seria apenas omissão de 1.

Desculpe-me o recorrente. O simples cálculo matemático por este apresentado é incorreto. Se saíram duas mercadoria sem nota a omissão é de duas mercadorias e não de uma como o mesmo calculou. Se o entendimento da fiscalização está incorreto em considerar omissão a entrada sem nota fiscal isso pode ser questionado e será analisado mais à frente. Mas as saídas sem nota são omissão pelo seu montante total, pura e simplesmente e foi assim que a DRJ procedeu em sua decisão.

Talvez o recorrente não tenha entendido o procedimento realizado pela DRJ na análise da diligência, talvez por acreditar na veemente afirmação de que não há diferenças no estoque, ou por, diante da confusão de informações produzidas pela mesma, não conseguir sequer entender o que foi analisado em sede de julgamento da impugnação.

Seja por qual foi o motivo, concordo com o entendimento e o procedimento adotado pela DRJ, no qual demonstrou os motivos que a levaram a manter os itens que não foram questionados e o método realizado de apuração das diferenças que levou à manutenção parcial da autuação. Assim, consoante os fundamentos abaixo concordo com os procedimentos adotados pela Decisão de Piso neste ponto.

> *Assim, descabidas as alegações de inviabilização da extensão do levantamento, em função do volume das operações, pois a contribuinte teve mais de cinco anos para efetuar esse levantamento. Portanto, há que se manter a tributação sobre essa omissão de receitas.*
>
> *Quanto aos levantamentos objeto de contestação, o processo foi objeto de diligência específica para elucidar esse item (fls. 2.676/2.677), que resultou na informação fiscal de fls. 8.373/8.383, refutada pela impugnante mediante a manifestação de fls.8.473/8.504.*
>
> *Um dos argumentos utilizados pela impugnante é •o', de que teria havido deslize do relatório ao incorporar fatos novos ao auto de infração, ocorrendo verdadeira "refiscalização".*

Como já visto acima, a fiscalizada buscou de todas as formas dificultar o trabalho da fiscalização, deixando de atender às intimações para prestar esclarecimento ou apresentando informações incorretas.

A omissão de receitas foi apurada com base em presunção legal, prevista no RIR11999, art. 286. Em relação às presunções de omissão de receita, destaca-se que essas são classificadas pela doutrina como espécies de provas indiretas. A doutrina do Direito Tributário identifica duas espécies distintas: as legais e as simples (comuns). As presunções legais se subdividem em absolutas (jure et de jure) e relativas (jures tantum). As presunções absolutas não admitem prova em contrário ao fato presumido, já as relativas admitem prova contrária, reputando-se verdadeiro o fato presumido até que a parte interessada prove o contrário.

As presunções legais relativas provocam a chamada "inversão do ônus da prova", cabendo ao contribuinte provar que o Fisco está equivocado. A falta de adequada comprovação impede o acolhimento do pleito, este é o entendimento expresso pelo Código de Processo Civil, art. 333, II.

Se ao tentar comprovar que não ocorreu a omissão de receitas, a impugnante traz novos elementos, omitidos durante a fiscalização, que podem até ilidir sua apuração na forma lançada, mas a confirmam por outra, legalmente prevista, não se pode aceitar seu afastamento, pois seria premiar o erro, uma vez que bastaria ao contribuinte se omitir na apresentação de quaisquer documentos na fase de fiscalização, para posteriormente apresentá-los na fase recursal, quando muitas vezes já teria ocorrido a decadência do direito de lançar. Seria, conforme muito bem lembrado pela autoridade responsável pela diligência efetuada, beneficiar-se da própria torpeza, o que não é admitido.

Dessa forma, acato as conclusões do relatório fiscal 'resultante da diligência, no que diz respeito aos itens objetos de proposta de cancelamento do auto de infração, e passo à análise de cada produto específico cuja manutenção, ainda que parcial, foi sugerida e contestada pela impugnante.

Ressalte-se, inicialmente, que a contribuinte não trouxe argumentos específicos contra as alterações propostas no relatório da diligência para os seguintes itens lá constantes: 7, 8, 11, 13, 17, 19, 21, 22, 26, 27, 28, 29, 34, 35-A e 36. Limitou-se a argumentar que todo o lançamento com base na presunção de omissão de receitas estaria eivado, dada a suposta demonstração da correição de sua conduta com relação aos itens para os quais conseguiu ilidir a presunção. Como visto acima, tal argumento não pode ser acatado, devendo ser mantidas as alterações propostas para esses itens.

Comprova-se que a revisão dos valores lançados apenas corrigiu os valores de omissão quando se comprovou a inocorrência desta. Não houve a inclusão de novos itens, mas a reapuração das omissões a partir dos elementos nunca antes colacionados pelo contribuinte.

Assim, conforme acima e concordando com os fundamentos apresentados pela Decisão de Piso, nego provimento ao recurso por entender não terem ocorrido irregularidades

nos procedimentos de verificação da diligência e confirmação dos valores a serem mantidos realizados pela Decisão de Piso.

Outros Vícios No Lançamento – Detalhamento por Item

Neste ponto o recorrente passa a pontuar, em relação a cada item as irregularidades que teriam sido cometidas na apuração da fiscalização e/ou da Decisão de Piso. Vejamos a análise em cada item.

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

Alega que houve inovação no lançamento pois a omissão seria da filial e não da matriz da empresa.

Não entendo ter havido inovação por parte da fiscalização neste item. O fato de a omissão ter sido apurada na matriz ou na filial, para fins da legislação do imposto de renda é indiferente. Mais ainda, a fiscalização apresentou relatórios a a recorrente, **NUNCA,** apresentou nenhum informação à fiscalização no sentido de que uma nota fiscal emitida para a matriz tenha sido registrada nos livros da filial. Veja-se que esta forma de contabilizar decorre de autorizações da legislação do ICMS estadual, conforme informado pelo recorrente apenas em sede de impugnação e este fato não tem a fiscalização federal a obrigação de saber previamente.

Mais ainda, para fins de legislação do IRPJ não altera o fundamento do lançamento o fato de omissão ter sido registrada na matriz ou na filial da empresa porque a legislação do imposto de renda abarca a empresa como um todo e não separadamente em cada estabelecimento da empresa. Ainda mais quando essa diferença decorreu da falta de informação da própria recorrente durante a fiscalização. O que interessa, ao final, é que efetivamente ocorreu a saída de mercadorias sem a emissão de nota, comprovada pela diferença dos estoques o que constitui a infração de omissão de receitas da empresa.

A alteração trazida pela DRJ foi feliz no sentido em que considerou que as saídas para conserto não deveriam ser consideradas como omissão, no que concordo. Assim, neste ponto, nego provimento ao recurso.

(ii) Item de Estoque NTZX1605 — Item 8 do Relatório da Diligência

Nesse item a alegação prende-se à inovação do lançamento após a realização da diligência.

Constatamos que na autuação foram lançados valores a título de omissão de saídas no montante de R$ 1.100.159,13. No entanto após a realização da diligência solicitada pela DRJ a fiscalização reduziu a autuação de omissão nas saídas para R$ 4.253,54 e incluiu uma omissão de entradas de R$ 652,92 conforme abaixo:

omissão de receitas nas entradas: 108,82 x 6 =	652,92
omissão de receitas nas saídas: 212,68 x 20 =	4.253,54
	4.906,46

Desta forma há de se concordar parcialmente com as alegações do recorrente devendo ser reduzida a omissão de receitas nas saídas do referido item para R$ 4.253,54.

Em relação às omissões nas entradas deixo de as incluir neste ponto pois serão tratadas mais adiante.

(iii) Item de Estoque A0784949 (NT4XE) — Itens 12 e 16 do Relatório da

Alega que na diligência foi verificada a inexistência e omissão nas saídas e que seriam omissões nas entradas. Alega ilegalidade da inovação.

Realmente neste item assiste razão ao recorrente. O lançamento original referiu-se à possível omissão de receitas nas saídas realizadas sem nota fiscal. Entretanto, após a realização da diligência restou configurado que a infração passou a se referir a omissão de entradas de mercadorias e não de saída. Desta forma realmente se configura uma modificação do critério jurídico da autuação, vez que o fundamento original de saída de materiais sem nota foi alterada para omissão na entrada de materiais no estoque.

Assim, há de se reconhecer assistir razão ao contribuinte, devendo ser exonerada a autuação neste item. Deixo de consignar o valor a ser exonerado deste item tendo em vista que tratarei a respeito da infração relativa às omissões de entrada em conjunto mais à frente.

(iv) Item de Estoque A0783934 (TN1X)— Item 13 do Relatório da Diligência:

Alega que na diligência foi verificada a inexistência De omissão nas saídas e que seriam omissões nas entradas. Alega ilegalidade da inovação.

Realmente neste item assiste razão ao recorrente. O lançamento original referiu-se à possível omissão de receitas nas saídas realizadas sem nota fiscal. Entretanto, após a realização da diligência restou configurado que a infração passou a se referir a omissão de entradas de mercadorias e não de saída. Desta forma realmente se configura uma modificação do critério jurídico da autuação, vez que o fundamento original de saída de materiais sem nota foi alterada para omissão na entrada de materiais no estoque.

Assim, há de se reconhecer assistir razão ao contribuinte, devendo ser exonerada a autuação neste item. Deixo de consignar o valor a ser exonerado deste item tendo em vista que tratarei a respeito da infração relativa às omissões de entrada em conjunto mais à frente.

(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.

Neste item, apesar de a Decisão de Piso não ter aceitado que a empresa aceitou a documentação tenha apresentado documentos de modo a comprovar a inexistência de diferenças, consegui verificar que o lançamento de omissão deste item (fls. 4033 do e-processo) deveu-se a omissão de entradas no montante de 10.435 itens ao preço unitário de R$ 111,06 que gerou uma omissão de entradas de R$ 1.158.911,10.

Como omissão, neste item refere-se a omissão de entrada, deixarei de me pronunciar neste ponto para analisar toda a infração das omissões de entradas mais abaixo.

(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 e que a empresa teria declarado e tributado tudo.

A Decisão de Piso bem analisou este ponto e assim se pronunciou a respeito:

6— Item de Estoque QMY71A — Item 20 do relatório

No que se refere a este item, no relatório da diligência, propõe-se a redução do valor da receita omitida de R$ 5.448.304,74 para R$ 654.517,31, conforme planilha de fls. 8.436/8.437, sob o argumento de que: a NF 003144 indica a aquisição de 5 unidades, das quais apenas 4 tiveram a respectiva entrada escriturada, procedimento equivalente à venda de uma unidade sem nota fiscal; não apresentou a documentação de suporte para dar entrada e saída, a título de ajuste de estoque, de uma unidade cada.

A impugnante reclama que o relatório propõe a presunção de omissão de receitas diretamente com base na glosa de entradas e saídas, sem , utilizar a equação legal cabível.

Cabe razão à impugnante no que concerne à necessidade de se efetuar o levantamento mediante a utilização da equação legal cabível. Nesse levantamento, há que se considerar como entrada a unidade não registrada que constou da nota fiscal, Como apontado pelo autuante.

Assim, a apuração é a seguinte:

EI = O

+ Entradas = 21

- Saídas =20

= EF = 1

Como estoque registrado era nulo, a diferença de uma unidade corresponde a omissão de receitas na saída de mercadorias, no valor de R$ 286.752,88. O cabimento da exigência sobre a entrada de mercadorias será discutido no próximo item.

Concordo com a decisão de Piso neste ponto. Constatando-se que deveria existir um item em estoque e que no registro do estoque da empresa não havia estoque disponível, assim presume-se a omissão de receitas relativa ao item que deveria constar em estoque e não constava. Por essa razão mantenho o lançamento de omissão de receitas relativa à saída de mercadorias ao presente item.

(vii) Item de Estoque A079756 (TN1C) — Itens 7 e 18 do Relatório da Diligência

Todo o lançamento relativo a este item refere-se a omissão de entradas, assim, deixo de consignar o valor a ser exonerado pois esta infração será tratada mais à frente.

(ii) Item de Estoque NTZX1605 — Item 8 do Relatório da Diligência

Nesse item a alegação prende-se à inovação do lançamento após a realização da diligência.

Constatamos que na autuação foram lançados valores a título de omissão de saídas. No entanto após a realização da diligência solicitada pela DRJ a fiscalização reduziu a autuação de omissão nas saídas para R$ 84.404,75 e incluiu uma omissão de entradas de R$ 835.894,99, conforme abaixo:

Receita omitida nas entradas: 94 x 8.892,50 =	835.894,99
Receita omitida nas saídas: 7 x 12.057,75 =	84.404,25
Total:	920.299,24

Desta forma há de se concordar parcialmente com as alegações do recorrente devendo ser reduzida a omissão de receitas nas saídas do referido item para R$ 84.404,25.

Em relação às omissões nas entradas deixo de as incluir neste ponto pois serão tratadas mais adiante.

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

Alega que não existe a diferença de estoque apontada. Apresenta o seguinte cálculo que comprovaria o erro na manutenção da autuação de diferenças nas saídas:

> *Em primeiro lugar, basta que se aplique a equação legal, prestigiada pela própria DRJ, para que se identifique a inexistência de diferença de estoque. Propõe a Recorrente que se considerem os números validados pela Autoridade Fiscal, no relatório da Diligência. Assim, tem-se o seguinte: 0 (estoque inicial) + 24 (compras aceitas) -24 (vendas aceitas) = 0.*

Acontece que o que foi apontado pela fiscalização difere do que é apresentado na conta acima. A omissão apontada decorre das seguintes constatações:

Código / ano / estabelecimento	Autuação	Estoque inicial	Entradas	Saídas	Estoque final informado	Diferença	Vr omissão	Vr IPI	NCM	Impugnação	Fls. Processo
A0800890: 1999 – matriz	autuação: item 319, fls.2421	0	5	0	0	5	585.268,64	117.053,73	8525.20.21	fls.2561, 2737/2739, Anexo XII, fls.007, 008 e 011	7925
A0800890/ 1999 – filial	item 153, fls.2435	0	28	24	0	4	720.403,82	144.080,76	8525.20.21	fls.2561, 2739/2740, Anexo XII, fls.013 a 015 (fls.016 a 020, ilegíveis)	

Ao final a própria fiscalização, em conclusão da diligência propôs o cancelamento da primeira exigência e a manutenção da omissão de saídas da filial.

Verifica-se, conforme acima, que levando-se em consideração que a saída foi apurada em 24 unidades e que deveriam restar 4 unidades em estoque e ficou comprovado que, em verdade, nenhum item de estoque havia remanescido, assim, comprova-se a omissão de saídas de quatro unidades. Demonstrando a incorreção do cálculo apresentado pelo recorrente.

Assim, neste item nego provimento ao recurso.

(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.

Assiste razão ao contribuinte em relação ao fato de este item ser o mesmo tratado como QMY717A. Consoante se demonstra no relatório da diligência da DRJ, abaixo transcrito, trata-se do mesmo item, **razão pela qual deve ser exonerada a autuação lavrada em relação ao item A0732224 tendo em vista a duplicidade na apuração.**

(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.

Discordo do entendimento do recorrente. Houve sim diferença entre os valores do estoque final. Conforme se demonstra abaixo, manteve-se uma diferença de 4 itens faltantes no estoque.

	202		2.644.812,13	-78		1.352.132,36	10	-4
Valor médio das entradas:		13.093,13	Vr médio das saídas:		17.335,03			
		Omissão de receitas nas entradas: 10 x 13.093,13 =				130.931,29		
			Omissão de receitas nas saídas: 4 x 17.335,03 =			69.340,12		
				Total da receita omitida:		200.271,41		

Assim, em relação à omissão de saídas, deve dar-se parcial provimento ao recurso para reduzir a autuação para o montante de R$ 69.340,12, conforme acima. Em relação à infração de omissão de receitas pelas entradas este item será analisado mais à frente.

(xi) Item de Estoque NT2X70A— Item 28 do Relatório da Diligência

Revisão ilegal. Omissão de compras não pode gerar omissão de receitas.

Discordo do recorrente, mesmo que parcialmente, também neste ponto. Não houve revisão ilegal. O valor lavrado na autuação referiu-se a omissão nas saídas de materiais. Após a diligência foi mantida a omissão de saídas em relação a 1(um) item e foi descrita uma infração de omissão nas entradas, conforme abaixo:

177	41.784,42	-191	663.666,13	16	-1	

Vr.médio das entradas:	236,07	Vr. médio das saídas:	3.474,69

Omissão de receitas nas entradas: 16 x 236,07 =	3.777,12
Omissão de receitas nas saídas: 1 x 3.474,69 =	3.474,69
	7.251,81

Em relação à omissão de entradas apontada na diligência deve ser exonerado integralmente o valor mantido, posto que houve inovação em relação ao que foi lançado originalmente.

Com relação à omissão nas saídas deste item, deve ser mantido apenas o valor de R$ 3.474,69, conforme acima descrito.

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

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

Na verdade assiste razão ao contribuinte neste item. Conforme relatório de diligência abaixo, a quantidade de entradas e saídas é a mesma. A diferença mantida de emissão de saída de uma unidade inexiste conforme restou apurado na tabela.

131	282.272,34	-131	869.222,11	1	-1	

Valor médio das entradas:	2.154,75	Vr médio das saídas:	6.635,28

Omissão de receitas nas entradas: 1 x 2.154,75 =	2.154,75
Omissão de receitas nas saídas: 1 x 6.635,28 =	6.635,28
	8.790,03

845

Assim temos que a entrada é igual à saída e inexistia estoque inicial e final. **Deste forma, efetivamente com relação a este item inexiste omissão a ser mantida, devendo ser cancelado integralmente o lançamento do item.**

(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.

Discordo do recorrente em face de suas alegações, mas deve ser revisto o lançamento mantido pela DRJ. Naquela decisão foi mantido o item com uma possível omissão de 5 unidades do item. Ocorre, no entanto, que verofocando as planilhas do relatório da diligência verificamos que dos 5 itens omitidos, quatro se referem a uma sáida por retorno de conserto que, obviamente não é tributável.

Assim, neste item deve ser parcialmente exonerada a autuação ainda mantida pela DRJ, mantendo-se apenas a omissão de saídas de um item no valor de R$ 4.370,75.

(xiv) Itens de Estoque NTEU4559, A0838161, NTEUllAA, NT6X50AB — Itens 11, 19, 27 e 29 do Relatório da Diligência

Em relação a estes itens o que foi mantido após a realização da diligência refere-se a omissões de entradas de mercadoria que serão analisadas no próximo item.

2.2.4. Omissão de Entradas

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

A Decisão de Piso, em relação a este item manteve os lançamentos relativos às omissões de entradas de mercadoria em razão da norma do art. 286, § 2º do RIR/99 que autoriza a presunção de omissão de receitas em relação às diferenças nas compras.

Ocorre, no entanto que em relação á omissão de entradas, quando esta ocorrer reflete-se automaticamente na redução do CMV do período que serve como dedução do valor do IRPJ e CSLL devidos. Ora, se houve omissão e, no mesmo valor ocorreu uma redução do CMV então os efeitos para fins de apuração do IRPJ e CSLL devidos são nulos.

Neste sentido apresento os seguintes precedentes do CARF que embasam este entendimento.

> *OMISSÃO DE PAGAMENTOS. OMISSÃO DE COMPRAS. DISTINÇÃO. O fato indiciário da presunção legal de omissão de receita é a falta de escrituração de "pagamentos efetuados" e não a omissão de compras propriamente dita. A omissão de compras constitui também um fato indiciário da omissão de receita. Mas, por não vir expressa na lei, trata-se de uma presunção simples, que exige outra capitulação no auto de infração (o artigo 286 do*

RIR/99), além de outro conjunto probatório, o levantamento quantitativo por espécie, no qual o ônus da prova sobre eventuais diferenças é da fiscalização. ***Acórdão nº 1401-001.553, de 01/03/2016****.*

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE COMPRAS. DESCABIMENTO. IRPJ/SIMPLES.
A falta de contabilização de compras de mercadorias, por si só, não é elemento suficiente para caracterizar omissão de receitas (omissão de compras), se o procedimento fiscal não verificou se os pagamentos estavam ou não contabilizados, nos termos do disposto no art. 40 da Lei n° 9.430/1996, descabendo a autuação. ***Acórdão nº 1401-001.184, de 06/05/2014.***

OMISSÃO DE PAGAMENTOS. OMISSÃO DE COMPRAS. DISTINÇÃO.
O fato indiciário da presunção legal de omissão de receita é a falta de escrituração de "pagamentos efetuados" e não a omissão de compras propriamente dita. A omissão de compras constitui também um fato indiciário da omissão de receita. Mas, por não vir expressa na lei, trata-se de uma presunção simples, que exige outra capitulação no auto de infração (o artigo 286 do RIR/99), além de outro conjunto probatório, o levantamento quantitativo por espécie, no qual o ônus da prova sobre eventuais diferenças é da fiscalização. ***Acórdão nº 1102-001.009, de 11/02/2014.***

OMISSÃO DE RECEITAS APURADA COM BASE EM OMISSÃO DE COMPRAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE.NAO REALIZADO. INFRAÇÃO -1\1;6n0 CARACTERIZADA.
Para a caracterização da infração imputada incumbiria A. autoridade lançadora demonstrar que a omissão do registro das compras em livros comerciais e/ou fiscais se refletiu quantitativamente no estoque da fiscalizada, de modo a caracterizar que esses produtos foram revendidos à margem da escrituração fiscal e contábil e apurar o valor das omissões com base nos respectivos pregos médios de venda ou de compra, nos termos dos parágrafos 2° e 3° do art. 286 do RIR/1999. ***Acórdão nº 1302-000.947, de 05/07/2012***

Vejam-se que as decisões são claras no sentido de que não basta simples omissão no registro das entradas em estoque para caracterizar a omissão de receitas. Necessário se faz que se verifique o reflexo desta omissão na apuração do IRPJ, por exemplo, caso o valor das compras omitidas tenham sido utilizados como despesa ou custo dedutível, o que não foi feito no presente processo.

Frise-se, apenas para deixar bem claro, que existe uma grande diferença entre a apuração da omissão de compras (como gerador da presunção de omissão de receitas) e a omissão de receitas decorrente da venda de mercadoria sem a emissão da correspondente nota fiscal, quando o próprio ato de realização da saída sem nota já caracteriza a omissão da receitas de venda.

Dito isto, **em relação à parte do lançamento relativa à omissão de receitas lançada em função da omissão de compras da empresa, entendo por dar provimento ao recurso para exonerar integralmente este item da autuação, com base no acima exposto**.

Resumo das Exonerações de Itens Específicos da Omissão de Saídas

Item de Estoque NTZX1605 – Reduzir a omissão de saída para R$ 4.253,54

Item de Estoque A0784949 (NT4XE) – Exonerar integralmente a omissão de saídas

Item de Estoque NTZX1605 – Reduzir a omissão de saída parar$ 84.404,25

Item de Estoque A0732224 – Exonerar a omissão de saídas

Item de Estoque NTCEO8DK – Reduzir a omissão de saída para R$ 69.340,12

Item de Estoque NT2X70A – Reduzir a omissão de saida para R$ 3.474,69

Item de Estoque NTEX22CA – Exonerar integralmente a omissão de saída

Item de Estoque NT9X4OBB – Reduzir a omissão de saída para R$ 4.370,75

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.

Em relação a este ponto de divergência apresentado em recurso voluntário considero que as pretensões são, em seu conteúdo genéricas e inaplicáveis ao caso. Tratando-se de fiscalização que verificou as movimentações de materiais da empresa, tais verificações se fazem item a item, como procedeu a fiscalização. Os valores de autuação que foram mantidos decorreram da realização de saídas de material sem a emissão da respetiva nota fiscal o que, por si só constitui infração tributária passível de lançamento.

O que a recorrente pretende com a alegação de que não foi verificada a escrituração fiscal da empresa é que se possa conceber que houve saídas de mercadorias sem emissão de nota fiscal e que, mesmo assim, foram tributadas regularmente pela empresa. Entretanto o recorrente não se desincumbiu de demonstrar como isso pode ter ocorrido. Veja-se que no momento em que a acusação fiscal é de omissão de receitas pela saída de mercadoria sem nota fiscal a prova a ser apresentada pela empresa é a de que, mesmo sem emissão de nota fiscal, os valores de venda foram oferecidos à tributação, posto que o fato de ocorrer uma saída de mercadoria sem nota já é a própria infração punível, não cabendo à fiscalização a demonstração

de fato negativo, qual seja, a de que os valores das saídas sem nota não foram tributados, pois é da tipificação da infração (saída sem nota) a natureza da presunção da omissão das receitas a elas relativas.

Por isso, quem deveria fazer a prova em sentido positivo, qual seja, o de que as mercadorias que saíram sem emissão de nota foram corretamente tributadas é a própria empresa que tem de demonstrar que conseguiu escriturar as receitas de um saída sem nota como receitas tributáveis da empresa, caso que, particularmente, nunca constatei em nenhuma empresa.

Desta forma, em relação à pretensa não verificação da escrituração da empresa, esta não seria obrigatória, ao menos neste caso em que o lançamento de omissão de receitas decorre da verificação de saídas de material sem a respectiva nota fiscal.

Do outro item que pretende que seja cancelada integralmente a autuação pois a DRJ reviu os valores em 85%, também não entendo assistir razão ao recorrente.

A uma em razão de ter sido a própria empresa responsável pela deficiente apresentação de documentos que foram insistentemente solicitados pela fiscalização e correção das falhas apontadas. Não tendo sido apresentados/corrigidos oportunamente todos os fatos e problemas apontados, o lançamento realizou-se da forma como conseguiu a fiscalização apurar as irregularidades.

Depois, em razão de a correção dos valores de lançamento somente foi feita após a diligência determinada pela DRJ quando a recorrente, já em sede de impugnação, apresenta novos argumentos e provas que não tinham sido ainda veiculados durante o procedimento fiscal, apesar de este ter demorado mais de um ano.

Ou seja, a correção dos valores autuados ocorreu por conta dos procedimentos adotados pela própria empresa ao não atender adequadamente as solicitações da fiscalização, por isso decorreu a correta decisão da DRJ que acatou os valores corrigidos apurados em diligência. Mais ainda, ao contrário do que afirma o recorrente, a redução da autuação não chegou a 85%, muito pelo contrário, com base no quadro abaixo, elaborado pela decisão recorrida, a redução montou em cerca de 33% dos valores originalmente lançados.

Ano-calendário	Infração	Valor Lançado	Valor a ser Mantido
1999	1 Omissão de receitas	29.755.333,49	10.754.947,32
	2 Despesas não comprovadas	11.018.451,00	11.018.451,00
	3 Preços de transferência	20.875.712,38	20.875.712,38
TOTAL		61.649.496,87	42.649.110,70
2000	Omissão de receitas	52.158.540,72	27.444.621,72
	Despesas não comprovadas	6.406.377,12	6.406.377,12
	Preços de transferência	3.285.472,88	3.285.472,88
TOTAL		61.850.390,72	37.136.471,72

Por isso, em relação a estes dois questionamentos, voto por negar provimento ao recurso.

Preços de Transferência - 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. Alega que apresentou na impugnação os preços parâmetro calculados com o método PIC e que deveriam ser cancelados os ajustes relativos a estes itens.

Inicio este ponto da análise informando que novamente a empresa se esmerou em apresentar informações incorretas quer na DIPJ, quer nas respostas dadas à fiscalização. EM primeiro lugar informou na DIPJ que fez a apuração dos ajustes de preços de transferência por meio do método CPL e informou que, apurados por este método, não houve qualquer ajuste a ser feito.

Iniciada a fiscalização e solicitados os cálculos dos ajustes se iniciam os esquivos da empresa. Depois de vários meses apresenta planilha com ajustes, sem documentos comprobatórios, fazendo ajustes pelos métodos CPL, PRL-20 e angulns itens sem método que implicavam num ajustes de cerca de R$ 9 milhões em 1999 e R$ 5 milhões em 2000 que sequer haviam sido informados n DIPJ. Em seguida apresenta nova planilha, desacompanhada de documentos, nas quais reduz os ajustes anteriormente apresentados para cerca de R$ 6 milhões e R$ 3 milhões. Ainda alega que se reserva o direito de rever os cálculos posteriormente.

Ora, matemática é uma ciência exata e baseada em fatos reais, como podem os números dos ajustes mudarem de forma acintosa? Ou a empresa não tem documentos ou está simplesmente brincando com a fiscalização. Aproveito para transcrever trechos do TVF que bem descrevem os procedimentos da empresa.

28.18) *na mesma resposta de 29/07/2004, V.Sas. afirmam com toda a desenvoltura: "Considerando que os cálculos ora apresentados são baseados em informações antigas das fornecedoras no exterior, a Nortel se reserva no direito de eventualmente retificar os números constantes da planilha anexa. Diante de todas essas dificuldades, conta-se com a compreensão da fiscalização e compromete-se a finalizar seus cálculos internos o mais rápido possível";*

28.19) *ou seja, passados mais de nove meses do início, em 27/10/2003, do presente trabalho, V.Sas. entendem que esta Auditoria precisa ser "compreensiva", isto é, deve aguardar indefinidamente o cálculo e recálculo de números que deveriam estar perfeitamente definidos no momento da entrega das DIPJs de 2000 e 2001; tal "compreensão" deveria ser grande o suficiente para que os números apresentados, ou os que venham a sê-lo, sejam aceitos sem que para isto sejam entregues quaisquer documentos idôneos, que comprovem a sua exatidão – o que é absurdo e afronta a legislação tributária, conforme os já citados art.138, parágrafo único, do CTN e art.14 da Lei 4154/62;*

28.20) *está em desacordo, especificamente, com a legislação de preços de transferência. O art.39 da Instrução Normativa SRF nº38/97 prevê que a Empresa Fiscalizada forneça ao Fisco, nos prazos fixados, (1) a indicação do método adotado (por suposto, na DIPJ), (2) a documentação por ela utilizada como suporte e (3) as respectivas memórias de cálculo; o parágrafo único no mesmo artigo prevê: "Não sendo indicado o método nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II ou, se apresentados forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço", os Auditores "encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem...";*

28.21) *em outras palavras, desde o início dos trabalhos fiscais, em 27/10/2003, V.Sas. já poderiam ter apresentado a documentação de suporte e as memórias de cálculo para o método declarado nas DIPJ, o método CPL; não o fizeram nem mesmo quando convidados, mas apenas quando intimados, sendo que até o momento não apresentaram quaisquer documentos comprobatórios dos números exibidos – documentos estes que devem ser buscados necessariamente junto a cada um dos fornecedores estrangeiros, como se lê no inciso III do art.18 da Lei nº9.430/96: "Método do custo de produção mais lucro (CPL), definido como o custo médio de produção ... , no país onde tiverem sido originariamente produzidos ..." (grifei);*

28.22) *tais documentos devem preencher pelo menos dois requisitos: ser cópia daqueles entregues às autoridades fiscais dos países em que cada fornecedor esteja sediado e também devem permitir que esta Auditoria verifique a veracidade dos números esposados; uma vez que qualquer um destes requisitos não seja atendido, fica defeso a esta Auditoria aceitar o método CPL;*

28.23) *quanto ao método PRL, os preços praticados em cada importação foram calculados por esta Auditoria e submetidos à apreciação já pelo Termo de Início de Fiscalização, de 27/10/2003, mas as planilhas respectivas de 1999 e 2000 só passaram a ser utilizáveis para os fins colimados, após a correção dos sucessivos erros cometidos por V.Sas., conforme consignado com maior ênfase nos Termos de Intimação nº 05 e 06;*

28.24) *falta definir os preços-parâmetro, tarefa que vem sendo dificultada pelo fato de V.Sas. terem transcrito na coluna "Nº da Nota Fiscal", da planilha "Saídas Efetivas", números que nem sempre identificam tais documentos, conforme documentado no Termo nº11, de 23/07/2004, em que V.Sas. voltaram a ser alertados para o fato de que o procedimento reiterado de fornecer informações incompletas, inexatas ou incorretas equivale a não prestá-las, o que pode ensejar o agravamento de eventuais multas que venham a ser aplicadas, nos termos do art.44, §2º, da Lei nº9430/96, e art.70, inciso I, da Lei nº9532/97;*

28.25) *os cálculos preliminares quanto a preços de transferência foram feitos por esta Auditoria com base nos arquivos entregues por V.Sas. em 1º/06/2004 e 07/06/2004. respectivamente para 1999 e 2000: a) "Estoque inicial e final"; b) "Importações", c) "Movimentação", d) "Saídas Efetivas" e d) "Vinculadas" (este último que teve a sua versão mais recente entregue em 05/04/2004);*

28.26) *nestas circunstâncias, em que já estão quase que inteiramente definidas as planilhas para cálculo de eventuais ajustes, parece caracterizar nova manobra protelatória ou embaraço à fiscalização a apresentação de números para os quais V.Sas. não apresentaram qualquer comprovação;*

29) Diante do exposto, a Empresa voltou a ser chamada a:

29.1) caso pretendesse insistir no CPL, apresentar cópia dos documentos entregues às autoridades fiscais dos países em que cada fornecedor estava sediado e que permitissem fosse verificada a exatidão dos custos declarados;

29.2) refazer as planilhas "Saídas Efetivas", para nelas fazer constar, na coluna própria, o número das notas fiscais de saídas e não qualquer outro número, conforme aliás solicitado desde o Termo nº02, em 22/12/2003;

29.3) apresentar, separadamente para 1999 e 2000, em papel tamanho A4, com impressão frente e verso, com cada uma das páginas autenticada por carimbo dessa Empresa, os arquivos "Estoque inicial e final", "Importações", "Movimentação", "Saídas Efetivas" e "Vinculadas"; na hipótese de ser realizada qualquer correção, o respectivo arquivo terá de ser reapresentado também em meio magnético.

.....

30.6) "Para comprovação da adequação do método CPL, juntamos documento assinado pela Nortel Canadá (de onde a Nortel Brasil efetuou a maior parte de suas importações) e o Ministério da Fazenda daquele país, no qual os preços praticados pela Empresa no período de 1995 a 1999 são acordados entre as partes. Anexamos uma cópia deste documento e a sua tradução juramentada" (fls.2241).

30.7) "Adicionalmente, juntamos documento apresentado às autoridades fiscais (fls.2297 em diante) comprovando a margem ("mark up") utilizada nas vendas para a Nortel Brasil (entidade 211), a qual foi de 20%".

E Conclui o TVF em relação aos Preços de Transferência

DA GLOSA RELATIVA A PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

42) A prática adotada para todos os 50 produtos listados na DIPJ relativa a 1999 (fls.2305 em diante) e também para os 50 itens arrolados na DIPJ 2000 preços parâmetro exatamente iguais aos preços praticados demonstra à exaustão que a Empresa não fez nenhum cálculo relativo a preços de transferência. Ou seja, se em lugar da "opção" pelo método CPL tivesse escrito qualquer outra sigla, PIC ou PRL, esta continuaria não tendo nenhum significado. Em outras palavras, a Nortel assumiu o risco deliberado de "errar" e, uma vez iniciados os trabalhos fiscais, perdeu o direito de optar por um dos métodos, como lhe faculta a legislação. Argumentar de outra maneira é admitir que uma DIPJ não tem nenhum valor, na medida em que pode ser retificada a qualquer tempo, mesmo no curso de uma fiscalização – o que é absurdo e contrário à legislação vigente, como já observado acima.

43) Mesmo assim, foi-lhe aberta a possibilidade de comprovar os valores de ajuste, agora apurados pelo CPL (fls.1042 a 1144, para 1999, e de fls.1925 a 2036, para 2000). Em resposta, o máximo que a autuada conseguiu apresentar, a partir de fls.2197, foi cópia de acordo firmado entre a controladora e as autoridades fiscais canadenses (fls.2241 e seguintes), para fins de atender convenção firmada entre os Estados Unidos e o Canadá, e que nada tem a ver com a legislação brasileira, menos ainda com a margem de 20% fixada pelo método CPL adotado no Brasil: ao estabelecer a metodologia de preços de transferência, dito acordo fixa (fls.2246) margens de lucro operacional de 8% para "transações categoria 1", e de 3% para "transações categoria 2 e 3".

44) A adoção de tais margens pela matriz depende também, em alguns casos, da retificação de suas declarações de rendimentos no Canadá e nos Estados Unidos, além da redistribuição dos custos ou despesas entre as empresas do grupo Nortel envolvidas.

45) Referido acordo também traz, a partir de fls.2260, demonstração de resultado para cada um dos tipos de transação ali previstos, e por isto mesmo imprestáveis para comprovação de custos, exigida pela legislação brasileira, até porque tais custos são apresentados englobadamente, para tipos específicos de transação (por exemplo, nas transações categoria 1, apenas nas vendas da NNI-Nortel Networks Inc. para NNC-Nortel Networks Limited), e não produto a produto, conforme custos efetivamente incorridos em sua fabricação.

46) Entregou documento (fls.2297 a 2299), de origem não comprovada, mas que diz ter sido apresentado às autoridades fiscais canadenses, "comprovando a margem ("mark up") utilizada nas vendas para a Nortel Brasil (entidade 211), a qual foi de 20%. Portanto, em conformidade com o método CPL, motivo pelo qual a DIPJ apresentada pela sociedade indica o preço parâmetro idêntico ao preço praticado nos anos de 1999 e 2000". Naturalmente, também foi pela mesma razão que a Empresa não fez os ajustes, agora admitidos, nestas duas declarações!

47) Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº38/97, ao regulamentar a aplicação da Lei nº9.430/96, estabelece em seu artigo 39 que a Empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer ao Auditor Fiscal da Receita Federal (a) a indicação do método adotado, (b) a documentação de suporte e (c) as respectivas memórias de cálculo. O parágrafo único do mesmo art.39 determina que "não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar convicção quanto ao preço", o Auditor responsável pelo trabalho poderá determiná-lo com base em um dos métodos previstos em lei.

48) Com respaldo nesta legislação, a Nortel está sendo autuada em 1999 e 2000, de acordo com o método do preço de revenda menos lucro de 20% (PRL).

Vejamos bem para entender a autuação e em seguida analisarmos o recurso quanto a este ponto. A empresa informou na DIPJ a adoção do método CPF. Não apresentou as planilhas para comprovar os cálculos. Depois apresentou por duas vezes planilhas apurando os ajustes pelos métodos PRL-20, CPL e sem método e não apresentou documentos hábeis a comprovar os seus cálculos. Assim, a fiscalização realizou a apuração pelo método PRL-20 em relação aos 50 produtos submetidos aos ajustes.

Na impugnação e recurso a empresa apresenta um novo método, agora o PIC, e alega que

B.2.2 - Do PIC apurado pela Impugnante

Com fundamento no direito de opção pelo método que lhe for mais favorável, assegurado pela Lei n° 9.430/96, e diante do ajuste apurado pela D. Autoridade Fiscal a partir da aplicação do Método PRL, a Impugnante efetuou um levantamento de operações realizadas entre suas coligadas no exterior e terceiros independentes, com vistas a verificar o resultado da aplicação do Método PIC.

Este levantamento demonstrou que ***para muitos dos produtos autuados*** *pela D. Autoridade Fiscal, o Método PIC revela um preço parâmetro ainda inferior aos preços praticados pela Impugnante.*

Pede, assim, que em relação a estes produtos sejam cancelados os ajustes realizados na autuação.

A Delegacia de Julgamento já rejeitou este argumento e este relator concorda integralmente, com a impossibilidade de apresentação, em sede de impugnação de método novo

de cálculo dos ajustes. Ora a empresa teve diversas oportunidades de apresentar os cálculos com o método que entendesse mais benéfico.

Durante o período de fiscalização que durou mais de uma ano apresentou cálculos diversos, todos desprovidos de provas e nunca, reafirmo, nuca fez qualquer menção de opção pelo método PIC ou mesmo cálculo de qualquer item por tal método. Se achava este método mais conveniente, deveria tê-lo apresentado à fiscalização e não agora em sede de impugnação. Se não fez a opção pelo referido método nem na DIPJ nem durante a fiscalização não cabe inovar após a lavratura do auto de infração, posto que o direito de optar pelo método mais favorável é faculdade da empresa e a esta cabe fazer os cálculos pelos métodos que entender conveniente e aplicar o melhor em cada item.

Se a própria empresa beneficiada pela faculdade nada faz em seu benefício, dispondo de mais de cinco anos para tanto, entre o fato gerador das obrigações e a conclusão do auto de infração, não pode agora requerer apresentação de método novo, nunca antes apresentado, inovando totalmente em tudo o que informou durante os procedimentos de fiscalização.

Assim, entendo aplicável o pronunciamento da Decisão de Piso a respeito da não aceitação do método PIC para alguns dos produtos, conforme abaixo transcrevo e adoto como fundamentos de decidir.

Preços de transferência

Com relação a esse item, alegou que houve equívoco da autoridade fiscal ao desconsiderar o método adotado pela impugnante (CPL), bem como na apuração do método PRL, pois computou indevidamente valores relativos a frete e seguro na apuração do custo dos bens importados, além de não ter investigado a possibilidade de emprego do método PIC.

Conforme relatado às fls. 2.331v e 2.332, o autuante apurou que a fiscalizada, para todos os produtos listados em duas Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) dos anos-calendário de 1999 e 2000, adotou preços parâmetros exatamente iguais aos preços praticados, mesmo assim, foi-lhe aberta a possibilidade de comprovar os valores de ajustes apurados pelo método CPL, apresentando a intimada, em resposta, cópia de acordo firmado entre a controladora e as autoridades fiscais canadenses (fls. 2.241 e seguintes), para fins de atender convenção firmada entre os Estados Unidos e o Canadá , e que nada tem a ver com a legislação brasileira, menos ainda com a margem de 20% fixada pelo método CPL adotado no Brasil, pois dito acordo fixa (fl. 2.246) margens de lucro operacional de 8% para "transações categoria 1" e de 3%, para "transações categoria 2 e 3".

Ressaltou, ainda, o autuante que a adoção de tais margens pela matiz depende também, em alguns casos, da retificação de suas declarações de rendimentos tio Canadá e nos Estados Unidos, além da redistribuição dos custos ou despesas entre as empresas do grupo Nortel envolvidas. Destacou que referido acordo traz, a partir da fl. 2.262, demonstração de resultado para cada um dos tipos de transação ali previstos, e por isto mesmo imprestáveis para comprovação de

custos, exigida pela legislação brasileira, até porque tai custos são apresentados englobadamente, e não produto a produto.

Acrescentou que a empresa entregou documento (fls. 2.297/2.299), de origem não comprovada, mas que diz ter apresentado às autoridades fiscais canadenses, "comprovando a margem ('mark up') utilizada nas vendas para a Nortel (entidade 211), a qual foi de 20%", portanto estaria "em conformidade com o método CPL, motivo pelo qual a DIPJ apresentada pela sociedade indica o preço parâmetro idêntico ao preço praticado".

Concluiu o autuante que, como a autuada não atendeu ao disposto na Instrução Normativa (IN) SRF n° 38, de 1997, art. 39 e parágrafo único, ela foi autuada nos anos-calendário de 1999 e 2000 de acordo com o método PRL. Os cálculos dos ajustes efetuados constam dos anexos de 1 a 11 (1999) e de 13 a 23 (2000).

A Lei n° 9.430, de 1996, adotou as regras de preços de transferência como forma de evitar a transferência de resultado, prejudiciais aos interesses do Pais, entre empresas vinculadas, em operações comerciais internacionais.

Em relação aos custos relacionados com a importação de bens, direitos e serviços, o artigo 18 estabeleceu três métodos para se apurar o preço-parâmetro. O § 4° desse artigo garante ao contribuinte a definição de qual método deve ser utilizado, inclusive o que vislumbra o maior valor dedutivel.

Sobre os procedimentos de fiscalização a IN SRF n° 38, de 1997, assim dispõe:

> *Art. 39 - A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional — AFTN, encarregados da verificação:*
>
> *1— a indicação do método por ela adotado;*
>
> *II — a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço*
>
> *praticado e as respectivas memórias de cálculo, observado o disposto nos arts.33 a 35.*
>
> *Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFTN encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando um dos métodos referidos nesta Seção.*

Como se vê, se o contribuinte não faz prova dos elementos que lhe serviram para o cálculo do preço-parâmetro, a fiscalização pode e deve se socorrer de tudo quanto a seu alcance para o mesmo fim. Isto é, ou o contribuinte faz prova da constituição do preço-parâmetro, escorado na Lei n° 9.430, de 1996, ou cede espaço para que a fiscalização o faça, amparada na IN n° 38, de 1997, art. 39, parágrafo único

No presente caso, como bem ressaltou o autuante, a interessada, embora tenha indicado em sua declaração que teria optado pelo método CPL, não apresentou a documentação que desse suporte para determinação do preço praticado, tampouco as respectivas memórias de cálculo.

O documento de fls. 2.297/2.299 não tem comprovação de origem, ademais, ainda que ele fosse aceito, não desobrigaria a contribuinte de apresentar as memórias de cálculo com a determinação do preço praticado, como foi intimada a fazer. E não pode ela se escudar no art. XXV do acordo entre o Brasil e o Canadá para deixar de cumprir com a obrigação que lhe compete, tentando transferir para os autuantes a obrigação de fazer a prova que lhe cabia.

A respeito do princípio "arm's length" devemos traçar algumas linhas. O professor Luís Eduardo Schoueri, em sua obra: Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro, p. 26, define este princípio da seguinte forma: O princípio arm's length consiste, em síntese, em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único.

Tendo como premissa esta definição, observa-se que a legislação brasileira sobre preços de transferência obedeceu fielmente a este princípio. A Lei n° 9.430, de 1996, determina o controle de preços com base no mesmo princípio "arm's length", o que pode ser . observado no artigo 18:

> *Art.18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos: ,*
>
> *1— Método dos Preços Independentes Comparados — PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamentos semelhantes;*
>
> *— Método do Preço de Revenda menos Lucro — PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:*
>
> *a) dos descontos incondicionais concedidos;*
>
> *b)dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
>
> *c) das comissões e corretagens pagas;*
>
> *d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda.*
>
> *III — Método do Custo de Produção mais Lucro — CPL: definido como custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originalmente produzidos, dos impostos e taxas*

cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento calculada sobre o custo apurado.

§1.

§2 Para efeito no disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados

§3° Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

§4° Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§5 Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

§ 6° Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

§7°A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real (grifei).

O art. 19 da Lei n° 9.430, de 1996, por sua vez, determina:

Art.19. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

§3. Verificado que o preço de venda nas exportações ê inferior ao limite de que trata este artigo, as receitas das vendas nas exportações serão determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos seguintes métodos:

Método do Preço de Venda nas Exportações — PVEx: definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamentos semelhantes.

Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro — PVA : definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado.

Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino — PVV: definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo

Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucros — CAP: definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições no Brasil e de margem fe quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

(...)

§6° Se o valor apurado segundo os métodos mencionados no §3° for inferior aos preços de venda constantes dos documentos de exportação, prevalecerá o montante da receita reconhecida conforme os referidos documentos.

§7° A parcela das receitas, apurada segundo o disposto neste artigo, que excede ao valor já apropriado na escrituração da empresa deverá ser adicionada ao lucro liquido, para determinação do lucro real, bem como ser computada na determinação do lucro presumido e do lucro arbitrado.

§8° Para efeito do disposto no §3°, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados (grifo nosso)

Uma análise mais criteriosa dos arts. 18 e 19 permite também concluir que tais dispositivos em nada contrariam o art. 9° da convenção-modelo da OCDE, devendo-se sublinhar que os ajustes ali previstos, na realidade, preservam o princípio "arm's length", proibindo-se operações mais vantajosas do que as que prevalecem no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, conforme se pode inferir dos §§ 2°, 3°, 5° e 7° do art.18, bem como dos §§ 6°, 7° e 8° do art. 19.

A OCDE reconhece que o art. 9° não impede eventuais ajustes de lucros previstos por legislação interna. Admitem-se tais ajustes como procedimentos de controle de preços que visam a verificar se as transações efetuadas entre empresas vinculadas estão de acordo com aquelas praticadas em condições normais do chamado "mercado livre". Registra-se, assim, a preocupação de manter o sentido de eqüidade com relação às transações efetuadas entre empresas independentes,

de modo a não permitir que empresas 'vinculadas obtenham vantagens fiscais, quando das transações efetuadas entre si.

Nesse contexto, vale observar como exemplos dessa prioridade na legislação de Preços de Transferência a adoção de métodos para ajuste dos preços Praticados, tais como os métodos PIC e PRL, que têm como preço-parâmetro os preços praticados em transações entre empresas independentes.

Dissertando sobre a validade destes métodos o Professor Heleno Torres, em "Direito Tributário Internacional", assim se pronunciou sobre o método PIC (p. 217): Por essa razão, usa a doutrina dizer que esse método de "confronto de preços" constitui a expressão mais típica de determinação de preços arm' s length. Na página 219 da mesma obra, o autor se manifesta sobre o método do PRL: A OCDE consagra o método do preço de revenda para os fins de determinar o preço at arm' s length.

Conclui-se que os métodos PIC e PRL são reconhecidos pela OCDE e respeitam o principio da arm' s length.

Com efeito, para verificar se os preços praticados entre empresas ligadas atendem ao citado princípio se faz necessário a aplicação de algum método de aferição. É exatamente o que fazem os arts. 18 a 24 da Lei n° 9.430, de 1996, que inserem os preços de transferência na legislação fiscal brasileira.

Outrossim, cumpre observar que a legislação brasileira sobre preços de transferência não é rígida quanto à determinação do preço parâmetro, permite que o contribuinte faça a opção por um dos métodos previstos, admitindo, ainda, em face da situação específica de uma determinada empresa a possibilidade de revisão dos percentuais previstos para os métodos PRL, CPL, PVA, PVV e CAP (art. 20 e § 2° do art. 21). Dito de outra maneira, a própria legislação tributária dá oportunidade ao contribuinte de comprovar o preço arm's length adequado a sua realidade.

Outro ponto abordado pelo impugnante diz respeito aos acordos internacionais para evitar a bi-tributação. Conforme pode ser verificado, não há contradição entre o art. 9° do Modelo de Convenção Modelo da OCDE e a legislação fiscal brasileira, eis que, ao contrário do que afirma a defendente, o citado artigo permite a tributação do ajuste decorrente de operações efetuadas entre pessoas ligadas que não atendam as condições de mercado (empresas independentes), sem impor a adoção de qualquer método especifico.

Destarte, no caso concreto não há impedimento para o ajuste das importações efetuadas de empresas vinculadas ou qualquer ofensa aos tratados para se impedir a bi-tributação. Aduz o impugnante que a fiscalização deveria apurar o preço parâmetro segundo os três métodos previstos na legislação e utilizar o mais favorável ao contribuinte.

O entendimento da impugnante tem por fundamento o § 4° do art. 18 da Lei n° 9.430, de 1996, já transcrito acima e que dispõe o seguinte: Na hipótese de

utilização de mais de um método, será considerado dedutivel o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subseqüente.

Conforme pode ser verificado, a redação da norma acima reproduzida não determina que a fiscalização utilize mais de um método para determinar o preço parâmetro.

Pelo contrário, a faculdade ali prevista é dirigida ao próprio contribuinte.

Fim da transcrição do trecho do acórdão da DRJ.

Pelos motivos apresentados no início deste ponto, juntamente com os fundamentos da Delegacia de Julgamento que adoto como fundamentos de decidir este ponto, voto por negar provimento ao recurso quanto ao cancelamento dos ajustes pela aplicação do método PIC para alguns produtos.

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 conseqüência 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 § 6° 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.

Neste ponto entendo assistir razão ao recorrente. A apuração dos preços de transferência tem de ser realizada com valores que se equivalem, sob pena de desvirtuar o procedimento.

Até pouco tempo atrás tinha entendimento diverso acerca destas exclusões pois me baseava em precedentes do CARF que adotavam os preços CIF como base de comparação. No entanto após alguns processos novos que chegaram a esta turma e novas decisões apresentadas em sentido contrário entendi por reanalisar esta situação e conclui que realmente a inclusão do frete, seguro e imposto de importação podem efetivamente desvirtuar a possibilidade de comparação dos preços para cálculo do ajuste.

O que acontece é que os valores de frete, seguros e tributos incidentes nas importações são valores definidos por terceiros e dos quais a empresa não tem possibilidade de manobra-los para fins de reduzir a incidência tributária, que é, ao final, o objetivo da aplicação da legislação de preços de transferência. Quanto de incluem valores que são determinados por terceiros na fixação do preço parâmetro se está modificando indevidamente este parâmetro para além do que a empresa possui de capacidade para determinar os preços.

Vejam-se alguns exemplos:

A) Mercadoria que podem ter sido adquiridas em meses diferentes e com taxas de impostação majoradas entre um período e outro;

B) Mercadorias que venham de um país que está passando por momento de conflitos internos que tenha provocado a majoração dos preços do frete.

C) Materiais que tenham de circular próximos a áreas em que ocorrem conflitos, que podem provocar o aumento dos custos do seguros.

Vejam-se que estes acontecimentos são inerentes à atividade comercial mas não são causados ou provocados pela própria empresa para que sejam utilizados como componentes do preço-parâmetro para fins de ajustes de preços de transferência. Se assim continuar-se a proceder estaríamos realizando não ajustes do preço da mercadoria, mas sim ajustes dos valores acessórios da importação dos materiais que não podem ser imputados como responsabilidade da empresa.

Por isso, apresentou os precedentes abaixo deste CARF que seguem neste sentido.

EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. Considerando que tratam-se de valores contratados e incidentes em condições de mercado não devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre a importação, cujo ônus tenha sido do importador. Acórdão nº 1402-003.739, de 19/02/2019.

> PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 12.715, DE 2012. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. EXCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.
> Com a Lei nº 12.715, de 2012 (conversão da MP nº 563, de 2012) o mecanismo de comparabilidade passou por alteração em relação à Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de se excluir da apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos incidentes na importação. Acórdão nº 9101-003.817, de 02/10/2018.

Há ainda, outra detalhe importante a relacionar relativo à exclusão da influência destes itens sobre os preços praticados. O auto de infração objeto deste processo refere-se a períodos de apuração de 1999 e 2000, época na qual era vigente a instrução normativa nº 32/97. Esta mesma instrução normativa já determinava, em seu art. 7º, que os valores de fretes e seguros não deveriam influir na formação dos preços de comparação, assim como outros itens.

Assim, em verdade, aquele entendimento estabelecido pela norma anterior é o que deveria ser aplicado para fins de ajustes de preços. Por estas razões reforço meu voto no sentido de determinar a exclusão dos valores de frete, seguros e imposto de importação para fins de cálculo dos ajustes.

Desta forma, dou provimento parcial ao recurso neste ponto para aceitar que em relação ao cálculo dos ajustes de preços de transferência sejam excluídos os valores de fretes, seguros e imposto de importação.

Glosa de Despesas com “Services Agreement”

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 nãos 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".

Com base nas alegações acima o recorrente pretende que os valores das despesas escrituradas a título de "Services Agreement" sejam considerados válidos, embora não tenha apresentado a emissão de nenhuma nota fiscal em relação aos referidos contratos. Das alegações apresentadas me chamou a atenção o fato de pretender comprovar a existência de técnicos estrangeiros que estariam trabalhando no Brasil em razão do seguinte contrato.

Por isso, entre os itens que solicitei a realização de diligência se encontrava um questionamento relativo à possibilidade das despesas com estes contratos estarem incluídas nas despesas normais da empresa ou que o pagamento destes técnicos estivesse também inserido no montante pago do contrato.

Apresento a resposta da diligência apresentada:

Entendo que o questionamento quer determinar se os documentos referentes aos gastos de profissionais do exterior que estiveram no Brasil, quais sejam os "documentos apresentados pela empresa quando da intimação de comprovação das despesas de *services agreement*" foram contabilizados também como despesas da empresa, isto é, na sua própria contabilidade ou se encontravam-se incluídos somente no montante das despesas incorridas a título de *services agreement.*

Verifica-se que o contribuinte informou por diversas vezes que o preço dos serviços prestados não se relaciona com as despesas dos expatriados, conforme se verifica da Resposta do Contribuinte ao Termo de Intimação 12 (fls. 2175 proc. Físico e fls. 3157 proc. Digital), a seguir transcrita

Prezados Senhores,

Em atendimento ao termo de intimação nº 12, expedido com base no MPF em referência, a Nortel apresenta, abaixo, as informações solicitadas:

Item 5

Com base no "Services Agreement", a Nortel se obrigou ao pagamento da remuneração prevista na cláusula 3ª em benefício da empresa vinculada no exterior, mas não se obrigou nem pagou a remuneração devida aos expatriados que vieram ao Brasil para desenvolver atividades relacionadas com o acordo de serviços em tela.

Item 6

O valor efetivamente apropriado como despesa em 2.000 é de R$6.406.377,12 (seis milhões, quatrocentos e seis mil, trezentos e setenta e sete reais e trinta e doze centavos), constante da linha 30 da ficha 5A da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2.000. A Nortel encaminha, anexa, cópia do lançamento contábil relativo à referida despesa.

Item 8

Como as despesas constantes do arquivo "040617.Relação Despesas Expatriados.xls" são inferiores ao montante apropriado como despesa pela Nortel, com base no "Services Agreement", cabe salientar que o preço dos serviços prestados não se relaciona com as despesas com os expatriados.

Na Resposta ao Termo de Intimação 05 (fls. 2090 proc. Físico e fls. 18236 proc. Digital), o contribuinte informou que não havia remetido nenhum valor (nenhum pagamento) à Nortel Canadá até a data de 12/04/2004, quase 5 anos depois que as despesas foram lançadas como incorridas no Imposto de Renda e na sua contabilidade, sendo que nesta, através de um único lançamento:

Item 14

a) O "Service Agreement" apresentado anteriormente é o único existente.

Item 15

a) Favor analisar Documento anexo (em papel). A Nortel esclarece que nenhum pagamento (remessa) foi efetuada até a presente data para pagamento dos serviços contratados.

DIPJ (fl. 2091 proc. Físico e 18238 proc. Digital)

Northern Telecomm Comércio e Serviço Ltda
Lançamento de Outras Despesas Operacionais na DIPJ 2000 - FICHA 06A LINHA 29

SERVIÇOS INTERCOMPANY	11.018.451,00
Despesas Operacionais (refeições; Seguros;Telefone, Transporte etc)	39.864.404,34
Total Outras Despesas Operacionais	**50.882.855,34**

Data : 06/04/04 [16:11]
NT Com e Serv Sao Paulo
Contas Contábeis De: 965000.001
Até: 965000.001

Período : 12/ 1999
Data do Documento De:
Até: 06/04/2004

Tipo Relatório : Financeiro
Moeda : BRL
Transação não Finalizada : Não

Pagina : 1
Empresa : 211

Conta Contábil: 965000.001 INTERCOMPANHIA - CANADA

Data Documento	Lote	No. Doc.	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
			Saldo Inicial			0,00 D
30/12/1999	6250	ILC 20000010	VALOR REFERENTE HQ Cost Sharing 1.999	11018.451,00	0,00	11018.451,00
			Saldo Final	11018.451,00	0,00	11018.451,00 D

A empresa volta a declarar, textualmente, em resposta ao Termo de Intimação 13, (fl. 2195 proc. físico e fl. 3584 proc. Digital) que os valores referentes às "Despesas de Expatriados", NÃO integram os Services Agreement:

No que tange à solicitação apresentada no **item 27** do presente Termo de Intimação, declaramos que as despesas arroladas no arquivo '040617.Relação Despesas Expatriados.xls' não integram os R$ 11.018.451,00 e os R$ 6.406.377,12. Conforme mencionado anteriormente, esses montantes foram aqueles cobrados pela prestação dos serviços realizada pela Nortel Canadá. Portanto, as despesas incorridas pelos profissionais no Brasil são relativas aos serviços prestados, mas não estão incluídas no preço acordado entre as Partes.

Assim sendo, fica respondido o quesito (d) da Resolução de Diligência do CARF, no sentido de informar que as despesas dos expatriados não foram também contabilizados também como despesas da empresa em sua contabilidade, pois estes valores apenas serviram para demonstrar que os técnicos estiveram no Brasil. O valor do Services Agreement foi um "preço fechado", lançado na contabilidade e no Imposto de Renda em lançamento único quando incorrido, apesar de nenhuma remuneração (pagamento) ter sido realizada e não se relaciona diretamente com os valores das despesas dos expatriados.

Vemos, das resposta apresentada na diligência que a própria empresa informa que as despesas com expatriados não estão incluídas no *Services Agreement*. Temos, então um a situação peculiar e em, temos inexplicável.

A empresa contabiliza como despesas valores que seriam devidos relativos ao contrato de prestação de serviços com a sua matriz em valores que montam a casa dos milhões, não há a emissão de nenhuma nota fiscal em razão destes contratos de prestação de serviços e, pior, não ocorreu nenhum pagamento dos valores dos contratos, mesmo após decorridos mais de cinco anos da escrituração das despesas.

Em seu favor a recorrente alega que é comum a realização de contratos de prestação de serviços com preço fechado e sem especificação dos serviços.

Realmente, até certo ponto pode haver um contrato de valor fixo sem a indicação pormenorizada dos serviços, mais ainda quando se tratam de empresas do mesmo grupo, o que consistiria numa assistência global. No entanto, somente a existência de um contrato não pode ser instrumento hábil a comprovar a necessidade das despesas e a sua vinculação ás atividades desenvolvidas pela empresa.

Mais ainda, o recorrente alega que os serviços foram prestados mas que a dívida da recorrente perante a Northel Canadá foi assumida pela Northel CALA (Estados Unidos) passando a recorrente a dever à Northel CALA. A explicação, contudo, não trata do problema essencial. A comprovação da efetiva prestação dos serviços. Ora, dois são os problemas nesse tópico: a empresa não apresenta comprovação de que os serviços teriam sido efetivamente prestados e, que passados mais de cinco anos estes serviços nunca foram pagos. Note-se que a conjunção destes fatores comprova a indedutibilidade das despesas tendo em vista não terem sido comprovadamente efetivadas.

Como se pode admitir um contrato que serve de base à escrituração de despesas em dois anos e que não teve nenhum serviço efetivamente comprovado e nenhum pagamento realizado. Não é razoável, nem mesmo crível se admitir tal fato. O contrato serve como instrumento de vinculação entre as partes e, com base nele são prestados serviços, emitidas notas fiscais contra a recorrente e realizados os pagamentos contratados.

Ressalta dizer que não estamos tratando de uma simples deficiência na comprovação das efetividade das despesas, mas sim da ausência total de qualquer comprovação e que se relaciona a montantes de despesas que ultrapassam R$ 15 milhões de reais.

Por isso, não resta outra solução que não a de concordar com a infração lavrada contra o recorrente a título se glosa de despesas relativas aos "Services Agreement" por falta de comprovação da efetividade das despesas, razão pela qual nego provimento ao recurso neste ponto.

Exclusão da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL dos valores de PIS, COFINS e IPI

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.

Com relação aos autos de infração reflexos de PIS, COFINS e CSLL estes foram lançados em decorrência dos lançamentos principais de IRPJ. Com relação à CSLL a motivação é lógica, posto que se trataram de ajustes e omissões que refletiram na apuração do lucro líquido do exercício e, assim, obrigatoriamente tem reflexo na CSLL devida.

Com relação ao PIS e COFINS sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias que motivaram a autuação relativa ao IRPJ, deve ser aplicada a norma do art.24, da Lei nº 9.249/95, conforme abaixo, razão pela qual descabe a utilizando dos valores que foram lançados em decorrência das infrações praticadas que refletiram nas contribuições para fins de dedução da própria exação de que decorreram estes lançamentos.

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o . valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de

tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão é

(.)

§ 2° O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Assim, do exposto, nego provimento ao recurso neste ponto.

Ainda subsidiariamente, descabimento do agravamento da multa

Em relação ao agravamento da multa a fiscalização assim se pronunciou:

DO AGRAVAMENTO DAS MULTAS

71) A contínua apresentação de informações incorretas, envolvendo principalmente a movimentação de mercadorias (em especial, importações e vendas), apesar de o contribuinte ter sido advertido para o fato e das sucessivas prorrogações de prazo de atendimento das intimações, conforme amplamente documentado nos termos de intimação acima transcritos, equivale à situação descrita nos artigos 44, §2º, e 45 da Lei nº9430/96 (este último deu nova redação ao art.80 da Lei nº4502/64). qual seja a de não responder nos prazos marcados às intimações dos Auditores-Fiscais da Receita Federal para prestar esclarecimentos. Assim sendo, as infrações correlatas – preços de transferência, omissão de receitas e relativas ao IPI – foram agravadas de 75% para 112,5%.

Entende que nenhuma intimação deixou de ser atendida e que assim descabe o agravamento da multa.

Neste aspecto entendo assistir razão ao recorrente. O fato de as informações apresentadas não estarem corretas do ponto de vista da fiscalização não equivale ao simples não atendimento destas e o conseqüente embaraço à fiscalização. A apresentação de informações ou mesmo a resposta com a apresentação de alegação de que não pode cumprir determinado item configuram o regular atendimento às intimações da fiscalização, posto que importam no cumprimento do ônus processual de atender às solicitações fiscais.

Corroboram este entendimento os seguintes precedentes do CARF.

MULTA AGRAVADA. IMPROCEDÊNCIA. O agravamento previsto no § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96 somente deve ser aplicado nos casos em que o contribuinte efetivamente deixar de atender às intimações da fiscalização. Nos casos em que a resposta é incompleta ou insatisfatória improcede o agravamento. **(Acórdão 1301-002.145, de 31 de outubro de 2016)**

MULTA AGRAVADA. O agravamento em 50% no percentual da multa de lançamento de oficio somente se aplica quando comprovado que o sujeito passivo não atendeu às intimações fiscais para a apresentação de informações relacionadas com as atividades do fiscalizado. **(Acórdão 1202-000.139, de 05 de março de 2015)**

MULTA AGRAVADA DE 225%. IMPROCEDÊNCIA. Ainda que o contribuinte não tenha apresentado todos os dados solicitados pela fiscalização, deve-se afastar a multa agravada quando constatado que o Contribuinte não deixou de atender a intimação específica para prestar esclarecimentos, que deve ser expressamente formulada durante os trabalhos de auditoria. **(Acórdão 1201-001.128, de 25 de novembro de 2014)**

MULTA AGRAVADA. IMPROCEDÊNCIA. O agravamento previsto no § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96 somente deve ser aplicado nos casos em que o contribuinte efetivamente deixar de atender às intimações da fiscalização. Nos casos em que a resposta é incompleta ou insatisfatória improcede o agravamento. **(Acórdão 1301-002.145, de 31 de outubro de 2016)**

MULTA AGRAVADA. O agravamento da penalidade só se mostra possível quando presentes (ou ausentes) atos do fiscalizado no sentido de tolher ou obstruir o procedimento fiscal de forma contumaz. Tendo o contribuinte, de uma forma ou outra, integral ou parcialmente, na data fixada ou após esta, apresentado o que lhe foi exigido e contribuído para que a execução fiscal se desenrolasse e chegasse ao final, descabe o agravamento. **(Acórdão 1402-002.511, de 17 de maio de 2017)**

Desta forma, entendo por assistir razão ao recorrente quanto à inexistência de infração a caracterizar a possiblidade de agravamento da multa e dou provimento ao recurso para excluir o agravamento.

Finalmente, impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício (artigos 161 do CTN e 61, § 3°, da Lei n°9.430/96)

Sustenta a impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa de ofício, por impossibilidade legal.

Neste sentido é suficiente apresentar a Súmula CARF nº 108 que autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício lançada, conforme abaixo:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de

*ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Pelo apresentado acima, sendo a súmula editada com efeitos vinculantes, não há como fugir de sua aplicação. Assim, voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Verifica-se que a DRJ recorreu de ofício da parte que foi exonerada em razão da revisão realizada pela fiscalização em sede de diligência.

Note-se que a DRJ utilizou, na sua maior parte, dos novos valores de autuação apresentados pela Diligência por ela solicitada com apenas alguns pequenos ajustes devidamente justificados.

Na oportunidade em que realizei revisão dos valores de ajustes com vistas a confirmar ou não as alegações do contribuinte quando aos itens específicos do estoque consegui vislumbrar a maneira correta como os cálculos foram, realizados. Assim,. Entendo que não merecer reparos a decisão de Piso no sentido em que exonerou os valores da autuação que foram aceitos pela fiscalização.

Desta forma, voto por negar provimento ao recurso de ofício quanto às exonerações realizadas pela Decisão de Piso.

CONCLUSÃO

Ao final, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade apontada e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar da autuação os seguintes itens:

- Omissão de receita sem razão de omissão de entradas em estoque;

- Omissões de receitas relativas aos itens específicos de estoque conforme indicado no item específico deste voto;

- Valores de fretes, seguros e imposto de importação do cálculo dos ajustes de preços de transferência

- Agravamento da multa de ofício

Quanto a Recurso de Ofício, voto por negar provimento ao mesmo.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator