



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.722122/2019-01
ACÓRDÃO	1101-001.298 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de maio de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	CLIMAZON INDUSTRIAL LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA.

Consoante o art. 3º da IN RFB nº 1.312, de 2012, os custos relativos a bens, serviços e direitos importados (insumos) em operações efetuadas com pessoa vinculada, são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL até o valor que não exceda o preço parâmetro determinado por um dos métodos previstos na norma. Na hipótese de haver custo excedente em relação ao preço parâmetro, este é indedutível, devendo ser adicionado às bases de cálculo no ano em que o bem, serviço ou direito produzido tiver sido realizado, por alienação ou baixa a qualquer título.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO ÚNICO POR INSUMO. MÉDIA PONDERADA DOS PREÇOS PARÂMETROS OBTIDOS PARA O INSUMO.

Se o insumo importado tiver sido utilizado na fabricação de mais de um tipo de produto vendido, obtém-se um preço parâmetro do insumo para cada produto. Ou seja, haverá tantos preços parâmetros de insumo quantos forem os tipos de produtos produzidos com a utilização daquele. Por óbvio, o cálculo do preço parâmetro e, por conseguinte, do ajuste, deve ser feito de forma individualizada por produto/insumo. Mas o legislador não pretendeu que para um insumo utilizado em mais de um produto houvesse mais de um preço parâmetro, ou seja, um preço parâmetro distinto para cada conjunto insumo/produto. Ao contrário, no art. 6º da IN RFB nº 1.312, de 2012, deixou clara a intenção de haver apenas um preço parâmetro por insumo, independentemente se foi utilizado em mais de um produto. Referido dispositivo estabeleceu que, antes da comparação a ser realizada entre o preço parâmetro do insumo e do preço praticado, é necessária a determinação de um preço parâmetro único, correspondente à média ponderada dos preços parâmetros obtidos para o insumo.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MARGEM DE DIVERGÊNCIA.

Não é devido ajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL quando o preço parâmetro médio ponderado divergir em até 5%, para mais ou para menos, do preço praticado médio ponderado

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. FRETE, SEGURO, TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO E GASTOS COM DESEMBARÇO ADUANEIRO.

Está autorizada a exclusão, do custo médio ponderado dos insumos (preço praticado), dos valores relativos a frete, seguro, tributos incidentes na importação e gastos com desembarço aduaneiro, com a condição, no caso do frete e do seguro, de que o ônus tenha sido do importador, e que tenham sido contratados com pessoas não vinculadas e não residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparadas por regimes fiscais privilegiados.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ERRO NA PLANILHA DE CÁLCULO.

Verificado que na planilha de cálculo da autoridade fiscal foi considerado o mesmo insumo diversas vezes para um mesmo produto fabricado, inclusive em quantidades distintas de insumo em cada uma delas, acarretando o cálculo do preço parâmetro e do valor do ajuste diversas vezes para o mesmo insumo/produto, é devida a sua retificação para calcular apenas uma vez o preço parâmetro para um determinado insumo/produto.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DEDUÇÃO DO AJUSTE ADICIONADO ECF.

Do valor do ajuste apurado deve ser deduzido o montante do ajuste já adicionado pelo contribuinte em sua ECF, considerando-se infração apenas a diferença.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termo do voto do relator.

Sala de Sessões, em 13 de maio de 2024.

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jeferson Teodorovicz, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão 11ª TURMA DA DRJ06 (Acórdão 106-012.084, e-fls. 6491 e ss.) que julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente.

Em síntese: após verificar erro no lançamento, o Colegiado de origem converteu em diligência, a Autoridade Fiscal corrigiu o erro (em segunda diligência), o contribuinte concordou com os cálculos, não restou crédito lançado, somente redução de base de cálculo.

O processo subiu para o CARF por força do valor exonerado.

Não houve requisição dos autos pela PGFN para apresentação das contrarrazões (cf. e-fl. 2150 e ss.).

1.1 Relatório da Decisão Recorrida (e-fls.

1.1.1 I) LANÇAMENTO

Tratam os autos de lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), consubstanciados nos autos de infração às fls. 7 a 30, referentes ao ano-calendário 2015, com crédito tributário total constituído de R\$ 515.199.711,23, conforme abaixo, e redução de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL do período no montante de R\$ 24.014.188,54, cada.

	TRIBUTO	JUROS	MULTA	TOTAL
IRPJ	182.092.437,38	59.198.251,39	136.569.328,03	377.860.016,80
CSLL	66.184.614,93	21.516.618,31	49.638.461,19	137.339.694,43
TOTAL				515.199.711,23

2. Consoante descrição dos fatos presente nos autos de infração, os lançamentos decorreram de falta de adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real, de valor de ajuste decorrente da aplicação de método de preços de transferência relativamente a custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior.

2.1. A autoridade fiscal esclarece que, intimado a apresentar arquivos magnéticos e planilhas, com memórias de cálculos, relativamente à determinação de ajustes do preço de transferência no ano-calendário 2015, o contribuinte juntou os arquivos solicitados, segundo modelo de planilha fornecido pela fiscalização, informando que o método de cálculo adotado foi o PRL-20 (Preço de Revenda menos Lucro de 20%). Os arquivos sofreram correções pelo contribuinte sob reintimações posteriores;

2.2. Discorre que, a partir dos dados fornecidos pelo contribuinte, foram efetuados os cálculos dos ajustes em conformidade com a legislação de preço de transferência. Dos 5.783 itens de insumos importados de empresas vinculadas, foram apurados excesso de custos sobre 2.463 itens. Os demais itens não deram ajuste. Além disso, foram considerados no auto de infração os ajustes já efetuados pelo contribuinte;

2.3. Informa que o desenvolvimento do trabalho está detalhado nas planilhas presentes nos Anexos I a V aos autos de infração, juntadas aos autos como arquivos não pagináveis à fl. 6. O resultado da fiscalização consta resumido no "Demonstrativo Sintético do Excesso de Custo por Insumo" (Anexo V).

3. Ainda na descrição dos fatos, a autoridade fiscal apresenta esclarecimentos de cada um dos demonstrativos elaborados, bem assim uma síntese da metodologia de cálculo do ajuste que foi adotada.

1.1.2 II) IMPUGNAÇÃO

4. Cientificado por meio eletrônico em 17/08/2019, conforme fl.39, em 16/09/2019 o contribuinte apresentou a impugnação às fls. 48 a 95, instruída com os documentos às fls. 96 a 597, cujo teor está resumido a seguir:

1.1.2.1 PRELIMINARES DE NULIDADE

4.1. Há nulidade material dos lançamentos, vez que a autoridade fiscal não observou todos os requisitos previstos na legislação fiscal relativamente aos preços de transferência. Os vícios presentes limitam o direito à ampla defesa na forma do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não obstante não vá deixar de se defender, ainda que de forma precária;

1.1.2.1.1 A) Por inobservância às regras de preços de transferência

1.1.2.1.1.1 Art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996 e Art. 40 da IN RFB nº 1.312, de 2012

4.2. Não foi cumprido o disposto no art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 40 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.312, de 2012, ensejando a nulidade dos lançamentos por se tratar de norma procedimental de observância obrigatória e vinculante. Isto porque a autoridade fiscal não intimou o impugnante a apresentar um novo cálculo de acordo com qualquer outro critério previsto na legislação, conforme determinado pelos referidos dispositivos para o caso de desqualificação de critérios de cálculo adotados pelo contribuinte. Nesse sentido menciona o entendimento adotado nos ACs 1402-003.472, de 16/10/2018, 1402-002.759, de 20/05/2017, e 1401-002.387, de 12/04/2018, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Não se alegue

que não teria havido desqualificação do método ou de algum dos critérios de cálculo, já que, se assim não fosse, não haveria qualquer infração.

1.1.2.1.1.2 Art. 20-A, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996

4.3. Foi violado o disposto no §1º do art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, haja vista que não foi fundamentado o ato de desconsideração dos cálculos efetuados pelo impugnante. Embora o referido dispositivo se refira ao método eleito, com base em uma interpretação sistemática é possível considerar que tal norma se aplica quando desqualificados os critérios adotados pelo contribuinte de acordo com um dos métodos por ele eleito;

4.4. A autoridade fiscal não menciona a razão da desqualificação dos cálculos dos ajustes de preços de transferência realizado pelo impugnante. A disponibilização de elementos para a compreensão do contexto fático-probatório e análise dos fatos ante a legislação em vigor é importante para o exercício pleno do direito de defesa, como também para o julgador administrativo. O dever de fundamentação dos atos administrativos está previsto expressamente na legislação de preços de transferência;

1.1.2.1.1.3 Art. 51 da IN 1.312/2012 - margem de divergência

4.5. Conforme o art. 51 da IN RFB nº 1.312, de 2012, para os fatos geradores ocorridos até 31/12/2018 será considerada satisfatória a comprovação da adequação às regras de preços de transferência quando o preço parâmetro medido ponderado divergir em até 5%, para mais ou para menos, do preço praticado médio ponderado. Nesta hipótese, consoante o §1º, nenhum ajuste deve ser exigido;

4.6. Todavia, a autoridade fiscal não observou tal regra, como pode ser vistos com base nas planilhas por ela elaboradas, onde é possível notar que em momento algum a margem de divergência foi objeto de análise.

4.7. Realizou, então, por amostragem, a revisão dos cálculos da autoridade fiscal em relação a dois itens específicos, quais sejam, os insumos de códigos nºs 05502080 e 15822000000328, concluindo que o preço praticado em relação a esses itens não excedeu a margem de divergência. Assim, não cabia qualquer ajuste referente a tais insumos.

Código Produto	PRL Médio	Preço Praticado	Diferença	Margem de Divergência
05502080	136,52	139,43	2,91	2%
15822000000328	99,32	104,52	5,19	5%

4.8. Assim, a não observância desse dispositivo enseja a nulidade dos lançamentos em função do vício material insanável na apuração da base de cálculo dos tributos;

1.1.2.1.1.4 Art. 6º da IN 1.312/2012 - cálculo do preço parâmetro médio ponderado

4.9. O art. 6º da IN RFB nº 1.312, de 2012, estabelecia que preliminarmente à comparação entre o preço parâmetro o preço praticado para fins de determinação de eventuais ajustes, deveria ser calculado o preço parâmetro médio ponderado dos bens, serviços e direitos

adquiridos (na forma do art. 13, parágrafo único, da IN no método PRL). Contudo, a autoridade não efetuou o cálculo do preço parâmetro médio ponderado, ensejando a nulidade dos autos de infração em decorrência de vício material insanável na apuração da base de cálculo dos tributos;

1.1.2.1.1.5 Art. 13º, parágrafo único, da IN 1.312/2012

4.10. Consoante o art. 13, *caput* e parágrafo único, da IN RFB nº 1.312, de 2012, sempre que um mesmo bem importado for revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos no Brasil, além de serem calculados os valores indicados nos incisos I a V do *caput*, os preços parâmetro deverão ser calculados de forma a determinar o preço parâmetro medido ponderado. Para tanto, os preços parâmetro deverão ser multiplicados pelas quantidades do bem importado consumidas nas respectivas destinações e levadas ao resultado do exercício, e os resultados serão somados e divididos pela quantidade total, de modo a determinar o preço parâmetro médio ponderado do bem, serviço ou direito importado;

4.11. No entanto, com base na descrição dos fatos e nas planilhas de cálculo que integram os autos de infração, tal critério não foi observado pela autoridade fiscal, a qual descreve como metodologia utilizada a diferença entre o preço parâmetro e o preço praticado de cada insumo unitário, resultando em um ajuste unitário de cada insumo utilizado em determinado produto final.

4.12. Então, deve ser declarada a nulidade das autuações, em decorrência do vício material insanável na apuração das bases de cálculo dos tributos;

1.1.2.1.2 B) Por violação às regras gerais do lançamento tributário

4.13. A autoridade fiscal não logrou demonstrar a ocorrência do fato gerador e tampouco determinar a matéria tributável, o que viola o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e represente restrição ao direito à ampla defesa e ao contraditório;

4.14. Não foi anexado aos autos relatório fiscal com a fundamentação das razões da desqualificação do cálculo do ajuste de preços de transferência realizado pelo contribuinte, violando o art. 50, I, da Lei nº 9.784, de 1999, que impõe o dever de fundamentação dos atos praticados pela Administração Pública;

4.15. A jurisprudência do Carf é no sentido de reconhecer a nulidade quando ausente a fundamentação, tanto com base no art. 142 do CTN, quando no art. 50 da referida Lei nº 9.784;

4.15. Além disso, vigora a presunção de regularidade das informações prestadas pelo contribuinte em sua escrituração, sendo ônus da autoridade fiscal a produção probatória para demonstrar a inveracidade destas, nos termos do art. 924 do Decreto nº 3.000, de 1999, e art. 968 do Decreto nº 9.580, de 2018;

1.1.3 MÉRITO

4.16. No cálculo do ajuste, a autoridade fiscal incorreu em uma série de erros formais, a seguir analisados;

1.1.3.1 Insumos indicados em multiplicidade

4.17. Segundo descrição da autoridade fiscal, o Anexo I se destinaria a comprovar o excesso de custo de cada insumo utilizado como base para o ajuste de preços de transferência. Contudo, diversos insumos foram considerados em multiplicidade, com inclusão no cálculo dos ajustes do mesmo insumo em quantidade significativamente superior à quantidade efetivamente consumida no período de apuração. Citam-se, como exemplos, os insumos 2024004A0140 e 201532390216, utilizados, entre outros, nos produtos acabados 42FNCA09S5 e 42MFCA09M5. Os referidos insumos teriam sido utilizados no produto 42FNCA09S5 um total de 3.062.852 vezes, segundo a autoridade fiscal, quando, na realidade, foram vendidos somente 129.770 aparelhos neste modelo. Da mesma forma, constou nos cálculos o uso os insumos 563.220 vezes na fabricação do produto 42MFCA09M5, quando foram vendidos apenas 30.564 aparelhos. A diferença entre as quantidades vendidas no ano e as quantidades de produtos acabados calculados pela autoridade fiscal encontra-se evidenciada abaixo:

Produto Acabado	Qtde Autoridade Fiscal	Qtde Impugnante	Diferença
42FNCA09S5	3.062.852	129.770	2.933.082
42MFCA09M5	563.220	30.564	532.656

4.18. A quantidade de insumos utilizada na fabricação de cada produto foi entregue durante a fiscalização (Doc. 06), sem que tenha havido qualquer desconsideração ou alegação de inconsistência nas informações disponibilizadas.

4.19. Ainda que o valor do ajuste unitário calculado pela autoridade fiscal estivesse correto, o que se admite apenas para fins de demonstração do ora alegado, o valor do ajuste por insumo destoa sobremaneira da realidade. Se a autoridade fiscal tivesse considerado as quantidades de insumo de forma correta, haveria redução significativa no valor do ajuste pretendido, conforme abaixo demonstrado:

a) Cálculo do Ajuste Elaborado pela Autoridade Fiscal

Código Insumo	Descrição	Qtde	Ajuste Unitário Médio	Ajuste Total
201532390216	TROCADOR DE CALOR ALETADO EVAPORADOR	3.859.778	7,68	29.627.902,33
2024004A0140	MOTOR VENT RPG13B AC 13W 220~240/60Hz	5.206.992	4,70	24.452.918,54

b) Cálculo do Ajuste Elaborado pela Autoridade Fiscal considerando a quantidade correta de insumos

Código Insumo	Descrição	Qtde	Ajuste Unitário Médio	Ajuste Total
201532390216	TROCADOR DE CALOR ALETADO EVAPORADOR	221.052	7,68	1.696.809,26
2024004A0140	MOTOR VENT RPG13B AC 13W 220~240/60Hz	265.704	4,70	1.247.791,10

4.20. Ainda que a redução do valor do ajuste de preços de transferência seja significativa uma vez ajustadas as quantidades de insumo consumidas, é importante ressaltar que há outros erros relevantes na apuração do preço parâmetro, razão pela qual a simples correção nas quantidades dos insumos é suficiente para socorrer os autos de infração. Devido seu cancelamento;

1.1.3.2 Não aplicação da margem de divergência de 5%

4.21. A partir dos demonstrativos elaborados pela autoridade fiscal, verifica-se que ele não obedeceu ao disposto no art. 51 da IN RFB nº 1.312, de 2012, que determina que não será exigido ajuste quando a diferença entre o preço médio praticado e o preço parâmetro médio ponderado em operações entre pessoas jurídicas vinculadas for de até 5%. Tal fato é suficiente para afastar a cobrança pretendida. Citam-se, nesse sentido, os Acórdãos Carf nºs 105-17.077, de 2008, e 1302-003.084, de 2018;

4.22. Abaixo estão identificados os itens para os quais foi possível verificar que a margem de divergência não excedeu 5%:

Código Produto	PRL Médio	Preço Praticado	<>	Margem de Divergência
05502080	136,52	139,43	2,91	2%
15822000000328	99,32	104,52	5,19	5%

1.1.3.3 Não observância dos arts. 6º, e 13, parágrafo único, da IN 1.312/2012

4.23. De acordo com o art. 6º da IN RFB nº 1.312, de 2012, preliminarmente à análise da adequação dos preços praticados aos preços de transferência, deverá ser calculado o preço parâmetro médio ponderado dos bens a fim de haver um único preço parâmetro por bem, serviço ou direito adquirido;

4.24. No caso de adoção do método PRL, o preço parâmetro médio ponderado dos bens deverá ser calculado nos termos do art. 13 da citada IN sempre que um mesmo item importado

for aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos. Para tanto, os preços parâmetros deverão ser multiplicados pelas quantidades do bem importado consumidas nas respectivas destinações e levadas ao resultado do exercício, e os resultados serão somados e divididos pela quantidade total, de modo a determinar o preço parâmetro médio ponderado do bem, serviço ou direito importados;

4.25. No entanto, como pode ser visto nas planilhas elaboradas pela autoridade fiscal, tal critério não foi observado, o que resultou na utilização de preços parâmetros diversos para o mesmo insumo importado, conforme se comprova pela análise da documentação acostada (Doc 7), abaixo resumida em relação ao insumo 201532390216:

Código do Produto Acabado	Código do Insumo Importado	Preço Praticado	Quantidade Consumida Prod. Acabado	Preço Parâmetro	Ajuste Unitário	Ajuste Total
42FNCA09S5	201532390216	25,93	3.062.852,00	18,3738	7,5602	23.155.792,20
42FVCA09C5	201532390216	25,93	38.460,00	21,7709	4,1632	160.114,83
42FVQA09C5	201532390216	25,93	10.368,00	22,9187	3,0154	31.263,46
42MFCA09M5	201532390216	25,93	563.220,00	16,4142	9,5198	5.361.768,46
42MFCB09M5	201532390216	25,93	78.309,00	18,6917	7,2424	567.144,15
42MFCW09M5	201532390216	25,93	33.756,00	17,4067	8,5273	287.848,28
42VFCA09M5	201532390216	25,93	56.277,00	25,2353	0,6988	39.324,41
42VFQA09M5	201532390216	25,93	16.536,00	24,4436	1,4905	24.646,54
Total Geral			3.859.778,00			29.627.902,33

4.26. Assim, deve ser reconhecida a insubsistência dos autos de infração, haja vista não ser possível determinar quaisquer ajustes de preços de transferência com base em preços parâmetros distintos para o mesmo bem importado.

1.1.3.4 Incompatibilidade do valor do ajuste da autuação com a situação fática do contribuinte

4.27. A autoridade fiscal determinou um ajuste de preços de transferência no valor de R\$ 773.152.224,16. Por outro lado, conforme o Registro X330 da ECF, o impugnante importou itens utilizados como insumos de empresas ligadas ou domiciliadas em paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados no montante de R\$ 709.702.312,05 (Doc. 8). Ou seja, apenas o excesso de custo representaria 109% do valor das importações realizadas no período, o que é, a toda evidência, incompatível com a realidade;

4.28. Tal situação é visível também quando se compara o excesso apurado com outros indicadores financeiros do impugnante:

Descrição	Excesso de Custo	Valor	Percentual
Total Custo Balancete - ECD	773.152.224,16	1.053.500.341,78	73%
Total Faturamento Balancete - ECD	773.152.224,16	1.726.234.069,42	45%

4.29. Dos modelos que serviram de base para a apuração do cálculo dos preços de transferência pela autoridade fiscal, o que teve maior representatividade na receita auferida foi o modelo de ar condicionado 42FNCA09S5. Foram vendidos 129770 itens deste modelo, a um preço medido de R\$ 223,91, gerando uma receita líquida de venda de R\$ 29.056.555,24;

4.29.1. Cabe salientar que a autoridade fiscal considerou o consumo dos itens pela movimentação de inventário, desconsiderando, assim, a informação fornecida pelo impugnante acerca das quantidades vendidas de cada produto. Assim, para o produto referido, a autoridade fiscal apurou a quantidade vendida de 117.802 itens;

4.29.2. De acordo com os cálculos da autoridade fiscal, o contribuinte teria vendido/consumido 3.62.852 aparelhos de ar condicionado deste modelo, auferindo receita líquida no valor de R\$ 685.797.397,93. Caso tal assertiva estivesse correta, chegar-se-ia à absurda conclusão de que um único item, dentre os diversos produtos vendidos, teria representado 40% do faturamento total:

Descrição	Excesso de Custo
Total Faturamento ECD	1.726.234.069,42
Receita Líquida de Venda Produto 42FNCA09S5	685.797.397,93
Representatividade no Faturamento (%)	40%

4.30. Mesmo equívoco foi cometido em relação a outros produtos vendidos. Em um universo de 641 produtos acabados analisados, em 26 (que representam apenas 4% da amostra) foi constatada uma diferença de R\$ 1.057.336.250,40 entre a receita líquida calculada pela autoridade fiscal e a receita líquida informada pelo contribuinte:

#	Código Produto	Receita Líquida - Cálculo Fiscal	Anexo I - Disponibilizado pelo Contribuinte à RFB	Diferença
1	42FNCA09S5	685.797.397,93	29.056.555,24	656.740.842,69
2	42MDCA09M5	152.153.802,60	6.978.849,27	145.174.953,33
3	42MFCA09M5	105.177.339,17	5.707.610,16	99.469.729,01
4	42MMCD09F5	62.384.005,69	5.924.998,32	56.459.007,37
5	42MFCB09M5	53.273.547,44	5.975.747,88	47.297.799,56
6	42MMCD07F5	22.869.817,74	2.939.476,98	19.930.340,76
7	42MDCA07M5	14.724.383,32	1.781.152,96	12.943.230,36
8	42MDQA09M5	11.744.794,40	1.129.632,67	10.615.161,73
9	42MFCW09M5	8.816.698,89	2.998.973,12	5.817.725,77
10	42MDQA07M5	1.632.163,03	266.972,34	1.365.190,69

11	42MMQD09F5	997.755,43	352.181,91	645.573,52
12	42LUCC09C5	565.135,46	63.771,64	501.363,82
13	42MMQD07F5	528.246,26	178.586,81	349.659,45
14	42MMCC07F5	335.048,52	281.541,93	53.506,59
15	42MMQC09F5	155.730,77	119.046,47	36.684,30
16	42LUQE09S5	62.046,87	24.383,33	37.663,54
17	42LUCC07C5	52.565,06	9.574,35	42.990,71
18	42MMQC07F5	44.148,10	38.981,83	5.166,27
19	42MLCB07M5	43.784,58	25.059,10	18.725,48
20	42LUCE09S5	33.869,44	12.208,75	21.660,69
21	42MLQB07M5	27.029,53	14.945,74	12.083,79
22	42LUCC09C5	16.329,98	8.942,61	7.387,37
23	42LUQE07S5	15.847,92	7.743,87	8.104,05
24	42RSCA09S5	14.479,13	8.043,96	6.435,17
25	42RYCC09A5	7.332,06	3.666,03	3.666,03
26	42LUQC07C5	1.785,58	793,59	991,99
	Total	1.121.475.084,90	63.909.440,86	1.057.565.644,04

4.31. Tais inconsistências impactaram diretamente o cálculo do ajuste de preços de transferência, haja vista que a autoridade fiscal multiplicou o ajuste por ela identificado em cada

insumo importado pelo número de bens supostamente vendidos ou consumidos no período, conforme abaixo:

4.32. Ou seja, ainda que se pudesse admitir que o cálculo do ajuste apurado pela autoridade fiscal está correto, é possível verificar que para o mesmo insumo 2024004A0140, consumido na quantidade de 117.802 no produto acabado 42FNCA09S5, cujo ajuste total seria de R\$ 563.229,15, foi reproduzido 26 vezes, resultando em um ajuste total de R\$ 14.643.957,98;

[illegible]

1.1.3.5 Inclusão indevida de frete, seguro, impostos e demais gastos aduaneiros no cálculo

4.33. A autoridade fiscal considerou os valores de custo que constavam em inventário para compor o preço praticado unitário para o cálculo do ajuste de preços de transferência (Doc. 11). Conforme normas contábeis (CPC 16 - R1) e a legislação do imposto de renda (arts. 305 e 301 do Decreto nº 9.580, de 2018), os valores dos estoques são mensurados através do custo de aquisição, onde há tanto valores de frete e seguro, quanto impostos não recuperáveis pagos na importação e gastos com o desembarço aduaneiro;

4.34. Assim, a autoridade fiscal deixou de aplicar ao caso o art. 18, §6º, da Lei nº 9.430, de 1996, com alterações da Lei nº 12.715, de 2012, que dispõe que o valor que deve ser deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL equivale ao custo de importação do produto, incluídos o preço pago ao exportador e os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação (pagos a parte não relacionada), mas que o valor que está sujeito a controle e que deve ser comparado ao preço parâmetro é tão somente o preço praticado com a parte relacionada exportadora;

4.35. O custo de importação de um produto, que inclui frete internacional, seguro, tributos incidentes na importação e gastos com desembaraço, não pode ser confundido como preço de aquisição do produto, ou seja, com o preço praticado na operação. Por exemplo: em uma operação em que o preço da mercadoria importada da empresa vinculada é de R\$ 100,00 e os custos acessórios (frete internacional, seguro e imposto de importação) são de R\$ 20,00, somente o preço da mercadoria está sujeito ao controle de preços de transferência, pois somente ele foi praticado entre pessoas ligadas, podendo ser objeto de manipulação;

4.36. Nesse sentido está o Acórdão nº 9101-01.16632, de 2011, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), antes mesmo da alteração legislativa, que afastou a inclusão dos valores de frete e seguro no preço do produto importado para fins de preço de transferência. Também o Acórdão nº 9101-002.420 e 9101-003.415;

4.37. Assim, os valores de frete, seguro, impostos e gastos de desembaraço aduaneiro suportados pelo impugnante não podem ser considerados no ajuste, sendo este mais um elemento a acarretar a improcedência das autuações;

1.1.3.6 Inconsistência do valor descontado a título de ajuste realizado pelo impugnante

4.38. A autoridade fiscal descontou o valor de R\$ 12.832.619,15 a título de ajuste já realizado pelo impugnante. No entanto, como se comprova através da documentação acostada à impugnação (Doc. 12), o impugnante já havia realizado adição no valor de R\$ 38.265.769,31. Para fins exemplificativos, demonstra-se abaixo alguns itens para os quais a autoridade fiscal simplesmente desconsiderou o ajuste de preços de transferência realizado pelo impugnante:

Código do Insumo	Excesso de Custo RFB	Valor Descontado a Título de Ajuste da Impugnante	Ajuste Total Determinado pela Autoridade Fiscal	Ajuste Realizado pela Impugnante	Diferença
2011323A3964	14.198.793,91	-	14.198.793,91	467.773,53	- 467.773,53
201332391925	15.012.967,85	-	15.012.967,85	432.696,55	- 432.696,55
201132391077	11.995.896,90	-	11.995.896,90	432.595,17	- 432.595,17
201533190090	7.845.381,29	-	7.845.381,29	388.748,88	- 388.748,88

4.39. Ou seja, na hipótese de se admitir que os cálculos da autoridade fiscal estão corretos, há de se reconhecer ao menos o valor total do ajuste já realizado pelo contribuinte, no valor de R\$ 38.265.769,31.

1.1.4 III) RESOLUÇÃO (PRIMEIRA) [Resolução 11-2.158 - 4ª Turma da DRJ/REC, e-fls. 604 e ss.]

5. Como resultado de análise efetuada por este julgador dos argumentos trazidos pelo contribuinte, em cotejo com a motivação da infração e planilhas demonstrativas de cálculo elaboradas pela autoridade fiscal, este colegiado decidiu por converter o julgamento em diligência por intermédio da Resolução nº 11-2.158, de 14/02/2020, a fim de que fossem adotadas as providências abaixo listadas, indicadas nos parágrafos 19, 24, 29, 33 e 46 do voto, em função das razões nele apresentadas:

5.1. A “Transfer Price – Anexo I” planilha elaborada pela autoridade fiscal deverá ser refeita para calcular o preço parâmetro médio ponderado em coluna própria, na forma da segunda planilha acima (em atendimento do disposto no art. 6º da IN RFB nº 1.312, de 2012). Este preço parâmetro médio ponderado é que será comparado ao preço praticado;

5.2. Deverá revisar integralmente a planilha de cálculo “Transfer Price - Anexo I” para excluir as repetições indevidas;

5.3. Como já mencionado acima, a autoridade fiscal deverá refazer a planilha “Transfer Price - Anexo I” para incluir coluna relativa ao preço parâmetro médio ponderado de cada insumo, a qual permitirá verificar se este montante ficou na faixa de 5% relativa à margem de divergência do art. 51 da IN RFB nº 1.312, de 2012. Deverá ser incluída também uma coluna com o percentual da margem de divergência, sendo considerados na base de cálculo apenas os ajustes de insumos com margem de divergência superior a 5%;

5.4.I Identificar exatamente o valor do ajuste que foi adicionado ao lucro líquido pelo contribuinte na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Deverá refazer, se necessário, a planilha “Transfer Price - RESUMO FINAL - Anexo V” para considerar o valor correto do ajuste realizado pelo contribuinte, e juntar provas nos autos do valor considerado, caso diverso daquele constante da ECF pesquisada por este julgador;

5.5. Intimar o contribuinte a comprovar (i) que nos valores registrados no Livro de Inventário estão incluídos fretes, seguros, tributos s/ importação e gastos de desembaraço; e (ii) que os fretes e seguros foram ônus do contribuinte, e foram contratados com pessoas não vinculadas e que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparadas por regimes fiscais privilegiados. Juntar as autos as provas apresentadas, as quais deverão ser referidas e fundamentar relatório fiscal conclusivo quanto à exclusão ou não dos valores porventura existentes a este título. E, em caso de alteração dos custos médios ponderados dos insumos, elabore novas planilhas “Transfer Price - Anexo III”, “Transfer Price - Anexo I” e “Transfer Price - RESUMO FINAL - Anexo V”.

6. Foi determinado que o relatório da diligência, bem assim as planilhas porventura elaboradas deveriam ser científicas ao contribuinte, assegurando-lhe prazo para manifestação, e que tais planilhas deveriam ser juntadas aos autos como arquivos não pagináveis para permitir a manipulação por este julgador.

1.1.5 IV) RESULTADO DA PRIMEIRA DILIGÊNCIA

7. O primeiro ato da autoridade fiscal que realizou a diligência determinada (o mesmo Auditor-Fiscal que efetuou o lançamento), foi a elaboração do Relatório da Diligência Fiscal às fls. 634 a 643, com anexação da planilha “Transfer Price - Anexo I - RECALCULADA” como arquivo não paginável à fl. 644, sem que tenha sido feita qualquer intimação ao contribuinte.

8. A autoridade fiscal inicia o relatório de diligência discorrendo que são requeridos alguns procedimentos preparatórios para calcular o preço de transferência, cuja responsabilidade é única e exclusiva do contribuinte. Esclarece que se encontram anexados ao auto de infração os termos de intimação e reintimação através dos quais o contribuinte foi instado a entregar dados fundamentais ao trabalho desenvolvido. Considera que depois de preclusa todas as instâncias administrativas, não pode o contribuinte pretender a apresentação de novos dados;

9. Em relação ao argumento do contribuinte de desconconsideração de valores negativos, considera que este não encontra apoio na norma. Tais valores negativos devem obrigatoriamente ser desconconsiderados haja vista que, quando o preço praticado é menor que o preço parâmetro, inexistente motivo para prosseguir o cálculo do ajuste. Trata-se de resultado óbvio da pretensão da norma, pois, se importado insumo com preço menor que o permitido (parâmetro), não há o que se falar em ajuste. Não existe sentido em falar em ajuste negativo. Lógica estatística ou grandezas estatísticas não dizem respeito à fiscalização, que só tem como meta o cálculo do preço de transferência dentro da metodologia da norma;

10. No que se refere aos argumentos do contribuinte sintetizados nos parágrafos 4.17 a 4.19 do relatório da resolução, faz as seguintes considerações:

10.1. A abordagem de haver erros na planilha Anexo I é semelhante a dizer que há erros nas relações produto/insumo, sendo uma argumentação “degenerada”, pois quem preencheu a planilha foi o contribuinte, conforme intimações e reintimações juntadas, sendo os dados fornecidos por conta e responsabilidade única e exclusiva dele. Assim, incabível consertar ou retificar o que a fiscalização não fez. Se houver erro de dados na planilha, a responsabilidade é do contribuinte, sendo inadmissível perquirir outro resultado em sede de impugnação;

10.2. Pretende o contribuinte que a fiscalização venha a discordar dos elementos fornecidos por ele, mas não cabe à Receita Federal do Brasil ser órgão de controle de documentos de empresa, não sendo sua atribuição fazer correção da escrituração das empresas. Se as informações prestadas estão certas ou erradas, é tema pertinente exclusivamente a controle interno de cada empresa;

10.3. A quantidade produzida e a planilha de relação produto/insumo foi entregue pelo contribuinte, sendo respeitada na íntegra. A planilha constante do parágrafo 4.19 do relatório da resolução (item b - “Cálculo do ajuste elaborado pela autoridade fiscal considerando a quantidade correta de insumos”) deixa claro que sem seu argumento o contribuinte leva em consideração a quantidade de produtos e não a quantidade de insumos por produto. Somente no produto 42FNCA12S5 há foram consumidos 25 insumos 2024004A0141, então, como a produção

do produto foi de 101.266 unidades, somente este produto consumiria 2.531.650 insumos deste tipo.

11. Quanto aos argumentos resumidos nos parágrafos 4.21 a 4.26 do relatório da resolução, a autoridade fiscal faz as colocações abaixo:

11.1. Sobre o preço parâmetro médio ponderado, a legislação “*não permite tergiversar*”: o cálculo a ser considerado deve ser individualizado por produto/insumo, conforme art. 13 da IN RFB nº 1.312, de 2012. Assim, a apresentação de quadro considerando preços médios praticados é algo insustentável. É irrelevante a disposição do art. 6º da IN RFB nº 1.312, de 2012;

11.2. A margem de divergência de 5% realmente não havia sido considerada, razão pela qual foram refeitos os cálculos, sendo apresentada nova planilha, denominada “Transfer Price - Anexo I - recalculada”, com incremento de mais duas colunas: “Diferença entre preço praticado e preço parâmetro” e “Margem de divergência”, representadas pelas colunas U e V da nova planilha, respectivamente.

12. Em relação aos argumentos resumidos nos parágrafos 4.27 e 4.28 do relatório da resolução, a autoridade fiscal considerou que “*A SITUAÇÃO FÁTICA DO CONTRIBUINTE é algo que somente interessa ao contribuinte. A situação de DIREITO do contribuinte, esta sim, interessa a legislação tributária*” e que é “sem relevância”, respectivamente;

13. Para os argumentos do contribuinte presentes nos parágrafos 4.29. a 4.33 do relatório da resolução, a autoridade fiscal teceu o seguinte comentário, *in verbis*:

13.1. “*IMPERTINENTE tal observação realizada pelo contribuinte, haja vista que o quantitativo de insumos OBRIGATORIAMENTE tem origem no inventário. A quantidade vendida fornecida pelo contribuinte é utilizada, sem dúvida, na apuração do ajuste. ENTRETANTO, LÓGICO, que os cálculos cruzam quantidades de insumos que vem do inventário, com reflexo nas quantidades vendidas também fornecidas pela empresa em intimações próprias. Nesta exata matemática, é de esperar a existência de falta ou de excesso de determinado insumo. Tal fato pode ter diversas origens, que cabem apenas ao contribuinte apurar. Aqui, à fiscalização cabe adequar tais faltas ou excessos aos rigores nas normas de controle de estoque. Não pode pretender o contribuinte que a não adequação de insumos e produtos sob o ângulo quantitativo seja algo que devesse a fiscalização corrigir. Ao contrário, divergências são fundamentos para excesso ou falta de estoque*”;

13.2. “*Com uma leitura mais cuidadosa, o contribuinte facilmente identificaria o erro na sua alegação, quando SE ATRAPALHA e confunde PRODUTO com INSUMO, o número 3.062.852 se refere a quantidade de apenas um tipo de INSUMO e o número 117.802 diz respeito a quantidade de um determinado PRODUTO*”.

1.1.6 V) MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE QUANTO AO RESULTADO DA PRIMEIRA DILIGÊNCIA

14. Este relatório e a planilha anexa foram cientificados ao contribuinte em 23/06/2020, por intermédio de sua caixa postal eletrônica (fl. 648).

15. Em 10/08/2020 o contribuinte apresentou manifestação quanto ao relatório de diligência às fls. 652 a 665, instruída com o documento às fls. 666 a 693, onde alega, em síntese, o que segue:

15.1. Tempestividade;

15.2. Não foram atendidas as seguintes determinações contidas na resolução da DRJ04: i) a sua intimação para comprovação de informações vinculadas aos valores registrados no Livro de Inventário (custos incorridos com fretes, seguros, tributos sobre a importação e gastos de desembaraço); ii) revisão integral do cálculo para a exclusão das repetições de insumos indevidas; iii) revisão do cálculo para a inclusão de coluna com o preço parâmetro médio ponderado; e iv) identificação do valor correto do ajuste de preços de transferência feito pela Impugnante, refazendo o cálculo caso necessário;

15.3. Deve ser apreciada pela DRJ04 a violação aos artigos 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 40 da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2012, questão já colocada em sede de preliminar na impugnação apresentada. Segundo tais dispositivos, caso algum dos critérios de cálculo de preços de transferência venha a ser desqualificado pela autoridade fiscal, o contribuinte deve ser intimado para apresentar novo cálculo, o que não ocorreu no presente caso;

15.4. Ratifica os demais argumentos da impugnação;

15.5. Reitera-se a evidente nulidade do lançamento, por violação do disposto nos referidos dispositivos normativos, como também por violação dos arts. 142 do CTN, 50, I, da Lei nº 9.784, de 1999, 924 do Decreto nº 3.000, de 1999, e 968 do Decreto nº 9.580, 2018, diante da recusa da autoridade fiscal de corrigir os erros graves cometidos no lançamento, que resultaram em cobrança absolutamente indevida, em valores estratosféricos e dissociados da realidade dos fatos;

15.6. Subsidiariamente, requer que seja determinada a utilização i) do cálculo realizado pela C. Turma Julgadora para fins de exclusão dos insumos considerados em multiplicidade, o que representa redução do valor considerado como "excesso de custo" R\$ 773.152.224,16 para R\$ 74.963.168,32; e ii) do ajuste de preços de transferência indicado na ECF no valor de R\$ 38.265.769,31, ao invés do valor de R\$ 12.832.619,15 considerado no lançamento tributário, uma vez que somente será possível superar tais nulidades para decidir o mérito favoravelmente à Impugnante com base nos artigos 59, §3º, do Decreto nº 70.235/1972 e 282, §2º, do CPC.

16. Em razão da manifestação apresentada pelo contribuinte, em despacho da própria DRF/MNS à fl. 694, datado de 09/09/2020, o processo foi devolvido para a autoridade fiscal autuante para complementar as diligências solicitadas pela DRJ/04.

17. Então, foram juntados os documentos às fls. 695 a 1982, relativos a intimações e respostas e documentos/planilhas apresentados pelo contribuinte, e à fl. 1983 foi juntada informação fiscal, informando tão somente que foram atendidos os itens 47 e 48 da resolução com a juntada dos documentos/planilhas referidos.

18. Cientificado da informação fiscal em 29/03/2021, por intermédio da caixa postal eletrônica (fl. 1987), em 28/04/2021 o contribuinte apresentou nova manifestação, onde faz um resumo da lide, e argumenta o que segue:

19.1. Ratifica os termos da impugnação, especialmente no aspecto da nulidade do lançamento, inclusive pela violação aos arts. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, e 40 da IN RFB nº 1.312, de 2012;

19.2. A autoridade fiscal não cumpriu as solicitações contidas na resolução, o que, a seu ver, dificulta a elucidação dos fatos e restringe indevidamente o direito à ampla defesa e ao contraditório. Volta a defender que a recusa em cumprir a resolução da DRJ04 e os erros graves cometidos no cálculo quando do lançamento requerem a sua nulidade por violação ao disposto nos arts. 142 do CTN, 50, I, da Lei nº 9.784, de 1999, 924 do Decreto nº 3.000, de 1999, e 968 do Decreto nº 9.580, 2018;

19.3. E, subsidiariamente, volta a solicitar a utilização do cálculo da DRJ04 para exclusão dos insumos considerados em duplicidade, bem assim o ajuste de preços de transferência indicado na ECF no valor de R\$ 38.265.769,31, ao invés do valor de R\$ 12.832.619,15 considerado no lançamento.

1.1.7 VI) RESOLUÇÃO (SEGUNDA) [RESOLUÇÃO N2 104-000.052 - 4ª TURMA DA DRJ04, e-fls. 2002 e ss.]

20. Como resultado de análise efetuada por este julgador do relatório de diligência e dos argumentos trazidos pelo contribuinte relativamente a este, conjuntamente com a motivação da infração e planilhas demonstrativas de cálculo elaboradas pela autoridade autuante, da impugnação e da análise realizada na primeira resolução expedida por este colegiado, concluiu-se que a autoridade fiscal não cumpriu as diligências determinadas, sendo necessário novamente converter o julgamento em diligência, sendo proferida, para tanto, a Resolução nº 104-000.052, de 29 de junho de 2021.

21. Foi determinada a adoção das providências abaixo elencadas, com a elaboração de relatório de diligência detalhado por tópico tratado no voto da resolução e conclusivo, bem assim com juntada de novas planilhas de cálculo porventura elaboradas em razão da segunda diligência:

21.1. A “Transfer Price - Anexo I” planilha elaborada pela autoridade fiscal deverá ser refeita para calcular o preço parâmetro médio ponderado em coluna própria, em atendimento do disposto no art. 6º da IN RFB nº 1.312, de 2012. Este preço parâmetro médio ponderado é que será comparado ao preço praticado para fins de determinar o ajuste a ser feito;

21.2. A autoridade fiscal deverá intimar o contribuinte para identificar na planilha “Transfer Price - Anexo I” as combinações de insumo/produto em que houve informações incompatíveis para a quantidade de insumo consumida (como exemplificado para a combinação insumo/produto 202500100003/38LVCC09C5 no parágrafo 68 deste voto), e definir qual a

quantidade está correta, com a apresentação de provas documentais para tanto. Após, a autoridade fiscal deverá proceder à revisão integral desta planilha para excluir as repetições indevidas;

21.3. Como já mencionado acima, a autoridade fiscal deverá refazer a planilha “Transfer Price - Anexo I” para incluir coluna relativa ao preço parâmetro médio ponderado de cada insumo, a qual permitirá verificar se este montante ficou na faixa de 5% relativa à margem de divergência do art. 51 da IN RFB nº 1.312, de 2012. Deverá ser incluída também uma coluna com o percentual da margem de divergência, sendo considerados na base de cálculo apenas os ajustes de insumos com margem de divergência superior a 5%;

21.4. A autoridade fiscal deve justificar e demonstrar como chegou ao valor de R\$ 12.832.619,15 como sendo o montante do ajuste que foi adicionado ao lucro líquido pelo contribuinte na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Se não for este o valor correto, mas sim a parcela do valor declarado na ECF, como alegado pelo contribuinte, deverá refazer, se necessário, a planilha “Transfer Price - RESUMO FINAL - Anexo V”. Confirmado o valor de R\$ 12.832.619,15, e, caso o contribuinte não concorde com as razões e documentos apresentados pela autoridade fiscal, ele (contribuinte) deverá manifestar-se quanto ao novo relatório de diligência a ser elaborado, trazendo provas e demonstrativo do acerto do valor pleiteado por si;

21.5. A partir dos esclarecimentos e documentos apresentados pelo contribuinte durante a diligência, a autoridade fiscal deverá se pronunciar conclusivamente quanto à exclusão ou não dos valores porventura existentes a título de fretes, seguros, tributos sobre importação e gastos de desembaraço, com as devidas referências às provas juntadas (ao apresentar as razões, deverá indicar as folhas dos autos em que estão os documentos que conduziram a cada conclusão), e, em caso de alteração dos custos médios dos insumos, elaborar novas planilhas “Transfer Price - Anexo III”, “Transfer Price - Anexo I” e “Transfer Price - RESUMO FINAL - Anexo V”.

21.6. Para atender adequadamente a presente resolução, é imprescindível a leitura por parte da autoridade fiscal das considerações feitas no presente voto, as quais culminaram nas determinações acima listadas. Sem esta leitura restará prejudicado o cumprimento da resolução.

1.1.8 VII) RESULTADO DA SEGUNDA DILIGÊNCIA

22. Como resultado da diligência, a autoridade fiscal elaborou o relatório fiscal às fls. 2088 a 2089, concluindo que o contribuinte deixou de adicionar ao lucro líquido, na determinação do lucro real, valor de ajuste decorrente da aplicação de método de preços de transferência no montante de R\$ 61.590,65, estando incorreta a falta de adição de ajuste considerada no lançamento, de R\$ 760.319.605,01. O inteiro teor do relatório está transcrito a seguir:

Em atendimento aos quesitos pertinentes à RESOLUÇÃO 104-000.052 – 4ª Turma da DRJ 04, temos a informar que a empresa foi intimada segundo termo datado 10/12/2021 a atender o que no termo está sendo solicitado.

Os dados informativos solicitados, foram devidamente atendidos e o contribuinte apresentou todas as planilhas que a fiscalização elaborou com os dados retificados.

Assim, os cálculos efetuados foram revisados nesta diligência e constatados estarem de acordo com os registros do contribuinte. Salta aos olhos a diferença apurada preliminarmente pela fiscalização e a diferença agora encontrada no recálculo propostos pela presente diligência fiscal.

Ressalta-se que a diferença teve origem no fornecimento dos dados pela fiscalizada. A relação insumo x produto estava acentuadamente errada, apesar de ter sido o contribuinte alertado por termos de intimação e reintimação sobre a incongruência das informações.

Na fase postulatória da impugnação, o contribuinte apresentou dados revisados e compatíveis com os resultados atuais.

Dessa forma, a planilha Transfer Price – Anexo I que foi refeita e agora apresentada nos moldes e layout da fiscalização, está calculado o preço parâmetro médio ponderado em coluna própria, conforme proposto pela autoridade julgadora. Com os novos valores dos relacionamentos entre insumo x produto, foram eliminadas as repetições e inconsistências de lançamentos anteriores, também proposto nesta resolução.

Informamos também que foram realizadas as devidas exclusões de valores de fretes e seguros que para efeito de preço de transferência não compõem o preço do insumo.

Por último informamos que, conforme notado pela autoridade julgadora, o montante do ajuste adicionado ao lucro líquido informados na ficha M300 – Demonstração do Lucro Real, na linha referente a “Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferência” da ECF do período perfaz o montante de R\$46.189.495,33, estando errado, portanto,, qualquer outro valor.

Temos finalmente o ajuste de R\$ 46.251.085,98 (calculado) - R\$ 46.189.495,33
(adicionado) = R\$61.590,65.

1.1.9 VIII) MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE QUANTO AO RESULTADO DA SEGUNDA DILIGÊNCIA

23. Cientificado eletronicamente do relatório da diligência em 06/12/2022, conforme documento à fl. 2093, em 02/01/2023 o contribuinte apresentou a manifestação às fls. 2096 a 2098, onde concorda com a manutenção da infração de R\$ 61.590,65 indicada no relatório de diligência, requerendo a homologação de seu cálculo, bem assim a “autorização” do pagamento do saldo residual resultante desta base de cálculo.

24. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Itamar Artur Magalhães Alves Ruga**, Relator

Tendo em vista o valor exonerado em primeira instância, o processo veio a este colegiado por força do recurso de ofício.

Com efeito, a Autoridade Julgadora enfrentou a questão com muito zelo e maestria, expondo didaticamente todo o procedimento necessário e os fundamentos que conduziram a decisão do Colegiado. Desse modo, com a devida vênia, acato seus fundamentos como razões de decidir do presente voto.

1.2 VOTO CONDUTOR DA DECISÃO RECORRIDA

25. A impugnação é tempestiva e atende os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual é conhecida.

1.2.1 A) LANÇAMENTOS E ANÁLISE EFETUADA POR ESTE JULGADOR

26. Os lançamentos objetos do presente processo decorreram da falta de adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real, de valor de ajuste decorrente da aplicação de método de preços de transferência relativamente a custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior, no importe de R\$ 760.319.605,01.

27. Em decorrência de análise realizada por este julgador da descrição dos fatos contida nos autos de infração e nas planilhas demonstrativas em anexo e dos argumentos trazidos na impugnação, o julgamento foi convertido em diligência em duas oportunidades, vez que a autoridade fiscal não atendeu as solicitações contidas na primeira resolução. As constatações que justificaram as diligências, e que indicavam erros cometidos na autuação, são detalhadas a partir de agora.

1.2.1.1 *PREÇO PARÂMETRO - MÉDIA PONDERADA DO PREÇO PARÂMETRO DO INSUMO*

28. Consoante o art. 3º da IN RFB nº 1.312, de 2012, os custos relativos a bens, serviços e direitos importados (insumos) em operações efetuadas com pessoa vinculada, são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL até o valor que não exceda o preço parâmetro determinado por um dos métodos previstos na norma. Na hipótese de haver custo excedente em relação ao preço parâmetro, este é indedutível, devendo ser adicionado às bases de cálculo no ano em que o bem, serviço ou direito produzido tiver sido realizado, por alienação ou baixa a qualquer título, conforme art. 5º, §1º, da referida IN.

Art. 3º 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, serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL somente até o valor que não exceda o preço determinado por um dos métodos previstos nos arts. 8º a 16.

(...)

Art. 5º Depois de apurados por um dos métodos de importação, os preços a serem utilizados como parâmetro, nos casos de importação de pessoas jurídicas vinculadas, serão comparados com os constantes dos documentos de aquisição.

§ 1º Se o preço praticado na aquisição, pela pessoa jurídica vinculada domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, decorrente da diferença entre os preços comparados, o valor resultante do excesso de custos, despesas ou encargos, considerado indedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, será ajustado contabilmente por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados do patrimônio líquido e a crédito de:

(...)

29. Na espécie, o contribuinte optou pelo método do Preço de Revenda menos Lucro, com margem de lucro de 20% (PRL-20), cujo regramento está detalhado nos arts. 12 a 14 da referida norma, e apresentado, passo a passo, a seguir:

1.2.1.1.1.1 [PASSO-A-PASSO DETERMINAÇÃO PREÇO PARÂMETRO]

29.1. 1º passo - Determinação do Preço Líquido de Venda (PLV) - este corresponde à média aritmética ponderada dos preços do bem vendido, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e contribuições sobre as vendas, e (iii) das comissões e corretagens pagas;

29.2. 2º passo - Determinação do Percentual de Participação do Bem Importado no Custo Total do Bem Vendido (PPCT) - consiste na relação percentual entre o custo médio ponderado do insumo importado e o custo total médio ponderado do bem vendido, obtidos a partir da planilha de custos da pessoa jurídica;

29.3. 3º passo - Determinação da Participação do Bem Importado no Preço de Venda (PartPV) - corresponde à multiplicação da PPCT pelo PLV;

29.4. 4º passo - Determinação da Margem de Lucro (ML) - apurada pela aplicação do percentual de margem de lucro de 20% (caso do contribuinte) sobre o PartPV;

29.5. 5º passo - Determinação do Preço Parâmetro (PP) - consiste na diferença entre a PartPV e a ML.

$$\text{Art. 12 da IN - inciso I - Preço Líquido de Venda (PLV)} = \left\{ \begin{array}{l} \text{Média Ponderada de Preços do bem vendido (-) descontos incondicionais} \\ \text{(-) impostos e contribuições sobre vendas (-) comissões e corretagens pagas} \end{array} \right\}$$

$$\text{Art. 12 da IN inciso II - Percentual de Participação do Insumo Importado no Custo Total do Bem Vendido (PPCT)} = \left\{ \frac{\text{Valor do insumo importado}}{\text{Custo total do bem vendido}} \right\}$$

$$\text{Art. 12 da IN inciso III - Participação do Insumo Importado no Preço de Venda do Bem Produzido (PartPV)} = \left\{ \text{PPCT (x) PLV} \right\}$$

$$\text{Art. 12 da IN inciso IV - Margem de Lucro (ML)} = \left\{ 20\% \text{ (x) PartPV} \right\}$$

$$\text{Art. 12 da IN, inciso V - Preço Parâmetro (PP)} = \left\{ \text{PartPV (-) ML} \right\}$$

30. O método adotado pelo contribuinte foi mantido pela autoridade fiscal, conforme pode ser visto na planilha "Transfer Price - Anexo I" em anexo aos autos de infração, senão vejamos:

30.1. O PLV, correspondente à **coluna "N"** ("Preço de Venda Líquido de Cada Produto Acabado Vendido"), foi informado pelo contribuinte durante o

procedimento fiscal. A listagem de todos os PLV consta na planilha “Transfer Price - Anexo II”;

30.2. O **PPCT**, correspondente à **coluna “P”** (“Participação Percentual de Cada Insumo Importado no Custo Total do Produto Fabricado Coluna K/M % (Já está em decimal)”)), foi calculado pela autoridade fiscal. Para determinar:

30.2.1. o custo médio ponderado do insumo importado, correspondente à **coluna “K”** (“PREÇO PRATICADO Custo Total do Insumo Utilizado em Cada Produto Acabado Coluna I*D”), foi obtido pela multiplicação da **coluna “D”** (“Quantidade de Insumo Utilizado para Cada Unidade de Produto Acabado”), informada pelo contribuinte em procedimento fiscal, pela **coluna “I”** (“Custo Médio Unitário (de Cada Insumo)”)), cujo valor foi apurado pela autoridade fiscal na planilha “Transfer Price - Anexo III”, utilizando-se da quantidade e do valor dos insumos registrados no Livro Inventário em 31/12/2014, bem assim da quantidade e valor dos insumos importados durante o ano, informados pelo contribuinte durante a fiscalização;

30.2.2. o custo total médio ponderado do bem vendido, correspondente à **coluna “M”** (“Custo Total Unitário de Cada Produto Acabado”), obteve-se dos valores informados pelo contribuinte, listados na planilha “Transfer Price - Anexo IV”;

30.3. A **PartPV**, correspondente à **coluna “Q”** (“Participação Relativa dos Insumos Importados no Preço de Venda do Produto Acabado Coluna P*N R\$”), foi calculada pela autoridade fiscal, multiplicando as **colunas “P” (PPCT)** e **“N” (PLV)** antes referidas

30.4. A **ML**, correspondente à **coluna “R”** (“Margem de Lucro: Aplicação de Percentual de 20% sobre o Resultado Coluna Q*20% R\$”), foi apurada pela autoridade fiscal mediante a multiplicação da **coluna “Q” (PartPV)** acima calculada pelo fator 0,20;

30.5. O **PP**, correspondente à **coluna “S”** (“Preço Parâmetro: Preço Máximo Admitido para Importação de Insumos Oriundos de Empresas Vinculadas Coluna Q-R”), foi determinado pela autoridade fiscal subtraindo a **coluna “R” (ML)** da **coluna “Q” (PartPV)**.

31. A partir de uma análise da metodologia acima, é perceptível que, se o **insumo importado tiver sido utilizado na fabricação de mais de um tipo de produto vendido, obtém-se um preço parâmetro do insumo para cada produto. Ou seja, haverá tantos preços parâmetros de insumo quantos forem os tipos de produtos produzidos com a utilização daquele.**

32. Aqui estagnou a autoridade fiscal, defendendo no relatório de diligência que o cálculo deve ser individualizado por produto/insumo.

33. Por óbvio o cálculo do preço parâmetro e, por conseguinte, do ajuste, deve ser feito de forma individualizada por produto/insumo. Assim está disposto no art. 13 da IN RFB nº 1.312, de 2012, e é o que foi constatado acima.

34. Mas o legislador não pretendeu que para um insumo utilizado em mais de um produto houvesse mais de um preço parâmetro, ou seja, um preço parâmetro distinto para cada conjunto insumo/produto. Ao contrário, no art. 6º da IN RFB nº 1.312, de 2012, deixou clara a intenção de haver apenas um preço parâmetro por insumo, independentemente se foi utilizado em mais de um produto.

35. Referido dispositivo estabeleceu que, antes da comparação a ser realizada entre o preço parâmetro do insumo e do preço praticado, é necessária a determinação de um preço parâmetro único, correspondente à média ponderada dos preços parâmetros obtidos para o insumo. Perceba que este artigo faz referência ao método previsto no art. 12, que é o que foi utilizado pelo contribuinte

e no lançamento, PRL-20, cujo regramento é detalhado neste artigo e nos arts. 13 e 14.

Art. 6º Para efeito de determinação do preço parâmetro com base nos métodos de que tratam os arts. 8º e 12, preliminarmente à comparação, os preços apurados serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação e os resultados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor médio ponderado do preço a ser comparado com aquele registrado em custos, computado em conta de resultado, pela pessoa jurídica. (grifou-se)

36. Ou seja, supondo que o Insumo X tenha sido utilizado para a produção dos produtos 1, 2 e 3, o método PRL detalhado nos arts. 12 a 14 da referida IN implica na determinação de um preço parâmetro do insumo X (PPX) para cada produto (PPX₁, PPX₂ e PPX₃). Assim, consoante o art. 6º, deve ser determinada a média ponderada desses preços parâmetros, somando os resultados da multiplicação de cada um desses valores pelas respectivas quantidades do insumo importado consumidas em cada produto (considerada quantidade vendida de cada produto), e dividindo essa somatória pela quantidade total de insumo importado consumida em cada produto (considerada a quantidade vendida de cada produto). Este preço parâmetro único (ponderado), é que deve ser usado na comparação com o preço praticado, individualmente por insumo/produto.

$$PPX_{\text{médio ponderado}} = \frac{(PPX_1 \times QCX_1) + (PPX_2 \times QCX_2) + (PPX_3 \times QCX_3)}{(QCX_1 + QCX_2 + QCX_3)}$$

Onde, QCX_n = Quantidade consumida do insumo "X" na venda do produto "n" =
= (Quantidade de insumo utilizado em cada unidade de produto "n") x (Quantidade de produto "n" vendida)

37. No caso concreto, o contribuinte defende que a autoridade fiscal não efetuou a determinação do preço parâmetro médio ponderado, sendo insubsistentes os lançamentos em função disso.

38. Efetivamente não consta na planilha elaborada pela autoridade fiscal coluna para determinação do preço parâmetro médio ponderado. Tal fato é confirmado em diligência, quando a autoridade fiscal, ao comentar o art. 6º da IN RFB nº 1312, diz que tal disposição é "sem relevância", e quando afirma que "a apresentação de quadro considerando preços médios praticados é algo insustentável".

39. Ou seja, a autoridade fiscal simplesmente decidiu que um dispositivo normativo não tem relevância. Registre-se que o art. 6º antes referido, além de conter indicação em seu texto que ele se refere a mais de um método, fazendo menção expressa que se aplica aos métodos tratados no art. 8º (PIC) e no art. 12 (PRL, aqui tratado), está contido na Seção I que trata das "Disposições comuns aos custos na importação", sendo regra norteadora dos regramentos específicos.

40. Não se pode interpretar que a norma mais específica (arts. 12 a 14, de interesse aqui - PRL) prevalece sobre a mais geral (art. 6º), já que a norma mais geral estabelece expressamente que a norma mais específica deve obedecê-la.

41. Assim, como a autoridade fiscal afirmou em diligência que não fez o cálculo da média ponderada do preço parâmetro de cada insumo, de antemão já é devido

considerar que a apuração por ele realizada na planilha “Transfer Price - Anexo I” não está em conformidade com a legislação, merecendo ser refeita.

42. Não bastasse isso, na resolução anterior este julgador demonstrou matematicamente (e não com uma “*lógica estatística*” como argumenta a autoridade fiscal) que a forma de cálculo adotada pela autoridade fiscal, sem considerar o disposto no art. 6º da IN RFB nº 1.312, de 2012, levava a resultado diverso do estabelecido em norma, ou seja, considerando a exigência do art. 6º - utilização do preço parâmetro médio ponderado -, o que, por óbvio, era esperado. Tal demonstração visava comprovar que a planilha fiscal não havia obedecido ao regramento normativo, o que agora, tornou-se desnecessário ante o reconhecimento pela própria autoridade fiscal que não aplicou o art. 6º.

43. De qualquer forma, entende-se pertinente repetir aqui a análise efetuada.

44. Considerando o cálculo do preço parâmetro médio ponderado conforme fórmula acima indicada, tem-se que o valor do ajuste relativo ao insumo X seria assim determinado:

$$PPX_{\text{médio ponderado}} = \frac{(PPX_1 \times QCX_1) + (PPX_2 \times QCX_2) + (PPX_3 \times QCX_3)}{(QCX_1 + QCX_2 + QCX_3)}$$

$$\text{Ajuste em relação ao insumo X} = [\text{Preço médio praticado para o insumo X (PX)} - PPX_{\text{médio ponderado}}] \times (QCX_1 + QCX_2 + QCX_3)$$

$$\text{Ajuste em relação ao insumo X} = \left\{ PX - \left[\frac{(PPX_1 \times QCX_1) + (PPX_2 \times QCX_2) + (PPX_3 \times QCX_3)}{(QCX_1 + QCX_2 + QCX_3)} \right] \right\} \times (QCX_1 + QCX_2 + QCX_3)$$

$$\text{Ajuste em relação ao insumo X} = \left\{ \frac{PX \times (QCX_1 + QCX_2 + QCX_3)}{(QCX_1 + QCX_2 + QCX_3)} - \left[\frac{(PPX_1 \times QCX_1) + (PPX_2 \times QCX_2) + (PPX_3 \times QCX_3)}{(QCX_1 + QCX_2 + QCX_3)} \right] \right\} \times (QCX_1 + QCX_2 + QCX_3)$$

$$\text{Ajuste em relação ao insumo X} = [PX \times (QCX_1 + QCX_2 + QCX_3)] - [(PPX_1 \times QCX_1) + (PPX_2 \times QCX_2) + (PPX_3 \times QCX_3)]$$

45. Agora, considerando como efetuado na planilha fiscal, tem-se o que segue:

$$\text{Ajuste em relação ao insumo X} = [(PX - PPX_1) \times QCX_1] + [(PX - PPX_2) \times QCX_2] + [(PX - PPX_3) \times QCX_3]$$

$$\text{Ajuste em relação ao insumo X} = (PX \times QCX_1) + (PX \times QCX_2) + (PX \times QCX_3) - (PPX_1 \times QCX_1) - (PPX_2 \times QCX_2) - (PPX_3 \times QCX_3)$$

$$\text{Ajuste em relação ao insumo X} = [PX \times (QCX_1 + QCX_2 + QCX_3)] - [(PPX_1 \times QCX_1) + (PPX_2 \times QCX_2) + (PPX_3 \times QCX_3)]$$

46. Aparentemente, consoante demonstrado acima, o ajuste a ser realizado, determinado na forma da planilha fiscal, chegaria ao mesmo resultado esperado com o cálculo do preço parâmetro médio ponderado.

47. Todavia, para que esta igualdade se confirme, na hipótese aqui tratada de haver consumo do insumo em mais de um produto, seria necessário que a autoridade fiscal não tivesse eliminado os “ajustes negativos” ($PX - PPX_n < 0$) existentes quando o preço médio ponderado praticado para o insumo X (PX) (coluna “K” da planilha “Transfer Price - Anexo I”) é inferior ao preço parâmetro calculado na planilha. Ao assim proceder, “zerando” o “ajuste negativo”, em realidade a autoridade fiscal eliminou uma das parcelas ($[(PX - PPX_n) \times QCX_n]$) da fórmula adotada em seus cálculos, o que faz com que não seja possível haver equivalência entre as equações antes referidas, conforme abaixo

zero, pois $PX - PPX_2 < 0$

Ajuste em relação ao insumo X = $[(PX - PPX_1) \times QCX_1] + [(PX - PPX_2) \times QCX_2] + [(PX - PPX_3) \times QCX_3]$

Ajuste em relação ao insumo X = $(PX \times QCX_1) + (PX \times QCX_2) + (PX \times QCX_3) - (PPX_1 \times QCX_1) - (PPX_2 \times QCX_2) - (PPX_3 \times QCX_3)$

Ajuste em relação ao insumo X = $[PX \times (QCX_1 + QCX_2 + QCX_3)] - [(PPX_1 \times QCX_1) + (PPX_2 \times QCX_2) + (PPX_3 \times QCX_3)]$

48. Com o exemplo abaixo, usando o insumo 15822000000328, utilizado na fabricação dos produtos 42FVCA18C5, 42FVQA18C5, 42VFCA18M5 E 42VFQA18M5, essa afirmação torna-se compreensível:

Cálculo conforme planilha fiscal

A	C	K	O	S	T	U
Código do Produto Acabado (Código Interno da Empresa)	Código do Insumo Importado	PREÇO PRÁTICA DO Custo Total do Insumo Utilizado em Cada Produto Acabado Coluna I* D	Quantidade Vendida de Cada Produto Acabado	Preço Parâmetro: Preço Máximo Admitido para Importação de Insumos Oriundos de Empresas Vinculadas Coluna Q- R	Valor de Ajuste do Insumo Importado no produto Coluna K- S	Valor Resultante do Excesso de Custo - Valor que Represente o Ajuste Unitário de Cada Insumo Importado multiplicado pela quantidade vendida de todos os produtos que usaram aquele insumo Coluna T* O
ADE 15 Arquivo 4.6.1	ADE 15 Arquivo 4.6.1				Valor de Ajuste do Insumo Importado no produto Coluna K- S (SEM ELIMINAR O VALOR NEGATIVO)	Valor Resultante do Excesso de Custo - Valor que Represente o Ajuste Unitário de Cada Insumo Importado multiplicado pela quantidade vendida de todos os produtos que usaram aquele insumo Coluna T* O (SEM ELIMINAR O NEGATIVO)
42FVCA18C5	15822000000328	104,5192	5199	93,2661	11,2531	58.504,9059
42FVQA18C5	15822000000328	104,5192	1148	85,5651	18,9540	21.759,2123
42VFCA18M5	15822000000328	104,5192	5438	107,7216	0,0000	0,0000
42VFQA18M5	15822000000328	104,5192	1591	100,3499	4,1692	6.633,2237
total						86.897,3419

Cálculo com determinação de preço parâmetro ponderado

A	C	K	O	S	T	U
Código do Produto Acabado (Código Interno da Empresa)	Código do Insumo Importado	PREÇO PRÁTICADO Custo Total do Insumo Utilizado em Cada Produto Acabado Coluna I* D	Quantidade Vendida de Cada Produto Acabado	Preço Parâmetro: Preço Máximo Admitido para Importação de Insumos Oriundos de Empresas Vinculadas Coluna Q- R	Preço Parâmetro médio ponderado	Valor Resultante do Excesso de Custo - Valor que Represente o Ajuste Unitário de Cada Insumo Importado multiplicado pela quantidade vendida de todos os produtos que usaram aquele insumo Coluna T* O
ADE 15 Arquivo 4.6.1	ADE 15 Arquivo 4.6.1					
42FVCA18C5	15822000000328	104,5192	5199	93,2661	99,3246	69.482,6049
42FVQA18C5	15822000000328	104,5192	1148	85,5651		
42VFCA18M5	15822000000328	104,5192	5438	107,7216		
42VFQA18M5	15822000000328	104,5192	1591	100,3499		

48.1. A primeira planilha consiste na planilha “Transfer Price - Anexo I”, acrescida das colunas em azul, incluídas por este julgador, que indicam o valor total do ajuste para o referido insumo caso a autoridade fiscal não tivesse desconsiderado o ajuste negativo relativo ao produto 42VFCA18M5. A soma dos ajustes ora calculados equivale ao montante do ajuste apurado na segunda planilha com a utilização do preço parâmetro médio ponderado, conforme art. 6º da IN RFB nº 1.312, de 2012;

48.2. Verifica-se que o procedimento adotado pela autoridade fiscal agravou indevidamente o ajuste devido de R\$ 69.482,60 para R\$ 86.897,34.

49. No relatório de diligência a autoridade fiscal argumenta que os valores negativos têm obrigatoriamente que ser desconsiderados, haja vista que o preço praticado é menor que o preço parâmetro, inexistindo motivo para prosseguir no cálculo do ajuste.

50. Não resta dúvida de que quando a diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro é negativo, o valor deve ser desconsiderado para fins de cálculo do ajuste. Contudo, o preço parâmetro a ser utilizado é o preço parâmetro médio ponderado do insumo levando em consideração todos os produtos, e não apenas o preço parâmetro do insumo para determinado produto, como fez a autoridade fiscal.

51. Pelo exemplo dado acima, vê-se nos cálculos efetuados pela autoridade fiscal que o insumo possuía um preço parâmetro para o produto 42VFCA18M5 em montante superior ao preço praticado, o que ensejou, para este produto, diferença negativa de R\$ 3,2024 (= R\$ 104,5192 - R\$ 107,7216), a ser excluída. Contudo, ao se seguir o regramento do art. 6º concomitantemente com as disposições do art. 13, como deve ser, determina-se um preço parâmetro médio ponderado (R\$ 99,3246) inferior ao preço parâmetro do insumo determinado especificamente para este produto (R\$ 104,5192), que irá levar a um resultado positivo de R\$ 5,1946 (= R\$ 104,5192 - R\$ 99,3246) quando da comparação com o preço praticado, o que não irá levar a exclusão no ajuste.

52. Vê-se claramente que, o fato de não usar o preço parâmetro médio ponderado fez com que a autoridade fiscal desconsiderasse indevidamente ajuste a ser feito para a combinação insumo/produto 42VFCA18M5. Ao mesmo tempo, aumentou indevidamente o ajuste a ser feito para as combinações insumo/produtos 42FVA18C5 e 42FVQA18C5, pois considerou preços parâmetros inferiores (R\$ 93,2661 e R\$ 85,5651, respectivamente) ao preço parâmetro médio ponderado (R\$ 99,3246).

53. Poderia também ocorrer situação onde o preço parâmetro específico para uma combinação insumo/produto específica fosse superior ao preço parâmetro médio ponderado do insumo relativamente a todos os tipos de produto que o utilizaram, mas que este preço ponderado, embora inferior ao específico para uma combinação insumo/produto, ainda fosse maior que o preço praticado. Neste caso, haveria desconsideração do valor negativo na determinação do ajuste, seguindo o esperado, mas as diferenças apuradas para as outras combinações do mesmo insumo com outros produtos, por estarem usando o preço parâmetro médio ponderado, teriam diferenças distintas das apuradas pela fórmula criada pela autoridade fiscal.

54. Em suma, como não poderia ser diferente, restou fartamente demonstrado que o uso de preço parâmetro médio ponderado, conforme previsão normativa, chega a resultados obviamente distintos dos obtidos quando se usa diversos preços parâmetros para um mesmo insumo, conforme o produto que o tenha utilizado, como fez indevidamente a autoridade fiscal.

55. **Portanto, em vista do exposto, é imprescindível a autoridade fiscal corrigir a planilha “Transfer Price - Anexo I” para determinação, EM COLUNA PRÓPRIA, do preço parâmetro médio ponderado, em atendimento ao disposto no art. 6º da IN RFB nº 1.312, de 2012. Este preço parâmetro médio ponderado é que deverá ser comparado ao preço praticado para fins de determinar o ajuste a ser feito.**

1.2.1.2 MULTIPLICIDADE DE INSUMOS

56. Outra alegação trazida na impugnação refere-se à consideração em multiplicidade de diversos insumos na planilha fiscal “Transfer Price - Anexo I”. Ou seja, para um mesmo produto fabricado, a autoridade fiscal estaria considerando o mesmo insumo diversas vezes, além da quantidade efetivamente utilizada na fabricação do produto. Para demonstrar o alegado erro, o contribuinte exemplificou os insumos 2024004A0140 e 201532390216, utilizados, entre outros, nos produtos acabados 42FNCA09S5 e 42MFCA09M5.

57. Conforme alegado, os referidos insumos teriam sido utilizados no produto 42FNCA09S5 um total de 3.062.852 vezes, quando, na realidade, foram vendidos somente 129.770 aparelhos neste modelo. Da mesma forma, constou nos cálculos o uso os insumos 563.220 vezes na fabricação do produto 42MFCA09M5, quando foram vendidos apenas 30.564 aparelhos.

58. Atentando para a planilha “Transfer Price - Anexo I”, é possível verificar que tal erro ocorreu efetivamente, e se repete em diversos produtos acabados, sendo feito o cálculo do preço parâmetro e do valor do ajuste diversas vezes para o mesmo insumo. A título de exemplos adicionais aos trazidos pelo contribuinte, copiam-se as três primeiras colunas da planilha referida, relativamente aos produtos e insumos abaixo listados, com inclusão de coluna “Repetição”, que indica que o insumo foi considerado diversas vezes para o mesmo produto acabado:

PRODUTO 38KCV12M5, INSUMO 05502080
PRODUTO 42FVCA18C5, INSUMO 15822000000328
PRODUTO 42FVQA18C5, INSUMO 15822000000328
PRODUTO 42VFQA18M5, INSUMO 15822000000328
PRODUTO 42VFCA18M5, INSUMO 15822000000328

Código do Produto Acabado(Código Interno da Empresa)	Unidade do Produto	Código do Insumo Importado	REPETIÇÃO
ADE 15 Arquivo 4.6.1	ADE 15 Arquivo 4.6.1	ADE 15 Arquivo 4.6.1	
38KCV12M5	AP	05502080	
38KQV12M5	AP	05502080	
38KQV12M5	AP	05502080	sim
38KQV12M5	AP	05502080	sim
38KQV12M5	AP	05502080	sim
38KQV12M5	AP	05502080	sim
38KQV12M5	AP	05502080	sim
38KQV12M5	AP	05502080	sim
38KQV12M5	AP	05502080	sim
38KQV12M5	AP	05502080	sim
38KQV12M5	AP	05502080	sim
38KQV12M5	AP	05502080	sim
38KQV12M5	AP	05502080	sim
38KQV12M5	AP	05502080	sim
42FVCA18C5	AP	15822000000328	
42FVCA18C5	AP	15822000000328	sim
42FVCA18C5	AP	15822000000328	sim
42FVQA18C5	AP	15822000000328	
42FVQA18C5	AP	15822000000328	sim
42FVQA18C5	AP	15822000000328	sim
42VFCA18M5	AP	15822000000328	
42VFCA18M5	AP	15822000000328	sim
42VFCA18M5	AP	15822000000328	sim
42VFQA18M5	AP	15822000000328	
42VFQA18M5	AP	15822000000328	sim
42VFQA18M5	AP	15822000000328	sim

59. Para visualizar o impacto que este equívoco ocasionou no valor do ajuste a ser considerado no lançamento, este julgador aproveitou a planilha “Transfer Price - Anexo I” elaborada pela autoridade fiscal, incluindo duas colunas (em azul) para indicar se houve repetição (quarta coluna) e os valores correspondentes dos ajustes incluídos indevidamente (última coluna). A planilha resultante, denominada “Transfer Price - Anexo I - resolução - multiplicidade”, juntada como arquivo não paginável anexo à resolução anterior, indica uma inclusão, a princípio, indevida no valor do ajuste total de R\$ 698.189.055,84.

60. Ou seja, a princípio, a correção do equívoco acima implicaria em uma redução do ajuste apurado de R\$ 773.152.224,16 (antes da exclusão do ajuste declarado pelo contribuinte) para R\$ 74.963.168,32, o que somente restará confirmado com a adequação da planilha pela autoridade fiscal.

61. Salienta-se que a planilha elaborada por este julgador para verificar as repetições não foi revisada com o cuidado devido, já que servia apenas para demonstrar para a autoridade fiscal a procedência da alegação do contribuinte. Assim, o valor total a ser excluído em virtude da repetição é impreciso, servindo apenas com uma referência do efeito considerável que a inconsistência na planilha fiscal ocasionou ao montante lançado.

62. Sem se dar ao trabalho de analisar a planilha “Transfer Price - Anexo I - resolução - multiplicidade” elaborada por este julgador, que demonstra a efetividade do erro alegado pelo

contribuinte, a autoridade fiscal simplesmente preferiu discorrer que os dados são de responsabilidade do fiscalizado, não podendo ser alterado em fase de impugnação (o que já foi comentado no início deste voto), e que o contribuinte estaria confundindo quantidade de produtos com quantidade de insumos em sua alegação.

63. Exatamente por não ter ao menos visualizado o exemplo destacado acima da planilha elaborada por este julgador, a autoridade fiscal equivocou-se nesta afirmação. Conforme pode ser visto na planilha referida, cada produto 38KQV12M5 consumiu apenas 1 unidade do insumo 05502080 e foram vendidas 4350 unidades do produto. A autoridade fiscal repetiu a mesma linha de cálculo do ajuste para esta combinação insumo/produto, com os mesmos dados, 13 vezes, somando os resultados obtidos nestes 13 cálculos.

Código do Produto Acabado(Código Interno da Empresa) ADE 15 Arquivo 4.6.1	Unidade do Produto ADE 15 Arquivo 4.6.1	Código do Insumo Importado ADE 15 Arquivo 4.6.1	REPETIÇÃO	Quantidade de Insumo Utilizado para Cada Unidade de Produto Acabado ADE 15 Arquivo 4.6.1	Quantidade Vendida de Cada Produto Acabado
38KQV12M5	AP	05502080		1,00	4350
38KQV12M5	AP	05502080	SIM	1,00	4350
38KQV12M5	AP	05502080	SIM	1,00	4350
38KQV12M5	AP	05502080	SIM	1,00	4350
38KQV12M5	AP	05502080	SIM	1,00	4350
38KQV12M5	AP	05502080	SIM	1,00	4350
38KQV12M5	AP	05502080	SIM	1,00	4350
38KQV12M5	AP	05502080	SIM	1,00	4350
38KQV12M5	AP	05502080	SIM	1,00	4350
38KQV12M5	AP	05502080	SIM	1,00	4350
38KQV12M5	AP	05502080	SIM	1,00	4350
38KQV12M5	AP	05502080	SIM	1,00	4350
38KQV12M5	AP	05502080	SIM	1,00	4350
38KQV12M5	AP	05502080	SIM	1,00	4350
38KQV12M5	AP	05502080	SIM	1,00	4350

64. A repetição de linhas somente teria sentido se houvesse uma linha para cada produto vendido. Neste caso, teria que haver o número de linhas correspondentes à quantidade de produtos vendidos. Mas não é isso que acontece, pois em cada linha foi considerado o valor total de produtos vendidos.

65. Poder-se-ia argumentar que ao invés de ter vendido 4350 unidades deste produto 38KQV12M5, o contribuinte vendeu 56.550 unidades, mas que por opção sua apresentou à fiscalização planilha contendo 13 linhas com venda de 4350 unidades cada. Mas este argumento cai por terra quando verificamos que para este mesmo produto, a linha referente ao insumo 19502764 somente aparece repetida três vezes, o que, segundo esse critério, ensejaria considerar venda de 13.050 produtos. Tal argumento levaria ao absurdo de considerar que um mesmo produto, em um mesmo período, teve dois montantes de venda.

Código do Produto Acabado(Código Interno da Empresa)	Unidade do Produto	Código do Insumo Importado	REPETIÇÃO	Quantidade de Insumo Utilizado para Cada Unidade de Produto Acabado	Quantidade Vendida de Cada Produto Acabado
ADE 15 Arquivo 4.6.1	ADE 15 Arquivo 4.6.1	ADE 15 Arquivo 4.6.1		ADE 15 Arquivo 4.6.1	
38KQV12M5	AP	19502764		1,00	4350
38KQV12M5	AP	19502764	SIM	1,00	4350
38KQV12M5	AP	19502764	SIM	1,00	4350

66. Assim, resta claro que não tem qualquer sentido a repetição de cálculo para um mesmo insumo em um mesmo produto. É nítido o erro cometido no lançamento.

67. Ainda que este erro tenha derivado de informações equivocadas do contribuinte nas planilhas apresentadas durante a fiscalização, como defende a autoridade fiscal, caber-lhe-ia, no exercício da atividade do lançamento, que pressupõe a correta determinação da matéria tributável, fazer as correções necessárias. Como já dito, o lançamento compete à autoridade fiscal, e não ao contribuinte.

68. Há que se considerar adicionalmente fato não observado por este julgador quando da análise anteriormente feita. Atentando para o produto 38LVCC09C5 e para o insumo 202500100003, verifica-se também haver repetição, mas há uma outra inconsistência: ora é dito que o produto utilizou duas unidades do insumo para sua fabricação, ora é dito que foram utilizadas 4 unidades, o que não existe. Ou um ou outro montante é o correto.

Código do Produto Acabado(Código Interno da Empresa)	Unidade do Produto	Código do Insumo Importado	REPETIÇÃO	Quantidade de Insumo Utilizado para Cada Unidade de Produto Acabado	Quantidade Vendida de Cada Produto Acabado
ADE 15 Arquivo 4.6.1	ADE 15 Arquivo 4.6.1	ADE 15 Arquivo 4.6.1		ADE 15 Arquivo 4.6.1	
38LVCC09C5	AP	202500100003		2,00	6935
38LVCC09C5	AP	202500100003	SIM	2,00	6935
38LVCC09C5	AP	202500100003	SIM	4,00	6935
38LVCC09C5	AP	202500100003	SIM	2,00	6935
38LVCC09C5	AP	202500100003	SIM	4,00	6935
38LVCC09C5	AP	202500100003	SIM	2,00	6935
38LVCC09C5	AP	202500100003	SIM	4,00	6935
38LVCC09C5	AP	202500100003	SIM	2,00	6935
38LVCC09C5	AP	202500100003	SIM	4,00	6935
38LVCC09C5	AP	202500100003	SIM	4,00	6935
38LVCC09C5	AP	202500100003	SIM	4,00	6935
38LVCC09C5	AP	202500100003	SIM	4,00	6935
38LVCC09C5	AP	202500100003	SIM	4,00	6935
38LVCC09C5	AP	202500100003	SIM	2,00	6935

69. Tal erro não pode ser consertado de ofício pela autoridade fiscal, vez que não tem como decidir qual a informação que está correta. Em vista disso, o trabalho de identificação deste tipo de erro deve ser repassado para o contribuinte, o qual deve ser intimado a apontar na planilha fiscal todos insumos/produtos em que esta informação incompatível ocorreu, e a esclarecer qual a quantidade do insumo usado que está correta, apresentando as provas documentais para tanto.

70. **Portanto, a autoridade fiscal deverá intimar o contribuinte para identificar na planilha “Transfer Price - Anexo I” as combinações de insumo/produto em que houve informações incompatíveis para a quantidade de insumo consumida e definir qual a quantidade está correta, com a apresentação de provas documentais para tanto. Após, é imprescindível a autoridade fiscal proceder à revisão integral desta planilha para excluir as repetições indevidas.** Deverá haver apenas uma linha para cada conjunto insumo/produto.

1.2.1.3 MARGEM DE DIVERGÊNCIA

71. O contribuinte questiona, ainda, a falta de aplicação da margem de divergência de 5% estabelecida no art. 51 da IN RFB nº 1.312, de 2012.

72. Tal dispositivo estabelece que não é devido ajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL quando o preço parâmetro médio ponderado divergir em até 5%, para mais ou para menos, do preço praticado médio ponderado:

Art. 51. Até 31 de dezembro de 2018, será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com pessoas jurídicas vinculadas, quando o preço parâmetro médio ponderado diverja em até 5% (cinco por cento), para mais ou para menos, do preço praticado médio ponderado.

§ 1º Na hipótese descrita no caput, nenhum ajuste será exigido da pessoa jurídica na apuração do imposto sobre a renda, e na base de cálculo da CSLL.

73. Para fundamentar seu argumento, o impugnante destacou dois insumos em que a margem de divergência teria ficado dentro dos 5% estabelecidos na norma, mas que, mesmo assim, foram considerados pela autoridade fiscal no cálculo do ajuste.

Código Produto	PRL Médio	Preço Praticado	< >	Margem de Divergência
05502080	136,52	139,43	2,91	2%
15822000000328	99,32	104,52	5,19	5%

74. Em relação ao insumo 15822000000328, não há que se falar em margem de divergência inferior ou igual a 5%, pois o próprio contribuinte calculou 5,19%. Por outro lado, tanto para o insumo 05502080 apontado pelo contribuinte, como para o insumo 2011328A1905, analisado por este julgador, conforme demonstrativo abaixo (a partir da planilha “Transfer Price - Anexo I”, com inclusão das colunas relativas ao “preço parâmetro médio ponderado” e “margem de divergência (%)” - em azul), a margem de divergência apurada é inferior a 5%.

A	C	K	O	S		
Código do Produto Acabado (Código Interno da Empresa) ADE 15 Arquivo 4.6.1	Código do Insumo Importado ADE 15 Arquivo 4.6.1	PREÇO PRATICADO Custo Total do Insumo Utilizado em Cada Produto Acabado Coluna I*D	Quantidade Vendida de Cada Produto Acabado	Preço Parâmetro: Preço Máximo Admitido para Importação de Insumos Oriundos de Empresas Vinculadas Coluna Q-R	Preço Parâmetro médio ponderado	Margem de Divergência (%)
42MKCA18M5	2011328A1905	3,5543	31	3,8499	3,4360	3,4449
42MKCA18M5	2011328A1905	3,5543	2995	3,4820		
42MKCA18M5	2011328A1905	3,5543	3966	3,3980		

75. A autoridade fiscal reconheceu no relatório de diligência que efetivamente deixou de calcular e de levar em consideração a margem de divergência, tendo apresentado a planilha “Transfer Price - Anexo I - RECALCULADA” para corrigir tal equívoco.

76. Todavia, uma vez que ele não aceitou calcular o preço parâmetro médio ponderado, e já que o referido art. 51 da IN RFB nº 1.312, de 2012, estabelece que a verificação da margem de divergência é feita a partir do preço parâmetro médio ponderado, a nova planilha elaborada já nasceu com inconsistência.

77. **Em vista disso, como já mencionado anteriormente, a autoridade fiscal deverá refazer a planilha “Transfer Price - Anexo I” para incluir coluna relativa ao preço parâmetro médio ponderado de cada insumo, a qual permitirá verificar se este montante ficou na faixa de 5% relativa à margem de divergência do art. 51 da IN RFB nº 1.312, de 2012. Deverá ser incluída também uma coluna com o percentual da margem de divergência, sendo considerados na base de cálculo apenas os ajustes de insumos com margem de divergência superior a 5%.**

1.2.1.4 DESCONTO DE AJUSTE JÁ REALIZADO

78. Dando continuidade a sua impugnação, o contribuinte defende que o valor descontado pela autoridade fiscal a título de ajuste já realizado (R\$ 12.832.619,15) está errado. Segundo ele, já realizara adição do lucro líquido no montante de R\$ 38.265.769,31.

79. Como prova do alegado, apresenta a planilha às fls. 559 a 597 (DOC 12), onde acrescenta duas colunas à planilha fiscal “Transfer Price - RESUMO FINAL - Anexo V”: uma indicando os valores de ajuste por insumo declarados em ECF, que totaliza R\$ 38.265.769,31, e outra coluna indicando a diferença entre este ajuste na ECF e o “ajuste do contribuinte” considerado pela autoridade fiscal (R\$ 12.832.619,15), que totaliza R\$ 25.433.150,16 (= R\$ 38.265.769,31 - R\$ 12.832.619,15).

80. Em consulta à ECF realizada por este julgador, especificamente ao Lalur - Parte A, é possível ver que o contribuinte informou ter adicionado ao lucro líquido o montante de R\$ 46.189.495,33 a título de ajuste decorrente de preço de transferência, montante superior ao total considerado pela autoridade fiscal, bem como ao valor alegado na impugnação (R\$ 38.265.769,31). Afinal, qual o valor que efetivamente foi tributado pelo contribuinte?

LALUR - Parte A	
Nome Empresarial:	Climazon Industrial Ltda
Período da Escrituração:	01/01/2015 a 31/12/2015 CNPJ: 04.222.931/0001-95
Período de Apuração:	A00 - Anual
Histórico	Adição
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ	
6: Provisões Não Dedutíveis	R\$ 118.616.466,27
8: Despesas Operacionais - Parcelas Não Dedutíveis	R\$ 70.761,99
12: Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferência	R\$ 46.189.495,33
13: Ajustes Decorrentes de Empréstimos com Pessoas Vinculadas ou Situadas em País com Tributação Favorecida (Lei nº 12.249/2010, arts. 24 e 25)	R\$ 1.286.393,12
66: Diferença positiva de ativo ou negativa de passivo não controlada em subconta (art. 66, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).	R\$ 2.405.549,81
93: SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	R\$ 168.568.666,52

81. Na manifestação quanto ao relatório de diligência o contribuinte esclareceu que a divergência entre o valor pleiteado na impugnação, R\$ 38.265.769,31, e o valor declarado na ECF (ajuste feito), R\$ 46.189.495,33, decorre do fato de que a autoridade fiscal selecionou apenas alguns itens para a conferência dos preços de transferência, enquanto na ECF está demonstrado o valor do ajuste total realizado. Por isso, afirma, pleiteou apenas R\$ 38.265.769,31 na impugnação, correspondente aos itens objeto dos autos de infração.

26. A diferença apontada na Resolução n.º 11-2.158 entre o valor do ajuste informado pela Impugnante como correto para fins de redução do montante apurado nos Autos de Infração (R\$ 38.265.769,31¹⁶) e o valor constante na ECF (R\$ 46.189.495,33¹⁷) resulta do fato de a D. Autoridade Fiscal ter selecionado apenas alguns itens para a conferência dos preços de transferência, **enquanto na ECF está demonstrado o valor do ajuste total realizado naquela competência.**

27. Ou seja, ainda que o valor total de ajuste de preços de transferência no ano-calendário de 2015 tenha sido de R\$ 46.189.495,33¹⁸, a Impugnante houve por bem demonstrar em sua Impugnação tão somente o ajuste realizado em relação aos mesmos itens selecionados pela D. Autoridade Fiscal, os quais foram objeto dos Autos de Infração.

28. Assim, respondendo objetivamente ao questionamento desta C. Turma Julgadora, o valor que efetivamente foi tributado pela Impugnante a título de ajuste de preços de transferência no ano-calendário de 2015 foi aquele informado em sua ECF, qual seja, R\$ 46.189.495,33¹⁹. Entretanto, **relativamente aos itens objeto dos Autos de Infração, o valor total do ajuste realizado pela Impugnante foi de R\$ 38.265.769,31²⁰ (doc. 01),** mas a D. Autoridade Fiscal considerou tão somente o valor de R\$ 12.832.619,15²¹. (destaques no original)

82. Em virtude da divergência entre o valor pretendido pelo contribuinte e o valor considerado pela autoridade fiscal, e de não ser possível verificar nos autos de onde a foi extraído o montante utilizado no lançamento, foi determinado na resolução anterior que a autoridade fiscal identificasse exatamente o valor do ajuste que foi adicionado ao lucro líquido pelo contribuinte na

determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, refazendo, se necessário, a planilha "Transfer Price - RESUMO FINAL - Anexo V" para considerar o valor correto do ajuste realizado pelo contribuinte, e juntar provas nos autos do valor considerado, caso diverso daquele constante da ECF/pretendido pelo contribuinte.

83. Não houve qualquer comentário por parte da autoridade fiscal.

84. Por outro lado, o contribuinte não apresentou qualquer prova documental de que a parcela de R\$ 38.265.769,31 do ajuste declarado na ECF (R\$ 46.189.495,33) corresponde aos itens selecionados pela autoridade fiscal para a conferência dos preços de transferência, razão pela qual não é possível afiançar que este montante e não os R\$ 12.832.619,15 considerados pela autoridade fiscal correspondem aos preços de transferência analisados na autuação.

85. Então, torna-se necessário que a autoridade fiscal justifique e demonstre como chegou ao valor de R\$ 12.832.619,15 como sendo o montante do ajuste que foi adicionado ao lucro líquido pelo contribuinte na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Se não for este o valor correto, mas sim a parcela do valor declarado na ECF, como alegado pelo contribuinte, deverá refazer, se necessário, a planilha "Transfer Price - RESUMO FINAL - Anexo V". Confirmado o valor de R\$ 12.832.619,15, e caso o contribuinte não concorde com as razões e documentos apresentados pela autoridade fiscal, ele (contribuinte) deverá manifestar-se quanto ao novo relatório de diligência a ser elaborado, trazendo provas e demonstrativo do acerto do valor pleiteado por si.

1.2.1.5 PREÇO PRATICADO - VALORES DE FRETE, SEGURO, TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO E GASTOS NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO

86. Por fim, o contribuinte argumenta que no cálculo do preço praticado foram considerados indevidamente valores relativos a frete, seguro, tributos incidentes na importação e gastos no desembaraço aduaneiro. Isto porque, segundo ele, a autoridade fiscal utilizou os valores de custos que constavam em inventário para compor o preço praticado, sendo que estes valores de estoques são mensurados através do custo de aquisição, onde estão incluídos os valores de fretes, seguro e imposto não recuperáveis pagos na importação, bem assim gastos com desembaraço aduaneiro, conforme CPC 16-R1 e arts. 301 e 305 do RIR/2018.

87. Em vista disso, entende que foi desrespeitado o disposto no art. 18, §6º, da Lei nº 9.430, de 1996, com alterações da Lei nº 12.715, de 2012, que dispõe que o valor que deve ser deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL equivale ao custo de importação do produto, incluídos o preço pago ao exportador e os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação (pagos a parte não relacionada), mas que o valor que está sujeito a controle e que deve ser comparado ao preço parâmetro é tão somente o preço praticado com a parte relacionada exportadora.

88. Vejamos o que dispõe o art. 18, §6º, e 6-A da Lei nº 9.430, de 1946:

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:

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:

(...)

b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa;

(...)

§ 6o Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:

I - não vinculadas; e

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados.

§ 6o-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro.

89. Tal disposição se repete no art. 12, §3º, da IN RFB nº 1.312, de 2012:

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), calculado, a partir de 1º de janeiro de 2013, conforme a seguinte metodologia:

(...)

II - percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: - a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da pessoa jurídica;

§ 3º Não integram o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado para efeito do cálculo de que trata o inciso II do caput:

I - o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:

a) não vinculadas; e

b) que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados;

II - os tributos incidentes na importação; e

III - os gastos com desembaraço aduaneiro.

90. Está evidente que foi autorizada a exclusão, do custo médio ponderado dos insumos (preço praticado), dos valores relativos a frete, seguro, tributos incidentes na importação e gastos com desembaraço aduaneiro, com a condição, no caso do frete e do seguro, de que o ônus tenha sido do importador, e que tenham sido contratados com pessoas não vinculadas e não residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparadas por regimes fiscais privilegiados.

91. Na espécie, na determinação do custo médio ponderado do insumo, a autoridade fiscal obteve a quantidade de insumos importados pela empresa durante ao ano, bem assim seus valores, a partir de dados fornecidos pelo contribuinte, conforme pode ser visto na planilha “Transfer Price - Anexo III”.

92. Como tais valores foram preenchidos pelo contribuinte em atenção a intimação procedida durante o procedimento fiscal, pressupõe-se que deles já estejam excluídos fretes, seguros, tributos s/importação e gastos com desembaraço supostamente incorridos. Tanto é assim que o contribuinte não questiona tais montantes.

93. Contudo, o estoque inicial de insumos e seus valores foram extraídos pela autoridade fiscal diretamente do Livro de Inventário (saldo existente em 31/12/2014). Estes são os montantes contestados pelo impugnante.

94. Acontece que, consoante art. 305 do RIR/2018, os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição

Art. 305. As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição (Lei nº154, de 1947, art. 2º, § 3º e § 4º, e Lei nº6.404, de 1976, art. 183, caput, inciso II).

95. E o pronunciamento técnico CPC 16(R1), em seu item 11, estabelece a composição do custo de aquisição dos estoques da seguinte forma:

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à

aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Alterado pela Revisão CPC 01)

96. Assim, é possível considerar que no valor do estoque inicial de insumos obtidos no Livro de Inventário podem estar incluídos tais montantes adicionais. Mas, até a expedição da resolução anterior deste colegiado, não era possível verificar tal fato, vez que o contribuinte não havia carreado qualquer documentação comprobatória do alegado.

97. Na referida resolução foi esclarecido que, não fosse o fato de que o julgamento já estava sendo convertido em diligência para a verificação de outras inconsistências, esta alegação, por si só, não autorizaria a sua realização, pois, para tanto, seria obrigatório que contribuinte tivesse apresentado provas de suas alegações suficientes para justificar verificações adicionais.

98. Não obstante isso, diante da necessária diligência por questões outras, e haja vista a possibilidade de haver fundamento na contestação do contribuinte, a fim de assegurar ao contribuinte pleno exercício do direito de defesa e a busca da verdade material, na mencionada resolução este colegiado entendeu ser devido que a autoridade fiscal:

98.1. Intimasse o contribuinte a comprovar (i) que nos valores registrados no Livro de Inventário estão incluídos fretes, seguros, tributos s/ importação e gastos de desembaraço; e (ii) que os fretes e seguros foram ônus do contribuinte, e foram contratados com pessoas não vinculadas e que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparadas por regimes fiscais privilegiados;

98.2. Juntasse as autos as provas apresentadas, as quais deverão ser referidas e fundamentar relatório fiscal conclusivo quanto à exclusão ou não dos valores porventura existentes a este título; e

98.3. Em caso de alteração dos custos médios ponderados dos insumos, elaborasse novas planilhas “Transfer Price - Anexo III”, “Transfer Price - Anexo I” e “Transfer Price - RESUMO FINAL - Anexo V”.

99. Embora inicialmente a autoridade fiscal não tenha feito qualquer menção às determinações acima, conforme pode ser visto no relatório da diligência, até porque, como visto, em momento algum procurou abordar diretamente as análises efetuadas por este julgador no voto condutor da resolução, em razão da manifestação apresentada pelo contribuinte foi emitido o despacho à fl. 694, da própria DRF/MNS, para que o processo retornasse à autoridade fiscal a fim de ele atender ao solicitado.

100. Então, o contribuinte foi intimado e reintimado a prestar os esclarecimentos e apresentar os documentos necessários, conforme fls. 695 a 1982, tendo a autoridade fiscal elaborado a informação fiscal à fl. 1983, apenas para dizer que foram atendidas as solicitações da resolução.

101. Há que se considerar que a autoridade fiscal descumpriu a determinação da diligência também nesta parte, pois foi estabelecido que deveria juntar aos autos as provas obtidas junto ao contribuinte (o que fez), e que também deveria ELABORAR RELATÓRIO CONCLUSIVO quanto à exclusão ou não dos valores porventura existentes a título de fretes, seguros, tributos sobre importação e gastos de desembaraço, com as devidas referências às provas juntadas (ao apresentar as razões, deverá indicar as folhas dos autos em que estão os documentos que conduziram a cada conclusão). Isto porque a verificação deveria ter sido feita quando do procedimento fiscal para cumprir a disposição normativa.

102. **Assim, a partir dos esclarecimentos e documentos apresentados pelo contribuinte, a autoridade fiscal deverá elaborar o relatório conclusivo que deixou de ser anexado anteriormente, na forma especificada no parágrafo anterior, e, em caso de alteração dos custos médios dos insumos, elaborar novas planilhas “Transfer Price - Anexo III”, “Transfer Price - Anexo I” e “Transfer Price - RESUMO FINAL - Anexo V”.**

1.2.2 B) RESULTADO DA SEGUNDA DILIGÊNCIA E MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE

103. Tendo analisado as constatações acima quando da execução da segunda diligência, a autoridade fiscal competente concluiu ser necessário retificar a infração apontada, reduzindo-a de R\$ 760.319.605,01 para R\$ 61.590,65, tendo em vista as considerações abaixo listadas:

103.1. *O contribuinte foi intimado a apresentar novamente todas as planilhas já solicitadas com a devida retificação das informações anteriormente prestadas. A diferença entre a infração apontada nos autos de infração e a infração considerada devida após a diligência teve origem no fornecimento dos dados pela fiscalizada, onde a relação insumo x produto estava acentuadamente errada;*

103.2. *Então, a planilha “Transfer Price - Anexo I” foi refeita com cálculo do preço parâmetro médio ponderado em coluna própria, conforme proposto pela autoridade julgadora, sendo eliminadas as repetições e inconsistências dos relacionamentos entre insumo x produto presentes nos lançamentos, conforme proposto na resolução;*

103.3. *Além disso, foram realizadas devidas exclusões de valores de fretes e seguros, que não compõem o preço do insumo para efeito de preço de transferência;*

103.4. *Adicionalmente, conforme alertado pela autoridade julgadora, o montante do ajuste adicionado ao lucro líquido na linha “Ajustes Decorrentes de Métodos – Preços de Transferência” do Registro M300 (Demonstração do Lucro Real) da ECF corresponde a R\$ 46.189.495,33, estando errado qualquer outro valor;*

103.5. *Após as alterações, o ajuste calculado foi de R\$ 46.251.085,98 (a autoridade fiscal acatou as planilhas elaboradas pelo contribuinte durante a diligência, juntadas como arquivo não paginável à fl. 2055). Como o contribuinte adicionou na ECF R\$ 46.189.085,98, a infração de falta de adição de ajuste passa a ser de R\$ 61.590,65.*

104. Cientificado deste relatório, o contribuinte apresentou petição (fls. 2096 a 2098) onde requer a homologação do cálculo efetuado pela autoridade fiscal, que apurou a infração de R\$ 61.590,65, bem assim, a “autorização” para o pagamento dos saldos residuais dos tributos resultantes desta base de cálculo.

1.2.3 C) CONCLUSÃO

105. Conforme se verifica, as inconsistências apontadas por este julgador nos cálculos efetuados para determinar o valor tributável da infração cometida pelo contribuinte foram reconhecidas pela autoridade fiscal autuante, pois, como consta do relatório fiscal:

- (i) fez os cálculos do preço parâmetro médio ponderado (em coluna própria) para fins de comparação com o preço praticado e, por conseguinte, para determinação do ajuste a ser feito;
- (ii) corrigiu as informações incompatíveis nas combinações de insumo/produto, considerando a quantidade correta dos insumos;
- (iii) considerou o valor já adicionado pelo contribuinte na determinação do lucro real no Registro M300 da ECF (e-Lalur, Parte A); e
- (iv) excluiu valores de fretes, seguros e tributos sobre importação e gastos de desembaraço.

106. O único ponto levantado na resolução que não foi abordado diretamente no relatório fiscal foi a verificação da margem de divergência, para considerar na base de cálculo apenas os ajustes de insumos com margem superior a 5%.

107. Contudo, como esta verificação dependia de comparação com o preço parâmetro médio ponderado, e a autoridade fiscal elaborou coluna própria para a determinação deste valor, conforme solicitado, essa providência deve ter sido tomada.

108. Ademais, em sua manifestação quanto ao relatório fiscal, o próprio contribuinte concordou com os novos cálculos feitos, o que autoriza considerar que foi respeitada a margem de divergência de 5%.

1.2.3.1 [INFRAÇÃO MANTIDA APÓS DILIGÊNCIA]

109. Então, diante da concordância do contribuinte com a procedência do valor tributável da infração de R\$ 61.590,65, inclusive com solicitação de “autorização” para pagamento do IRPJ e da CSLL decorrentes dessa infração, cabe a este julgador apenas determinar os novos valores dos tributos. Para tanto, foram elaborados os demonstrativos abaixo:

Lucro Real antes da compensação de prejuízo fiscal - apurado no Registro M300 da ECF	-24.014.188,54
(+) Infração mantida após a diligência	61.590,65
(=) Lucro Real antes da compensação de prejuízo fiscal - apurado no voto	-23.952.597,89
(-) Compensação de prejuízo fiscal de períodos anteriores	0,00
(=) Lucro real - apurado no voto	-23.952.597,89
IR devido 15%	0,00
Adicional	0,00

Base de cálculo antes da compensação de base de cálculo negativa - apurada no Registro M350 da ECF	-24.014.188,54
(+) Infração mantida após a diligência	61.590,65
(=) Base de cálculo antes da compensação de base de cálculo negativa - apurada no voto	-23.952.597,89
(-) Compensação de base de cálculo negativa de períodos anteriores	0,00
(=) Base de cálculo - apurada no voto	-23.952.597,89
CSLL devida (9%)	0,00

110. Verifica-se a infração mantida foi insuficiente para gerar tributo a pagar, cabendo, tão somente, manter parcialmente as reduções das bases de cálculo negativas apuradas no ano-calendário efetuadas nos lançamentos (prejuízo fiscal do período e base de cálculo negativa de CSLL do período), conforme segue: a redução de lançada foi de R\$ 24.014.188,54 (reduziu de R\$ - 24.014.188,54 para R\$ 0,00), sendo alterada neste voto para R\$ 61.590,65 (após o presente julgamento, mantida a redução das bases de cálculo negativas de R\$ -24.014.188,54 para R\$ - 23.952.597,89).

112. Diante do exposto, voto pela procedência parcial da impugnação para afastar integralmente os créditos tributários constituídos de IRPJ e de CSLL, e para manter parcialmente as reduções das bases de cálculo negativas do IRPJ (prejuízo fiscal) e da CSLL do ano-calendário de 2015, reduzindo-as de R\$ -24.014.188,54 para R\$ - 23.952.597,89.

112.1. Ressalte-se que não cabe mais contestação na esfera administrativa quanto aos lançamentos mantidos neste julgamento, haja vista que o próprio contribuinte concordou expressamente com o montante para o qual foi reduzido o valor tributável da infração.

112.2. Frise-se, ainda, que este julgador efetuará as alterações pertinentes no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL (e-Sapli), decorrentes deste julgamento. Além disso, é devido salientar que as alterações decorrentes dos lançamentos deveriam ter sido feitas pela autoridade fiscal autuante, mas não o foram, razão pela qual o histórico de alterações restará prejudicado, embora os saldos controlados passem a estar corretos em razão do registro do julgamento.

Recife, em 14 de abril de 2023.

Luciano de Oliveira Valença

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Relator - Mat. 56813

1.3 RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA E MANIFESTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Informa a Autoridade que refez os cálculos, como transcrito abaixo (*cf.* e-fls. 2088-2089):

Em atendimento aos quesitos pertinentes à RESOLUÇÃO 104-000.052 – 4ª Turma da DRJ 04, temos a informar que a empresa foi intimada segundo termo datado 10/12/2021 a atender o que no termo está sendo solicitado.

Os dados informativos solicitados, foram devidamente atendidos e o contribuinte **apresentou todas as planilhas** que a fiscalização elaborou com os dados retificados.

Assim, os cálculos efetuados foram revisados nesta diligência e constatados estarem de acordo com os registros do contribuinte. **Salta aos olhos a diferença apurada preliminarmente pela fiscalização e a diferença agora encontrada no recálculo propostos pela presente diligência fiscal.**

Ressalta-se que a diferença teve origem no fornecimento dos dados pela fiscalizada. A relação insumo x produto estava acentuadamente errada, apesar de ter sido o contribuinte alertado por termos de intimação e reintimação sobre a incongruência das informações.

Na fase postulatória da impugnação, o contribuinte apresentou dados revisados e compatíveis com os resultados atuais.

Dessa forma, a planilha Transfer Price – Anexo I que foi refeita e agora apresentada nos moldes e layout da fiscalização, está calculado o preço parâmetro médio ponderado em coluna própria, conforme proposto pela autoridade julgadora. Com os novos valores dos relacionamentos entre insumo x produto, foram eliminadas as repetições e inconsistências de lançamentos anteriores, também proposto nesta resolução.

Informamos também que foram realizadas as devidas exclusões de valores de fretes e seguros que para efeito de preço de transferência não compõem o preço do insumo.

Por último informamos que, conforme notado pela autoridade julgadora, o montante do ajuste adicionado ao lucro líquido informados na ficha M300 – Demonstração do Lucro Real, na linha referente a “Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferência” da ECF do período perfaz o montante de R\$ 46.189.495,33, estando errado, portanto, qualquer outro valor.

Temos finalmente o ajuste de R\$ 46.251.085,98 (calculado) - R\$ 46.189.495,33 (adicionado) = R\$61.590,65.

É este o relatório.

Ao contribuinte para manifestação no prazo de 30 dias.

Manaus, 22 de novembro de 2022.

Assinado digitalmente

Uytan de Araújo Melo

A Manifestação acerca da Resolução (e-fls. – 2093-2098):

1. Conforme se infere do referido Relatório Fiscal de **fls. 2088/2089**, a Intimada foi notificada e instada a se manifestar acerca da recomposição dos cálculos elaborados pela D. Autoridade Tributária, com as devidas exclusões dos valores duplicados, bem como aqueles referentes a fretes e seguros, nos termos determinados na Resolução n.º 104-000.052 da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife (“DRJ”) de **fls. 2002/2035**.

2. Como se vê, em atendimento à referida Resolução [2], a D. Autoridade Tributária confirmou que a Intimada procedeu, no ano-calendário 2015, à **adição do montante de R\$ 46.189.495,33** (quarenta e seis milhões, cento e oitenta e nove mil, quatrocentos e noventa e cinco reais e trinta e três centavos) ao lucro real e à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), encerrando, assim, a controvérsia quanto ao ajuste já realizado pela Intimada [3].

3. A Autoridade Tributária reconheceu, ainda, a apresentação, por parte da Intimada, de todos os documentos solicitados em sede de diligência4[.].

4. Considerando que a apuração dos preços de transferência do ano-calendário 2015 se deu a partir das premissas e informações que melhor refletem os registros contábeis e fiscais [5] da Intimada, **tal ajuste restou acatado pela I. Autoridade Tributária [6], tendo sido apontado apenas o saldo residual da base de cálculo de R\$ 61.590,65 (sessenta e um mil, quinhentos e noventa reais e sessenta e cinco centavos).**

5. Dessa forma, a Intimada **requer seja homologado o cálculo efetuado pela D. Autoridade Fiscal** em atendimento à Resolução n.º 104-000.052, autorizando-se o pagamento do saldo residual resultante da base de cálculo apontada acima, com o consequente cancelamento integral das cobranças a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e CSLL.

Termos em que,

Pede deferimento.

[...]

1.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O julgador, após analisar a impugnação da Climazon e os autos de infração, reconheceu a existência de equívocos nos cálculos efetuados pela autoridade fiscal, o que levou à procedência parcial da impugnação e à redução significativa do valor do ajuste de preços de transferência.

1. Preço Parâmetro Médio Ponderado:

O cerne da divergência reside na interpretação e aplicação do art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012. O julgador destaca que a autoridade fiscal, ao calcular o preço parâmetro para cada combinação insumo/produto individualmente, desconsiderou a obrigatoriedade de se determinar um preço parâmetro médio ponderado para cada insumo, levando em consideração todos os produtos em que ele foi utilizado.

A interpretação do julgador baseia-se na premissa de que a norma geral (art. 6º) prevalece sobre a norma específica (arts. 12 a 14), especialmente quando a própria norma geral faz referência expressa à sua aplicação conjunta com a norma específica.

O julgador demonstra, por meio de exemplos matemáticos, que a desconsideração do preço parâmetro médio ponderado levou a distorções no cálculo do ajuste, tanto para mais quanto para menos, dependendo da relação entre o preço praticado e os preços parâmetros individuais de cada combinação insumo/produto.

2. Multiplicidade de Insumos:

O julgador também reconhece a procedência da alegação da Climazon quanto à consideração indevida de insumos em multiplicidade. A análise da planilha "Transfer Price - Anexo I" demonstrou que a autoridade fiscal repetiu o cálculo do ajuste para o mesmo insumo dentro de um mesmo produto, o que resultou em um aumento artificial do valor do ajuste.

Ainda que tais erros possam ter origem em informações equivocadas prestadas pela Climazon, o julgador ressalta que a responsabilidade pela correta determinação da matéria tributável é da autoridade fiscal, cabendo a ela a revisão e correção das informações durante o procedimento de lançamento.

O julgador também identificou inconsistências nas informações sobre a quantidade de insumos utilizada em determinados produtos, determinando que a autoridade fiscal intimasse a Climazon para esclarecer e comprovar as quantidades corretas.

3. Margem de Divergência:

O julgador reconhece que a autoridade fiscal, ao desconsiderar o preço parâmetro médio ponderado, também não aplicou corretamente a margem de divergência de 5% prevista no art. 51 da IN RFB nº 1.312/2012.

A autoridade fiscal, na segunda diligência, apresentou uma nova planilha com o cálculo da margem de divergência, mas ainda utilizando os preços parâmetros individuais, o que não atende à exigência legal.

4. Desconto de Ajuste Já Realizado:

Diante da divergência entre o valor do ajuste declarado pela Climazon na ECF e o valor considerado pela autoridade fiscal, o julgador determinou que a autoridade fiscal demonstre como chegou ao valor utilizado no lançamento.

Também destaca que a Climazon não apresentou provas suficientes para comprovar que a parcela do ajuste declarada na ECF corresponde aos itens analisados na autuação, o que impede o reconhecimento integral do valor pleiteado pela empresa.

5. Preço Praticado - Custos Indiretos:

O julgador reconhece a possibilidade de que os valores de frete, seguro, tributos e gastos de desembaraço aduaneiro estejam incluídos no custo de aquisição dos estoques iniciais de insumos, conforme disposto no art. 305 do RIR/2018 e no CPC 16(R1).

Como tais valores foram extraídos diretamente do Livro de Inventário, e a legislação de preços de transferência permite a exclusão desses custos do preço praticado, o julgador determinou que a autoridade fiscal intimasse a Climazon para comprovar a inclusão desses valores e, caso comprovado, recalcule o preço praticado e o consequente ajuste.

Em vista dos equívocos identificados nos cálculos da autoridade fiscal, o julgador votou pela procedência parcial da impugnação, determinando a revisão dos cálculos e a redução do valor do ajuste de preços de transferência.

A decisão do Colegiado, acompanhando o voto do relator, resultou na exclusão do crédito tributário inicialmente constituído e na manutenção parcial das reduções das bases de cálculo negativas do IRPJ e da CSLL.

Mantenho, portanto, o decidido em primeira instância, com base em seus próprios fundamentos.

1.5 CONCLUSÃO

Desta forma, voto negar provimento ao Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.