



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

**Processo n°** 16643.000387/2010-59  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 1301-003.870 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2019  
**Matéria** PREÇO DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SKF DO BRASIL LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

REEXAME NECESSÁRIO. CRÉDITO EXONERADO ACIMA DO LIMITE DE ALÇADA PELA DECISÃO *A QUO*. RECURSO DE OFÍCIO CONHECIDO..

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. (Súmula CARF n° 103)

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTE DECORRENTE DO EXCESSO APURADO NA ALIENAÇÃO OU BAIXA DO ATIVO. PREÇO PARÂMETRO.

O art. 45, §2º da Lei n° 10.637/02 autoriza que a pessoa jurídica opte por adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido.

Nesses casos, eventual ajuste deve ser calculado considerando exclusivamente os dados relativos ao momento da importação do bem, ou seja, se o preço praticado no momento da importação estava de acordo com o preço parâmetro no momento da importação, não fazendo sentido a utilização de dados relativos ao momento da venda desse bem.

Apenas com a introdução com o art. 48 da Lei n° 12.715/2012, que introduziu o §15º ao art. 18 da Lei n° 9.430/96, que no caso de ser utilizado o método PRL, o preço parâmetro deverá ser apurado considerando-se os preços de venda no período em que os produtos forem baixados dos estoques para resultado, entretanto o presente caso é anterior a essa mudança legislativa.

ERRO DE CÁLCULO. CONHECIMENTO DE OFÍCIO.

Mero erro de cálculo é matéria cognoscível de ofício na esfera administrativa - sobretudo por ser passível de pedido de revisão de ofício na fase de cumprimento dessa decisão, conforme Parecer Normativo Cosit nº 02/2016.

**LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.**

O lançamento decorrente (CSLL) segue a sorte do lançamento principal (IRPJ), em face dos mesmos fatos e elementos de prova, inexistindo razão jurídica para decidir diversamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, de ofício, conhecer a alegação de erro de cálculo aduzida pelo contribuinte para reduzir a base de cálculo do lançamento mantida pela DRJ para R\$ 3.536.256,83, nos termos do voto do redator designado. Vencido o Conselheiro Nelso Kichel (relator) que votou por dar provimento ao recurso de ofício. Designado o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild, substituída pelo Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

## Relatório

Os autos deste processo subiram a esta instância recursal ordinária do CARF por força do Recurso de Ofício, para reexame necessário da decisão da 5ª Turma da DRJ/São Paulo I (e-fls. 2755/2755) que, ao julgar Impugnação parcialmente procedente, exonerou crédito tributário acima do limite de alçada.

Quanto aos fatos, consta dos autos:

- **que**, em **15/12/2010**, a fiscalização da RFB, unidade local - DEMAC/São Paulo - lavrou Autos de Infração do IRPJ e reflexo (CSLL), regime do lucro real anual, **ano-calendário 2005** (e-fls. 1475/1489), ao imputar a seguinte infração, *in verbis*:

(...)

*001 - ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA*

*NÃO ADIÇÃO DE PARCELA DE CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS - BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR - PESSOA VINCULADA*

*Valor apurado conforme Termo e Verificação Fiscal em Anexo que faz parte integrante deste Auto de Infração.*

Fato Gerador	Valor Tributável Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2005	15.945.845,57	75,00

*ENQUADRAMENTO LEGAL:*

*Art. 241 do RIR/99.*

(...)

- **que** integra o lançamento fiscal o Termo de Verificação Fiscal - TVF (e-fl. 1433/1473) e do qual se extrai quanto aos fatos apurados pelo Fisco, *in verbis*:

(...)

### **3. Do contribuinte**

*(...), a SKF é uma empresa global de conhecimento em engenharia com 120 fábricas em 25 países, cuja proximidade com seus clientes é garantida por meio de uma rede de mais de 15.000 distribuidores autorizados em mais de 130 países.*

*O grupo SKF é líder mundial no suprimento de produtos, soluções e serviços na área de **Rolamentos e Unidades, Vedantes, Mecatrônica, Serviços e Sistemas de Lubrificação.***

*A história da SKF começou em 1907 e no Brasil ela iniciou em meados da segunda década do século passado, em 1915.*

### **4. Dos Fatos**

#### *4.1 Da Cronologia das intimações realizadas no curso da ação fiscal*

*O mandado de procedimento MPF 08.1.71.00-2009-00228-0 (fl. 02), supracitado, determinou a verificação, em relação ao Contribuinte acima identificado, quanto à observação da legislação que rege o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, **Preços de Transferência**, no que diz respeito às importações efetuadas pelo contribuinte durante o ano-calendário de 2005.*

(...)

#### ***Planilhas apresentadas pelo contribuinte em resposta ao Termo de Início de Fiscalização:***

(...)

#### *4) Arquivo SKFPRL 20 MPF.xls*

***4a) Planilha "CÁLCULO PRL 20":*** *Esta planilha em meio digital, corresponde à planilha de que foi também entregue impressa "Planilha de apuração dos Preços de Transferência na Importação" (fl. 70 a 129). Contém o resumo da apuração dos **preços de transferência** para cada item importado sujeito a este controle, informando detalhes tais como **Preço Praticado, Preço Parâmetro, método adotado, quantidade consumida (quantidade vendida), ajuste total (campo Diferença Tributável),** entre outros*

(...)

*Após análise dos documentos e arquivos digitais entregues em resposta ao Termo de Início, esta fiscalização constatou algumas inconsistências nos dados informados, (...).*

*- Na Demonstração do Lucro Real constante da DIPJ2006 AC 2005, ficha 09, linha "07.Ajustes Decorrentes de Métodos Preço de Transferência", o contribuinte adicionou **R\$ 5.615.526,54** ao Lucro Líquido.*

(...)

*O contribuinte então, em 28/10/2010, apresentou nova apuração de **Transfer Price** para o Ano-Calendário 2005, através do relatório impresso "Base de Cálculo de TP2005 PRL20" (fl. 421 a 541). Esta planilha também foi entregue em meio digital, gravados em CD, acompanhado do respectivo recibo digital de fl. 420. Neste CD também está gravada a base de dados de importação com a devida correlação das linhas do arquivo do Siscomex, fornecido pelo fisco, com os correspondentes código dos produtos importados. O contribuinte apurou o valor de ajuste de **R\$ 8.262.514,62** (fl. 541-verso).*

*Após análise da apuração realizada e entregue em 28/10/2010, o fisco intimou o contribuinte, por meio do Termo de Intimação 03, fl. 543, a corrigir os seguintes erros:*

(...)

*O contribuinte então apresentou resposta ao Termo de Intimação 05, de fl. 703, acompanhada de CD-Rom e respectivo Recibo de Entrega de Arquivos Digitais (fl. 704), por meio da qual da qual informou ter efetuado as seguintes correções:*

(...)

*- Todas as alterações relacionadas foram contempladas no arquivo apresentado "**Cálculo de Transfer Price - PRL 20 corrigido em 30-11-2010**", bem como na planilha impressa de página 01 a 119, fl. 705 a 764. O contribuinte apurou, nesta planilha, o ajuste total de **R\$ 9.199.115,50**, com base nas quantidades importadas em 2005 e de **R\$ 21.561.372,11**, com base nas quantidades vendidas em 2005, (fl. 768).*

(...)

#### **4.2 Do procedimento adotado pelo contribuinte para apuração de Preço de Transferência nas operações de Importação e da apresentação de novos cálculos após intimação do fisco**

*O contribuinte ofereceu espontaneamente à tributação, por meio da DIPJ AC 2005, ajuste total de **R\$ 5.615.526,54**, decorrente das operações de importações para empresas vinculadas e/ou situadas em países de tributação favorecida, conforme se verifica da ficha 32 da DIPJ 2006 (fls. 5- verso).*

(...)

*O contribuinte adotou, para todos os produtos importados, o **método Preço de Revenda menos Lucro com margem de 20%**, tendo em vista que os produtos importados **são revendidos da mesma forma como são importados.***

(...)

*A fiscalização então procedeu à verificação das bases de dados e dos cálculos efetuados pelo contribuinte a fim de investigar se a apuração de **Transfer Price** na importação realizada pelo contribuinte após intimação estava correta ou não.*

*Assim sendo, por meio dos Termos de Intimação 01 a 05, conforme já relatado no item 4.1 deste Termo, o fisco apontou os erros detectados na apuração do contribuinte que foram sendo corrigidos pela empresa à medida que transcorria a fiscalização.*

*Por fim, o contribuinte, após correção de todos os erros apontados pelo fisco, chegou ao valor final de ajuste de **R\$ 21.561.372,11** da planilha de fl. 76. Este valor tem como base de ajuste as quantidades vendidas assim como foi calculado o ajuste no ano anterior (AC 2004) e como prescreve a legislação no parágrafo primeiro do artigo 5º da IN SRF 243/2002, abaixo transcrito:*

....

*Se observarmos a planilha final de apuração de ajustes (fl. 768), verifica-se que o ajuste calculado com base nas quantidades importadas (R\$ 9.199.115,5) é bastante inferior ao ajuste calculado com base nas quantidades vendidas (R\$ 21.561.372,11). O contribuinte havia alegado que sempre realizava ajuste do total da quantidade importada, independentemente se a mercadoria era ou não levada a custo no ano da importação. Esta fiscalização até se dispôs a averiguar tal alegação e solicitou ao contribuinte que apresentasse o levantamento dos ajustes realizados no ano calendário anterior, qual seja, 2004, a fim de constatar as alegações do contribuinte. No entanto, o arquivo apresentado pelo contribuinte demonstrou claramente que o contribuinte realizou os ajustes em 2004 com base na quantidade vendida dos produtos importados, conforme já foi relatado anteriormente.*

***Para apurar o valor de ajuste total de Preços de Transferência nas operações de importação no valor de R\$ 21.561.372,11, foram utilizados, basicamente os seguintes dados:***

***1. Dados de Importações:*** planilha final no arquivo "Relatório DI SKF DO BRASIL consolidado.XLS" (gravado no CD em anexo). Esta planilha contém detalhes das operações de importação que constituem as compras do ano de 2005, que foram extraídos do sistema Siscomex.

(...)

***2. Dados de Inventário:*** planilha "ESTOQUES", contida no arquivo "SKF TP2005 PRL20corrigido20101130.xls" (gravado no CD em Anexo). Esta planilha contém as quantidades do item importado em estoque inicial e final para o ano de 2005. O valor dos estoques iniciais é ponderado com os valores das importações para apuração do **preço praticado**, conforme se pode verificar na coluna "PREÇO PRATICADO C/ESTOQUE INICIAL" da planilha "CÁLCULO PRL 20", do arquivo "SKF TP2005PPvL20corrigido20101130.xls" (gravado no CD em Anexo).

***3. Vendas:*** : planilha do arquivo "saídas importado 20111130.xls" (gravado no CD em anexo). Esta planilha contém detalhes das operações de vendas dos itens importados realizadas ano de 2005. A partir destes dados, o contribuinte realizou consolidação dos dados de vendas, e gerou as planilhas "RESUMO SAÍDAS COM VINCULADAS" (versão sem exclusão das vendas para vinculadas) e "RESUMO SAÍDAS SEM VINCULADAS" (versão com exclusão das vendas para vinculadas), contida no arquivo "SKF TP2005 PRL20corrigido20101130.xls" (gravado no CD em Anexo). A partir dos valores contidos nesta planilha é realizado o cálculo do preço parâmetro pelo método PRL com margem de 20% - Preço de Revenda menos Lucro com margem de 20% para a revenda. Esta planilha apresenta os seguintes campos: Valor total da venda, descontos e impostos incidentes sobre as vendas (ICMS, PIS e COFINS). A partir destes valores é realizado o

*cálculo do preço parâmetro, na planilha "CÁLCULO PRL20", do arquivo "SKF TP2005 PRL20corrigido20101130.xls".*

**4. Cálculo dos preços praticados, dos preços parâmetros e dos ajustes :** Planilha "CÁLCULO PRL20", do arquivo "SKF TP2005 PRL20corrigido20101130.xls". Contém o resumo da apuração dos preços de transferência para cada item importado sujeito a este controle, informando detalhes da apuração do Preço Praticado, da apuração do Preço Parâmetro, Dados de estoque inicial, quantidade vendida, ajuste total, etc. Esta planilha foi juntada às folhas 705 a 764 e será descrita detalhadamente mais adiante.

#### **4.3 Da Apuração dos Preços de Transferência:**

##### **4.3.1 Apuração do Preço Praticado:**

O **preço praticado** nas importações é determinado, basicamente, pela média do valor das importações realizadas no ano, ponderada com os estoques iniciais. As planilhas a seguir detalham como foram obtidos os dados e como os cálculos foram realizados.

**Importações :** Esta planilha contém detalhes das operações de importação que constituem as compras do ano de 2005, as quais foram extraídos do sistema Siscomex e entregues ao contribuinte, por meio do Termo de Constatação e entrega de arquivo de fl. 417

(...)

**Dados consolidados das importações:** estes dados são encontrados na planilha "RESUMO DE ENTRADAS", contida no arquivo "SKF TP2005 PRL20corrigido20101130.xls" (gravado no CD em Anexo). Nesta planilha é realizada a consolidação dos dados contidos no arquivo de Importações, descrito no item anterior. Assim sendo, este arquivo contém a soma de todas as importações de cada produto no ano de 2005. Este dado serve como base para cálculo do custo médio de importação para cada item importado de empresas vinculadas.

(...)

**Saldos de Inventário :** estes dados são encontrados na planilha "ESTOQUES", contida no arquivo "SKF TP2005 PRL20corrigido20101130.xls" (gravado no CD em Anexo). Esta planilha detalha, para cada item importado, os saldos iniciais e finais dos produtos em estoque. Isto é, a planilha relaciona a quantidade e o respectivo valor dos estoques iniciais e finais do ano de 2005. O valor dos estoques iniciais será ponderado com os custos de importação para obtenção da média ponderada, conforme determinação do parágrafo 3º do artigo 12, da IN SRF 243/2002.

(...)

**Apuração de Preços Praticados:** Estes dados são encontrados na Planilha "CÁLCULO PRL20", do arquivo "SKF TP2005 PRL20corrigido20101130.xls". Esta planilha contém o resumo da apuração dos **Preços de Transferência para cada item importado** sujeito a este controle, informando detalhes da apuração do Preço Praticado, da apuração do Preço Parâmetro, dados de estoque inicial, quantidade vendida, ajuste total, etc.

(...)

Tabela 13 - Lista dos campos da planilha "CÁLCULO PRL20", necessários ao cálculo do preço praticado na importação. Esta tabela está contida no arquivo "SKF TP2005 PRL20comgido20101130.xls". A seguir foi transcrito um exemplo de dados preenchidos:

A	CÓDIGO DO PRODUTO	1211 EKTN9/C3
C	UNIDADE MEDIDA DO PRODUTO	UN
D	QUANTIDADE IMPORTADA	290
E	VALOR FOB R\$	8.022,38
F	FRETE	1.614,02
G	IMP. IM PORTAÇÃO	1.541,82
H	SEGURO	0,00
J	CUSTO TOTAL IMP R\$	11.178,22
K	CUSTO IMP UNITÁRIO	38,55
L	ESTOQUE SI 31/12/2004 QUANTIDADE	83
M	QTDE IMPORTADA	290
N	ESTOQUE SI 31/12/2004 VALOR	2.213,61
AA	PREÇO PRATICADO C/ ESTOQUE INICIAL	35,903040

O **preço praticado** é obtido pela média ponderada entre o custo de importação e o estoque inicial. A sua fórmula de cálculo é:

$$\text{PREÇO PRATICADO C/ ESTOQUE INICIAL (linha AA)} = \frac{\text{CUSTO TOTAL IMP R\$ (linha J)} \times \text{ESTOQUE SI 31/12/2004 VALOR (linha N)} + \text{ESTOQUE SI 31/12/2004 QUANTIDADE (linha L)} \times \text{QUANTIDADE IMPORTADA (linha D)}}{\text{ESTOQUE SI 31/12/2004 VALOR (linha N)} + \text{QUANTIDADE IMPORTADA (linha D)}}$$

O "CUSTO TOTAL IMP R\$", por seu turno, é dado pelo Valor FOB, acrescido do Frete Internacional, do Seguro Internacional e do Imposto de Importação, conforme fórmula a seguir:

$$\text{CUSTO TOTAL IMP R\$ (linha J)} = \text{VALOR FOB R\$ (linha E)} + \text{FRETE (linha F)} + \text{IMP. IM PORTAÇÃO (linha G)} + \text{SEGURO (linha H)}$$

Os valores FOB, de Frete, Seguro e II são originados da planilha de "Dados Consolidados de Importações".

Este procedimento permite determinar com precisão o **preço praticado nas importações** que no exemplo em tela foi de R\$ 35,90304.

#### 4.3.2 Apuração do Preço Parâmetro pelo método PRL;

O **Método Preço de Revenda menos Lucro (PRL)** prevê a apuração do preço parâmetro com base no preço de revenda da

*mercadoria do qual são deduzidas algumas parcelas, incluindo a margem de lucro. Na prática, o método exige uma margem de lucro mínima na operação de revenda para que não ocorra ajuste de preços de transferência. Nos casos em que o item importado é revendido diretamente, a margem de lucro prevista na legislação é de 20%. Nestes casos, são relacionadas todas as vendas do produto no ano e, sobre o valor destas vendas são calculadas as deduções previstas na legislação e as médias do preço de venda por produto, apurando assim o preço parâmetro unitário.*

*As planilhas a seguir demonstram a origem dos dados e os cálculos realizados para apuração do preço parâmetro.*

***Vendas** : estes dados são encontrados na planilha "SAÍDAS IMPORTADO", contida no arquivo "saídas importado20101130.xls" (gravado no CD em Anexo). Esta planilha detalha cada operação de vendas realizada no ano de 2005, conforme. Estes dados foram consolidados na planilha "RESUMO SAÍDAS SEM VINCULADAS", (...).*

***Resumo de Vendas** : estes dados são encontrados nas planilhas "RESUMO SAÍDAS SEM VINCULADAS". Esta planilha está contida em dois arquivos: "saídas importado20101130.xls" e "SKF TP2005 PRL20corrigido20101130.xls".*

*(...)*

***Cálculo do Preço Parâmetro** : Estes dados são encontrados na Planilha "CÁLCULO PRL20", do arquivo "SKF TP2005 PRL20corrigido20101130.xls". Esta planilha contém o resumo da apuração dos Preços de Transferência para cada item importado sujeito a este controle, informando detalhes da apuração do Preço Praticado, da apuração do Preço Parâmetro, dados de estoque inicial, quantidade vendida, ajuste total, etc.*

*(...)*

*Tabela 17 - Lista dos campos da planilha "CÁLCULO PRL20", necessários ao cálculo do preço parâmetro PRL com margem de 20% . Esta tabela está contida no arquivo "SKF TP2005 PRL20corrigido20101130.xls ". A seguir foi transcrito um exemplo de dados preenchidos:*

Processo nº 16643.000387/2010-59  
Acórdão n.º 1301-003.870

S1-C3T1  
Fl. 2.831

A	CÓDIGO DO PRODUTO	1211 EKTN9/C3
C	UNIDADE MEDIDA DO PRODUTO	UN
O	QTDE VENDA S/ VINCULADA	3.353
P	ESTOQUE VENDA C/ VINCULADA	3.353
T	VALOR BRUTO VENDA	163.504,90
U	VALOR LÍQUIDO VENDA	126.998,52
V	IMPS S/ VENDAS	36.506,38
W	DESC S/ VENDAS	0,00
X	PREÇO LÍQVENDA (PLV)	126.998,52
Y	MARGEM 20% UNIT	9,75275
Z	PLV unitario	37,8761
AB	PREÇO PARÂMETRO UNITÁRIO	28,123334

Primeiramente foi calculado o "PLV Unitário" que é dado pela expressão a seguir. Destaque-se que o contribuinte não opera com descontos incondicionais e por este motivo esta parcela não foi computada.

$$PLV \text{ Unitário} = (\text{VALOR BRUTO VENDA} - \text{ICMS} - \text{PIS} - \text{COFINS}) / \text{QTDE VENDA SEM VINC}$$

O preço Parâmetro PRL20 é então obtido pela dedução da margem de 20% do "PLV Unitário". A margem de 20% unitária, por sua vez, é calculada sobre o valor bruto das vendas.

$$PREÇO \text{ PARÂMETRO UNITÁRIO} = \text{PREÇO LÍQVENDA (PLV)} - \text{MARGEM 20\% UNIT}$$

#### 4.3.3 Apuração dos Ajustes:

(...)

Nesta Planilha, é finalmente apurado o ajuste individual de cada item importado de empresa vinculada que será oferecido à tributação. No caso do exemplo abaixo, o ajuste unitário apurado foi de R\$ 26.085,35.

Tabela 18 - Lista de alguns campos da planilha "CÁLCULO PRL20". Esta tabela está contida no arquivo "SKF TP2005 PRL20corrigido20101130.xls". A seguir foi transcrito um exemplo de dados preenchidos:

A	CÓDIGO DO PRODUTO	1211 EKTN9/C3
C	UNIDADE MEDIDA DO PRODUTO	UN
D	QUANTIDADE IMPORTADA	290
E	VALOR FOB R\$	8.022,38
F	FRETE	1.614,02
G	IMP. IM PORTAÇÃO	1.541,82
H	SEGURO	0,00
J	CUSTO TOTAL IMP R\$	11.178,22
K	CUSTO IMP UNITÁRIO	38,55

Processo nº 16643.000387/2010-59  
Acórdão n.º 1301-003.870

S1-C3T1  
Fl. 2.832

L	ESTOQUE SI 31/12/2004 QUANTIDADE	83
M	QTDE IMPORTADA	290
N	ESTOQUE SI 31/12/2004 VALOR	2.213,61
O	QTDE VENDA S/ VINCULADA	3.353
T	VALOR BRUTO VENDA	163.504,90
W	DESC. S/ VENDAS	0,00
Y	MARGEM 20% UNIT	9,75275
Z	PLV unitario	37,8761
AA	PREÇO PRATICADO C/ ESTOQUE INICIAL	35,903040
AB	PREÇO PARÂMETRO UNITÁRIO	28,123334
AC	DIFERENÇA UNITÁRIA A TRIBUTAR	7,77971
AD	Margem de Divergência (5%)	1,40617
AF	Diferença Tributável Total (Quantidade Verídica)	26.085,35

A versão integral da planilha citada na tabela 17 foi entregue impressa e rubricada pelo contribuinte e foi juntada às fls. 705 a 764.

(...)

#### 5. Das verificações realizadas pelo Fisco

(...)

O contribuinte foi intimado a apresentar, por amostragem, cópia de Notas Fiscais escolhidas pelo fisco que deram suporte às planilhas de vendas, por meios do Termo de Intimação 01, conforme já relatado, que servem de base para **apuração do preço parâmetro pelo método preço de revenda menos lucro (PRL)**. Os dados constantes destes documentos foram confrontados com aqueles constantes nas memórias de cálculos (Planilha de Vendas) e nenhuma divergência foi encontrada.

Foram realizadas verificações do valores constantes da planilha de "ESTOQUES" em confronto com as cópias dos livros de registro de inventários de folhas 782 a 956 e nenhuma divergência foi encontrada.

Assim sendo, verificamos que, ao final desta fiscalização, o contribuinte terminou por apurar corretamente o preço parâmetro de acordo com o método PRL, previstos na legislação pertinente (IN SRF 243/2002), obtendo um valor total de ajuste de **R\$ 21.561.372,11** da planilha de fl. 705 a 764.

No entanto, na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ), ano-calendário 2005, a fiscalizada adicionou valor de ajuste de **R\$ 5.615.526,54** (fl. 5-verso). **Este valor, no entanto, não pôde ser analisado pelo fisco, tendo em vista que o contribuinte, apesar de intimado e re-intimado a apresentar o memória de cálculo de apuração do ajuste oferecido à tributação, não logrou êxito em fazê-lo, conforme já relatado.**

Desta forma, esta fiscalização apurou diferença positiva entre o valor de ajuste correto e aquele oferecido à tributação. Portanto, a diferença apurada será adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real, e exigida por meio de Auto de Infração.

(...)

**7. Base de Cálculo - Diferenças apuradas**

Conforme já relatado acima, o valor do ajuste para cada produto foi obtido mediante a aplicação da seguinte fórmula:

**Ajuste Total item\* = (Preço médio Praticado Unitário - Preço médio Parâmetro Unitário) x Quantidade ajustada.** (\* somente foi realizado ajuste quando o "Preço Praticado" resultou maior que o "Preço Parâmetro", acrescido de 5%)

**O valor do ajuste oferecido à tributação pelo contribuinte, informado na DIPJ, foi de: Ajuste total oferecido à tributação R\$ 5.615.526,54 (DIPJ AC 2005 fl. 5-verso).**

**Ajuste total apurado após correção: R\$ 21.561.372,11 (Planilha fl. 764)**

Tendo em vista que o contribuinte adicionou ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor de R\$ 5.615.526,54, a título de ajustes de preços de transferência, conforme ficha de apuração do lucro real da DIPJ AC 2005, este valor será deduzido do montante do ajuste ora apurado, R\$ 21.561.372,11, tendo em vista que aquele valor já foi oferecido à tributação.

Ano Calendário	Ajuste Apurado no Procedimento Fiscal	Valor oferecido à tributação na DIPJ em 2005, pelo fiscalizado (Preços de Transferência )	Valor a Tributar
2005	R\$ 21.561.372,11	R\$ 5.615.526,54	R\$ 15.945.845,57

**Valor da Base de Cálculo R\$ 15.945.845,57**

**O valor de R\$ 15.945.845,57 será adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e tributado no IRPJ e da CSLL. Os respectivos tributos serão constituídos por meio de autos de infração, passando o presente termo a fazer parte integrante inseparável destes.**

(...)

- **que o crédito tributário lançado de ofício**, na data de lavratura dos autos de infração do IRPJ e da CSLL, perfaz o montante de **R\$ 8.679.798,88**, assim especificado:

Auto de Infração	Principal (R\$)	Juros de Mora - Calculados até 30/11/2010 (R\$)	Multa de Ofício 75%	Total (R%)
IRPJ	2.790.522,96	1.498.789,88	2.092.892,22	5.382.205,06
CSLL	1.004.588,27	539.564,35	753.441,20	2.297.593,82
<b>Total</b>				<b>8.679.798,88</b>

Ciente do lançamento em **16/12/2010**, pelo representante legal c/ assinatura aposta no auto de infração, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário em **14/01/2011** (e-fls. 1496/1528), cujas razões, em síntese, constam do relatório da decisão recorrida e que transcrevo, nessa parte, *in verbis*:

(...)

*DO EQUÍVOCO QUANTO À TRIBUTAÇÃO DOS BENS IMPORTADOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2004*

(...)

*Não se deve aplicar para os bens importados em determinado ano o ajuste referente ao ano-calendário subsequente.*

*Contudo, foi exatamente esse um dos equívocos cometidos pela fiscalização.*

*A fiscalização constatou que o ajuste de preço de transferência relativo ao ano-calendário de 2004 se restringiu às mercadorias vendidas, como, aliás, determina a legislação em vigor.*

*Diante disso, em total afronta ao que determina a legislação, a fiscalização adicionou às mercadorias importadas em 2005 o estoque final das mercadorias adquiridas em 2004 e calculou o ajuste dos preços de transferência relativo a 2005 com base no total das vendas realizadas.*

*Em outras palavras, a fiscalização, ao apurar o ajuste do preço de transferência com base na totalidade das mercadorias vendidas em 2005, incluiu os itens importados em 2004.*

(...)

*Em resumo, nos cálculos realizados pela fiscalização verifica-se que, independentemente do ano em que o bem teria sido importado – 2004 ou 2005, os ajustes dos preços de transferência com base no PRL20 foram indistintamente feitos com base na apuração para o ano-calendário de 2005.*

*Importante observar que o método adotado pela fiscalização acabou por reconhecer a necessidade de ajuste de preço de transferência sobre mercadorias que não tiveram ajuste no ano de 2004 e que, portanto, jamais poderiam compor o ajuste de 2005. Observem-se alguns exemplos à fl. 1020.*

*Frise-se que a legislação é clara ao dizer que o custo dos bens importados deve ser ajustado de acordo com valores obtidos para o ano-calendário em que foram importados.*

*Por fim, cumpre ressaltar que esse não é o único equívoco encontrado nos cálculos da fiscalização.*

#### **DO EQUÍVOCO QUANTO À QUANTIDADE DE MERCADORIAS REVENDIDAS**

*Além do vício acima relatado, o cálculo apresentado pela fiscalização leva em consideração quantidades equivocadas de mercadorias vendidas e submetidas ao ajuste e preço de transferência.*

*A simples análise da planilha utilizada como base para a autuação aponta que a quantidade de mercadorias vendidas é muito superior à quantidade importada somada à quantidade mantida em estoque quando da abertura do ano-calendário.*

*Tomando como exemplo a mercadoria classificada sob código “1204ETN9” (fl. 705verso), verifica-se que durante o ano-calendário de 2005 a impugnante importou 230 unidades desse item, sendo que em 31/12/2004 constavam 444 unidades desse mesmo item em estoque. Somadas essas quantidades obtém-se o total de 674 unidades, sendo que o ajuste de preço de transferência foi calculado sobre 2.205 unidades, valor esse que consta, como quantidade revendida, do campo “Estoque Venda c/ Vinculada” da planilha utilizada pela fiscalização. Ou seja, existe uma diferença de 1.531 unidades.*

***Note-se que a fiscalização não atentou para o fato de que não poderia a impugnante revender quantidade superior àquela importada somada com a que se encontrava em estoque, de forma que os cálculos foram efetuados sobre quantidade fictícia.***

*Importante ressaltar que, de um total de 11.353 mercadorias submetidas ao controle de preços de transferência, foram identificados 7.372 erros quanto à quantidade revendida, o que, por si só, invalida qualquer cálculo efetuado pela fiscalização e o próprio Auto de Infração dele decorrente.*

*Assim, resta mais do que evidente que não pode prosperar o Auto de Infração, eis que eivado de vícios insanáveis quanto à quantificação do quanto supostamente devido.*

#### **DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO MELHOR MÉTODO PARA O CONTRIBUINTE**

*De acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, são 3 os métodos estabelecidos para o controle dos preços de transferência nas importações: métodos PIC (Preços Independentes Comparados), PRL (Preço de Revenda menos Lucro) e CPL (Custo de Produção mais Lucro).*

*E o § 4º desse artigo 18 prevê que, na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado.*

*Portanto, quando do lançamento, a fiscalização deveria ter demonstrado que o cálculo utilizado (PRL) representa o menor ajuste entre aqueles possíveis (PRL, CPL e PIC).*

*(...)*

***DAS PREMISSAS EQUIVOCADAS NO CÁLCULO DO PRL  
ADOTADO PELA FISCALIZAÇÃO – UTILIZAÇÃO DO PREÇO  
CIF COMO PARÂMETRO***

*Os demonstrativos da fiscalização partem para a aferição do preço parâmetro pelo método PRL contemplando no universo de amostras comparadas os custos de frete e seguro (preço CIF).*

*No entanto, o controle dos preços de transferência, por sua lógica e fundamento, só pode ser bem realizado se considerado o preço FOB das mercadorias, sob pena de contaminação e exposição, no resultado, de um preço que não atende ao princípio “arm’s length”.*

*Conforme se observa no caput do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, o controle dos preços de transferência, via limitação da dedução de custos, é restrito às operações realizadas com pessoas vinculadas, pois é em relação a tais contratações que se poderia transferir lucros.*

*Assim, qualquer outra contratação, ainda que atrelada à operação realizada com vinculada, não poderia se sujeitar às limitações da legislação de preços de transferência, haja vista que não estaria presente o nexo entre a redução indevida de lucros e o negócio entabulado.*

*Em princípio, conclui-se que fretes e seguros contratados com pessoas independentes e, com muito maior razão, tributos incidentes na importação, não poderiam se sujeitar a nenhum limite de dedutibilidade.*

*Quanto ao § 6º do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, este não tem outro intuito senão o de repisar a necessária agregação de tais parcelas de despesas ao custo das mercadorias adquiridas.*

*Assim, o preço a ser considerado na apuração do PRL deve ser necessariamente o preço FOB.*

*Ocorre que a IN SRF nº 243/2002 prevê expressamente a utilização do preço CIF.*

*No entanto, em que pese a literalidade de tal dispositivo, ele é ilegal, uma vez que submete ao controle dos preços de transferência valores transacionados por partes não vinculadas, o que afronta os princípios norteadores dessas regras.*

*Assim impõem-se, mais uma vez, a condenação dos cálculos realizados pela autoridade lançadora, cancelando-se a cobrança veiculada no Auto de Infração.*

#### *DAS CONCLUSÕES QUANTO À IMPROCEDÊNCIA DO AUTO*

*Pelo que foi até aqui exposto, não há como o lançamento se manter, eis que, resumidamente:*

*a) A autuação se baseia em cálculos realizados de forma equivocada, eis que não levam em consideração o fato de que parte das mercadorias submetidas ao controle de preços de transferência ter sido importada no ano-calendário de 2004 e, portanto, sujeitar-se ao ajuste com base no preço parâmetro determinado para esse período;*

*b) A quantidade de mercadorias revendidas utilizada como base para o cálculo do ajuste total devido é muito superior ao da soma das quantidades importadas e mantidas em estoque em 31/12/2004, de forma que o valor assim obtido está claramente viciado; e*

*c) Em completa contrariedade das leis brasileiras de preços de transferência, o cálculo do preço parâmetro pelo método PRL20 foi realizado com base no preço CIF acrescido do imposto de importação, em detrimento do correto cálculo, com base no preço FOB.*

#### *DO PEDIDO*

*Ante o exposto, a impugnante requer o integral cancelamento do Auto de Infração.*

*Outrossim, protesta pela oportuna juntada, ainda que por amostragem, de documentos comprobatórios de todas as alegações apresentadas, notadamente aqueles pertinentes à comprovação dos cálculos de ajustes de preços de transferência.*

*(...)*

*Em face das alegações do sujeito passivo, a DRJ São Paulo I devolveu os autos do processo à unidade de origem da RFB para manifestação da Fiscalização, conforme despacho (e-fls. 1877/1880), in verbis:*

*(...)*

*Na DIPJ/2006 da contribuinte consta, como o ajuste de preços de transferência na importação o montante de **R\$ 5.615.526,54**, tendo sido utilizado o método PRL20 (Preço de Revenda menos Lucro de 20%).*

*Após algumas intimações e correções de dados e procedimentos (sintetizadas às fls. 951/967), a contribuinte apresentou à fiscalização a planilha de fls. 705/764 (também utilizando o método PRL20), apurando o ajuste total de R\$ 9.199.115,58, com base nas quantidades importadas em 2005, e de R\$*

21.561.372,11, com base nas quantidades vendidas em 2005 (fl. 764).

A fiscalização adotou como correto ajuste calculado com base nas quantidades vendidas em 2005 (R\$ 21.561.372,11).

Em face do exposto, foi apurada a diferença tributável de R\$ 15.945.845,57, conforme a seguir demonstrado (valores em reais):

Ajuste apurado no procedimento fiscal	21.561.372,11
(-) Ajuste apurado na DIPJ/2006	-5.615.526,54
= Diferença tributável	15.945.845,57

(...)

*Em sua defesa, a impugnante (...) fls. 1825/1871, apresentando, entre outras, as seguintes alegações:*

**Do equívoco quanto à tributação dos bens importados no ano-calendário de 2004**

*No ano-calendário de 2004, a contribuinte, no cálculo do ajuste de preço de transferência, levou em consideração o total de mercadorias importadas; no entanto, somente o ajuste relativo às mercadorias vendidas foi levado a resultado.*

*De acordo com o artigo 45 da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 5º da IN SRF nº 243/2002,(...).*

*Em suma, os bens importados em 2004, ainda que comercializados em 2005, devem ser ajustados de acordo com o cálculo do preço de transferência para o mesmo ano-calendário de 2004, enquanto os bens adquiridos em 2005 devem ter seu custo retificado conforme o cálculo do preço de transferência para o ano-calendário de 2005.*

*Não se deve aplicar para os bens importados em determinado ano o ajuste referente ao ano-calendário subsequente.*

*A fiscalização, contudo, ao apurar o ajuste do preço de transferência com base na totalidade das mercadorias vendidas em 2005, incluiu indevidamente os itens importados em 2004.*

*Importante observar que o método adotado pela fiscalização acabou por reconhecer a necessidade de ajuste de preço de transferência sobre mercadorias que não tiveram ajuste no ano de 2004 e que, portanto, jamais poderiam compor o ajuste de 2005.*

*Observem-se alguns exemplos à fl. 1020.*

*Frise-se que a legislação é clara ao dizer que o custo dos bens importados deve ser ajustado de acordo com valores obtidos para o ano-calendário em que foram importados.*

**Do equívoco quanto à quantidade de mercadorias revendidas**

*Além do vício acima relatado, o cálculo apresentado pela fiscalização leva em consideração quantidades equivocadas de mercadorias vendidas e submetidas ao ajuste e preço de transferência.*

*A simples análise da planilha utilizada como base para a autuação aponta que a quantidade de mercadorias vendidas é muito superior à quantidade importada somada à quantidade mantida em estoque quando da abertura do ano-calendário.*

*Tomando como exemplo a mercadoria classificada sob código "1204ETN9" (fl. 705-verso), verifica-se que durante o ano-calendário de 2005 a impugnante importou 230 unidades desse item, sendo que em 31/12/2004 constavam 444 unidades desse mesmo item em estoque. Somadas essas quantidades obtém-se o total de 674 unidades, sendo que o ajuste de preço de transferência foi calculado sobre 2.205 unidades, valor esse que consta, como quantidade revendida, do campo "Estoque Venda c/ Vinculada" da planilha utilizada pela fiscalização. Ou seja, existe uma diferença de 1.531 unidades.*

*Note-se que a fiscalização não atentou para o fato de que não poderia a impugnante revender quantidade superior àquela importada somada com a que se encontrava em estoque, de forma que os cálculos foram efetuados sobre quantidade fictícia.*

*Importante ressaltar que, de um total de 11.353 mercadorias submetidas ao controle de preços de transferência, foram identificados 7.372 erros quanto à quantidade revendida, o que, por si só, invalida qualquer cálculo efetuado pela fiscalização e o próprio Auto de Infração dele decorrente.*

#### **DAS CONSTATAÇÕES E DA PROPOSTA**

*A contribuinte apresentou à fiscalização a planilha de fls. 705/764, apurando o ajuste total de **R\$ 9.199.115,58**, com base nas quantidades importadas em 2005, e de **R\$ 21.561.372,11**, com base nas quantidades vendidas em 2005 (fl. 764).*

*Como o ajuste com base apenas nas quantidades importadas em 2005 não contemplava as importações realizadas em 2004 (estoque inicial de 2005), a fiscalização adotou como correto o ajuste calculado com base nas quantidades vendidas em 2005 (R\$ 21.561.372,11).*

*Apesar de a planilha que deu origem à autuação haver sido fornecida pela própria contribuinte, ela contesta os valores das quantidades vendidas utilizadas pela fiscalização, por serem superiores à soma das quantidades em estoque no início de 2005 com as quantidades importadas nesse mesmo ano.*

*A contribuinte alega que, de um total de 11.353 mercadorias submetidas ao controle de preços de transferência, foram identificados 7.372 erros quanto à quantidade revendida.*

*Em que pese o fato de que não nos foi possível comprovar essa alegação, o exemplo citado, relativo à mercadoria classificada sob código "1204ETN9" (fl. 705-verso), demonstra que essa inconsistência, pelo menos em alguns casos, de fato existe. Nesse exemplo, verifica-se que, de fato, a quantidade vendida (2.205) é inexplicavelmente superior à soma do estoque inicial (444) com as quantidades importadas (230). Essa inconsistência poderia ser explicada, por exemplo, se parte da quantidade vendida fosse originada de compras no mercado interno (não sujeitas a ajustes de preços de transferência); mas não há nos autos nada acerca dessa informação.*

*A contribuinte também contesta a apuração do ajuste relativo aos produtos que se encontravam no estoque inicial (produtos importados em 2004 e não vendidos nesse mesmo ano), **para os quais a fiscalização adotou o mesmo ajuste unitário calculado para os produtos importados e vendidos em 2005.***

*Alega, interpretando o disposto no artigo 45 da Lei nº 10.637/2002 e no artigo 5º da IN SRF nº 243/2002, que os bens importados em 2004, ainda que comercializados em 2005, devem ser ajustados de acordo com o cálculo do preço de transferência para o mesmo ano-calendário de 2004.*

*Assim, por todo o exposto, proponho o encaminhamento do presente processo à **DEMAC/SÃO PAULO**, para a Auditora Fiscal autuante:*

- *Manifestar-se acerca das alegações da contribuinte;*
- *Verificar quais as quantidades efetivamente sujeitas a ajuste, segregando o estoque inicial (produtos importados em 2004 e não vendidos nesse mesmo ano) das importações realizadas em 2005; e Refazer o cálculo dos ajustes e da matéria tributável, considerando as quantidades corretas e, com relação ao estoque inicial, os ajustes individuais apurados em 2004 (observar os exemplos à fl. 1020).*

*(...)*

O Termo de Conclusão de Diligência foi juntado aos autos, com resultado (e-fls. 2704/2714).

Intimada do Relatório de Diligência, o sujeito passivo apresentou suas razões (e-fls. 2722/2731).

Na sessão de **06/06/2013**, a 5ª Turma da DRJ/São Paulo I julgou a **Impugnação parcialmente procedente**, ao exonerar parte do crédito tributário pela redução do valor tributável da infração imputada, conforme Acórdão (e-fls. 2755/2755), cuja ementa, parte dispositiva e conclusão do voto condutor, transcrevo, *in verbis*:

*(...)*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ*

*Ano-calendário: 2005*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.*

*A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização.*

*MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.*

*Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.*

*ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.*

*Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.*

*BENS IMPORTADOS EM ANOS ANTERIORES. AJUSTE.*

*Considerando que os bens importados em determinado ano, ainda que comercializados em anos posteriores, devem ser ajustados de acordo com o ajuste apurado no ano da importação, exonera-se parcialmente a exigência.*

*QUANTIDADES SUJEITAS A AJUSTE. EQUÍVOCO NA AUTUAÇÃO.*

*Considerando que a quantidade sujeita a ajuste não pode ser superior ao estoque inicial somado às importações de vinculadas no ano-calendário, exonera-se parcialmente a exigência.*

*CSLL. DECORRÊNCIA.*

*O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

*(...)*

*ACORDAM os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, nos termos do voto do relator.*

*(...)*

*Voto*

*(...)*

**DA TRIBUTAÇÃO DOS BENS IMPORTADOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2004 E DAS QUANTIDADES SUJEITAS A AJUSTE**

*Analisando as alegações da impugnante relatadas nos itens “DO EQUÍVOCO QUANTO À TRIBUTAÇÃO DOS BENS IMPORTADOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2004” e “DO EQUÍVOCO QUANTO À QUANTIDADE DE MERCADORIAS REVENDIDAS”, em conjunto com as peças juntadas aos autos, verificou-se, com relação à autuação, que:*

*1) na apuração do ajuste relativo aos produtos que se encontravam no estoque inicial de 2005 (produtos importados em 2004 e não vendidos nesse mesmo ano), a fiscalização adotou o mesmo ajuste unitário calculado para os produtos importados e vendidos em 2005, ao invés de utilizar os ajustes individuais apurados em 2004; e 2) em diversos casos a quantidade ajustada do produto é superior ao estoque inicial somado às importações de vinculadas no ano-calendário.*

*Com relação à primeira constatação, há uma divergência de entendimento entre a fiscalização (que adotou, como mencionado, o mesmo ajuste unitário tanto para as mercadorias importadas em 2004, quanto para as importadas em 2005) e a contribuinte (que defende a tese de que os bens importados em 2004, ainda que comercializados em 2005, devem ser ajustados de acordo com o cálculo do preço de transferência para o mesmo ano-calendário de 2004).*

*Neste ponto, compartilho do entendimento da contribuinte, em face da legislação vigente (em especial o artigo 45 da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 5º da IN SRF nº 243/2002) e dos princípios que regem os preços de transferência.*

*(...)*

*Como bem sintetizou a impugnante, de acordo com essas normas, após a apuração dos preços de transferência em determinado ano-calendário, o contribuinte pode (i) contabilizar o excesso de custo na conta em que os bens importados tenham sido registrados, de forma que seu valor corresponda exatamente àquele aceitável para fins da legislação de controle de operações internacionais ou (ii) adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido.*

*Para que essas 2 opções do contribuinte sejam equivalentes, há que se utilizar, para bens importados em determinado ano e vendidos nos anos seguintes, o ajuste unitário apurado no ano da importação (que deve ser multiplicado pela quantidade vendida em cada ano). Note-se que o fato de se utilizar o ajuste unitário apurado no ano da importação implica a utilização do preço praticado e do preço-parâmetro também desse ano da importação.*

*Quanto à análise considerando os princípios que regem os preços de transferência (na importação), há que se destacar que a finalidade é se verificar se a importação está sendo realizada em conformidade com os preços de mercado. Dessa forma, eventual ajuste deve ser calculado tomando exclusivamente os dados relativos ao momento da importação do bem, ou seja, se o preço praticado no momento da importação estava de acordo com o preço-parâmetro no momento da importação, não fazendo sentido a utilização de dados relativos ao momento da venda desse bem.*

***Com relação à segunda constatação,** não há qualquer controvérsia, posto que a quantidade sujeita a ajuste não pode ser superior ao estoque inicial somado às importações de vinculadas no ano-calendário, mesmo que a quantidade vendida seja superior (essa aparente inconsistência poderia ser explicada, por exemplo, se parte da quantidade vendida fosse originada de compras no mercado interno ou de empresas não vinculadas, não sujeitas a ajustes de preços de transferência; mas essa informação não consta dos autos).*

*Diante dessas constatações, o presente processo foi encaminhado por esta Delegacia de Julgamento à DEMAC/SÃO PAULO, para a Auditora Fiscal atuante:*

- Verificar quais as quantidades efetivamente sujeitas a ajuste, segregando o estoque inicial (produtos importados em 2004 e não vendidos nesse mesmo ano) das importações realizadas em 2005; e*
- Refazer o cálculo dos ajustes e da matéria tributável, considerando as quantidades corretas e, com relação ao estoque inicial, os ajustes individuais apurados em 2004.*

*Apesar de discordar da segregação do estoque inicial das importações realizadas em 2005, a Auditora Fiscal fez os cálculos, apurando o ajuste total de **R\$ 9.151.783,37** (R\$ 1.160.627,38 referente ao ajuste dos estoques iniciais e R\$ 7.991.155,99 referente ao ajuste das quantidades importadas em 2005).*

*A impugnante, em sua manifestação, concorda com segregação, mas não concorda com a adoção do preço CIF acrescido do imposto de importação e reitera a necessidade de se comprovar a aplicação do princípio do melhor método para o contribuinte, **argumentos estes já analisados e rejeitados nesta decisão (itens “DA INCLUSÃO DO FRETE, DO SEGURO E DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NO PREÇO PRATICADO NO MÉTODO PRL” e “DA UTILIZAÇÃO DO MELHOR MÉTODO PARA O CONTRIBUINTE”).***

*Diante do exposto, há que se validar os cálculos efetuados pela fiscalização e alterar o ajuste total objeto da autuação, de R\$ 15.945.845,57, para R\$ 9.151.783,37.*

*DO CÁLCULO DOS TRIBUTOS MANTIDOS*

Considerando que a **matéria tributável** foi alterada para R\$ 9.151.783,37, há que se recalcular os tributos devidos correspondentes e se alterar, com base nos formulários FAPLI e FACS (em anexo), o sistema SAPLI da RFB (que controla as compensações de resultados negativos), conforme a seguir demonstrado (valores em reais):

IRPJ

Matéria tributável mantida	9.151.783,37
(-) prejuízos anteriores (30%)	2.745.535,01
= resultado ajustado	6.406.248,36
IRPJ (15%)	960.937,25
Adicional (10%).	640.624,84
Total IRPJ	1.601.562,09
Multa de ofício	1.201.171,57

CSLL

Matéria tributável mantida	9.151.783,37
(-) base negativa anterior (30%)	2.745.535,01
= resultado ajustado	6.406.248,36
CSLL	576.562,35
Multa de ofício	432.421,76

(...)

*DA CONCLUSÃO*

Diante do exposto, voto no sentido de se considerar **PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO**. Crédito tributário parcialmente mantido, conforme a seguir demonstrado (valores em reais):

Sistema SIEF	IRPJ	CSLL
(2) Infrações mantidas na decisão	9.151.783,37	9.151.783,37
(5) Compensação na decisão	2.745.535,01	2.745.535,01

	Exigido	Exonerado	Mantido
IRPJ	2.790.522,96	1.188.960,87	1.601.562,09
Multa IRPJ	2.092.892,22	891.720,65	1.201.171,57
CSLL	1.004.588,27	428.025,92	576.562,35
Multa CSLL	753.441,20	321.019,44	432.421,76

(...)

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Nelso Kichel - Relator.

Trata-se do Recurso de Ofício, reexame necessário, da decisão da 5ª Turma da DRJ/São Paulo I que, ao julgar a Impugnação parcialmente procedente, exonerou crédito tributário acima do limite de alçada.

O Limite de alçada da DRJ, instância *a quo*, de R\$ 2.500.000,00 (Dois milhões e quinhentos mil reais) está definido na Portaria MF nº 63, de 09/02/2017.

O valor exonerado do crédito tributário (principal + multa de ofício) foi superior ao citado limite de alçada e consta discriminado no demonstrativo já transcrito, anteriormente, no relatório.

Portanto, conheço do recurso de ofício.

## IMPUTAÇÃO DO FISCO

Como já relatado, o Fisco imputou a infração do IRPJ e reflexo (CSLL) - ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, quanto ao **ano-calendário 2005**:

Fato Gerador	Valor Tributável Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2005	15.945.845,57	75,00

Obs:

**Consta do Termo de Verificação Fiscal - TVF (e-fls. 1433/1473):**

(...)

*Com a globalização, houve crescimento das empresas multinacionais e, respectivamente, da quantidade de suas subsidiárias ao redor do mundo. As operações entre empresas e suas subsidiárias, às quais a legislação atribui o nome de pessoas vinculadas, facilitou o livre fluxo de capitais. Este processo deu início a um grande problema: as transferências de lucros e capitais disfarçadas pelas operações Intercompany (entre empresas).*

*Objetivando controlar estas remessas, cada país passou a adotar normas e leis para regulamentar as operações de importação, exportação e empréstimos entre companhias e como tributar o Preço de Transferência dos bens, produtos e serviços para acabar com a evasão de divisas disfarçadas por estas operações.*

*No Brasil, a Lei 9.436/96 inaugurou um novo regime para dedutibilidade de custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos*

*documentos de importação ou aquisição nas operações efetuadas com pessoas vinculadas.*

***Nas operações de importação**, a empresa deve comprovar que o custo incorrido na operação, também chamado de **preço praticado**, foi equivalente ao preço de mercado.*

*Custo ou preço praticado pela empresa é a média aritmética ponderada dos preços pelos quais a empresa efetivamente comprou ou vendeu um determinado produto, durante o ano-calendário. Deve ser calculado, obrigatoriamente, produto a produto.*

*Custo ou preço médio calculado, ou **preço parâmetro**, é a média aritmética ponderada de preços praticados em operações entre **empresas independentes** coletados e ajustados, conforme método definido em lei, escolhido pelo contribuinte. Também deve ser calculado, produto a produto.*

*Assim sendo, nas operações de importação sujeitas ao controle de Preços de Transferência, caso o custo seja maior que o **preço parâmetro**, haverá ajuste (adição ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL) no Lucro Real, alterando o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido. Quando o custo for menor que o preço parâmetro, não haverá ajuste.*

(...)

## **ARGUMENTOS DA DEFESA DO SUJEITO PASSIVO**

Na instância *a quo*, a contribuinte impugnou a exigência fiscal, argumentando:

### **a) que a Fiscalização laborou em equívoco quanto à tributação dos bens importados:**

- a Fiscalização, ao apurar o ajuste do preço de transferência com base na totalidade das mercadorias vendidas em 2005, incluiu os itens importados em 2004;

- em resumo, nos cálculos realizados pela fiscalização, verifica-se que, independentemente do ano em que o bem teria sido importado – 2004 ou 2005, os ajustes dos preços de transferência com base no PRL20 foram indistintamente feitos com base na apuração para o ano-calendário de 2005;

- importante observar que o método adotado pela Fiscalização acabou por reconhecer a necessidade de ajuste de preço de transferência sobre mercadorias que não tiveram ajuste no ano de 2004 e que, portanto, jamais poderiam compor o ajuste de 2005. Observem-se alguns exemplos à e-fl. 1020;

- frise-se que a legislação de regência é clara ao dizer que o custo dos bens importados deve ser ajustado de acordo com valores obtidos para o ano-calendário em que foram importados.

### **b) que a Fiscalização cometeu equívoco quanto à quantidade de mercadorias revendidas:**

- que o cálculo apresentado pela Fiscalização leva em consideração quantidades equivocadas de mercadorias vendidas e submetidas ao ajuste e preço de transferência;

- que a simples análise da planilha utilizada como base para a autuação aponta que a quantidade de mercadorias vendidas é muito superior à quantidade importada somada à quantidade mantida em estoque quando da abertura do ano-calendário;

- que, tomando como exemplo a mercadoria classificada sob código "1204ETN9" (fl. 705verso), verifica-se - durante o ano-calendário de 2005 - que a Contribuinte importou 230 unidades desse item, sendo que em 31/12/2004 constavam 444 unidades desse mesmo item em estoque. Somadas essas quantidades obtém-se o total de 674 unidades, sendo que o ajuste de preço de transferência foi calculado sobre 2.205 unidades, valor esse que consta, como quantidade revendida, do campo "Estoque Venda c/ Vinculada" da planilha utilizada pela fiscalização. Ou seja, existe uma diferença de 1.531 unidades;

- que se note Fiscalização não atentou para o fato de que não poderia a Contribuinte revender quantidade superior àquela importada somada com a que se encontrava em estoque, de forma que os cálculos foram efetuados sobre quantidade fictícia;

- que, importante ressaltar, de um total de 11.353 mercadorias submetidas ao controle de preços de transferência, foram identificados 7.372 erros quanto à quantidade revendida, o que, por si só, invalida qualquer cálculo efetuado pela fiscalização e o próprio Auto de Infração dele decorrente.

### **DILIGÊNCIA FISCAL**

Em face da irresignação da contribuinte, a DRJ/São Paulo I, antes do julgamento, devolveu os autos à Fiscalização da unidade de origem da RFB, no caso DEMAC/São Paulo, para diligência e manifestação da Fiscalização.

Efetuada a diligência fiscal, com manifestação da Fiscalização e da Contribuinte, os autos retornaram à DRJ/São Paulo I para julgamento.

Pois bem.

A Fiscalização, sem suma, consignou no Relatório de Diligência a inexistência de erro ou equívoco no lançamento fiscal e reiterou os fundamentos da autuação.

### **DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

A **5ª Turma da DRJ/São Paulo I**, em sentido contrário ao entendimento da Fiscalização (**AJUSTE UNITÁRIO**) e acatando a argumentação da contribuinte, **segregou o AJUSTE (adotou ajuste individual: um, para 2004 e, outro, para 2005)**, reduzindo o valor tributável da infração imputada, conforme voto condutor cuja fundamentação, nessa parte, transcrevo:

(...)

*DA TRIBUTAÇÃO DOS BENS IMPORTADOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2004 E DAS QUANTIDADES SUJEITAS A AJUSTE*

*Analisando as alegações da impugnante relatadas nos itens “DO EQUÍVOCO QUANTO À TRIBUTAÇÃO DOS BENS IMPORTADOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2004” e “DO EQUÍVOCO QUANTO À QUANTIDADE DE MERCADORIAS REVENDIDAS”, em conjunto com as peças juntadas aos autos, verificou-se, com relação à autuação, que:*

*1) na apuração do ajuste relativo aos produtos que se encontravam no estoque inicial de 2005 (produtos importados em 2004 e não vendidos nesse mesmo ano), a fiscalização adotou o mesmo ajuste unitário calculado para os produtos importados e vendidos em 2005, ao invés de utilizar os ajustes individuais apurados em 2004; e*

*2) em diversos casos a quantidade ajustada do produto é superior ao estoque inicial somado às importações de vinculadas no ano-calendário.*

*Com relação à primeira constatação, há uma divergência de entendimento entre a fiscalização (que adotou, como mencionado, o mesmo ajuste unitário tanto para as mercadorias importadas em 2004, quanto para as importadas em 2005) e a contribuinte (que defende a tese de que os bens importados em 2004, ainda que comercializados em 2005, devem ser ajustados de acordo com o cálculo do preço de transferência para o mesmo ano-calendário de 2004).*

*Neste ponto, compartilho do entendimento da contribuinte, em face da legislação vigente (em especial o artigo 45 da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 5º da IN SRF nº 243/2002) e dos princípios que regem os preços de transferência.*

(...)

**(Lei nº 10.637/2002)**

*“Art. 45. Nos casos de apuração de excesso de custo de aquisição de bens, direitos e serviços, importados de empresas vinculadas e que sejam considerados indedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, apurados na forma do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica deverá ajustar o excesso de custo, determinado por um dos métodos previstos na legislação, no encerramento do período de apuração, contabilmente, **por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de:***

*I – conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou*

*II – conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de esses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.*

*§ 1º No caso de bens classificáveis no ativo permanente e que tenham gerado quotas de depreciação, amortização ou exaustão, no ano-calendário da importação, o valor do excesso de preço de aquisição de importação deverá ser creditado na conta de ativo em cujas quotas tenham sido debitadas, em contrapartida à conta de resultados acumulados a que se refere o caput.*

*§ 2º Caso a pessoa jurídica opte por adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido, o valor total do excesso apurado no período de aquisição deverá ser excluído do patrimônio líquido, para fins de determinação da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, alterada pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*§ 3º Na hipótese do § 2º, a pessoa jurídica deverá registrar o valor total do excesso de preço de aquisição em subconta própria que registre o valor do bem, serviço ou direito adquirida no exterior”.*

**(IN SRF nº 243/2002)**

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

*§ 1º Se o preço praticado na aquisição, pela empresa vinculada domiciliada no Brasil, for superior àquele utilizado como parâmetro, decorrente da diferença entre os preços comparados, o valor resultante do excesso de custo, 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:*

*I - conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou*

*II - conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.*

§ 2º *No caso de bens classificáveis no ativo permanente e que tenham gerado quotas de depreciação, amortização ou exaustão, no ano calendário da importação, o valor do excesso de preço de aquisição na importação deverá ser contabilizado conforme o disposto no inciso II do § 1º. Na hipótese de valores ainda não baixados, o excesso de preço de aquisição na importação será creditado diretamente na conta de ativo, em contrapartida à conta de resultados acumulados a que se refere o § 1º.*

**§ 3º *Caso a pessoa jurídica opte por adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido, o valor total do excesso apurado no período de aquisição deverá ser excluído do patrimônio líquido, para fins de determinação da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 23 de dezembro de 1995.***

§ 4º *Na hipótese do § 3º, a pessoa jurídica deverá registrar o valor total do excesso de preço de aquisição em subconta própria da que registre o valor do bem, serviço ou direito adquirido no exterior.*

§ 5º *Se o preço praticado na aquisição pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, for inferior àquele utilizado como parâmetro, nenhum ajuste com efeito tributário poderá ser efetuado”.*

***Como bem sintetizou a impugnante, de acordo com essas normas, após a apuração dos preços de transferência em determinado ano-calendário, o contribuinte pode (i) contabilizar o excesso de custo na conta em que os bens importados tenham sido registrados, de forma que seu valor corresponda exatamente àquele aceitável para fins da legislação de controle de operações internacionais ou (ii) adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido.***

***Para que essas 2 opções do contribuinte sejam equivalentes, há que se utilizar, para bens importados em determinado ano e vendidos nos anos seguintes, o ajuste unitário apurado no ano da importação (que deve ser multiplicado pela quantidade vendida em cada ano). Note-se que o fato de se utilizar o ajuste unitário apurado no ano da importação implica a utilização do preço praticado e do preço-parâmetro também desse ano da importação.***

***Quanto à análise considerando os princípios que regem os preços de transferência (na importação), há que se destacar que a finalidade é se verificar se a importação está sendo realizada em conformidade com os preços de mercado. Dessa forma, eventual ajuste deve ser calculado tomando exclusivamente os dados relativos ao momento da importação***

*do bem, ou seja, se o preço praticado no momento da importação estava de acordo com o preço-parâmetro no momento da importação, não fazendo sentido a utilização de dados relativos ao momento da venda desse bem.*

*Com relação à segunda constatação, não há qualquer controvérsia, posto que a quantidade sujeita a ajuste não pode ser superior ao estoque inicial somado às importações de vinculadas no ano-calendário, mesmo que a quantidade vendida seja superior (essa aparente inconsistência poderia ser explicada, por exemplo, se parte da quantidade vendida fosse originada de compras no mercado interno ou de empresas não vinculadas, não sujeitas a ajustes de preços de transferência; mas essa informação não consta dos autos).*

*Diante dessas constatações, o presente processo foi encaminhado por esta Delegacia de Julgamento à DEMAC/SÃO PAULO, para a Auditora Fiscal autuante:*

- Verificar quais as quantidades efetivamente sujeitas a ajuste, segregando o estoque inicial (produtos importados em 2004 e não vendidos nesse mesmo ano) das importações realizadas em 2005; e*

- Refazer o cálculo dos ajustes e da matéria tributável, considerando as quantidades corretas e, com relação ao estoque inicial, os ajustes individuais apurados em 2004.*

*Apesar de discordar da segregação do estoque inicial das importações realizadas em 2005, a Auditora Fiscal fez os cálculos, apurando o ajuste total de R\$ 9.151.783,37 (R\$ 1.160.627,38 referente ao ajuste dos estoques iniciais e R\$ 7.991.155,99 referente ao ajuste das quantidades importadas em 2005).*

*A impugnante, em sua manifestação, concorda com segregação, mas não concorda com a adoção do preço CIF acrescido do imposto de importação e reitera a necessidade de se comprovar a aplicação do princípio do melhor método para o contribuinte, argumentos estes já analisados e rejeitados nesta decisão (itens “DA INCLUSÃO DO FRETE, DO SEGURO E DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NO PREÇO PRATICADO NO MÉTODO PRL” e “DA UTILIZAÇÃO DO MELHOR MÉTODO PARA O CONTRIBUINTE”).*

*Diante do exposto, há que se validar os cálculos efetuados pela fiscalização e alterar o ajuste total objeto da autuação, de R\$ 15.945.845,57, para R\$ 9.151.783,37.*

*(...)*

Portanto, a decisão a quo acatou a segregação do Ajuste defendida pela Impugnante: um, para ano-calendário 2004 e, outro, para ano-calendário 2005.

Passo a analisar o Recurso de Ofício, quanto ao mérito.

**NECESSIDADE DE REFORMA DA DECISÃO *A QUO*. INCABÍVEL A SEGREGAÇÃO DO AJUSTE.**

É verdade, sim, que o art. 48 da Lei nº 12.715/2012, que introduziu o §15º ao art. 18 da Lei nº 9.430/96, acabou com a opção de que tratava o art. 45 da Lei nº 10.637/2002 e art. 5º da IN SRF nº 243/2002, então vigente.

Veja.

A opção de que tratava o art. 45 da Lei nº 10.637/2002 (e regulamentada pelo art. 5º da IN SRF nº 243/2002), em resumo, consistia no seguinte:

a) o ajuste do excesso de preço de transferência - importação de empresa ligada - poderia ser efetuado no próprio ano da importação sobre a totalidade da importação do ano do produto, independentemente de totalidade, ou não, de vendas desse produto importado do ano (ajuste unitário: preço praticado e preço parâmetro, do próprio ano da importação); ou,

b) o ajuste do excesso de preço de transferência - importação de empresa ligada - poderia ser efetuado, no caso de estoque remanescente (produto importado e não vendido no próprio ano da importação), no período de apuração da alienação ou baixa do ativo. Mas, neste caso, o preço parâmetro de venda seria do ano da alienação ou baixa do ativo e não do ano da importação (IN SRF nº 243, 2002, art. 12, §3º).

Entretanto, a recorrente, interpretando a legislação de regência ao seu talante (art. 45 da Lei 10.637/20070 e art. 5º da IN SRF nº 243/2002):

a) não fez o Ajuste quanto ao estoque de 2004 no ano-calendário 2004 (ajuste unitário do excesso de preço de transferência do ano da importação, não ofereceu à tributação o excesso de preço de transferência do produto importado não revendido nesse ano de importação); e,

b) também não fez o Ajuste em 2005, ano da alienação ou baixa do ativo (estoque final de 2004). Não ofereceu à tributação o excesso de preço de transferência do estoque final de 2004.

O fato exigiu, então, ação de Fiscalização externa da RFB (atividade repressiva de fiscalização) que implicou aplicação de auto de infração para exigência do crédito tributário.

Assim, diversamente do entendimento sufragado pela decisão recorrida, **entendo** - na mesma linha da Fiscalização - **que não existem os alegados erros ou equívocos na apuração do AJUSTE do preço de transferência (AJUSTE ÚNICO 2005 para o estoque final de 2004 comercializado em 2005 e das importações de 2005)**, conforme - muito bem - restou consignado pela Fiscalização no Relatório de Diligência que, nessa parte, adoto e transcrevo, *in verbis*:

(...)

*Após análise dos dados e dos documentos apresentados pelo contribuinte, passo à resposta dos quesitos formulados pela DRJ/ SPO-I na folha 1394 do processo convencional (vide doc. e-processo "Volume - V 7")*

• **"Manifestar-se acerca das alegações do contribuinte".**

*Cabem aqui diversas considerações sobre as alegações do contribuinte:*

1) Do "equivoco quanto à tributação dos bens importados no ano-calendário de 2004".

*Conforme foi verificado pela fiscalização no curso da ação fiscal, o contribuinte não realizou quaisquer ajustes contábeis ou fiscais referentes ao estoque de mercadorias, sujeitas ao controle de preços de transferência, remanescente do ano-calendário 2004 para o ano subsequente*

*O próprio contribuinte, em sua impugnação, ratificou a falta de adoção de quaisquer ajustes referentes ao estoque, conforme se verifica das folhas de numeração original 1019 e 1020 (doc. e-processo VOLUME 6 -V6 1ª parte):*

**"Ato contínuo, a fiscalização constatou que o ajuste de preço de transferência relativo ao ano calendário de 2004 se restringiu as mercadorias vendidas, como, aliás, determina a legislação em vigor."**

...

**"De fato, no ano - calendário de 2004, a Impugnante só levou a resultado o ajuste de preço de transferência das mercadorias vendidas, como dispõe a legislação de regência."**

*Verifica-se, pois, que o contribuinte realizou, em 2004, o ajuste das quantidades vendidas naquele ano. Isto é, foi realizado o ajuste de custo do total das quantidades levadas a resultado. Este procedimento está de acordo com os princípios contábeis. Da mesma forma, o mesmo procedimento foi adotado pelo fisco para o ano calendário de 2005.*

*A legislação prevê a possibilidade de ajuste contábil do estoque remanescente no fim do período.*

*No entanto, este procedimento não foi adotado pelo contribuinte.*

*Assim sendo, o ajuste de custo decorrente de preços de transferência deve ser realizado quando os custos correspondentes forem levados a resultado.*

*Não faz sentido segregar o estoque inicial da quantidade vendida, pois este estoque faz parte integrante do custo que foi levado a resultado.*

*O preço parâmetro é calculado no período em que os bens são levados a resultado. Esta é a essência do método adotado pelo contribuinte, qual seja o PRL.*

*O Preço de Revenda menos Lucro é o parâmetro obtido no momento da revenda.*

*Como pode ser calculado o preço parâmetro de bem que ainda não foi vendido utilizando o método PRL?*

*A legislação não determina, em momento algum, que sejam realizados, num mesmo exercício, ajustes diferentes para os bens vendidos caso sejam originários do estoque ou importados no período.*

*Estabelece, ao contrário, na IN SRF 243/2002, artigo 12, parágrafo 3º, que os estoque iniciais sejam computados na média ponderada dos preços.*

*Desta forma, esta fiscalização ratifica os ajustes realizados de acordo com os princípios contábeis e a legislação em vigor.*

*(...).*

Portanto, como demonstrado, incabível a segregação do Ajuste do Excesso de Preço de Transferência - Ajuste Único 2005 (estoque final de 2004 e importações de 2005).

## **QUANTIDADE DE MERCADORIAS VENDIDAS EM 2005. INEXISTÊNCIA DE ERRO OU ERROS.**

O sujeito passivo, nas razões da Impugnação na instância *a quo*, alegou:

- que a simples análise da planilha utilizada como base para a autuação aponta que a quantidade de mercadorias vendidas é muito superior à quantidade importada somada à quantidade mantida em estoque quando da abertura do ano-calendário;

- que, tomando como exemplo a mercadoria classificada sob código "1204ETN9" (fl. 705verso), verifica-se - durante o ano-calendário de 2005 - que a contribuinte importou 230 unidades desse item, sendo que em 31/12/2004 constavam 444 unidades desse mesmo item em estoque. Somadas essas quantidades obtém-se o total de 674 unidades, sendo que o ajuste de preço de transferência foi calculado sobre 2.205 unidades, valor esse que consta, como quantidade revendida, do campo "Estoque Venda c/ Vinculada" da planilha utilizada pela fiscalização. Ou seja, existe uma diferença de 1.531 unidades

- que, importante ressaltar, de um total de 11.353 mercadorias submetidas ao controle de preços de transferência, foram identificados 7.372 erros quanto à quantidade revendida, o que, por si só, invalida qualquer cálculo efetuado pela fiscalização e o próprio Auto de Infração dele decorrente.

Não procede a irrisignação da recorrente.

Diversamente do entendimento da decisão recorrida, aqui também adoto o resultado da Diligência Fiscal e que transcrevo, *in verbis*:

(...)

2) Do "equivoco quanto à quantidade de mercadorias revendidas".

***O contribuinte alega que a fiscalização teria realizado cálculos de ajustes sobre quantidade fictícia de bens vendidos tendo em vista que ocorreram diversos casos em que a quantidade vendida do produto é superior ao valor constante do Estoque Inicial somadas às importações do ano calendário, conforme texto a seguir extraído da folha de numeração convencional 1393 (doc. e-processo "Volume - V6):***

...

*Sem maiores elucubrações, teóricas, a simples análise da planilha utilizada como base para a autuação pela fiscalização aponta que a quantidade de mercadorias vendidas é muito superior à quantidade importada somada à quantidade mantida em estoque quando da abertura do ano-calendário.*

*Ou seja, o valor do ajuste calculado pela fiscalização para cada bem/mercadoria importada fora aplicado sobre quantidade muito superior àquela efetivamente revendida, o que implicou exigência tributária igualmente superior.*

*Tomemos, como exemplo, a mercadoria classificada sob código "1204 ETN9". Durante o ano-calendário 2005 a impugnante importou 230 unidades desse item, sendo que em 31/12/2004 constavam 444 unidades do mesmo item em seu estoque. Somadas essas quantidades, quais seja, de mercadorias importadas e a dos itens em estoque, temos o total de 674 unidades.*

*Entretanto, consta do campo " Estoque Venda c/ Vinculada" da planilha utilizada pelo Fisco o total de 2205 unidades revendidas, sendo que o valor do ajuste de preço de transferência devido para essa mercadoria foi indevidamente calculado sobre esse mesmo número.*

*Ou seja, existe diferença de 1531 unidades entre o total revendido, e a soma das quantidades importadas e mantidas em estoque em 31.12.2004.*

*Nota-se que a fiscalização não se atentou ao fato de que não poderia a Impugnante revender quantidade superior àquela importada e mantida em estoque, de forma que os cálculos foram efetuados sobre quantidade fictícia*

Primeiramente cabe considerar que os dados sobre quantidades vendidas foram fornecidos pelo próprio contribuinte, através da planilha de vendas, detalhando inclusive as Notas Fiscais que acobertaram cada uma das vendas realizadas. A fiscalização, à época, realizou cruzamento, por amostragem, de documentos com os arquivos magnéticos apresentados e considerou os dados de vendas consistentes com os documentos solicitados.

Aproveitando o exemplo citado pelo contribuinte em sua defesa, qual seja, o das vendas do produto "1204 ETN9", a fiscalização intimou, nesta diligência (doc. e-processo "Termo de Intimação da diligência"), o contribuinte a apresentar todas as 192 notas fiscais que acobertaram a saída das 2.205 unidades. Os documentos apresentados pelo contribuinte foram verificados um a um pela fiscalização e constatou-se que de fato, a quantidade vendida foi de 2.205, conforme tabela abaixo, onde todas as colunas, com exceção da última, foram extraídas do arquivo de vendas fornecido pelo contribuinte.

Na última coluna, que foi preenchida pelo fisco, consta o nome do arquivo pdf, apresentado pelo contribuinte, onde foi encontrado o documento citado, bem como a folha do respectivo documento. Estes documentos, entregues pelo contribuinte, foram anexados pelo fisco ao e-processo (doc. "Cópias de Notas Fiscais"). Os arquivos originalmente apresentados com nome de "parte 8" a "Parte 18" foram consolidados em apenas 1 (um) documento pdf, tendo em vista o pequeno tamanho final.

CÓDIGO PRODUTO	NOTA FISCAL	QUANTIDADE VENDIDA	VALOR UNITARIO	VALOR TOTAL	Doc. e-processo "Cópia de NF"- parte e Folha do arquivo pdf da Parte
1204 ETN9	3203900	5	21,07	105,35	PARTE 1- F01
1204 ETN9	3205100	4	22,41	89,64	PARTE 1- F10
1204 ETN9	3209420	3	22,74	68,22	PARTE 1- F08
1204 ETN9	3214560	2	22,74	45,48	PARTE 1- F09
1204 ETN9	3215860	8	22,05	176,4	PARTE 1- F11
1204 ETN9	3219950	10	22,74	227,4	PARTE 1- F23
1204 ETN9	3220150	10	21,14	211,4	PARTE 1- F25
1204 ETN9	3225560	20	19,87	397,4	PARTE 1- F31
1204 ETN9	3226840	10	21,07	210,7	PARTE 1- F32
1204 ETN9	3227490	4	22,41	89,64	PARTE 1- F35
1204 ETN9	3228020	10	22,17	221,7	PARTE 1- F40
1204 ETN9	3228980	2	23,23	46,46	PARTE 1- F43
1204 ETN9	3230560	2	22,41	44,82	PARTE 1- F47
1204 ETN9	3231640	40	22,17	886,8	PARTE 1- F53
1204 ETN9	3241200	24	22,95	550,8	PARTE 1- F59
1204 ETN9	3246690	30	21,27	638,1	PARTE 1- F61
1204 ETN9	3247090	1	22,95	22,95	PARTE 1- F63
1204 ETN9	3250440	1	23,07	23,07	PARTE 1- F64
1204 ETN9	3251540	10	22,04	220,4	PARTE 1- F71
1204 ETN9	3265880	3	22,35	67,05	PARTE 1- F73
1204 ETN9	3266240	2	22,84	45,68	PARTE 1- F75
1204 ETN9	3268780	6	19,54	117,24	PARTE 1- F77
1204 ETN9	3275990	3	22,35	67,05	PARTE 1- F79
1204 ETN9	3277520	2	20,17	40,34	PARTE 1- F80
1204 ETN9	3277800	4	21,46	85,84	PARTE 1- F81
1204 ETN9	3280320	40	18,59	743,6	PARTE 1- F91
1204 ETN9	3285400	2	20,72	41,44	PARTE 1- F95

Processo nº 16643.000387/2010-59  
Acórdão n.º 1301-003.870

S1-C3T1  
Fl. 2.857

CÓDIGO PRODUTO	NOTA FISCAL	QUANTIDADE VENDIDA	VALOR UNITARIO	VALOR TOTAL	Doc. e-processo "Cópia de NF" - parte e Folha do arquivo pdf da Parte
1204 ETN9	3286900	3	22,84	68,52	PARTE 1- F96
1204 ETN9	3290440	4	21	84	PARTE 1- F99
1204 ETN9	3291700	10	19,13	191,3	PARTE 2- F01
1204 ETN9	3292030	10	22,35	223,5	PARTE 2- F02
1204 ETN9	3297100	10	21,56	215,6	PARTE 2- F03
1204 ETN9	3297370	5	22,35	111,75	NF não encontrada
1204 ETN9	3304070	2	23,12	46,24	PARTE 2- F15
1204 ETN9	3309520	2	23,62	47,24	PARTE 2- F17
1204 ETN9	3311990	15	19,79	296,85	PARTE 2- F20
1204 ETN9	3313030	30	20,22	606,6	PARTE 2- F23
1204 ETN9	3319850	30	19,39	581,7	PARTE 2- F28
1204 ETN9	3320570	10	20,14	201,4	PARTE 2- F39
1204 ETN9	3322760	10	21,43	214,3	PARTE 2- F42
1204 ETN9	3323170	20	20,03	400,6	PARTE 2- F44
1204 ETN9	3329270	2	23,63	47,26	PARTE 2- F47
1204 ETN9	3330340	5	23,62	118,1	PARTE 2- F49
1204 ETN9	3330390	5	21,43	107,15	PARTE 2- F52
1204 ETN9	3330620	20	21,43	428,6	PARTE 2- F53
1204 ETN9	3331340	5	21,08	105,4	PARTE 2- F54
1204 ETN9	3340100	4	22,52	90,08	PARTE 2- F56
1204 ETN9	3352590	2	21,32	42,64	PARTE 2- F57
1204 ETN9	3355030	3	22,52	67,56	PARTE 2- F59
1204 ETN9	3361750	2	22,39	44,78	PARTE 2- F60
1204 ETN9	3362240	2	20,76	41,52	PARTE 2- F64
1204 ETN9	3363160	10	21,92	219,2	PARTE 2- F67
1204 ETN9	3363440	15	21,37	320,55	PARTE 2- F69
1204 ETN9	3369110	4	22,85	91,4	PARTE 2- F81
1204 ETN9	3369900	5	21,92	109,6	
1204 ETN9	3372120	2	19,51	39,02	PARTE 3- F04
1204 ETN9	3373260	40	21,92	876,8	PARTE 3- F08
1204 ETN9	3374870	6	19,57	117,42	PARTE 3- F12
1204 ETN9	3375080	30	19,09	572,7	PARTE 3- F14
1204 ETN9	3377580	10	21,04	210,4	PARTE 3- F18
1204 ETN9	3378070	5	22,39	111,95	PARTE 3- F37
1204 ETN9	3378600	12	19,57	234,84	PARTE 3- F45
1204 ETN9	3392920	10	22,17	221,7	PARTE 3- F48
1204 ETN9	3393110	4	22,17	88,68	
1204 ETN9	3405760	4	22,65	90,6	PARTE 3- F51
1204 ETN9	3418760	12	19,41	232,92	PARTE 3- F54
1204 ETN9	3420340	10	21,45	214,5	PARTE 3- F59

Processo nº 16643.000387/2010-59  
Acórdão n.º 1301-003.870

S1-C3T1  
Fl. 2.858

CÓDIGO PRODUTO	NOTA FISCAL	QUANTIDADE VENDIDA	VALOR UNITARIO	VALOR TOTAL	Doc. e-processo: "Cópia de NF" - parte e Folha do arquivo pdf da Parte
1204 ETN9	3423440	8	21,45	171,6	PARTE 3- F61
1204 ETN9	3427460	1	21,15	21,15	PARTE 8 a 18- F16
1204 ETN9	3428150	18	20,68	372,24	PARTE 3- F63
1204 ETN9	3436850	6	19,1	114,6	PARTE 3- F64
1204 ETN9	3437320	5	22	110	PARTE 3- F65
1204 ETN9	3440110	4	22,78	91,12	PARTE 3- F68
1204 ETN9	3440350	10	21,75	217,5	PARTE 3- F71
1204 ETN9	3441620	5	22,31	111,55	PARTE 3- F72
1204 ETN9	3443020	20	19,1	382	PARTE 3- F74
1204 ETN9	3444860	4	23,35	93,4	PARTE 3- F75
1204 ETN9	3445170	6	20,43	122,58	PARTE 3- F76
1204 ETN9	3445810	20	22,86	457,2	
1204 ETN9	3447650	3	20,85	62,55	PARTE 3- F81
1204 ETN9	3448110	2	20,12	40,24	PARTE 3- F82
1204 ETN9	3448550	6	23,35	140,1	PARTE 3- F85
1204 ETN9	3456220	5	18,31	91,55	PARTE 3- F87
1204 ETN9	3456820	5	22	110	PARTE 4- F01
1204 ETN9	3456830	5	22	110	PARTE 4- F08
1204 ETN9	3463490	6	22,31	133,86	PARTE 4- F10
1204 ETN9	3463620	50	18,72	936	PARTE 4- F12
1204 ETN9	3467510	6	19,1	114,6	PARTE 4- F15
1204 ETN9	3470630	20	21,41	428,2	PARTE 4- F16
1204 ETN9	3481810	10	21,41	214,1	PARTE 4- F18
1204 ETN9	3481890	15	21,75	326,25	PARTE 4- F19
1204 ETN9	3481970	5	22,31	111,55	PARTE 4- F20
1204 ETN9	3483180	6	20,68	124,08	PARTE 4- F23
1204 ETN9	3483690	4	22,31	89,24	PARTE 4- F27
1204 ETN9	3483700	10	20,68	206,8	PARTE 4- F31
1204 ETN9	3484000	18	20,68	372,24	PARTE 4- F38
1204 ETN9	3501130	20	21,75	435	PARTE 4- F52
1204 ETN9	3501830	30	19,43	582,9	PARTE 4- F58
1204 ETN9	3505070	20	21,21	424,2	PARTE 4- F63
1204 ETN9	3510360	50	21,75	1087,5	PARTE 4- F67
1204 ETN9	3515430	10	19,76	197,6	PARTE 4- F71
1204 ETN9	3520910	1	20,66	20,66	PARTE 4- F75
1204 ETN9	3525140	4	22,31	89,24	PARTE 5- F01
1204 ETN9	3527050	30	20,24	607,2	PARTE 5- F03
1204 ETN9	3527230	2	21,75	43,5	PARTE 5- F04
1204 ETN9	3527230	3	21,75	65,25	PARTE 5- F04
1204 ETN9	3527230	10	21,75	217,5	PARTE 5- F04
1204 ETN9	3528100	2	20,16	40,32	PARTE 5- F07

Processo nº 16643.000387/2010-59  
Acórdão n.º 1301-003.870

S1-C3T1  
Fl. 2.859

CÓDIGO PRODUTO	NOTA FISCAL	QUANTIDADE VENDIDA	VALOR UNITARIO	VALOR TOTAL	Doc. e-processo "Cópia de NF" - parte e Folha do arquivo.pdf da Parte
1204 ETN9	3528680	2	21,75	43,5	PARTE 5- F08
1204 ETN9	3529270	10	21,75	217,5	PARTE 5- F10
1204 ETN9	3531550	20	20,88	417,6	PARTE 5- F11
1204 ETN9	3533230	1	20,59	20,59	PARTE 5- F12
1204 ETN9	3541190	3	22,22	66,66	PARTE 5- F15
1204 ETN9	3545720	30	21,21	636,3	PARTE 5- F17
1204 ETN9	3558080	10	19,43	194,3	PARTE 5- F18
1204 ETN9	3558270	1	20,59	20,59	PARTE 5- F22
1204 ETN9	3558550	6	19,43	116,58	PARTE 5- F23
1204 ETN9	3570850	4	21,75	87	PARTE 5- F24
1204 ETN9	3570890	4	22,22	88,88	PARTE 5- F27
1204 ETN9	3575700	7	21,75	152,25	PARTE 5- F28
1204 ETN9	3577280	20	21,75	435	PARTE 5- F29
1204 ETN9	3579670	10	20,88	208,8	PARTE 5- F30
1204 ETN9	3579700	4	21,75	87	PARTE 5- F34
1204 ETN9	3584040	2	20,59	41,18	PARTE 5- F36
1204 ETN9	3587790	40	20,16	806,4	PARTE 5- F39
1204 ETN9	3587870	6	21,75	130,5	PARTE 5- F40
1204 ETN9	3588100	30	20,16	604,8	PARTE 5- F42
1204 ETN9	3588220	8	20,16	161,28	PARTE 5- F44
1204 ETN9	3590400	20	20,76	415,2	PARTE 5- F45
1204 ETN9	3591620	10	18,65	186,5	PARTE 5- F47
1204 ETN9	3593880	20	19,76	395,2	PARTE 5- F52
1204 ETN9	3594050	2	22,22	44,44	PARTE 5- F53
1204 ETN9	3594210	10	19,43	194,3	PARTE 5- F55
1204 ETN9	3595950	10	20,44	204,4	PARTE 5- F56
1204 ETN9	3615100	10	21,2	212	PARTE 5- F58
1204 ETN9	3615190	20	19,92	398,4	PARTE 5- F59
1204 ETN9	3615250	28	16,96	474,88	PARTE 5- F60
1204 ETN9	3615440	10	19,23	192,3	PARTE 5- F61
1204 ETN9	3615550	51	18,74	955,74	PARTE 5- F62
1204 ETN9	3615810	5	20,75	103,75	PARTE 5- F63
1204 ETN9	3616020	30	20,23	606,9	PARTE 5- F64
1204 ETN9	3617200	1	20,06	20,06	PARTE 5- F65
1204 ETN9	3618440	5	19,33	96,65	PARTE 5- F66
1204 ETN9	3620640	4	20,75	83	PARTE 5- F67
1204 ETN9	3621790	1	20,75	20,75	PARTE 5- F69
1204 ETN9	3631120	1	18,14	18,14	PARTE 5- F70
1204 ETN9	3631250	2	21,2	42,4	PARTE 5- F71
1204 ETN9	3631630	6	21,2	127,2	PARTE 5- F73
1204 ETN9	3631940	2	21,65	43,3	PARTE 6- F01
1204 ETN9	3632820	20	19,23	384,6	PARTE 6- F03

Processo nº 16643.000387/2010-59  
Acórdão n.º 1301-003.870

S1-C3T1  
Fl. 2.860

CÓDIGO PRODUTO	NOTA FISCAL	QUANTIDADE VENDIDA	VALOR UNITARIO	VALOR TOTAL	Doc. e-processo "Cópia de NF" - parte e Folha do arquivo pdf da Parte
1204 ETN9	3635030	6	18,14	108,84	PARTE 8 a 18- F15
1204 ETN9	3635370	10	21,2	212	PARTE 8 a 18- F12
1204 ETN9	3643190	6	21,2	127,2	PARTE 6- F04
1204 ETN9	3649020	18	20,75	373,5	PARTE 6- F06
1204 ETN9	3649110	3	19,92	59,76	PARTE 6- F08
1204 ETN9	3653630	10	21,2	212	PARTE 6- F11
1204 ETN9	3654080	10	20,75	207,5	PARTE 6- F13
1204 ETN9	3654510	10	18,17	181,7	PARTE 6- F14
1204 ETN9	3655200	2	21,2	42,4	PARTE 6- F16
1204 ETN9	3676400	10	21,65	216,5	PARTE 6- F18
1204 ETN9	3678120	20	19,92	398,4	PARTE 6- F22
1204 ETN9	3679310	30	18,72	561,6	NF não encontrada
1204 ETN9	3679380	3	18,72	56,16	PARTE 6- F27
1204 ETN9	3682480	5	19,2	96	NF Não encontrada
1204 ETN9	3685620	4	20,64	82,56	PARTE 6- F32
1204 ETN9	3686310	30	19,4	582	PARTE 6- F29
1204 ETN9	3691650	20	19,4	388	PARTE 6- F34
1204 ETN9	3697790	3	20,2	60,6	PARTE 6- F36
1204 ETN9	3697990	14	20,23	283,22	PARTE 6- F37
1204 ETN9	3703000	5	20,35	101,75	PARTE 6- F39
1204 ETN9	3703350	4	20,35	81,4	PARTE 6- F44
1204 ETN9	3704890	6	19,2	115,2	PARTE 6- F46
1204 ETN9	3706700	6	20,64	123,84	PARTE 6- F48
1204 ETN9	3713250	10	19,7	197	PARTE 8 a 18- F17
1204 ETN9	3719610	5	20,35	101,75	PARTE 6- F61
1204 ETN9	3722560	100	20,23	2023	PARTE 6- F63
1204 ETN9	3726410	70	19,4	1358	PARTE 6- F66
1204 ETN9	3729860	3	20,64	61,92	PARTE 6- F68
1204 ETN9	3729880	20	19,4	388	PARTE 6- F71
1204 ETN9	3737510	1	19,92	19,92	PARTE 6- F73
1204 ETN9	3738940	5	21,08	105,4	PARTE 6- F81
1204 ETN9	3739120	50	19,7	985	PARTE 7- F04
1204 ETN9	3740550	6	19,92	119,52	PARTE 7- F07
1204 ETN9	3741750	5	18,99	94,95	PARTE 7- F34
1204 ETN9	3747410	20	19,23	384,6	PARTE 8 a 18- F11 Obs Qtde=10
1204 ETN9	3747730	1	20,46	20,46	PARTE 7- F46
1204 ETN9	3748490	30	19,92	597,6	PARTE 7- F55
1204 ETN9	3749820	2	20,46	40,92	PARTE 7- F57
1204 ETN9	3753500	5	19,23	96,15	PARTE 7- F63
1204 ETN9	3753600	23	19,23	442,29	PARTE 7- F66
1204 ETN9	3753710	5	20,75	103,75	PARTE 7- F77

CÓDIGO PRODUTO	NOTA FISCAL	QUANTIDADE VENDIDA	VALOR UNITARIO	VALOR TOTAL	Doc. e-processo "Cópia de NF" - parte e Folha do arquivo pdf da Parte
1204 ETN9	3756890	10	19,23	192,3	PARTE 7- F80

*Assim sendo, verifica-se que a alegação de que o contribuinte não poderia ter revendido a quantidade de 2.205 unidades do produto 1204 ETN9 não é verdadeira.*

*Para corroborar tal afirmação verificou-se que a quantidade vendida já havia sido informada pelo próprio contribuinte em seus dados fornecidos ao fisco no curso da fiscalização foi ratificada documentalmente através das Notas Fiscais apresentadas pelo contribuinte e analisadas pelo fisco no curso desta diligência, de acordo com a tabela demonstrativa das páginas anteriores.*

(...)

Como demonstrado, **não houve o alegado erro ou "equivoco quanto à quantidade de mercadorias revendidas."**

**Na verdade, houve, sim, venda, revenda, de 2.205 unidades do produto "1204 ETN9" em 2005.**

Nesse sentido, em face da diligência fiscal, a Fiscalização intimou, no procedimento de diligência, a contribuinte a apresentar todas as 192 notas fiscais que acobertaram a saída das 2.205 unidades.

Os documentos foram apresentados pela contribuinte e verificados um a um pela Fiscalização e constatou-se que, de fato, a quantidade vendida produto "1204 ETN9", em 2005, foi sim de 2.205 unidades, conforme demonstrativo já transcrito anteriormente.

Ainda nas razões apresentadas após ciência do resultado - Relatório de Diligência (e-fls. 2723/2731), a própria contribuinte - constando suas alegações infundadas - tratou de esclarecer, *in verbis*:

(...)

*20. Cumpre esclarecer que não se pretendeu alegar que a Recorrente teria vendido volume de mercadorias inferior ao contido no Auto de Infração. Em verdade, a Recorrente demonstrou, ao apontar que a quantidade de mercadorias revendidas seria superior àquela importada em 2005 somada ao estoque inicial (...), que a diferença na quantidade das mercadorias decorria de inconsistência no estoque considerado.*

*21. Tal inconsistência aponta que parte das mercadorias cujo custo foi submetido ao ajuste de preços de transferência referentes ao ano-calendário de 2005 foram importados em períodos anteriores e que, assim, seria necessário, em respeito ao princípio da verdade material, realizar novos procedimentos tendentes a apurar o efetivo ajuste devido.*

(...)

No mesmo diapasão, quanto à alegação da contribuinte que do total de 11.353 mercadorias submetidas ao controle de preços de transferência de que teria identificado 7.372 erros quanto à quantidade revendida, também não merece respaldo tal alegação, pois a contribuinte não comprovou suas alegações de que teria falhas no estoque.

A propósito consta do TVF a inexistência de erros ou falhas no estoque, *in verbis*:

(...)

##### **5. Das verificações realizadas pelo Fisco**

(...)

*O contribuinte foi intimado a apresentar, por amostragem, cópia de Notas Fiscais escolhidas pelo fisco que deram suporte às planilhas de vendas, por meios do Termo de Intimação 01, conforme já relatado, que servem de base para **apuração do preço parâmetro pelo método preço de revenda menos lucro (PRL)**. Os dados constantes destes documentos foram confrontados com aqueles constantes nas memórias de cálculos (Planilha de Vendas) e nenhuma divergência foi encontrada.*

**Foram realizadas verificações do valores constantes da planilha de "ESTOQUES" em confronto com as cópias dos livros de registro de inventários de folhas 782 a 956 e nenhuma divergência foi encontrada.**

*Assim sendo, verificamos que, ao final desta fiscalização, o contribuinte terminou por apurar corretamente o preço parâmetro de acordo com o método PRL, previstos na legislação pertinente (IN SRF 243/2002), obtendo um valor total de ajuste de **R\$ 21.561.372,11** da planilha de fl. 705 a 764.*

*No entanto, na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ), ano-calendário 2005, a fiscalizada adicionou valor de ajuste de **R\$ 5.615.526,54** (fl. 5-verso). **Este valor, no entanto, não pôde ser analisado pelo fisco, tendo em vista que o contribuinte, apesar de intimado e re-intimado a apresentar o memória de cálculo de apuração do ajuste oferecido à tributação, não logrou êxito em fazê-lo, conforme já relatado.***

*Desta forma, esta fiscalização apurou diferença positiva entre o valor de ajuste correto e aquele oferecido à tributação. Portanto, a diferença apurada será adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real, e exigida por meio de Auto de Infração.*

(...)

Como dito, diversamente do alegado, a Fiscalização, durante o procedimento de investigação, não encontrou erros no registro do estoque. Por sua vez, a contribuinte não demonstrou os supostos erros que alegara, de forma genérica, na Impugnação. Pelo contrário a diligência fiscal desmentiu a versão da contribuinte.

Ora, alegar e não comprovar, é o mesmo que não alegar.

Ora, é ônus do sujeito passivo a comprovação da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito constitutivo do Fisco (CPC, Lei nº 13.105, de 2015, ar. 373, II).

**Ademais, foi a própria contribuinte que apresentou à Fiscalização a planilha de ajuste, durante o procedimento de investigação (e-fls. 705/764), apurando o ajuste total de R\$ 21.561.372,11, com base nas quantidades vendidas em 2005.**

Ajuste total apurado pela própria contribuinte, após correção solicitada pelo Fisco no procedimento de Fiscalização (antes da lavratura do lançamento fiscal): R\$ 21.561.372,11 (Planilha fl. 764)

Tendo em vista que a contribuinte adicionou ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, apenas, o valor de R\$ 5.615.526,54, a título de ajustes de preços de transferência, conforme ficha de apuração do lucro real da DIPJ AC 2005, foi lançado de ofício a diferença:

Ano Calendário	Ajuste Apurado no Procedimento Fiscal	Valor oferecido à tributação na DIPJ em 2005, pelo fiscalizado (Preços de Transferência )	Valor a Tributar
2005	R\$ 21.561.372,11	R\$ 5.615.526,54	R\$ 15.945.845,57

Portanto, correto o valor de R\$ 15.945.845,57 que foi adicionado, de ofício, ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2005

A Contribuinte ainda alegou outras matérias em suas manifestações nos autos:

- utilização do melhor método ao contribuinte;
- inclusão do frete, seguro e imposto de importação no **preço praticado** -

Método PRL.

Quanto a esses pontos suscitados, adoto a própria fundamentação da decisão recorrida que os enfrentou adequadamente, rechaçando, de plano, a pretensão da contribuinte, *in verbis*:

(...)

#### **DA UTILIZAÇÃO DO MELHOR MÉTODO PARA O CONTRIBUINTE**

*Inicialmente, cumpre observar que a fiscalização manteve em seus cálculos o método adotado pela contribuinte em sua DIPJ/2006 para o cálculo dos ajustes de preços de transferência na importação (método PRL20).*

*De fato, pode a contribuinte, ao apurar os ajustes em sua DIPJ, optar pelo método que lhe for mais benéfico, nos termos do artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96, (...).*

*Há que se observar, no entanto, que a supracitada norma não impõe à fiscalização a apuração dos preços de transferência por mais de um método e a escolha do mais favorável ao*

*contribuinte. Essa é uma prerrogativa do contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização, que pode aplicar apenas um método, face ao disposto no § único do artigo 40 da IN SRF nº 243/2002, (...).*

*Não procede, portanto, a alegação da impugnante de que a fiscalização deveria ter demonstrado que o cálculo utilizado (PRL) representa o menor ajuste entre aqueles possíveis (PRL, CPL e PIC).*

***DA INCLUSÃO DO FRETE, DO SEGURO E DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NO PREÇO PRATICADO NO MÉTODO PRL***

*Sobre a inclusão dos custos de frete, seguro e imposto de importação no cálculo dos preços praticados segundo o método PRL, há que se considerar o disposto no artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, e no artigo 4º, § 4º, da IN SRF nº 243/2002 (...).*

*(...)*

*O supra transcrito artigo 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, é claro ao determinar que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação integram o custo.*

*Tal procedimento, na apuração do preço de transferência pelo método PRL, é óbvio. Esse método parte do preço de revenda praticado pelo contribuinte (média aritmética), e, daí, são excluídos alguns valores (descontos incondicionais concedidos, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e margem de lucro, nos termos do artigo 18, item II, da Lei nº 9.430/96, supra transcrita, e do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002), para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela contribuinte como custo.*

*Como, evidentemente, a contribuinte considerou, na formação do preço de revenda, todos os seus custos, inclusive os de frete e seguro, por ela assumidos, e os tributos incidentes na importação, o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, também tem nele embutido os citados custos, ou seja, trata-se de preço CIF, e não FOB, como quer fazer crer a impugnante.*

***Assim, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela contribuinte, também o preço praticado deverá ter, em sua composição, tais custos. Comparar nada mais é do que subtrair um do outro, de modo que o efeito de tais custos na apuração de eventual ajuste a ser feito no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL será nulo.***

*É justamente dessa forma que se elimina a influência das parcelas do custo de aquisição que não têm qualquer relação de*

*vinculação entre as empresas importadora e exportadora, e se analisa apenas o valor da mercadoria importada.*

*Nesse mesmo sentido, a IN SRF nº 243/2002, vigente à época dos fatos, ao dispor, em seu artigo 4º, § 4º, que “**serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação**”, nada mais faz do que regulamentar os aspectos relativos a preço de transferência expostos na Lei nº 9.430/96.*

*Por oportuno, destaque-se que (...) não cabe apreciar questões acerca da eventual ilegalidade das instruções normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal – SRF (atual Secretaria da Receita Federal de Brasil – RFB), pois, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo (através da edição de regras administrativas, como a referida instrução normativa), deve limitar-se a aplicar as disposições ali contidas, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.*

*Improcede, assim, a alegação da impugnante contrária à inclusão dos valores relativos ao frete, ao seguro e ao imposto de importação no cálculo do **preço praticado**.*

*(...)*

Ofício.

Por tudo que foi exposto, voto para conhecer e dar provimento ao Recurso de

É como voto.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel

## Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Redator Designado.

Peço vênia ao Ilustre Conselheiro Nelso Kichel para apresentar as razões de minha divergência quanto ao seu minucioso voto.

De forma bastante sintética, verifica-se nos autos que o Recorrente realizou os ajustes decorrentes das regras de preços de transferências no ano de 2005, mas a fiscalização apurou que o ajuste calculado com base nas quantidades importadas (R\$ 9.199.115,5) é bastante inferior ao ajuste calculado com base nas quantidades vendidas (R\$ 21.561.372,11).

O Recorrente apresentou arquivo demonstrando que no ano de 2004 realizou ajustes apenas levando em conta a quantidade vendida de produtos importados, de modo que uma parcela desses produtos não foi baixado no mesmo ano de sua importação, sendo vendido apenas no ano seguinte (2005).

A fiscalização, ao analisar a situação, adicionou às mercadorias importadas em 2005 o estoque final das mercadorias adquiridas em 2004 e calculou o ajuste dos preços de transferência relativo a 2005 com base no total das vendas realizadas. Apurando o preço parâmetro para as importações realizadas no ano de 2005, pelo método PRL-20, obteve um valor total de ajuste de **R\$ 21.561.372,11** (fl. 705-764), ao passo que o contribuinte adicionou o valor de ajuste de **R\$ 5.615.526,54** na sua DIPJ/2006, restando como base de cálculo a diferença entre esses valores.

O contribuinte aduziu o erro da fiscalização ao aplicar o ajuste com base no preço parâmetro relativo às importações de 2005 aos bens que apenas foram vendidos neste ano, mas importados em ano anterior (2004).

Nesse ponto, entendo ter razão o contribuinte, especialmente à luz do que dispõe o art. 45 da Lei nº 10.637/02, *verbis*:

*Art. 45. Nos casos de apuração de excesso de custo de aquisição de bens, direitos e serviços, importados de empresas vinculadas e que sejam considerados indedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, apurados na forma do art. 18 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica deverá ajustar o excesso de custo, determinado por um dos métodos previstos na legislação, no encerramento do período de apuração, contabilmente, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de:*

*I - conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou*

*II - conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no*

*caso de esses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.*

§ 2º Caso a pessoa jurídica opte por adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido, *o valor total do excesso apurado no período de aquisição deverá ser excluído do patrimônio líquido, para fins de determinação da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, de que trata o art. 9º da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, alterada pela Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

Como se vê da simples leitura do dispositivo, o legislador estabeleceu duas opções para que o contribuinte realize os ajustes de preço de transferência, ficando tal escolha ao seu critério. Assim, o contribuinte pode: a) realizar o ajuste decorrente do excesso de custo na conta em que o ativo tenha sido registrado, no final do período de apuração, seja reduzindo o próprio valor do ativo, seja lançando um custo ou despesa no caso da baixa do ativo para venda, de modo que o valor contábil desse ativo seja correspondente àquele calculado de acordo com os procedimentos de apuração do preço parâmetro (inciso I e II); ou b) *adicionar, na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa do ativo* (parágrafo 2º).

Nesse ponto, surge a dúvida posta no presente Recurso de Ofício: no caso de adição feita somente na alienação ou baixa do ativo, o valor do excesso deverá ser apurado com base do preço parâmetro calculado no período de apuração da importação ou no período de apuração da alienação ou baixa do ativo?

Não temos dúvida em afirmar que se deve levar em conta o preço parâmetro do período de apuração em que ocorreu a importação.

Ora, as regras de preços de transferência tem uma finalidade muito clara: evitar que o contribuinte aloque territorialmente lucros e custos da forma como preferir, através de operações entre empresas vinculadas situadas em jurisdições tributárias diferentes, por meio da prática de preços incompatíveis com aqueles praticados no mercado. Desse modo, os métodos de cálculo do preço parâmetro tem como finalidade, ao fim e ao cabo, identificar um paradigma de acordo com o mercado, que será usado como base para a verificação de eventuais excessos de custo na aquisição de algum ativo, neutralizando os efeitos fiscais desse sobrevalor.

Nesse sentido, se se busca identificar eventual excesso de custo na operação de aquisição do ativo de parte vinculada (via importação), não há como se utilizar outro preço parâmetro senão aquele do período de apuração em que ocorreria a importação – será o que reflete de forma fiel o excesso que deverá ser neutralizado fiscalmente. Nesse sentido, a decisão recorrida é irreparável ao aduzir: *“Dessa forma, eventual ajuste deve ser calculado tomando exclusivamente os dados relativos ao momento da importação do bem, ou seja, se o preço praticado no momento da importação estava de acordo com o preço parâmetro no momento da importação, não fazendo sentido a utilização de dados relativos ao momento da venda desse bem.”.*

Novamente, é de se ressaltar que a redação do art. 45, §2º da Lei nº 10.637/02 é enfática ao ressaltar que será adicionado “*o valor do excesso apurado em cada período de apuração*”, por *ocasião* da baixa ou alienação do ativo – há claramente dois momentos temporais distintos: o período de apuração relativo à importação, onde surgirá o excesso de custo, e o momento da baixa ou alienação do ativo, em que deverá esse valor ser adicionado na apuração dos tributos sobre a renda.

Reforça ainda mais essa conclusão a alteração introduzida pelo art. 48 da Lei nº 12.715/2012, que introduziu o §15º ao art. 18 da Lei nº 9.430/96, para determinar que na utilização do PRL, o preço parâmetro utilizado deve ser aquele com base na média ponderada aritmética do ano em que a mercadoria for vendida, *verbis*: “§ 15. No caso de ser utilizado o método PRL, o preço parâmetro deverá ser apurado considerando-se os preços de venda no período em que os produtos forem baixados dos estoques para resultado”.

Apenas com a introdução do referido dispositivo é que o legislador estabeleceu que se considere o preço parâmetro do exercício da baixa ou alienação do ativo, alterando a sistemática praticada anteriormente, exposta acima.

Tendo em visto que os fatos em questão são anteriores a essa alteração legislativa, entendo ter razão a decisão recorrida nesse ponto.

**Quanto ao erro de cálculo apontado pelo contribuinte**, entendo que lhe assiste razão. Compulsemos, inicialmente, a planilha de fls. 2703:

SKF DO BRASIL LTDA		
CNPJ Nº 61.077.327/0001-56		
Cálculo da Transfer Price 2005 - RESULTADO DA DILIGÊNCIA		
CÓDIGO DO PRODUTO	Diferença Tributável Total (Quantidade Importada)	Diferença Tributável Total (Quantidade Vendida)
YET 206	0,00	0,00
YET 206-102	0,00	0,00
YET 206-103	0,00	0,00
YET 206-104	0,00	0,00
YET 207	0,00	0,00
YET 207-104	0,00	0,00
YET 207-107	0,00	0,00
YET 208	0,00	0,00
YET 208-108	0,00	0,00
YET 208-108 W	0,00	0,00
YET 209	7,31	219,38
YET 209-112	0,00	0,00
YET 210	0,00	0,00
YET 210-115	0,00	0,00
YET 211	0,00	0,00
YSA 207-2FK	0,00	0,00
YSA 208-2FK	3 663,58	10 690,98
Z 207	0,00	0,00
ZARF 3590 LTN	0,00	0,00
ZBA 142211	173,43	346,86
ZDV 142331	0,00	0,00
ZW 80X90	0,00	0,00
ZW 85X100	0,00	0,00
	<b>9.199.115,58</b>	<b>21.561.372,11</b>

Ajuste Ef 2004 pela Dif Unit AC 2004	Qtde Vendida remanescente após consumo do Ef 2004	Qtde ajustada pelo ajuste Individual AC 2005 (se qtde remanescente) = Qtde Imp então = qtde Imp senão = qtde remanesce)	Dif Unit AC 2005	Ajuste pela Qtde Importada 2005 pela dif Unit AC 2005	Ajuste total cujo cálculo foi solicitado na Diligência
0,00	2.320,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	14,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	14,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	22,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	928,00	450,00	0,00	0,00	0,00
0,00	7,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	926,00	12,00	0,00	0,00	0,00
0,00	4,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	238,00	238,00	0,00	0,00	0,00
0,00	120,00	4,00	1,83	7,31	7,31
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	105,00	4,00	0,00	0,00	0,00
0,00	4,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	2,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	4,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	699,00	440,00	8,33	3.663,58	3.663,58
0,00	50,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	3,00	3,00	0,00	0,00	0,00
0,00	2,00	1,00	173,43	173,43	173,43
0,00	2,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	600,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>1.160.627,38</b>				<b>7.991.155,99</b>	<b>9.151.783,37</b>

Como se pode ver, houve uma redução dos ajustes totais de R\$ 21.561.372 para um ajuste de R\$ 1.160.627 em 2004 e outro de R\$ 7.991.155 em 2005. O problema é que a própria fiscalização já tinha reconhecido um valor oferecido à tributação na DIPJ/2006, de R\$ 5.615.526, que reduziu a base de cálculo apurada, como evidenciado em planilha no relatório do voto do relator:

Ano Calendário	Ajuste Apurado no Procedimento Fiscal	Valor oferecido à tributação na DIPJ em 2005. pelo fiscalizado (Preços de Transferência)	Valor a Tributar
<b>2005</b>	<b>RS 21.561.372,11</b>	<b>RS 5.615.526,54</b>	<b>RS 15.945.845,57</b>

Portanto, em vez de reconhecer que a fiscalização reduziu a base tributável de R\$ 21.561.372,11 para R\$ 9.151.783,37, de modo que a diferença não tributada pela Recorrída cairia de R\$ 15.945.845,57 para R\$ 3.536.256,83, a decisão da DRJ aduziu equivocadamente que o total não tributado teria sido reduzido de R\$ 15.945.845,57 para R\$ 9.151.783,37.

A seguinte planilha deixa evidente o erro de cálculo praticado pela fiscalização e pela DRJ:

	AIIM	DRJ	CORRETO
Ajuste apurado no procedimento fiscal	21.561.372,11	9.151.783,37	9.151.783,37
(-) Ajuste apurado na DIPJ	-5.615.526,54		-5.615.526,54
(=) Diferença tributável	15.945.845,57	9.151.783,37	3.536.256,83
IRPJ	2.790.522,96	1.601.562,09	618.844,95
Multa	2.092.892,23	1.201.171,57	464.133,71
Juros de Mora (até 30/11/2010)	1.498.789,88	860.198,99	332.381,62
<b>Total</b>	<b>6.382.205,07</b>	<b>3.662.932,65</b>	<b>1.415.360,27</b>
CSLL	1.004.588,27	576.562,35	222.784,18
Multa	753.441,20	432.421,76	167.088,14
Juros de Mora (até 30/11/2010)	539.564,35	309.671,63	119.657,38
<b>Total</b>	<b>2.297.593,82</b>	<b>1.318.655,75</b>	<b>509.529,70</b>
<b>CRÉDITO TRIBUTÁRIO TOTAL</b>	<b>8.679.798,90</b>	<b>4.981.588,40</b>	<b>1.924.889,97</b>

Processo nº 16643.000387/2010-59  
Acórdão n.º **1301-003.870**

**S1-C3T1**  
Fl. 2.870

---

Por se tratar de erro de cálculo, entendo que a matéria é cognoscível de ofício na esfera administrativa – sobretudo por ser passível de pedido de revisão de ofício na fase de cumprimento dessa decisão, conforme Parecer Normativo Cosit n 02/2016.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e, de ofício, conhecer a alegação de erro de cálculo aduzida pelo contribuinte, para dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto