



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16561.720116/2014-57  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-003.564 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de janeiro de 2020  
**Recorrente** EMBRAER S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ARTIGO 20-A DA LEI Nº 9.430/1996.

O artigo 20-A, da Lei nº 9.430/1996, determina expressamente que sua aplicação deve ocorrer para fatos geradores ocorridos a partir do ano calendário de 2012. Afastar esta previsão sob o argumento de que tal lei teria violado o CTN implica análise de questão constitucional, análise esta cuja competência não detém este Conselho, conforme artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e Súmula CARF nº 2.

ERROS NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL E NO CÁLCULO DO TRIBUTO DEVIDO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

É nulo, por vício material, o auto de infração decorrente de procedimento fiscal que contém erros na determinação da matéria tributável e no cálculo do tributo devido.

REFORMA DO LANÇAMENTO EM SEDE DE DILIGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe à autoridade diligenciante refazer o lançamento tributário com base em critério jurídico distinto (inovador) do que foi empregado originariamente, sob pena de violação aos artigos 142 e 146 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque e Lizandro Rodrigues de Sousa, que davam provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama (Suplente convocado), Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). Ausente o conselheiro Efigênio de Freitas Junior.

## Relatório

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 1.390/1.403) que exigem IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, relativos ao ano-calendário de 2009, em razão de ajuste (adição fiscal) promovido de ofício pela fiscalização após refazer os cálculos de “preços de transferência” nas importações realizadas pela empresa ao longo do ano.

2. De acordo com as conclusões constantes do TVF (fls. 1.352/1.388):

(i) os ajustes efetuados pelo contribuinte com relação ao método "PIC" foram suficientes, não havendo nenhuma parcela adicional a ser acrescentada;

(ii) já em relação ao PRL, os cálculos dos preços parâmetros do contribuinte estariam em desacordo com a IN SRF n. 243/02, bem como existiriam irregularidades quanto aos produtos acabados em que determinado insumo teria sido empregado, afinal, conforme atestariam alguns casos que exemplifica, este mesmo insumo também teria integrado outro produto final, fato este que ratificaria a necessidade da reapuração dos ajustes decorrentes desse método eleito; e

(iii) houve identificação de itens para os quais a empresa indevidamente não teria adotado nenhum controle.

3. Diante dessas circunstâncias, o auditor fiscal responsável pelo lançamento refez o cálculo de preços de transferência nas importações com base no seguinte critério de segregação: (a) matéria-prima importada de vinculada utilizada na produção de um único produto, (b) matéria-prima importada de vinculada utilizada na produção de mais de um produto e (c) matéria-prima importada de vinculada utilizada na produção de mais de um produto e que foi também revendida.

4. Como resultado desse procedimento, foi apurado o valor de ajuste (adição fiscal) de R\$50.472.907,88, dos quais R\$ 14.747.146,61 foram compensados com prejuízos do período, chegando a uma base de cálculo dos tributos ora exigidos de R\$ 35.725.761,27.

5. A contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.417/1.475). Alega, em síntese, que:

(i) a fiscalização apurou um ajuste complementar a título de preços de transferência de R\$ 50.472.907,88, mas o valor total das importações realizadas de empresas vinculadas foi de R\$ 48.905.160,10 (valor FOB). Ao investigar essa discrepância, percebeu-se que o fisco, na verdade, equivocadamente considerou como importação de pessoas vinculadas não somente a quantidade de produtos importados em 2009, mas também todo o estoque final do ano-calendário 2008;

(ii) o Auto é nulo em decorrência da falta de oportunidade para apresentação de novo cálculo do preço de transferência, de acordo com critério diverso do desqualificado pela Autoridade Fiscal, conforme previsto no art. 20-A da Lei nº 9.430/96, com a redação introduzida pelo art. 51 da Lei nº 12.715/12;

(iii) o método previsto na IN SRF nº 32/2001 tem base na Lei nº 9.430/1996, razão pela qual foi corretamente assim calculado. A IN SRF nº 243/2002, nesse ponto, pretendeu instituir um critério mais maléfico sem base em lei e, portanto, resta ilegal;

(iv) houve adoção indevida do valor CIF + II (e não o valor FOB) na apuração do preço praticado;

(v) a fiscalização aplicou um estranho método ("PRL Híbrido") em relação a alguns dos insumos importados, por entender que à medida que estes insumos foram, simultaneamente, destinados à industrialização e à comercialização, deveriam ser aplicadas ambas as margens (20% e 60% - *média ponderada*) para apurar o preço parâmetro; contudo, há de se reconhecer que a única margem a ser aplicada seria a de 20%, pois os insumos importados tiveram dupla destinação (revenda e industrialização), sendo este método mais favorável;

(vi) a fiscalização ignorou o fato de a Impugnante adquirir insumos tanto de empresas vinculadas quanto de não vinculadas, sendo que as importações de insumos fornecidos por empresas vinculadas correspondem a apenas 0,5% do total de importações do ano-calendário de 2009, tratando-se de importação de componentes que "sobraram" no exterior e que lá não seriam consumidos;

(vii) considerando que os insumos importados de empresas vinculadas são idênticos aos insumos importados de empresas não vinculadas, a Impugnante optou por realizar os cálculos e eventuais ajustes a título de preços de transferência em relação a todos os insumos importados de empresas vinculadas, independentemente da respectiva venda, adotando, portanto, um critério até mesmo mais conservador e pró-fisco;

(viii) resta ilegal a cobrança de multa de ofício e juros de mora nesse caso concreto;

(ix) a aplicação de juros Selic sobre a multa não tem fundamento; e

(x) na hipótese de não se conhecer os argumentos relativos aos vícios na adoção do PRL60, requer a comparação deste com o preço parâmetro segundo o método PIC (já entregue no curso da Fiscalização), de modo a tomar dedutível o maior valor apurado, nos termos do § 4º do art. 18 da Lei nº 9430/96.

6. Em Sessão de 16 de Janeiro de 2017, a impugnação foi julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ/CTA1, por meio do Acórdão de fls. 1.697/1.762, que possui a seguinte ementa:

“NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

FALTA DE OPORTUNIDADE PARA APRESENTAÇÃO DE NOVO CÁLCULO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

Improcede a preliminar de nulidade por falta de oportunidade para apresentação de novo cálculo dos preços de transferência, com base em critério diverso do desqualificado pela Autoridade Fiscal, porquanto a alteração legislativa promovida no artigo 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 12.715, de 2012, que determinou que o sujeito passivo deverá ser intimado a apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação, é válida somente para os fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MARGEM DE LUCRO DE 60%. PARTICIPAÇÃO DO BEM, SERVIÇO OU DIREITO IMPORTADO NO PREÇO LÍQUIDO DE VENDA DO BEM PRODUZIDO.

Considerando que o método PRL tratado no inciso II do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, está diretamente relacionado aos custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos a que se refere o caput desse artigo 18, ou seja, aos insumos adquiridos de pessoa vinculada no exterior ou de pessoa não vinculada sediada em paraíso fiscal, o submétodo PRL60 deve ser aplicado sobre a parcela do preço de venda do bem produzido proporcional à participação desse insumo importado no custo total do bem produzido, conforme determinado pela IN SRF nº 243, de 2002.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. DESPESAS COM FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

O valor dos fretes e seguros, cujo ônus tenha sido do importador, e dos tributos incidentes na importação devem ser incluídos na apuração dos preços praticados, assim como dos preços parâmetros, segundo o método PRL.

MÉTODO PRL. PREÇO PARÂMETRO. INSUMOS IMPORTADOS DESTINADOS À COMERCIALIZAÇÃO E À INDUSTRIALIZAÇÃO. MÉDIA ARITMÉTICA PONDERADA.

Tendo a interessada optado pelo método PRL para controle dos preços de transferência, nos casos de importação de bens que foram simultaneamente revendidos e empregados na produção deve ser calculado um único preço parâmetro com base na média aritmética ponderada entre os valores obtidos mediante aplicação dos submétodos PRL20 e PRL60, pois o § 1º do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, determina expressamente que a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos submetidos ao método PRL deve ser calculada considerando os preços praticados, consistentemente, durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. VALOR DO ESTOQUE INICIAL NA APURAÇÃO DO PREÇOS PRATICADOS.**

Na apuração da média ponderada dos preços praticados devem ser computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração, porquanto tais insumos foram igualmente aplicados na produção.

**MUDANÇA DA OPÇÃO PELO MÉTODO DE CONTROLE DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.**

Considerando que a opção pelo método de apuração dos custos segundo as regras dos preços de transferência não configura erro de preenchimento, mas regular exercício da faculdade concedida pelo artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não há como se acatar a retificação da DIPJ para alterar tal opção.

**INCONSTITUCIONALIDADE.**

Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade das normas tributárias regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário.

**JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.**

Considerando que entre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, se incluem a multa de lançamento de ofício, esta fica sujeita à incidência de juros moratórios se não for recolhida em seu termo, ou seja, depois de trinta dias da notificação do sujeito passivo do lançamento.

**DECORRÊNCIA. CSLL.**

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.

7. Cientificada da decisão de primeiro grau em 06/02/2017 (fls. 1.693), a contribuinte, em 08/03/2017 (fls. 1.696), interpôs recurso voluntário (fls. 1.697/1.762), o qual, em resumo, reitera os argumentos trazidos na defesa e rebate determinados pontos da decisão recorrida.

8. Posteriormente, a Recorrente apresentou petições complementares (fls. 3.128/3.138 e 19.495/19.497 e arquivos anexados como não pagináveis). Relata mais exemplos do pretenso equívoco do estoque considerado e da inclusão de mercadorias importadas de não vinculadas, juntando detalhadas planilhas-resumo e milhares de documentos (DI's) que comprovariam suas alegações de erro nos cálculos da fiscalização.

9. Encaminhados os autos ao CARF, o julgamento foi convertido em diligência em voto de minha relatoria (Resolução n. 1201-000.523 – fls. 19.498/19.506), nos seguintes termos:

Nesse contexto, e considerando a necessidade de elucidação dos pontos relativos ao estoque e valor de importação de empresas vinculadas, entendo que **deve o presente julgamento ser convertido em diligência**, para que a unidade de origem:

- a) analise as alegações e documentos trazidos aos autos pela Recorrente por ocasião da defesa, do recurso voluntário, petições complementares e arquivos não pagináveis (Planilhas, relatórios e DI's);
- b) confirme o valor efetivo a título de importações com pessoas vinculadas no ano-calendário de 2009 (se R\$ 48.905.160,10, conforme alega a Recorrente ou se R\$356.245.963,74, conforme indicado no TVF);
- c) verifique se de fato houve cômputo de mercadoria importada de não vinculada no cálculo que levou a autuação, bem como se houve inclusão de insumo no estoque considerado que já teria sido sujeito ao controle de preços de transferência em anos calendários anteriores a 2009;
- d) justifique se, diante do conjunto probatório acostado aos autos, sem prejuízo de intimar a empresa a apresentar documentos adicionais caso sejam considerados essenciais para a diligência, há necessidade de alteração do ajuste do presente lançamento;

10. A diligência foi feita e reduzida a termo por meio do Relatório Fiscal de fls. 19.599/19.621, o qual assim concluiu:

127. Tendo em vista que as importações de vinculadas do ano-calendário de 2009 foram verificadas, concluímos que em valores de Preço Praticado (CIF+II) é de R\$ 49.986.138,22 (quarenta e nove milhões e novecentos e oitenta e seis mil e cento e trinta e oito reais e vinte e dois centavos) e em valores FOB é de R\$ 47.838.553,25 (quarenta e sete milhões e oitocentos e trinta e oito mil e quinhentos e cinquenta e três reais e vinte e cinco centavos).

128. Tendo em vista que as documentações e planilhas entregues pela contribuinte foram analisadas, bem como solicitados novos elementos comprobatórios e esclarecedores, e à vista das informações contidas nos sistemas RFB, foi confirmada a inexistência de saldo inicial de insumos importados de vinculadas, no ano-calendário de 2009.

129. Tendo em vista que a alteração no saldo inicial modifica o preço praticado, o preço parâmetro, a quantidade a ser ajustada, foi efetuado um recálculo dos ajustes relativos ao Preço de Transferência.

130. Consideramos concluída a presente diligência, com a devida correção do montante tributável, após a compensação do prejuízo fiscal de anos anteriores, para R\$ 14.069.519,91 (quatorze milhões e sessenta e nove mil e quinhentos e dezenove reais e noventa e um centavos), a ser adicionado à base de cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

11. Chamado a se manifestar do relatório de diligência, a contribuinte apresentou petição (fls. 19.713/19.723), pleiteando, em resumo, a nulidade do lançamento por vício material consistente no erro de apuração da base de cálculo originária e aplicação de novos critérios de cálculo, além de reiterar a ilegalidade da IN 243 e excesso na constituição do crédito tributário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

12. O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo a apreciá-lo.

## Nulidade

13. A Recorrente sustenta a nulidade da autuação sob a alegação de que a fiscalização deveria ter considerado a possibilidade de aplicação de outro método de cálculo, menos gravoso, que não necessariamente o PRL60, na linha do que dispõe o artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96, reproduzido a seguir.

“**Artigo 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:

[...]

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

14. Esse dispositivo legal, segundo penso, não impõe a obrigação do fisco de apurar os preços de transferência necessariamente por mais de um método. A norma, na verdade, confere ao contribuinte a possibilidade de escolher o método que melhor lhe convenha, não revelando nenhuma imposição ou dever à fiscalização.

15. A contribuinte sustenta, ainda, a nulidade do lançamento, sob o argumento de que não teria sido observada a “regra procedimental” prevista no art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, introduzido pela Lei nº 12.715/2012 da seguinte maneira:

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

§ 1º - A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica. [...]”

16. No entender da Recorrente, o *procedimento* previsto no artigo 20-A acima deveria ter sido seguido, afinal a fiscalização ocorreu em momento no qual a referida lei já estava vigente. E, não tendo sido seguido tal *procedimento*, o Auto de Infração deve ser declarado nulo.

17. Razão, porém, não lhe assiste. Isso porque o artigo 20-A acima transcrito dispõe que a intimação prévia ali referida aplica-se para fatos geradores ocorridos a partir do ano calendário 2012.

18. Ou seja, o direito de o contribuinte ser intimado a, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação, não alcança o período de apuração objeto dessa autuação (ano calendário de 2009), uma vez que a mencionada alteração legislativa somente é válida para as importações ocorridas a partir de janeiro de 2012.

19. Nada impediu, aliás, que a contribuinte trouxesse em sede de defesa esse suposto cálculo de outro método que lhe seria mais benéfico. E como não assim o fez, o argumento passa a ser meramente retórico, segundo penso.

20. De qualquer forma, afastar a previsão legal em questão sob o argumento de que tal lei teria violado princípios constitucionais, como também pretende a Recorrente, implicaria análise que foge da competência do presente Julgador, conforme artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e Súmula CARF nº 2.

21. Afasto, portanto, a preliminar de nulidade.

### **Da reforma do lançamento pela diligência**

22. O Recorrente sustenta que o resultado da diligência demonstraria a existência de vício material no lançamento originário, em razão de erro de direito quanto à definição da matéria tributável e base de cálculo utilizada, bem como que o sistema jurídico não admitiria o emprego de um novo cálculo para corrigir este erro nesse momento processual.

23. Para verificar a procedência do argumento, é importante, primeiramente, tecer considerações gerais sobre os requisitos materiais do lançamento e suas hipóteses de nulidade para, em seguida, analisar e confrontar o critério de cálculo originário e o da diligência, para aí sim aferir se realmente houve ou não o alegado vício de nulidade, levando em conta a redução da base de cálculo proposta pela autoridade diligenciante.



Pois bem.

24. Segundo o artigo 142 do CTN, *verbis*:

**“Artigo 142** - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

**Parágrafo único.** A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

25. Sobressai desse dispositivo legal a imposição à Administração Tributária (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar o enquadramento da descrição do fato à norma geral e abstrata, individualizando-a e tipificando-a. O ônus da prova quanto à motivação da subsunção do fato à norma tributária é do fisco, a quem compete a tarefa de provar e justificar (motivar), de forma explícita, clara e congruente, a existência de todos os elementos essenciais da obrigação tributária.

26. Para que a autoridade fiscalizatória possa efetivamente proceder ao lançamento, deve antes confirmar a ocorrência dos aspectos (pessoal, material, temporal, espacial e quantitativo) que teriam deflagrado a incidência tributária. Isso porque a oneração do patrimônio do contribuinte somente pode decorrer de situações suficientemente descritas em lei e perfeitamente identificadas no mundo dos fatos, sob pena de se tributar uma realidade econômica inexistente ou diversa daquela prevista na regra matriz de incidência correspondente.

27. Nas lições de Arruda Alvim<sup>1</sup>, *recaindo sobre uma das partes o ônus da prova relativamente a tais e quais fatos, não cumprindo esse ônus e inexistindo nos autos quaisquer outros elementos, pressupor-se-á um estado de fato contrário a essa parte. Assim, quem devia provar e não o fez perderá a demanda.*

28. Trata-se, aqui, de repetição da regra geral processual de que quem alega deve provar<sup>2</sup>. O ônus da prova compete a quem acusa, salvo os casos legais de inversão (caso das presunções). É justamente por isso que os artigos 9º, 10 e 59 do Decreto 70.235/72 determinam que:

Art. 9º - A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada

---

<sup>1</sup> Manual de direito processual civil. Volume II. São Paulo: Editora RT. 2007.

<sup>2</sup> Artigo 373, do CPC: "O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor."

tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Art. 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula

Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

29. Nesse contexto, não custa lembrar que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: **(i)** os requisitos fundamentais ou estruturais, e **(ii)** os requisitos complementares ou formais.

30. Como destaca Manoel Antonio Gadelha Dias<sup>3</sup>, ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda:

À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/1972, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: 1º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais; e 2º) o dos requisitos complementares ou formais.

**Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte**, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art. 142 do CTN, **qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo**. [...]

<sup>3</sup> O vício formal no lançamento tributário. in Direito Tributário e processo administrativo aplicados. TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe, FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 345-346

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso são denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.

31. A interpretação dada ao tema pela Procuradoria da Fazenda Nacional foi nessa mesma linha, conforme atesta a ementa do Parecer PGFN/CAT n. 278/2014:

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN.

32. De fato, quando o lançamento apresentar falhas em seus requisitos fundamentais ou estruturais, tais como a ausência de motivação ou a falta ou erro de direito na identificação de qualquer um dos aspectos integrantes da hipótese de incidência (pessoal, temporal, espacial, material ou quantitativo), consolidou-se na doutrina e na jurisprudência que estaremos diante de vício material que macula o próprio Auto de Infração.

33. A Câmara Superior de Recursos Fiscais, a propósito, já se manifestou nesse mesmo sentido. Vejamos:

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL. Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. O procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento. A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório. Não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. (Acórdão n. 9101-002.713. Sessão de 26/01/2010).

INSUBSISTÊNCIA DE LANÇAMENTO PELA DRJ QUANDO ALTERA OS ELEMENTOS ESSENCIAIS DO LANÇAMENTO. INVASÃO DE COMPETÊNCIA  
O defeito apresentado reveste a natureza de vício material, em função da existência de erro substancial no ato de ofício, cometido na determinação da matéria tributável. O vício é material quando relacionado aos aspectos intrínsecos da hipótese de incidência tributária descrita no art. 142, caput, do CTN. (Acórdão n. 9202-006.257. Sessão de 29/11/2017)

IRPJ - BASE TRIBUTÁVEL - SUSPENSÃO DE IMUNIDADE DE ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS - [...]. O lançamento efetuado, com base de cálculo diversa daquela prevista na legislação, caracteriza vício material insanável, por ofensa ao art. 142 do CTN. (Acórdão 9101-00.177. Sessão de 15/06/2009).

34. Em julgado recente dessa Turma, de relatoria do Ilustre Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, restou decidido que:

Ao constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício a autoridade administrativa deve deixar claro a congruência, o nexo causal, entre o fato hipotético descrito na lei e a sua ocorrência no mundo concreto. O erro de direito, causa do vício material, ocorre na situação em que a autoridade administrativa ao interpretar e aplicar a norma jurídica faz uma valoração jurídica equivocada do fato, o que prejudica sobremaneira o exercício do contraditório e da ampla defesa. Tem-se na hipótese uma subsunção equivocada do fato à norma. Causa, portanto, de vício material. No erro de fato, causa do vício formal, há correta valoração jurídica e subsunção do fato à norma. O equívoco, nesta hipótese, reside em meras irregularidades, circunstâncias do caso em exame, sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa. (Acórdão n. 1201-003.014. Sessão de 16/07/2019).

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

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

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

37. Como bem registrou o Acórdão n. 1302-002.725, *a instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou*

*uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estar-se-ia determinando um novo lançamento.*

38. Segundo Hugo de Brito Machado<sup>4</sup>:

há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra alternativas admitidas.

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

40. Como já se manifestou a 1ª Seção do STJ, em sede de recurso repetitivo (RESP n. 1130.545/RJ):

[...]

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis: "*Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.*

*Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).*

---

<sup>4</sup> Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 12a edição. 1997. P. 123

*“Erro de direito”, por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva.” (Paulo de Barros Carvalho, in “Direito Tributário - Linguagem e Método”, 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)*

*“O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração.” (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in “Curso de Direito Tributário Brasileiro”, 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708).*

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

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

43. As regras de preços de transferências na importação consistem em uma técnica para encontrar, por presunção legal, um valor máximo de dedutibilidade para o preço de importação firmado com empresa vinculada no exterior, a fim de evitar transferências indevidas de lucros ou manipulação de preços.

44. Assim, nos termos do artigo 18, da Lei nº 9.430/96<sup>5</sup>, quando o **preço praticado** for superior ao **preço parâmetro** – e o preço parâmetro varia de método para método – a lei não permite a dedução integral do valor praticado, devendo a diferença ser adicionada para fins fiscais.

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

---

<sup>5</sup> 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:  
(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

48. No que diz respeito à seleção das operações consideradas sujeitas ao controle de preços de transferência, mais precisamente se teria havido ou não, no levantamento originário, o cômputo de mercadorias importadas de empresas não vinculadas, (e, portanto, não sujeitas ao cálculo), assim se manifestou a diligência:

36. (...) tendo em vista que a contribuinte suscitou a questão de que teria entregue o arquivo de estoque inicial considerando todas as aquisições, e não teria segregado somente a parcela relativa às importações de pessoas vinculadas, conforme solicitado pela autoridade fiscal, passamos a analisar esta alegação.

**DO AJUSTE DOS BENS NO PRÓPRIO ANO DA IMPORTAÇÃO**

37. Na questão do Estoque Inicial, conforme a contribuinte não houve estoque inicial de bens importados de vinculadas. E, o motivo é que a praxe da empresa é de importar através de terceiros, sendo utilizado a importação via filiais somente quando houver uma urgência, uma excepcionalidade:

(...)

38. Conforme a própria contribuinte afirma as importações via filiais somente ocorrem de forma residual, ou seja, quando houver uma urgência, uma excepcionalidade. Isto é, não há muito volume negociado. Como vimos no parágrafo 11 as importações das vinculadas/PTF é da ordem de menos de 1% (um por cento do total das importações em 2009).

39. A verificação efetuada no ano-calendário de 2008, com os dados do Siscomex, também indicam que as importações das vinculadas/PTF são residuais:

(...)

40. Também a verificação das DIPJ's, dos anos calendários de 2010 a 2012, evidencia a afirmação da contribuinte de que as importações de vinculadas e de PTF's são residuais:

(...)

41. Em segundo lugar, devemos atentar para o fato de que aplicar ajuste do preço de transferência no próprio ano da importação, quando existem saídas em quantidades suficientes, é a praxe de diversas empresas.

42. Neste ponto atentamos para dois fatores, presentes nesta diligência, para que possa ser aplicado (ou não) o controle do preço de transferência no mesmo ano da aquisição:

a. Sob o aspecto quantitativo.

b. Sob o aspecto de método do Preço de Transferência.

(...)

60. Conferindo os dados dos 231 itens, constatamos que somente um insumo se encaixa no caso 3, onde não ocorreu saída total dos bens importados de vinculadas no ano-calendário de 2008:

(...)

61. Como foram importadas 139 peças de vinculadas/PTF e as saídas foram de 114, no estoque final em 2008 das 134 peças ainda restaram 25 peças importadas de vinculadas/PTF.

62. Dos 230 itens restantes que foram objeto do Auto de Infração:

a. 148 bens não tiveram importações de pessoas vinculadas no ano-calendário de 2008, não havendo, evidentemente, o saldo final das importações de pessoas vinculadas; e,

b. 82 insumos tiveram importações de pessoas vinculadas no ano-calendário de 2008, porém, as saídas foram superiores a estas importações. Neste caso, conforme a opção da contribuinte, é possível considerar todas as importações como saídas efetivas, não havendo saldo final a ser considerada no ano seguinte.

63. Para o item que não foi totalmente consumida - importação de vinculada - em 2008, a contribuinte optou pelo método Custo de Produção mais o Lucro – CPL. Conforme analisamos anteriormente, é possível determinar o preço parâmetro antes da saída do insumo. E, desta maneira é uma opção da contribuinte aplicar quantidade total ao controle do Preço de Transferência no ano-calendário da importação do bem. Adicionando ao Lucro Real se houver excesso de custo na importação.

64. Portanto, nesta diligência verificamos a possibilidade de a contribuinte ter oferecido a quantidade total de bens importados de vinculadas/PTF no próprio ano-calendário de 2008. Assim sendo, a possibilidade de não existir saldo inicial em 2009 de importadas de vinculadas



65. Concluímos que somente um bem possuía estoque inicial, **fisicamente**, em 2009 de importação de vinculadas: “9399586 - *DOOR ACCESS DOOR 7 AL*”.

#### **DAS QUANTIDADES AJUSTADAS EM 2008**

66. Verificamos as possibilidades de se oferecer para o ajuste a quantidade total de insumos importados de vinculadas/PTF, no próprio ano-calendário. Para confirmar, resta saber quais as quantidades declaradas na DIPJ em 2008, oferecidas ao controle do Preço de Transferência. Desta maneira, podemos confirmar se a contribuinte apresentou saldo inicial de importações de vinculadas em 2009.

67. No parágrafo 62 verificamos que dos 231 bens, objetos do auto de infração, 148 itens (parágrafo 62.a) não foram importados de vinculadas em 2008 e 82 insumos (parágrafo 62.b) foram importados de vinculadas em 2008, com o consumo total dos insumos, e um código sem o consumo total.

68. No “*Quadro 1 - Bens sem Importação de Vinculadas em 2008*”, apresentamos os 148 bens do Auto de Infração que não tiveram importações de vinculadas em 2008, sendo assim não possuíam saldo inicial em 2009.

69. No “*Quadro 2 – Bens com Importação de Vinculadas em 2008*”, apresentamos os 82 insumos do Auto de Infração que foram importados de vinculadas em 2008, porém, apresentou saídas maiores do que as importações de vinculadas. Sendo assim, poderiam ser totalmente ajustados em 2008, não possuindo saldo inicial em 2009.

70. Restando apenas o código 9399586, que a contribuinte optou ajustar pelo método CPL, oferecendo o total do estoque importada de vinculadas em 2008. Portanto, apesar de existir 20 unidades deste item, fisicamente no estoque do início de 2009, pode ser considerado como tendo a contribuinte oferecido o total importado em 2008. Não existiria saldo inicial a ser considerado em 2009.

(...)

#### **C. DO RECÁLCULO DOS AJUSTES**

(...)

#### **DO PREÇO PRATICADO RECALCULADO**

97. A seguir demonstraremos o recálculo do Preço Praticado, expurgando os bens adquiridos de terceiros.

98. Os dados foram extraídos dos arquivos entregues durante a fiscalização retirando o saldo inicial constituído de bens importados ou adquiridos de terceiros ou de fabricação própria nacional.

99. O preço praticado segue a disposição do §4º do art. 4º da IN SRF 243/02:

(...)

100. O quadro, em anexo, “*Preço Praticado*” demonstra de forma resumida o valor FOB, frete, seguro e o imposto de importação. Desta maneira calculamos o valor de CIF+II (FOB + frete + seguro + Imposto de Importação) – Preço Praticado para o método PRL.

#### **DO PREÇO PARÂMETRO RECALCULADO**

101. Com a alteração do Preço Praticado o percentual de participação do bem importado no custo total é modificado (inciso II do §11 do art. 12 da IN SRF 243/02), necessitando recalcular o Preço Parâmetro:

(...)

102. O novo cálculo para o percentual de participação dos bens importados de vinculadas no custo total do bem produzido está demonstrado no quadro “*Percentual de Participação dos Bens no Custo Total*”.

103. Os quantitativos de insumos consumidos no produto acabado foram extraídos da planilha “*Insumo Produto Anual - atualização em 23102014.mdb*”, entregues pela

contribuinte durante a fiscalização. Computamos a relação insumo x produto acabado dividindo a quantidade consumida do insumo pela quantidade de Produtos Acabados produzida.

104. Por fim, a relação da participação dos bens no custo total do bem produzido foi obtida através da divisão do Preço Praticado com o Custo do Produto Acabado Unitário copiados da planilha “*Custo da produção acabada - atualização em 13032014.mdb*”, igualmente entregues durante a fiscalização.

105. Na planilha do Custo da produção acabada não constavam o custo de alguns itens acabados: 1475683, 2893941, 1457040 e 7420951. Intimamos a contribuinte a apresentar os custos destes produtos acabados, devido à distorção que a ausência dos custos causava no cálculo do Preço de Transferência.

106. Exemplificando os efeitos da falta do custo, citamos o código 4585270 que entra na composição dos códigos 1475683 e 2893941 (fl. 824). O percentual de participação do custo insumo produto está zerado para os dois itens. Desta maneira, o cálculo fica distorcido:

(...)

110. Conforme se verifica, o preço parâmetro com a inclusão do Custo do Produto Acabado é de R\$ 84,8485, ou seja, quase 70 vezes maior do que o preço parâmetro sem o custo (R\$ 1,2283). Este engano, provavelmente causado pela falta de informação do custo, foi sanado durante o recálculo do Preço Parâmetro nesta diligência.

111. Apenas como referência, com o recálculo do preço praticado da presente diligência o Preço Parâmetro Unitário é de R\$ 91,7366.

112. Constatamos esta divergência (falta de custos) nos seguintes insumos: 2102557, 2105276, 2110229, 2110324, 2112922, 2144929, 3106293, 4254159, 4585270, 6435158, 6438338, 6514188, 6545581, 6711502, 6990162, 8120351.

113. O cálculo do Preço Parâmetro está demonstrado no quadro “*Preço Parâmetro*”.

114. Demonstramos abaixo as colunas e os cálculos do quadro Preço Parâmetro Total.

(...)

121. Em face das alterações nos preços praticados e parâmetros, recalculamos o ajuste relativo ao preço de transferência, para o ano-calendário de 2009, no quadro “*Ajustes*”.

122. E, finalmente, observando que os ajustes devem ser efetuados produto a produto e que não nos é permitido agravar a exigência inicial (de modo que iremos considerar, para cada produto, o menor ajuste, entre o calculado nesta diligência e o calculado pela fiscalização). O quadro “*Menor Ajuste*” compara o ajuste efetuado nesta diligência com o ajuste constante no Auto de Infração.

123. Desta forma o total de ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, para o ano-calendário de 2009, é de R\$ 20.099.314,16 (vinte milhões e noventa e nove mil e trezentos e quatorze reais e dezesseis centavos).

124. Em face da compensação do prejuízo fiscal de anos anteriores (fls. 1.396 e 1.409) efetuado na autuação, o valor tributável recalculado do ano-calendário de 2009 é demonstrado a seguir: (...)

125. O novo valor tributável recalculado é de R\$ 14.069.519,91 (quatorze milhões e sessenta e nove mil e quinhentos e dezenove reais e noventa e um centavos), a ser acrescentado ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL.

49. Verifica-se, da análise do próprio texto da diligência, que o fiscal atesta a existência de outros erros no levantamento originário, dentre os quais chamam atenção o cômputo indevido de operações que não deveriam se sujeitar ao controle de *transfer pricing*

(afinal tratam-se de importações de não vinculadas), bem como a ausência de custo atribuído ao menos para 4 (quatro) itens.

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

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

52. Não estamos, aqui, diante de meros ajustes ou simples redução de base de cálculo, mas sim de um novo lançamento, fundado somente agora em critérios jurídicos objetivos e com a devida instrução, mas nitidamente feito para tentar sanar erros materiais existentes na sua origem, deficiência esta inclusive que foi reconhecida durante a diligência.

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

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

### **Conclusão**

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli