



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720116/2014-57
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.135 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de junho de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EMBRAER S/A

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

Ano-calendário: 2009

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

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à ajustes de cálculo promovidos a partir da demonstração apresentada no lançamento e não para reconstrução de ajustes a partir de premissas não demonstradas na acusação fiscal original.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.135 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16561.720116/2014-57

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-003.564, na sessão de 22 de janeiro de 2020, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

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.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurado no ano-calendário 2009, a partir da constatação de adições não computadas em relação aos ajustes de preços de transferência devidos no período. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 1697/1762). O Colegiado *a quo*, por sua vez, depois de converter o julgamento em diligência, na qual se concluiu pela necessidade de recálculo dos ajustes, acolheu, por maioria de votos, a arguição de nulidade do lançamento por erro de apuração da base de incidência originária e aplicação de novos critérios de cálculo, divergindo a minoria que mantinha parcialmente a exigência (e-fls. 19730/19748).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 13/02/2020 (e-fl. 19749) e em 19/03/2020 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 19750/19774, no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 19779/19795, do qual se extrai:

A divergência jurisprudencial também está demonstrada.

Realmente, diante de situações fáticas semelhantes, as decisões cotejadas adotaram entendimentos jurídicos divergentes.

Essas decisões analisaram ajustes feitos pela Fiscalização nos cálculos de “preços de transferência”, diante de incongruências que acabaram demandando a realização de diligência no curso do processo.

E essas incongruências também guardam semelhanças entre si. A exemplo do que ocorreu no acórdão recorrido, nos paradigmas houve constatação de que o trabalho fiscal continha erro nos valores/produtos importados de pessoas vinculadas, erro nos valores dos estoques, e equívocos no cálculo do preço praticado e do preço parâmetro (1º paradigma), e erro nas rubricas e nos valores computados no cálculo dos preços de transferência (2º paradigma).

Vê-se ainda, em relação aos casos paradigmas, que a autoridade fiscal acolheu parte das alegações dos contribuintes, e efetuou novos cálculos, retificando o valor de ajuste do preço de transferência no lançamento.

A divergência reside no fato de que, enquanto o colegiado ora recorrido entendeu que tais ajustes configuravam “novo lançamento” por parte da Fiscalização e que, por consequência, ensejavam o cancelamento do auto de infração original, o colegiado prolator dos acórdãos paradigmas acolheu os ajustes para dar provimento parcial ao recurso voluntário dos contribuintes, sem cancelar o lançamento.

No caso dos paradigmas, os valores que estavam erroneamente computados no cálculo do preço de transferência foram excluídos/ajustados, conforme apuração feita em sede de diligência, sem que isso acarretasse a nulidade ao lançamento.

A apuração de preços de transferência envolve uma série de cálculos, e a correção de um determinado valor de insumo importado, de valor de estoque, da inclusão ou exclusão de uma rubrica, por exemplo, afeta toda a cadeia desses cálculos. Trata-se sempre de uma apuração complexa, de modo que não há simplesmente como excluir um determinado valor diretamente da base de cálculo do tributo.

O que está em questão é justamente se esse tipo de ajuste no cálculo dos preços de transferência, feito no decorrer do processo, implica em novo lançamento, com o cancelamento do lançamento original por vício material, ou se, ao contrário, pode implicar apenas em redução no valor do tributo exigido, sem que todo o lançamento tenha que ser cancelado.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da PGFN.

A PGFN argumenta que o lançamento decorre da constatação de que *os cálculos dos preços parâmetros do contribuinte, calculados pelo método PLR, 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*). Acrescenta que também *houve identificação de itens para os quais a empresa indevidamente não teria adotado nenhum controle*.

Observa que o Colegiado *a quo* decidiu *anular o auto de infração em razão da ocorrência de vício material* na hipótese em que *a diligência fiscal constatou algumas incongruências no lançamento, concluindo ao final por alterar os valores do preço praticado e do preço parâmetro utilizados para cálculo dos tributos devidos, sob o entendimento de que tais ajustes equivaleriam a um novo lançamento*.

Esta decisão divergiria do paradigma nº 1301-002.184, cujos excertos transcritos pela recorrente evidenciariam que:

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

Acrescente-se que as incongruências apontadas pelo contribuinte do mesmo modo guardam semelhanças entre si, como p. ex., alegações de que a fiscalização considerou indevidamente alguns produtos como sendo importados de pessoas vinculadas, erro nos valores dos estoques iniciais considerados pela fiscalização, e equívocos no cálculo do preço praticado e do preço parâmetro.

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

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

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

Evidente, pois, a divergência jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária, mais especificamente, os arts. 142 e 146 do CTN e os arts. 10 e 59 do Decreto 70.235, de 1972.

No mesmo sentido seria o paradigma nº 1301-002.004 que, conforme excertos que a recorrente destaca, *também analisou situação em que a fiscalização efetuou ajustes no lançamento, recalculando o preço parâmetro com base em informações prestadas pelo contribuinte, mas entendeu por manter parcialmente o auto de infração, fazendo os necessários ajustes, com base no que foi constatado em sede de diligência, sem se ventilar qualquer hipótese de nulidade do lançamento em questão.*

Defende a reforma do acórdão recorrido *nos quesitos objeto de insurgência* sob os seguintes fundamentos:

Diante dos ajustes realizados pela fiscalização no lançamento quando da realização de diligência, não se pode aceitar a declaração de nulidade do auto de infração.

Com efeito, bastaria que se processasse uma revisão dos cálculos corrigindo-se os enganos, sempre garantindo à contribuinte a oportunidade de se manifestar sobre os ajustes a serem realizados de ofício.

Nos termos do art. 142 do CTN, na constituição do crédito tributário, a autoridade administrativa deve verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e aplicar a penalidade cabível.

Observe-se o que diz a norma, *verbis*:

“Art. 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”.

Por sua vez, o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 estabelece as hipóteses de nulidade no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, *litteris*:

“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.”

Da leitura do dispositivo legal acima, depreende-se que os fatos que desencadearam a declaração de nulidade do presente lançamento não foram abarcados pela norma supracitada.

Acrescente-se que o art. 59 deve ser interpretado de forma conjunta com o art. 60 do mesmo diploma legal, conferindo este a orientação necessária ao deslinde da questão, *in verbis*:

“Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”.

Percebe-se que há que se interpretar o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 à luz do princípio da instrumentalidade processual, plenamente aplicável ao processo administrativo tributário, que impede seja declarada a nulidade de atos processuais quando não exista prejuízo ao contribuinte.

Isso significa, a *contrario sensu*, que somente importarão em nulidade as irregularidades apontadas no art. 59 do diploma legal acima referido, o que não é a hipótese dos autos, haja vista que a decisão vergastada reconheceu como nulidade eventual equívoco na determinação da matéria tributável, fato este que não se enquadra às hipóteses descritas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Note-se que esse julgamento vai de encontro aos princípios da economia processual e da instrumentalidade das formas. É de se concluir, por conseguinte, que se aplica a este feito o art. 60 do Decreto 70.235/72, razão pela qual a suposta irregularidade do lançamento não poderá importar em nulidade.

Considerando-se o equívoco na apuração do tributo devido pelo contribuinte e a patente necessidade de revisão, não havendo dúvida quanto à infração imputada ao contribuinte, o presente lançamento se torna necessário, com o intuito de se preservar o direito da Fazenda Pública na constituição do correto montante do crédito tributário.

Trata-se de mero ato para salvaguardar eventual crédito tributário representado pelo presente lançamento, não havendo razão plausível para de declarar a sua nulidade, se o mesmo pode ser ajustado.

Portanto, desnecessária e ilegal a anulação do presente lançamento, bastando-se sua **revisão** pela autoridade julgadora, excluindo-se os valores indevidos, até mesmo em sede de execução do julgado, para sanar eventuais equívocos na determinação da matéria tributável.

Cientificada em 17/06/2020 (e-fls. 19799), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 03/07/2020 (e-fls. 19801/19828) nas quais afirma sua tempestividade em razão da suspensão de prazo para prática de atos processuais no âmbito da Receita Federal do Brasil até 31/07/2020, além de registrar dificuldades enfrentadas na tentativa de protocolo da petição no e-CAC em 02/07/2020.

Inicialmente assim sintetiza a acusação fiscal e os questionamentos contra ela deduzidos:

13. As acusações fiscais em apertada síntese, **(i)** contestaram a adoção do método de cálculo disposto na Instrução Normativa SRF nº 32/01 (“IN 32”) em detrimento da sistemática indicada na Instrução Normativa SRF nº 243/02 (“IN 243”), e **(ii)** o cálculo dos preços praticados efetuado pela Recorrida com base em cláusula CIF, sem desconto dos valores de frete, seguro e imposto de importação.

14. Após desconsideração dos cálculos efetuados pela Recorrida, a Fiscalização procedeu a novo cálculo dos ajustes de preço de transferência de acordo com a sistemática que entendia cabível e, como resultado, apurou um ajuste complementar no montante de R\$50.472.907,88. **Referido ajuste foi efetuado com base na premissa de que a Recorrida teria efetuado importações de pessoas vinculadas no montante total de R\$ 356.245.963,74.**

15. A Recorrida combateu o Auto de Infração por meio da apresentação de Impugnação e, posteriormente, Recurso Voluntário. Em suas defesas, a Requerente questionou os

critérios de cálculo adotados pela Fiscalização e demonstrou, por meio de diversos exemplos e documentos, que a Fiscalização, equivocadamente, considerou como “Importações de Pessoas Vinculadas” realizadas em 2009 todo o estoque final da Requerente relativo ao ano-calendário 2008, além das quantidades efetivamente importadas de empresas vinculadas no ano-calendário 2009.

16. Ocorre, no entanto, que o estoque final de 2008, considerado pela Fiscalização como importações efetuadas em 2009, era composto exclusivamente por (i) itens que não foram adquiridos de entidades vinculadas³ e (ii) itens já submetidos a ajustes de preço de transferência nos anos anteriores ao ano da autuação.

17. A evidência mais clara dos equívocos cometidos é que o valor total das importações realizadas pela Recorrida junto às empresas vinculadas no decorrer do ano-calendário 2009 foi de R\$48.905.160,10 (valor FOB). Ou seja, o total das importações realizadas no ano de 2009 foi significativamente inferior ao ajuste complementar calculado pela Fiscalização. *(destaques do original)*

Descreve a diligência requerida, as verificações realizadas e assim resume suas conclusões:

21. A leitura da íntegra do Relatório Fiscal permite verificar que o Auditor-Fiscal da DEMAC responsável pela condução da diligência:

(i) Afirma expressamente que o agente lançador original não juntou aos autos documentos aptos a embasar seus cálculos.

(ii) Após efetuar suas próprias verificações, confirma que todo o estoque inicial do ano de 2009 (estoque final de 2008) se refere a itens não sujeitos a ajustes de preço de transferência ou em relação aos quais já houve ajuste nos anos anteriores.

(iii) Confirma que o volume de importações efetuadas pela Recorrida junto a empresas ligadas no ano de 2009 (que são as únicas importações passíveis de ajuste nesse período) corresponde a R\$ 47,8 milhões, valor muito inferior àquele originalmente considerado pelo agente lançador (R\$ 356,2 milhões).

22. Assim, em linhas gerais, **reconheceu a diligência que o Auto de Infração efetuou ajustes de preço de transferência se valendo de base de cálculo incorreta e totalmente desconexa das importações de partes vinculadas que foram de fato efetuadas pela Recorrida no ano-calendário de 2009. Mais ainda, a Fiscalização da diligência sequer pôde identificar os critérios que embasaram o lançamento original.**

23. Assim, foram recalculados do zero os ajustes de preço de transferência, o que resultou em redução significativa dos valores de ajustes exigidos nos autos.

24. De acordo com a diligência, o valor total de ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL deveria ser correspondente a R\$20.099.314,16. Relevante pontuar que o ajuste recalculado somente existe em razão da adoção da ilegal fórmula de cálculo prevista na IN 243, que não reflete as disposições da Lei nº 9.430/96 (“Lei 9430”). *(destaques do original)*

Observa que o Colegiado *a quo* reconheceu *que o lançamento originário estava maculado por vícios materiais que revelavam a nulidade da autuação*, dado que *a deficiência do lançamento ficou evidenciada pelo fato de que a própria diligência apontou a falta de instrução da autuação e a existência de relevantes equívocos nos cálculos, os quais fizeram com que o Auditor-Fiscal se visse obrigado a refazer todos os cálculos de acordo com critérios próprios.*

Frente ao recurso fazendário a sustentar que, *diante da constatação de equívocos nos cálculos, bastaria que se procedesse à revisão do lançamento com exclusão dos valores indevidos*, e alicerçado em interpretação das normas que passa ao largo do sistema tributário constitucional, defende que o Acórdão Recorrido adotou a única conduta condizente aos fatos narrados, mas, antes, requer o não conhecimento do recurso especial porque a divergência foi

erigida com base em decisões proferidas pelo E. CARF que, diante da constatação de equívocos em cálculos pela Fiscalização em autuações versando sobre preço de transferência, decidiram pela exoneração parcial dos créditos tributários, mas a análise atenta das decisões revela que os acórdãos pretensamente paradigmáticos, em verdade, não se prestaram a comprovar a divergência exigida à admissibilidade do recurso. Neste sentido expõe que:

37. De largada, a Recorrida ressalta que o **acórdão paradigma nº 1301-002.044** sequer analisa qualquer alegação de nulidade por parte do contribuinte! Ora, como pode haver divergência de entendimento se não há qualquer ponderação da Turma acerca do tema na decisão?

[...]

42. A mera menção ao termo “nulidade” na ementa não significa a existência de devida análise do tema pela decisão e tampouco se presta a corroborar a tese pretendida pelo recurso fazendário de que apenas as situações descritas no artigo 59 do Decreto 70.235/72 acarretariam a nulidade da autuação.

43. Nesse sentido, já de plano, resta evidenciado que o **acórdão paradigma nº 1301-002.044** jamais poderia servir à demonstração de cabimento do Recurso Especial da forma em que pretendido pela PGFN.

44. Ainda que assim não fosse, a verdade é que ambos os acórdãos suscitados como paradigma do recurso fazendário tratam de contextos fáticos absolutamente distintos do presente caso.

45. Nos casos dos acórdãos paradigmas inexistente qualquer evidência de que a falta de instrução e documentos de suporte da autuação teria levado os auditores-fiscais a elaborarem, do zero, todos os cálculos de ajustes de preço de transferência. De forma bastante diversa, o histórico relatado pelas decisões revela que, naqueles autos, a diligência foi realizada a partir dos valores apurados pela autoridade lançadora e resultou em ajustes pontuais aos cálculos efetuados pela Fiscalização tão-somente para exclusão específica de valores indevidamente acrescidos à base de cálculo.

46. Ora, no caso analisado no **acórdão paradigma nº 1301-002.184** fica claro que o trabalho feito na diligência cingiu-se a *(i)* expurgar do valor exigido montante que já havia sido declarado em DIPJ de exercício anterior e *(ii)* retificar o cálculo de ajuste do preço de transferência para **um** item. Confira-se trechos da decisão:

[...]

47. Isso significa que o trabalho da diligência se limitou a tomar as informações e dados disponibilizados pela Fiscalização e realizar ajustes pontuais no cálculo para exclusão dos valores indevidos. Embora a PGFN tente se valer da existência de alegação do contribuinte de falha no cálculo do estoque inicial para sugerir suposta semelhança entre os casos, no caso analisado no acórdão paradigma, esse equívoco não restou comprovado. Ou seja, a diligência fiscal realizada no caso analisado no acórdão paradigma não teve que fazer alterações nos estoques considerados e, portanto, não teve que recalcular do zero os valores dos ajustes.

48. A existência de alegações semelhantes não revela semelhança alguma entre os casos se não houve efetiva necessidade de a diligência proceder a completos novos cálculos de preço parâmetro e preço praticado com base em novos estoques.

49. Aliás, no caso analisado no acórdão paradigma, as alterações ao lançamento foram tão singelas que, de um ajuste inicial de R\$76.138.286,15 realizado pela Fiscalização, foram excluídas, após a diligência, parcelas correspondentes a R\$1.369.853,87 e a R\$1.235.149,01 dos ajustes.

50. Como se vê, trata-se de situação muito distinta do presente caso, no qual não havia qualquer documentação suportando o lançamento original e se procedeu a um novo cálculo, com critérios distintos.

51. Igualmente, no caso analisado no **acórdão paradigma nº 1301-002.044**, a leitura da decisão deixa claro que o auditor-fiscal responsável pela condução da diligência apenas fez ajustes em planilhas preparadas pela Fiscalização para **(i)** exclusão de determinados valores referentes a itens duplicados e **(ii)** consideração do ICMS-ST no preço parâmetro. Veja-se trechos da decisão:

[...]

52. Ou seja, ambas as decisões exoneraram parcialmente o crédito tributário em contexto fático no qual o trabalho de diligência cingiu-se à realização de ajustes nos cálculos previamente elaborados pela Autoridade Fiscal responsável pelo lançamento. Nos acórdãos paradigmas não há qualquer informação que indique a existência de deficiências no trabalho de lançamento fiscal que tenham impedido o auditor-fiscal de utilizar como base dos novos cálculos a memória de cálculo do lançamento.

53. No presente caso, por outro lado, o auditor-fiscal responsável pela diligência reconheceu expressamente que os valores tomados como base pela Fiscalização para formalização do lançamento original não puderam ser auditados em razão da carência de instrução e documentação de suporte da autuação e da ausência de fontes que demonstrassem de onde foram extraídas as informações!

54. Isso fica evidente em vários trechos do próprio Relatório Fiscal, dentre os quais estão os abaixo colacionados:

[...]

55. Como consequência da existência de equívocos nos cálculos da Fiscalização e da ausência de informação de suporte na autuação, o trabalho de diligência não representou mero ajuste ao lançamento inicial. A partir de informações disponibilizadas pela Recorrida no curso da fiscalização e no curso dos procedimentos investigatórios da diligência, todos os valores foram recalculados como se fosse um efetivo novo lançamento, tendo sido desprezados todos os cálculos anteriormente realizados pela Fiscalização!

56. Os trabalhos carreados na diligência se valeram de sistemática, métodos e critérios próprios, que em nada conversam com os cálculos iniciais da Autoridade Fiscal. Confira-se transcrição dos itens do Relatório Fiscal que evidenciam o trabalho de diligência para o cálculo do preço parâmetro e do preço praticado. **Veja-se que o excerto menciona diversas vezes o termo “fiscalização”. Frise-se que a fiscalização aqui mencionada é a feita no contexto da diligência e não a Fiscalização originalmente realizada em 2013:**

[...]

57. Como se vê, **não há menção em passagem alguma a planilhas e cálculos preparados pelo Agente Lançador que teriam embasado os recálculos. Tudo foi realizado como se fossem novos procedimentos investigatórios, com base em documentos da fiscalização e em novas informações solicitadas ao longo do procedimento fiscalizatório da diligência.**

58. Diversamente do que ocorreu nos acórdãos paradigmas, **não se cingiu o auditor-fiscal a modificar informações pontuais das planilhas inicialmente formuladas pela Autoridade Lançadora.** Os cálculos do Agente Fiscal responsável pela diligência foram realizados a partir do zero e integralmente baseados em informações levantadas no decorrer da própria diligência.

59. E mais: o fato de a própria diligência ter evidenciado as deficiências do trabalho fiscal e apontado a precariedade de informações e fontes do lançamento foi elemento decisivo no Acórdão Recorrido, conforme se verifica do trecho abaixo transcrito:

[...]

60. Ora, resta bastante óbvio que o caso da Recorrida não se assemelha aos casos analisados nos acórdãos paradigmas. Conforme se infere do trecho colacionado acima, no presente caso, todo o trabalho fiscal foi refeito em sede de diligência com base em

documentação e planilhas entregues pela Recorrida e com base nos critérios que o auditor-fiscal entendeu pertinente, como se fosse a própria autuação.

61. A precariedade do trabalho fiscal ainda restou evidenciada pelo fato de que o lançamento originário apurou ajustes adicionais na ordem de R\$50.472.907,88, enquanto o trabalho de diligência fiscal resultou em ajuste equivalente a muito **menos da metade** do valor originário obtido pelos cálculos fiscais!

62. Veja-se que o Acórdão Recorrido não desconhece que, por vezes, equívocos cometidos pela Fiscalização podem ser sanados com a redução proporcional do crédito tributário. A decisão, inclusive, reconhece que essa situação é comum aos julgamentos parcialmente procedentes, mas pontua que não é o que ocorreu no presente caso:

[...]

63. Os elementos fáticos do caso concreto levaram o Acórdão Recorrido à inevitável conclusão de que não foram efetuados meros ajustes à autuação original, mas novos cálculos com novos critérios jurídicos, que evidenciaram os irremediáveis vícios do lançamento.

64. E é justamente em razão desses elementos fáticos que os acórdãos empregados como paradigmas pelo recurso fazendário não se prestam a comprovar qualquer tipo de divergência. As conclusões alcançadas pelas Turmas nos acórdãos paradigmas estão associadas ao fato de que, naqueles casos, ocorreram meros ajustes aos cálculos originais do lançamento, *comuns aos julgamentos parcialmente procedentes*.

65. A redução parcial do crédito tributário é condizente com os equívocos cometidos naqueles autos, mas jamais seria condizente com os graves vícios incorridos pela Autoridade Autuante nos presentes autos.

66. Nesse contexto, ainda que os acórdãos paradigmas lidem com equívocos de cálculos da Fiscalização em casos que versam sobre preço de transferência, **a verdade é que os contextos fáticos que permeiam as decisões são totalmente distintos em razão das particularidades de cada caso**. E, ao final, esses contextos fáticos foram fatores decisivos para que o Acórdão Recorrido e os pretensos paradigmas fazendários chegassem a conclusões tão divergentes. *(destaques do original)*

No mérito, reitera que *o presente caso não trata de equívoco na apuração de tributo, mas sim de lançamento feito sem qualquer base documental e sem qualquer indicação de critérios de cálculo* e observa que a manutenção da exigência resultaria em cerceamento ao seu direito de defesa, vez que *o novo lançamento foi realizado apenas na segunda instância administrativa*. A nulidade, assim, se impõe em decorrência do princípio da legalidade, inclusive porque, nos termos do art. 142 do CTN, *é dever da autoridade lançadora, dentre outros elementos, eleger a matéria tributável, verificando a extensão dos fatos e a subsunção à norma, e calcular o montante do tributo devido em conformidade com as disposições legais pertinentes e aos fatos apurados*. Logo, o lançamento realizado sem a efetiva apuração do quantum *debeatur encontra-se contaminado por vício que atinge diretamente a essência da relação jurídico-tributária, porquanto intrínseco a elementos constitutivos essenciais do crédito tributário*. Erro na aferição desse elemento implica, assim, verdadeiro vício material, impeditivo da constituição regular do crédito tributário.

Como a Fiscalização se valeu de *base de cálculo diversa daquela prevista na Lei (i.e., importações feitas junto a entidades vinculadas) para determinar eventuais ajustes a título de preços de transferência*, não haveria meros equívocos, porque o lançamento consubstanciou *valoração incorreta dos fatos e operações praticadas pela Recorrida e equivocada determinação da matéria tributável e da base de cálculo*. A correção, assim, representaria 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.

Prossegue afirmando a nulidade de pleno direito do lançamento, reportando julgados administrativos neste sentido, e concluindo pela impossibilidade de saneamento de lançamento que deixa de atender a seus requisitos essenciais, dado que *o erro de aplicação de direito fere a substância da exigência e exige o reconhecimento da nulidade da autuação*, sendo irretocável, portanto, o quanto decidido no bojo do acórdão 1201-003.564.

Afirma, ainda, a *impossibilidade de manutenção da autuação* por inovação e critério jurídico, opondo-se à pretensão fazendária de manutenção parcial da exigência por aplicação dos princípios da economia e da instrumentalidade das formas. Invoca interpretação do art. 60 do Decreto nº 70.235/72 em conjunto do art. 146 do CTN, aduzindo que:

90. Como se vê, 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.

91. Daí conclui-se que a possibilidade de saneamento nos termos do artigo 60 do Decreto 70.235/72 estende-se tão-somente até o momento em que essa conduta passa a representar inovação de critério jurídico. Isso significa que a revisão do lançamento somente seria possível caso não implicasse em alteração da interpretação conferida pelo Fisco aos fatos e à legislação de regência no exercício da atividade de lançamento.

92. Assim, **embora seja possível à instância julgadora determinar a exclusão de parcela da base tributável ou o recálculo do tributo com inclusões ou exclusões pontuais, é defeso que a determinação dos recálculos implique em refazimento do lançamento com base em sistemática e critério jurídico diversos.**

93. Ocorre que, diante dos graves equívocos cometidos pela Fiscalização no lançamento originário e da falta de instrução do lançamento com documentação que permitisse à diligência proceder a ajustes pontuais nos cálculos a partir dos lastros iniciais, o auditor-fiscal procedeu, em sede de diligência, aos recálculos de acordo com os critérios e métodos que entendia cabíveis. Ao assim agir, conferiu às exigências a sua própria interpretação das normas.

94. Ou seja, o recálculo feito pela diligência não representa mero aperfeiçoamento formal do lançamento original. Ele consiste, efetivamente, em um novo lançamento, feito no contexto de um novo processo fiscalizatório, com base em novos critérios, substancialmente diversos daqueles adotados no lançamento original.

95. Ao contrário do quer fazer crer a Fazenda Nacional, não cabe à autoridade julgadora, em defesa da pretensão arrecadatória da Administração Tributária, coadunar-se com a “remenda” de auto de infração nulo na tentativa de salvar parcela do lançamento.

96. Caso tivesse o Acórdão Recorrido desconsiderado o vício material para determinar a redução parcial do crédito tributário, tal como pretendido pela PGFN, teria o próprio CARF incorrido em nulidade, na medida em que acabaria por ratificar trabalho de diligência que implicou em alterações dos critérios jurídicos do lançamento.

97. Tal conduta acabaria por representar inovação em fase avançada do contencioso administrativo, em clássica supressão de instância e preterição do direito de defesa, o que, conforme pontuado pelo próprio recurso fazendário, configura hipótese de nulidade, nos termos do artigo 59 do Decreto 70.235/72.

98. Nesse contexto, tem-se que, diante dos graves equívocos cometidos pela Fiscalização e dos evidentes vícios que malucam o lançamento, sob qualquer perspectiva em que analisada a situação, revela-se incabível a pretensão fazendária de salvar qualquer parcela da autuação. *(destaques do original)*

Entende, assim, para além do requerimento de não conhecimento do recurso, que deve lhe ser negado provimento ou, *caso assim não se entenda, requer seja determinada a*

devolução dos autos ao E. CARF para que seja julgado o mérito do Recurso Voluntário interposto pela Recorrida.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

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

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

[...]

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

44. Assim, nos termos do artigo 18, da Lei nº 9.430/965, quando o preço praticado for superior ao preço parâmetro – e o preço parâmetro varia de método para método – a lei não permite a dedução integral do valor praticado, devendo a diferença ser adicionada para fins fiscais.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Note-se na transcrição anterior que a autoridade fiscal diligenciante registrou, de início, que a Contribuinte suscitara *a questão de que teria entregue o arquivo de estoque inicial*

considerando todas as aquisições, e não teria segregado somente a parcela relativa às importações de pessoas vinculadas, conforme solicitado pela autoridade fiscal, apontamento que poderia indicar que a autoridade fiscal fora induzida a erro por uma informação equivocadamente prestada pela fiscalizada, mas não se pode extrair essa conclusão da condução exposta no Relatório de Diligência Fiscal, especialmente nos seguintes pontos destacados:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

b. adquiridos de importações de empresas não vinculadas;

c. de compras no mercado nacional;

d. além da possibilidade de fabricação própria.

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

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

a. Quantidade Revendida do Produto: 0 un

b. Quantidade Consumida de Insumo na Produção: 109 un

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

No curso da diligência fiscal a recorrente foi intimada a identificar documentação comprobatória relativa ao produto 26083612, bem assim, a identificar quais outros itens teriam incorrido no mesmo caso, ou seja, que teriam sido adquiridos no mercado interno ou produzidos pela empresa. **Na resposta apresentada à fiscalização a recorrente anexou a documentação solicitada relativa ao produto 26083612 e, inicialmente, afirmou que o produto E2000381 também encontrava-se em idêntica situação, porém, posteriormente, afirmou ter ocorrido erro na informação e pediu a desconsideração da resposta relativamente ao item E2000381.**

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

[...]

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

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

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

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

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

[...]

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

O processo foi encaminhado ao CARF e, submetido novamente a julgamento em 08/05/2014, esta turma julgadora entendeu que não caberia ao órgão preparador promover qualquer julgamento a respeito da pertinência ou da correção dos argumentos apresentados pela recorrente mas, tão somente, limitar-se aos termos da solicitação pretendida por meio da Resolução nº 1301-000.113. Dessa forma, determinou nova conversão do julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 13101-000.206 para o específico e objetivo enfrentamento das considerações relativas a possíveis erros de cálculo na apuração dos montantes devidos, o que não restara atendido na determinação anterior.

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

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

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

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

[...]

Com relação às duas planilhas anexadas ao recurso voluntário, com a indicação da composição dos produtos "7135108" e "V8961A1101", verifica-se que **referidas planilhas, desacompanhadas da documentação solicitada no curso da diligência fiscal, quais sejam, "cópia de ordens de produção, descrição de projetos, planilhas de custos, etc...", são insuficientes para comprovação de erro na proporção dos insumos importados nos produtos comercializados.**

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

[...]

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

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

Tem razão a PGFN quando a afirma a semelhança entre os casos a partir da demanda inicial de diligência. Como por ela consignado, *ambos os casos analisam os ajustes feitos pela fiscalização relacionados aos cálculos de "preços de transferência" nas importações realizadas pela empresa contribuinte. Também em ambos os casos o contribuinte se insurge*

quanto ao cálculo promovido pela fiscalização, apontando incongruências que acabaram por acarretar a conversão do julgamento em diligência, além do fato de que as incongruências apontadas pelo contribuinte, do mesmo modo, guardam semelhanças entre si, como p. ex., alegações de que a fiscalização considerou indevidamente alguns produtos como sendo importados de pessoas vinculadas, erro nos valores dos estoques iniciais considerados pela fiscalização, e equívocos no cálculo do preço praticado e do preço parâmetro. A distinção entre os casos, e que foi determinante para a conclusão expressa no acórdão recorrido, foi a deficiência instrutória, nestes autos, da acusação fiscal original, em razão da qual a autoridade fiscal encarregada da diligência não se limitou a confrontar a apuração fiscal com as provas apresentadas pela Contribuinte, mas sim a reconstruir a apuração que não estava evidenciada nos autos.

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

“Relatório

[...]

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

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

1. Confirmar a existência de duplicidade de ajustes relativos aos produtos de códigos R0514020CH e R0514070CH; corrigindo eventuais incorreções;
2. Quanto à dedução do ICMS-ST do preço de revenda, na apuração dos preços-parâmetro pelo método PRL (PRL20 e PRL60):
 - Confirmar se houve, de fato, a referida dedução, manifestando-se acerca das alegações da impugnante no sentido de que essa dedução seria indevida;
 - Refazer o cálculo dos preços-parâmetro (métodos PRL20 e PRL60), sem a dedução do ICMS-ST, obtendo junto à contribuinte as informações necessárias e observando, no que for possível, o Relatório elaborado pela Deloitte (doc. 03).
3. Recalcular os ajustes a título de preços de transferência com as alterações acima.

DO RELATÓRIO DA AUTORIDADE FISCAL

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

DA MANIFESTAÇÃO ACERCA DAS ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE

Da primeira alegação da impugnante

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

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

Da segunda alegação da impugnante

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

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

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

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

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

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

DOS CÁLCULOS DOS AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

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

[...]

Voto Vencido

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente”

(Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora