MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 17459.720064/2021-88

Processo nº	17459.720064/2021-88
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1302-007.005 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de fevereiro de 2024
Recorrente	TOYOTA DO BRASIL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2016

NULIDADE DO ACÓRDÃO DE 1ª INSTÂNCIA. FALTA DE ÁNALISE DAS PROVAS. CONFUSÃO NOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O sujeito passivo alega que a DRJ ignorou as provas por ela produzidas, e serviu-se de fundamentos que teriam causado grande confusão contábil, jurídica e processual e que resultaram em dificuldade para que ela conseguisse exercer os seus direitos ao contraditório e à ampla defesa. A DRJ fundamentou suas decisões e o sujeito passivo teve a total possibilidade de apresentar suas contrarrazões, tendo exercido, em plenitude, o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, não havendo que se falar em cerceamento do direito ao contraditório e à defesa.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. OFENSA AO ART. 146 DO CTN. INOCORRÊNCIA

O sujeito passivo alega que o procedimento, os documentos e os argumentos utilizados por ela e apresentados à Fiscalização, relativo à apuração do ajuste dos preços de transferência de bens importados no ano-calendário anterior pelo método CPL teriam sido os mesmos que o procedimento relativo ao ano-calendário discutido no presente processo. E por isso deveriam ser adotados os mesmos critérios jurídicos que os realizado para o ano-calendário anterior, que não resultaram em lançamento. Assim, entendeu que em face da conclusão da Autoridade Fiscal, naquela oportunidade, o procedimento para apuração do ajuste pelo método CPL por ela adotado estaria correto. Contudo, não é possível concluir que o fato da Fiscalização não ter apurado ajuste de preço de transferência em uma fiscalização anterior, e apenas de um único ano-calendário, o procedimento, os documentos e as justificativas por ela apresentadas à Fiscalização comprovariam que o procedimento por ela então adotado estivesse correto. Não é possível afirmar que teria havido consolidação do entendimento da Autoridade Tributária em apenas um procedimento de fiscalização, eis que o o procedimento anterior poderia estar equivocado, o que, em tese, poderia ensejar autorização para a realização de procedimento de fiscalização para reexame do exercício fiscalizado, obedecida a legislação pertinente..

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO CPL. COINCIDÊNCIA ANO FISCAL COM PERÍODO DE PRODUÇÃO. DESNECESSIDADE.

A Autoridade Fiscal desclassificou o método CPL porque no demonstrativo de custo apresentado pelo sujeito foi elaborada com informações de dois períodos fiscais, não sendo portanto, conicnidente4s com o ano fiscal. O sujeito passivo elaborou o demonstrativo de custos de forma que o período de apuração do pereço de transferência coincidisse com o período de apuração da empresa brasileira. A falta de coincidência do período do demonstrativo apresentado com o ano fiscal da exportadora não é motivo para desclassificação do método CPL, desde que a composição mensal dos custos sejam coincidentes com as informações contidas nos balancetes mensais. Os ajustes dos preços de transferência das importações devem ser realizados com base nos custos do período em que tais mercadorias foram produzidas.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. APRESENTAÇÃO DE MAPA DE CUSTEIO COMPLETO.

Ao contrário do que afirmou a Autoridade Fiscal, a Recorrente apresentou o mapa de produção (em relação as quantidades produzidas) completo e não parcial.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AUSÊNCIA DE FORMALIDADES NOS BALANCETES NÃO SÃO ÓBICES A UTILIZAR AS INFORMAÇÕES NELES CONTIDAS. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO COM INFORMAÇÕES LANÇADAS NO LIVRO DIÁRIO.

É possível verificar que apesar de não constar “Balancete” no cabeçalho, se trata de balancete mensal, identificando-SE o período, as contas, sua descrição, e o saldo final. Também há totalização do ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas e despesas, a unidade monetária utilizada e a identificação e assinatura do contador. Os valores informados nos balancetes estão conforme os lançamentos do Livro Diário, e dessa forma o fato dos balancetes não estarem contidos no Livro Diário não é motivo para desqualificar o método CPL de ajuste de Preço de Transferência.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. SISTEMA DE CUSTEIO INTEGRADO COM A CONTABILIDADE FINANCEIRA.

A Autoridade Fiscal não teve a possibilidade de verificar se os sistemas de custeio e de contabilidade financeira da TASA são integrados, o que evidentemente somente seria possível se tivesse acesso aos sistemas. O que comprovaria que o sistema de custeio está integrado com a contabilidade financeira é a conciliação de saldos das contas de receitas e de despesas diretamente relacionadas com a produção dos bens informadas nos balancetes com a informação do Balanço e da Demonstração de Resultado auditadas e com a informação prestada ao Fisco argentino. Pelo fato do resultado apurado contabilmente, que constou nas demonstrações financeiras auditadas é coincidente com a informação prestada ao Fisco argentino e pelo fato das informações de custo de produto vendido consignadas nos balancetes convergir para o total de custo de produto vendido informado nas demonstrações

financeiras auditadas, comprova-se que o sistema de custos esta´integrado com a contabilidade financeira.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO CPL. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS-CPV PARA CÁLCULO DO CUSTO MÉDIO DE PRODUÇÃO.

O CPV contém a informação dos custos do ano em que foi produzido, incluindo os materiais e mão-de-obra direta e o custo indireto de fabricação devidamente alocados de acordo com o rateio do exercício social em que foi produzido. Com o CPV é possível conciliar o custo informado nos balancetes com o resultado informado na Demonstração do Resultado do Exercício, pela comparação do lucro bruto e com a declaração prestada ao FISCO. Portanto o CPV, juntamente com a quantidade de veículos exportada ao Brasil pode ser utilizada para o cálculo do custo médio pelo método CPL.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO CPL. ERRO DE APURAÇÃO DO CUSTO MÉDIO UNITÁRIO.

O demonstrativo de custos apresentado não foi o custo de produção corrente, mas o custo dos produtos vendidos, de modo que para cálculo da média do custo deve ser utilizada a quantidade vendida e não a quantidade em estoque no mês de dezembro.

PREÇO DE TRASNFERÊNCIA. MÉTODO CPL. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO CRITÉRIO DE RATEIO DE CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO. DESNECESSIDADE. IMPORTA É QUE O CRITÉRIO SEJA CONSISTENTEMENTE ALOCADOS A TODOS OS PRODUTOS

Incabível ao FISCO afirmar se o critério de rateio é adequado ou não, devendo atentar-se apenas em verificar, para fins de apuração de custo pelo método CPL, se os custos foram consistentemente alocados a todos os produtos fabricados pela empresa

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO CPL. CUSTOS DESATINADOS AO ESTOQUE. VALOR CORRESPONDE AO CUSTO DO MÊS EM QUE OCORRE O CONSUMO PARA PRODUÇÃO.

O sujeito passivo faz a valorização dos itens produzidos pela conversão em dólar na data da baixa do custo do produto para o resultado, entendendo que a legislação tributária brasileira prevê que o método CPL deve ser apurado com base nos custos incorrido no país de origem das importações, não o custo que seria registrado no Brasil. Tal procedimento não é aceito pelas regras contábeis e fiscais brasileira por dois motivos: (i) as matérias-primas, partes e peças utilizadas na produção são registrados no ativo pelo custo histórico de aquisição (valores de entrada originais da transação em moeda nacional), de acordo com o art. 183, inciso II da Lei n° 6.404/76 e (ii) na legislação brasileira não há previsão legal para que o custo dos itens importados que compõem o CPV seja apurado pela conversão em reais do valor do item importado na data da baixa do bem produzido.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Original

Aplica-se à CSLL o que for decidido quanto ao IRPJ por decorrer dos mesmos fatos e elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Savio Salomão de Almeida Nóbrega, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado pela contribuinte TOYOTA DO BRASIL LTDA ("**TDB**") contra o acórdão 109-013.971, da 2ª Turma da DRJ09, de 20 de outubro de 2022, que julgou improcedente a impugnação apresentada por **TDB** contra Auto de Infração de IRPJ e CSLL lavrado em decorrência de suposta falta de adição à base de cálculo de IRPJ e CSLL de ajustes de preço de transferência do ano-calendário de 2016.

O procedimento fiscal levado a efeito em face da **TDB** teve como escopo verificar a observância das regras de preço de transferência no ano-calendário 2016, constatando-se que naquele ano a **TDB** informou ajustes de preço de transferência nas operações de importação e exportação, conforme quadro a seguir, detalhado por método:

Original

Descrição	Valor em R$
Importação	235.712.634,39
Exportação	29.449.146,55
Total	265.161.780,94

Método Adotado	Valor em R$	Part.%
PIC	54.084,18	0,02%
PRL	137.449.333,94	58,31%
CPL	97.493.347,93	41,36%
Sem Método	715.868,34	0,30%
TOTAL	235.712.634,39	100,00%

O procedimento fiscal foi direcionado à auditoria nas operações de importação, tendo a Autoridade Fiscal aceitado como corretos os ajustes efetuados pelos métodos PIC e PRL, mas rejeitado os ajustes realizados pelo método CPL, por entender que não estavam de acordo com as exigências legais.

Segundo a Autoridade Fiscal, a não aceitação dos cálculos dos ajustes pelo método CPL decorreram dos motivos abaixo elencados, reproduzidos do TVF (e-fls. 5450 a 5452):

> 1- O ano fiscal na TASA, unidade fabril da Toyota na Argentina, não coincide com o ano civil. O ano fiscal corresponde ao período de 01/04/X0 a 31/03/X1, portanto, o ano fiscal da TASA encerra-se no dia 31/03 de cada ano. No relatório de custo da TASA consta informações contábeis de gastos para o período de 01/01/2016 a 31/12/2016, cujos saldos contábeis não coincidem na data de encerramento do ano fiscal em 31/03/2016.
> **Lei n° 9.430/96, artigo 18, inciso III, § 1°;**
> **Lei n° 9,430/96, artigo 54;**
> **Lei n° 6.404/76 e NBC TSP n° 11/2018, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).**
>
> 2- Mapa de Produção. A empresa TDB informou, de forma parcial.
>
> 3- Falta de apresentação dos balancetes contábeis mensais originais, em QUATRO colunas, contendo os saldos das contas contábeis lastreados nos registros do livro razão, com encerramentos em 31/03/2016. O balancete contábil apresentado pela TDB constitui somente uma montagem de dados contábeis em planilha no formato EXCEL, contendo registros do período de **01/01/2016 a 31/12/2016.**
> **Lei n° 9.430/96, artigo 18, inciso III, § 1°;**
> **Lei n° 9,430/96, artigo 54;**
> **Lei n° 6.404/76 e NBC TSP n° 11/2018, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).**
> Os dados contábeis da unidade fabril TASA (Toyota Argentina S.A), relativo aos gastos incorridos na produção constituem em montagem de valores de DOIS anos fiscais distintos, sendo composto, parcialmente, com registros

contábeis do ano fiscal encerrado em 31/03/2016 e ano fiscal encerrado em 31/03/2017. O fato em si, fere alguns princípios contábeis da contabilidade, como o princípio da competência, princípio do registro pelo valor original e o princípio da realização da receita e confrontação da despesa, que atualmente, encontram-se, no Pronunciamento CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para **Relatório Financeiro.**
Lei n° 9.430/96, artigo 18, inciso III, § 1°;
Lei n° 9,430/96, artigo 54;
Lei n° 6.404/76 e NBC TSP n° 11/2018, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
4- Além de ser contrário aos princípios contábeis, deixou de cumprir a determinação contida na legislação do preço de transferência, método CPL, no §1° no artigo 18 da Lei n° 9.430/96, conforme reprodução a seguir.
Lei n° 9.430/96
"in verbis
Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I-.....

II-.....

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)
§ 1º As médias aritméticas ponderadas dos preços de que tratam os incisos I e II do caput e o custo médio ponderado de produção de que trata o inciso III do caput serão calculados considerando-se os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos". (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

Como se vê, não existe previsão legal na montagem de registros contábeis de DOIS anos fiscais distintos, pelo contrário, o parágrafo primeiro do caput do artigo 18 na lei, reforça que no cálculo do custo médio de produção, deverá ser considerado os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

5- Além dos problemas gravíssimos, itens 1,2 e 3 acima, relativos aos registros contábeis, tornando-as imprestáveis nos apontamentos de custos de produção, verificamos ainda, nos cálculos de custeio da TASA, método do custo por absorção, duvidosa, isto é, se o cálculo do custo unitário em função da produção ou vendas, apontamento do custeio indireto/fixo simplista, sem integração e coordenação do custo com a contabilidade, ausência do apontamento do custo total da matéria prima, confusão quanto a consideração das despesas de royalties e despesas gerais de produção, com lacunas (mapa de produção parcial), inexistência de um sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com a escrituração contábil "SCCICCC", conforme determinação

Original

do Decreto-Lei n° 1.598/77 e artigo 1° e 2° no artigo 306 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018, aprovado pelo Decreto n° 9.580/2018.

Artigos 301, 302, 303 e seus parágrafos, do RIR/2018, aprovado pelo Decreto n° 9.580/2018;

Artigo 15, parágrafo 5°, da IN RFB n° 1.312/2012.

5- Considerando-se o disposto no § 5° do artigo 15 da IN RFB n° 1.312/2012, que determinou a apuração do custo de produção pelo método de custeio por absorção e, considerando-se, que o cálculo do custo por este método exige da empresa industrial o "SCCICCC" e, considerando que, como ficou demonstrado no presente termo, que a TASA não possui o tal sistema de custo integrado e coordenado, concluímos por desconsiderar os cálculos de custos de produção e comprovação do preço de transferência, método CPL.

Reproduzimos a seguir, o § 5º no artigo 15, da IN RFB n° 1.312/2012.

IN RFB n° 1.312/2012

"in verbis"

Do Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL)

Art. 15. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, ainda, ser efetuada pelo método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.

MÉTODO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO (Grifos Nossos)

§ 5º Para efeito de determinação do preço pelo método CPL, poderão ser computados como integrantes do custo:

I - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;

II - o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;

III - o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;

IV - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;

V - os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.

SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTO INTEGRADO E COORDENADO COM A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL, ora denominado "SCCICCC"

RIR/2018

"in verbis"

***Art. 306**. Os produtos em fabricação e os produtos acabados serão avaliados pelo custo de produção (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 4º; e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, caput, inciso II).*

§ 1º O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 1º).

§ 2º Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

> *I - apoiado em valores originados da escrituração (matéria-prima, mão de obra direta, custos gerais de fabricação);*
> *II - que permita a determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;*
> *III - apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal; e*
> *IV - que permita avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados de acordo com os custos efetivamente incorridos.*

O método do custeio por absorção pressupõe a existência do inventário permanente e do sistema de custo integrado e coordenado com a escrituração contábil. Como discutido exaustivamente, ficou comprovado a ausência do "SCCICCC", conforme apuração dos custos fixos unitários de produção (ver fls.31). Verificamos, ainda, que a TASA nada informou sobre os valores dos estoques e dos custos dos produtos em elaboração no encerramento do período.

6- Por fim, cabe mencionar, que a descaracterização do método de custeio por absorção, decorrente da ausência do "SCCICCC", a legislação tributária no Brasil proíbe a empresa de registrar no seu inventário o valor dos produtos fabricados pelo custo de produção calculado. O valor do estoque será determinado por meio de arbitramento.
Artigo 15, parágrafo 5°, da IN RFB n° 1.312/2012;
Artigo 308, incisos I e II e seus parágrafos, do RIR/2018, aprovado pelo Decreto n° 9.580/2018.

A Autoridade Fiscal deu ciência à **TDB** da desclassificação do método CPL e a intimou a apresentar novo método de ajuste.

Em atendimento à intimação, a **TDB** informou que o novo método escolhido foi o PRL (Preço de Revenda menos Lucro), com margem setorial de lucro de 20%, previsto no inciso II, artigo 18, da Lei n° 9.430/96, tendo apresentado demonstrativo sintético de apuração do preço de transferência - PRL, contendo os preços praticados, preços parâmetros, valores de ajustes unitários, quantidade e valor total de ajuste.

Contudo, a **TDB** consignou na sua resposta à intimação às e-fls. 5000-5001, que a apresentação dos ajustes pelo método PRL não representaria qualquer reconhecimento da invalidade do método CPL por ela utilizado, ressaltando que entendia como válido e regular o ajuste apurado pela aplicação do método CPL, que fora utilizado para produtos importados da Toyota Argentina S.A ("**TASA**").

Considerando o novo valor de ajuste apurado pelo método PRL, o valor anteriormente apurado pelo método CPL e o valor dos ajuste informado na ECF, a Autoridade Fiscal chegou a nova base de cálculo de IRPJ e CSLL, conforme abaixo detalhado:

(+) valor total de ajuste apurado pelo "novo método PRL" ..... R$ 385.262.736,48

(-) valor ajustado no método CPL – informada na ECF.....R$ 97.493.347,93

(-) valor passível de ajuste (adição) no LALUR e LACS.....R$ 287.769.388,55

Irresignada com o lançamento de ofício, a **TDB** apresentou impugnação às e-fls. 5491 a 5565, alegando em síntese:

Original

Preliminarmente:

i)a nulidade do Auto de Infração pelo fato do lançamento ter decorrido de segundo exame de um período já fiscalizado, sendo que a a autorização para o procedimento fiscal não teria atendido aos arts. 906 do RIR/99 e 951 do RIR/18;

ii)a nulidade do lançamento pela mudança de critério jurídico adotada pela Fiscalização, eis que os procedimentos adotados e os documentos utilizados pela impugnante teriam sido os mesmos que os utilizado para apuração do ajuste do preço de transferência do ano-calendário de 2015 e apresentados à Fiscalização no procedimento fiscal para verificação da regularidade do ajuste de preço de transferência daquele ano-calendário;

No mérito, a **TDB** apresentou os seguintes argumentos:

iii) quanto a diferença entre o período adotado pela **TDB** para o cálculo do custo de produção dos bens importados (ano-calendário de 2016, i.e., janeiro a dezembro de 2016) e o exercício societário e fiscal da **TASA:**

> iii.1)a legislação argentina autoriza e a TASA adota como exercício social e fiscal o período compreendido entre abril e março do ano subsequente, nos termos do art. 18, alínea "a", da Lei argentina 20.628/73, como constadao pela Fiscalização;
>
> iii.2)a **TDB** exerceu a opção pela apuração pelo lucro real anual e, por não ter sido sujeita a nenhum evento especial (incorporação, fusão, cisão, etc.), apurou o IRPJ e a CSLL do ano-calendário 2016 sobre lucro real calculado entre 01/01/2016 a 31/12/2016;
>
> iii.3)pelo fato do método CPL tomar como base os custos incorridos na produção dos bens importados para formação dos preços parâmetros a serem comparados com os preços efetivamente praticados nas importações, e não há como apurar os custos incorridos na produção dos bens importados com base em dados de período distinto daqueles em que referidos bens importados tenham sido produzidos, apurou os custos incorridos pela **TASA** para produção dos veículos que foram vendidos ao Brasil no período de 01/01/2016 a 31/12/2016;
>
> iii.4) a Fiscalização, por outro lado, entendeu que o preço parâmetro CPL para os valores de importações deveria ter sido apurado com base nos custos contabilizados pela TASA entre 01/04/2015 e 31/03/2016, ou entre 01/04/2016 e 31/03/2017, que correspondem ao exercício fiscal da empresa argentina, e assim, pelo fato da **TDB** ter utilizado dados de dois exercícios fiscais distintos "misturados", apresentados em planilhas compiladas, teria infringido à legislação de regência (em particular, ao §1° do art. 15 da IN 1.312/12, que a Fiscalização cita com a redação dada pela IN 1.870/2019). O argumento da Fiscalização teria se baseado em pequena alteração da redação aprovado pela IN 1.870/19, que não altera a aplicação do método CPL, eis que não houve mudanção na Lei n° 9.430/96 que dispõe sobre preços de transferência
>
> iii.5)se a Fiscalização tivesse adotado a premissa correta, de que os custos de produção devem ser apurados no período do IRPJ (e da CSLL) devidos no Brasil (como ocorreu no procedimento fiscal de 2015), teria superado todas as demais "dificuldades" impostas na análise do CPL da Impugnante que, em

Original

suma, decorrem da suposta falta de identificação com os dados contábeis da TASA (consoante seu exercício fiscal);

iii.6) é improcedente a afirmação da Fiscalização de que a apuração do resultado da **TASA** no período de janeiro a dezembro de 2016 seria impossível em termos contábeis por ferir os princípios da competência, do custo histórico e da realização de receita não impedem a verificação do resultado em diferentes períodos de tempo, desde que os valores registrados no período em referência digam respeito a tal período (princípio da competência) e estejam valorados de acordo com as normas contábeis aplicáveis (seja o custo histórico, seja o valor que a norma contábil determine aplicável), pois os custos sempre estarão confrontados com as despesas do período em questão;

iii.7)a legislação socitária brasileira, por exemplo, permite que sociedades fixem o encerramento de seu exercício social em qualquer mês do ano (art. 175 da Lei das Sociedades por Ações e art. 1.179 do Código Civil), enquanto a lei tributária impõe a apuração do lucro real para fins do IRPJ e da CSLL em períodos de apuração trimestrais ou anuais, com base no ano civil (arts. 1º e 2º da Lei 9.430/96). Dessa forma, se não fosse possível apurar resultados em períodos diferentes do exercício social, seria impossível apurar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL com base no lucro real trimestral;

iv)quanto aos formalismos sobre os balancetes e demais documentos contábeis:

iv.1)que a TDB pretendeu, com a planilha juntadas às e-fls. 4.927 a 4.929, apresentar o resultado da TASA para o período de janeiro a dezembro de 2016 com a soma dos balancetes de cada um dos meses de 2016, tratando-se de consolidação dos valores apurados em todos os balancetes dos meses de janeiro a dezembro de 2016, inlcuisve assinados pelo contador, os quais estão juntados aos autos como arquivos não pagináveis (termo de fl. 5.304).

v)quanto a rejeição pela Fiscalização dos Relatórios de apuração de custos preparados pela Ernest Young (EY):

v.1) que a própria Receita Federal aceita a comprovação de preços e custos para fins da legislação de preços de transferência pesquisas efetuadas por pessoa jurídica ou instituição de notório conhecimento técnico, de acordo com o art. 43, II da IN 1.312/12, Solução de Consulta COSIT 13/2013 e Pergunta nº 38 do Manual Pergunta e Respostas da Pessoa Jurídica;

v.2) os Relatórios EY verificaram o custo de produção durante o ano de 2016 inteiro, para cada um dos produtos, e corroboraram a apuração do CPL da **TDB**;

v.3) além da verificação do custo de produção durante o ano de 2016 inteiro, os Relatórios EY demonstraram, por amostragem de um mês por produto, a abertura analítica dos custos de produção do mês analisado, confirmando os valores mensais considerados para fins do cômputo anual;

v.4) apesar da Fiscalização fundamentar a autuação no fato dos Relatórios EY detalharem apenas um mês, e reconheça-se, escolhido pela **TDB**, não houve por parte da Fiscalização a intimação para que a **TDB** fizesse a abertura detalhada de outros meses, ou mesmo de todos os meses/produtos envolvidos;

Original

v.5) no Relatório EY não foram detalhados toda a apuração anual pela alta complexidade de referida tarefa, evidenciada numa matemática bem simples: 132 páginas de explicação analítica do custo mensal vezes 22 veículos vezes 12 meses resultaria em um laudo de aproximadamente 35.000 páginas;

v.6) seria possível à EY ter elaborado referido trabalho em um prazo adequado, mas não nos 20 dias conferidos no Termo de Início de Fiscalização;

v.7)a Fiscalização optou por simplesmente desconsiderar os Relatórios EY e, sem qualquer pedido de esclarecimento adicional, desqualificar o método CPL adotado pela TDB;

vi) quanto ao suposto desrespeito ao sistema de custeio por absorção, a **TDB** alegou os seguintes equívocos por parte da Fiscalização:

vi.1) a Fiscalização apontou como evidência da falta de apropriação de todos os custos incorridos no período a desconsideração dos royalties e das despesas gerais, que são necessários num sistema de custeio por absorção. Mas os dados originários da contabilidade são: custo total (em dezembro para o produto 14052) de ARS 69.826.333,39, sendo que neste valor constavam ARS 2.138.092,60 a título de custo com o pagamento de royalties e ARS 2.139.005,69 a título de despesas gerais;

vi.2) os royalties e as despesas gerais foram descontados para fins de apuração do ajuste pelo método CPL, conforme determina o art. 15, § 5° da IN 1.312/12, segundo o qual apenas itens específicos do custo contabilizado na entidade produtora é que devem ser considerados para fins de apuração do CPL. Os valores de ARS 2.138.092,60 a título de custo com o pagamento de royalties e ARS 2.139.005,69 a título de despesas gerais estavam contabilizados no valor do custo total de ARS 69.826.333,39 e, por aplicação do referido § 5° do artigo 15, foram excluídos tais valores para fins de apuração da base do CPL (apenas);

vi.3) a exclusão dos royalties e das despesas gerais foi favorável ao próprio Fisco, pois diminui a base de custos do CPL e, por conseguinte, o respectivo preço parâmetro apurado, o que demonstra que não houve qualquer intenção de "montar" uma base de custos da **TASA** que fosse mais favorável à **TDB**;

vi.4) não há como cogitar que a **TASA** não seguiu o sistema de custeio por absorção; os royalties e as despesas gerais foram atribuídos ao custo do veículo de código 140502, tanto que tiveram que ser excluídos do valor de custo total contabilizado para fins de apuração da base de custos do CPL.

vii) quanto a suposto inconsistência no cálculo, devido a equívoco em função das quantidades vendidas versus quantidades produzidas, a **TDB** alegou:

vii.1) que especialmente por se tratar de empresa do Grupo Toyota (precursor do modo de produção *just in time*), praticamente não há diferença entre o CPV e o custo de produção registrado no estoque da **TASA**;

vii.2) a Fiscalização aponta uma diferença relevante entre o CPV relativo às 193 unidades exportadas em dezembro de 2016 e o valor de estoque das 203 unidades produzidas no mês, comparando o valor do estoque (ARS 73.466.605,38) com o valor baixado para custo e já descontado dos valores de royalties e despesas gerais (ARS 65.549.235,10);

Original

vii.3) há equívoco na comparação, eis que ao verificar o valor total do estoque (ARS 73.466.605,38), referido valor diz respeito a 203 unidades, o que corresponde ao valor unitário de ARS 361.904,46;

vii.4) a comparação com o CPV não pode levar em conta o valor ajustado para fins de CPL (ARS 65.549.235,10), mas sim o valor efetivamente registrado na contabilidade da **TASA** como custo (ARS 69.826.333,39). A diferença entre o CPV unitário (menor), utilizado com base para o CPL e o valor de estoque (maior) é mínima/imaterial;

vii.5) no cálculo da fiscalização o CPV seria 12,07% menor do que o custo dos estoques - o que em si já seria uma grande vantagem para o Fisco, haja vista que, nesse caso, o preço parâmetro seria 12,07% menor pelo CPV que pelo valor de estoque. Contudo, a conta correta demonstra que - sobretudo em virtude do alto giro de estoque da TASA - a diferença entre o valor de estoque e o CPV no caso em questão foi de apenas 0,030% (e, ainda assim, em favor do Fisco); tendo a EY constatado no Laudo anexo (doc. 01, Seção 7.3) que a diferença entre o CPV e o custo de produção no registro de estoques da TASA é imaterial, sempre bastante inferior a 1%;

vii.6) a Fiscalização tentou ainda demonstrar que a Impugnante estaria "carregando" nos veículos exportados para o Brasil o custo fixo incorrido pela TASA, ao afirmar que no custo de materiais diretos (ARS 55.254.163,00) foi incluído o valor de royalties (ARS 2.138.092,60. Mas uma análise das tabelas 13 e 14 do próprio TVF evidenciam que os ARS 2.138.092,60 de royaltires não estão considerados no valor de ARS 55.254.163,00;

vii.7) para lém disso, o custo fixo total de ARS 4.982.083,13, que representa o valor baixado para CPV (i.e. custo em função das unidades vendidas/exportadas, e não das unidades em estoque), também não considera o valor das despesas gerais (ARS 2.139.005,69) que foram excluídas para fins de CPL, mas estavam contabilizadas na **TASA**;

vii.8) verifica-se que não há diferença relevante entre o custo unitário apurado pelo CPV e pelo valor de estoques, a diferença corresponde a ARS 109,99 ou 0,030% (para menos!) do valor total do custo unitário de estoque do item em análise;

vii.9) o suposto aumento indevido de mais de 50% do custo fixo atribuído pela Fiscalização ao veículo de código 140502, decorre apenas dos diversos erros de conceito e de conta cometidos no TVF, sem os quais se verifica apenas uma diferença mínima e para menor (i.e. em favor do Fisco);

vii.10)com base em premissas e contas equivocadas a Fiscalização afirma que a **TASA** não possuiria contabilidade adequada, em particular que seu sistema de controle de custos não estaria integrado à escrituração contábil financeira. Não há problema do sistema de controle de custos da **TASA**. A Fiscalização comparou custos unitários do controle de estoques da TASA com valores que representam um verdadeiro monstro numérico: o valor total de custos baixados para resultado (CPV), já depurados para fins de CPL de valores que, na visão da Impugnante não se encaixam no §5° do art. 15 da IN 1.312/12 (royalties e despesas gerais), e ainda os dividiu pela quantidade de estoque (quando há itens em estoque final não baixados para custo). Não há SCCICC no mundo que faça com que esta conta bata!

Original

viii) quanto ao suposto erro de valoração dos estoques por não seguir os critérios admitidos na legislação brasileira (CMP ou PEPS):

> viii.1) a Fiscalização sustenta que os estoques da TASA não estariam valorizados pelos critérios admitidos na legislação brasileira (CMP ou PEPS), e que a evidência seria uma fatura de compra do material código 44200-0K750 - LINK ASSY, POWER STEERING. Mas a conforme constado no Laudo da EY, especificamente no Capítulo 6.1.1, houve equívoco do fornecedor no preenchimento da fatura. Por se tratar de uma compra de partes para reposição, não de material destinado a produção, o fornecedor deveria ter indicado outro código TASA na fatura, mais especificamente o código 44250-0K750 (que a mesma peça, mas em estoque de partes e peças para reposição) em vez do código 44200-0K750 (que indica a mesma peça, mas adquirida para produção de veículos). O erro do fornecedor fica evidente quando se compara a fatura com o respectivo pedido de compra emitido pela TASA, tal qual constatado no Laudo da EY (Capítulo 6.1.1);
>
> viii.2)a Fiscalização ainda aponta um suposto erro de procedimento no computo do custo de partes adquiridas da TMC (Japão), que teriam sido registradas em estoque pelo seu preço de aquisição em USD, somente convertido para ARS no momento da baixa para custo (resultado). Esse procedimento, não viola o critério do CMP ou do PEPS - o estoque continua avaliado pelo custo médio ponderado de aquisição, mas em USD, e é expressamente permitido para fins contábeis e fiscais na Argentina, tal como constatado no Laudo EY, Capítulo 4;
>
> viii.3)os resultados contábeis apurados de acordo com os procedimentos acima também são aqueles oferecidos à tributação pelo imposto de renda na Argentina (Capítulo 5 do Laudo EY), aplicando-se os incisos do § 5° art. 15 da IN 1.312/12;

A **TDB** juntou aos autos um "Relatório de Constatação" ("**Laudo EY**"), às e-fls. 5581 a 5900 (elaborado pela consultoria Ernest Young), apresentado juntamente com a impugnação, no qual afirmou que a referida consultoria teria chegado às seguintes conclusões:

> (i) que o sistema de custeio da **TASA** é equivalente às regras contábeis brasileiras (Capítulo 4 do Laudo EY anexo);
>
> (ii) que a quebra mensal dos saldos contábeis dos exercícios da **TASA** encerrados em 31/03/2016 e 31/03/2017 corresponde aos valores informados nas demonstrações financeiras auditadas da **TASA** para os referidos períodos, e também aos valores informados nas respectivas declarações de imposto de renda entregues ao Fisco argentino (Capítulo 5, Seção 5.1 do Laudo EY anexo);
>
> (iii) que a segregação dos custos por linha de negócio e por produto pode ser confirmada por lançamentos de custo no Livro Diário, os quais são feitos por mês, tipo de custo e identificados por código de produto (Capítulo 5, Seções 5.2 e 5.3 e respectivos apêndices e anexos); e
>
> (iv) que referidos custos correspondem aos valores lançados em sistema de controle de custos e às respectivas invoices de compra (Capítulo 6 do Laudo EY anexo).

No referido documento constata-se que foram abordados os seguintes assuntos:

Original

-Sistema de custeio da TASA (Capítulo 4 do **Laudo EY** anexo);

-Vínculo da "planilha-balancete" com a contabilidade da TASA (Capítulo 5, Seção 5.1);

-Vínculo da abertura de custos por unidade de negócios com a contabilidade da TASA (Seções 7.2 e 7.3 e respectivos apêndices e anexos do **Laudo EY**);

-Vínculo dos valores constantes no sistema de controle de custos da TASA com os custos escriturados na contabilidade financeira (Capítulo 6 do **Laudo EY**);

-Conclusões sobre as informações prestadas pela TASA: a possibilidade de apuração do CPL (Seção 6.2 do Laudo);

-Imaterialidade da diferença entre CPV e "custo de produção" no caso da TASA (Seção 7.3 do **Laudo EY**);

-Inclusão de royalties no cálculo do CPL (Seção 7.2 do **Laudo EY**);

-Cálculo CPL considerando-se o exercício fiscal da TASA encerrado em 31/03/2016 (Seção 7.1 do **Laudo EY**);

A impugnação foi julgada improcedente pela 2ª Turma da DRJ09 em acórdão assim ementado:

> Assunto: Processo Administrativo Fiscal
>
> Ano-calendário: 2016
>
> NULIDADE. SEGUNDO EXAME. TDPF.
>
> De acordo com a Súmula CARF nº 111, o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), atual TDPF, supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado.
>
> NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. VEDAÇÃO PARA FATOS GERADORES ANTERIORES.
>
> O art. 146 do CTN veda a alteração de critério jurídico para fatos geradores anteriores à adotada no critério anterior, sendo irrelevante a data da ciência do novo critério.
>
> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2016
>
> PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO CPL. RECUSA NA APRESENTAÇÃO DA CONTABILIDADE. DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO.
>
> Correto o lançamento fundado em desqualificação do método CPL quando o contribuinte se recusa a apresentar o Livro Razão e apresenta balancetes incompletos, sem saldos totais de contas do ativo e passivo, e sem detalhamento de contas analíticas agrupadas em contas sintéticas, cuja falta impede a aferição da correta apuração dos custos.
>
> PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO CPL. COMPROVAÇÃO DOS AJUSTES DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. LAUDO TÉCNICO. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR.

Original

> O laudo elaborado por instituição de notório conhecimento técnico pode ser utilizado na comprovação de ajustes de preço de transferência, tratando-se de prova como outra qualquer, sujeita à livre apreciação do julgador, sem nenhuma força vinculante.

Irresignada com o r. acórdão a **TDB** apresentou recurso voluntário às e-fls. 6382 a 6478.

Antes de ter tomado ciência do acórdão de impugnação, a **TDB** protolocou Laudos Complementares elaborados pela EY e juntados às e-fls. 5978 a 6374.

No recurso voluntário, a **TDB** alegou, preliminarmente, a nulidade do acórdão recorrido pelo fato de terem sido ignoradas as provas juntadas aos autos pela Recorrente, com base em fundamentos que, segundo a mesma, causaram grande confusão contábil, jurídica e processual, resultando em dificuldade para que pudesse exercer seus direitos ao contraditório e à defesa..

A **TDB** aduz ainda a nulidade do acórdão recorrido porque a DRJ teria deixado de reconhecer a nulidade da autuação analisada nos presentes autos, em contrariedade ao art. 146 do CTN, pelo fato de os critérios jurídicos aqui aplicados terem sido distintos daquele que já havia sido adotado pela Fiscalização no lançamento de ofício relativo ao ano-calendário 2015. A nulidade arguida foi afastada pela DRJ ao argumento de que não haveria retroatividade no caso dos autos – os critérios foram aplicados para o ano-calendário de 2015 e discute-se nestes autos o período de 2016. Defende a Recorrente que a fundamentação adotada no v. acórdão recorrido descaracteriza e desvirtua o referido dispositivo legal, eis que sua redação seria contrária ao entendimento da DRJ: com relação a um mesmo sujeito passivo, a modificação no critério jurídico somente pode produzir seus efeitos para fatos geradores que ocorram posteriormente à sua introdução. Dessa forma, a Recorrente alega que o acórdão deveria ser reformado por violação ao art. 146, admitindo-se a aplicação dos novos critérios jurídicos apenas para fatos geradores posteriores a 17/12/2021.

No mérito, a Recorrente repetiu os argumentos apresentados na impugnação reforçados com a apresentação de Laudos Complementares elaborados pela EY.

Ao final requereu:

i)a nulidade do acórdão recorrido, por cerceamento de defesa.

ii)caso não se entenda pela nulidade do v. acórdão recorrido, a Recorrente pede a reforma do v. acórdão recorrido para que seja reconhecida e declarada a nulidade dos autos de infração por contrariedade ao art. 146 do CTN;

iii)caso assim não se entenda, pede que seja reformado o v. acórdão recorrido para que os autos de infração sejam julgados improcedentes, seja em função da intrínseca improcedência dos argumentos da Fiscalização, seja em razão da demonstração efetiva do lastro contábil dos custos da TASA que serviram de base para apuração do CPL no Brasil, cancelando-se os autos de infração impugnados, bem como sejam cancelados a determinação para estorno de prejuízos fiscais e bases negativa de CSLL e quaisquer apontamentos a respeito destes autos de infração nos sistemas internos da RFB;

Original

iv)Solicita a sustentação oral em sessão de julgamento e pela produção de todos os tipos de prova admitidos no processo administrativo fiscal federal, especialmente pela determinação de diligências.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e apresenta os demais requisitos de admissibilidade, assim dele conheço.

1.Preliminares de nulidade do acórdão recorrido

A Recorrente alega, em sede preliminar, que a DRJ ignorou as provas por ela produzidas, servindo-se de fundamentos que teriam causado grande confusão contábil, jurídica e processual e que resultaram em dificuldade para que ela conseguisse exercer os seus direitos ao contraditório e à ampla defesa.

Como se verá mais adiante, na análise do mérito, a DRJ fundamentou suas decisões para corroborar o entendimento da Fiscalização, e a Recorrente teve a total possibilidade de apresentar suas contrarrazões, tendo exercido, em plenitude, o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Não vislumbro que tenha ocorrido o cerceamento ao direito à defesa e ao contraditório da Recorrente por parte da DRJ, de modo que rejeito a nulidade arguida.

A Recorrente alega também a nulidade do acórdão recorrido porque a DRJ teria deixado de reconhecer a nulidade da autuação, em contrariedade ao que dispõe o art. 146 do CTN.

A nulidade foi afastada pela DRJ ao argumento de que não haveria retroatividade no caso dos autos, pois no procedimento fiscal anterior o período fiscalizado foi 2015 e nestes autos discute-se o período de 2016:

> 21. Tampouco procede a alegação de alteração de critério jurídico, já que a redação do art. 146 do CTN é clara no sentido de que a alteração de critério jurídico é vedada para fatos geradores anteriores à adotada no critério anterior. No procedimento fiscal anterior mencionado, objeto do processo nº 16561.720048/2020-74, o período fiscalizado foi 2015, enquanto que os presentes lançamentos correspondem ao ano calendário 2016, de sorte que não restou configurada nenhuma forma de aplicação retroativa de alteração de critérios. Ao contrário do que pensa a interessada, não tem relevância a data da ciência do novo critério, mas sim o fato gerador da atual exigência, em cotejo com o fato gerador do entendimento anterior, conforme se depreende de julgados recentes do CARF, abaixo copiados: (...)"

Segundo o entendimento da Recorrente, a fundamentação adotada no v. acórdão recorrido descaracteriza e desvirtua o artigo 146 do CTN, eis que sua redação estaria em oposição ao entendimento da DRJ: com relação a um mesmo sujeito passivo, a modificação no critério jurídico somente poderia produzir seus efeitos para fatos geradores que ocorressem posteriormente à sua introdução.

A Recorrente se fundamenta no entendimento de que o procedimento, os documentos e os argumentos utilizados por ela apresentados à Fiscalização, relativo à apuração do ajuste dos preços de transferência de bens importados da TASA no ano-calendário 2015 pelo método CPL, teriam sido os mesmos que o procedimento relativo ao ano-calendário 2016, discutido nos presentes autos, E que por isso deveriam ser adotados os mesmos critérios jurídicos que os realizado para o ano-calendário 2015, porque confiou que em razão da conclusão da Autoridade Fiscal, naquela oportunidade, o procedimento para apuração do ajuste pelo método CPL por ela adotado estaria correto.

Não é possível concluir que, pelo fato da Fiscalização não ter apurado ajuste de preço de transferência em uma fiscalização anterior, e apenas de um único ano-calendário (2015), o procedimento, os documentos e as justificativas por ela apresentadas à Fiscalização comprovariam que o procedimento por ela então adotado estivesse correto.

Pelo procedimento adotado pela Fiscalização em apenas um ano-calendário não é possível afirmar que se chegou a "consolidação" de uma interpretação, a ponto de se concluir que é o entendimento que deve ser seguido pelas autoridades fiscais.

Além do mais, não é possível concluir que os mesmos tipos de documentos que teriam sido apresentados no procedimento fiscal do ano-calendário 2016 teriam sido apresentados à fiscalização no período anterior.

O procedimento anterior poderia estar equivocado, o que, em tese, poderia ensejar autorização para a realização de procedimento de fiscalização para reexame do exercício fiscalizado, obedecida a legislação pertinente.

E no presente caso, conforme anota a própria Recorrente, já teria sido submetida a procedimento fiscal anterior desse mesmo ano-calendário, o que não significa, é bom que se diga, que o procedimento fiscal anterior tinha o mesmo objeto ou mesmo que tenha havido equívoco no primeiro procedimento:

> **III.1. Segundo exame de um período já fiscalizado sem a devida autorização**
>
> 16 Como referido, os AIs em questão tratam de suposta insuficiência da adição de preços de transferência às bases de IRPJ e CSLL. O processo de fiscalização que culminou nos AIs teve início em 17/10/2020, data em que a Impugnante foi notificada do Termo de Início de Ação Fiscal ("TIAF") de fls. 4.897 a 4.899.
>
> 17 Ocorre que a apuração de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2016 já estava sob fiscalização, consoante se verifica do anexo Termo de Ciência de Abertura de Procedimento Fiscal anexo (doc. 02) datado de 10/12/2019, praticamente um ano antes do TIAF destes autos. Diga-se, ademais, que a Fiscalização encerrou o procedimento fiscal iniciado em 2019 sem constatar qualquer infração (termo de encerramento anexo, doc. 03)

Original

> 18 Como se sabe, um segundo exame de um período já fiscalizado depende de ordem expressa, por escrito, do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor responsável – isto conforme previsão dos arts. 906 do RIR/99 (vigente na data dos supostos fatos geradores) e 951 do RIR/18 (vigente nas datas em que os procedimentos fiscais acima foram iniciados). Veja-se a disposição do art. 951 do RIR/18, que é praticamente a mesma do regulamento anterior:
>
> > "Segundo exame de período fiscalizado
> >
> > Art. 951. Em relação ao mesmo exercício, somente é possível o segundo exame de período fiscalizado por meio de ordem escrita do Coordenador de Fiscalização, do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda (Lei nº 3.470, de 1958, art. 34)."
>
> 19 Uma vez que o período de apuração discutido nos autos já havia sido objeto de procedimento fiscal anterior, a Fiscalização deveria ter obtido uma autorização expressa e específica do Superintendente ou do respectivo Delegado para reexaminar a apuração de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2016.

Concluo, portanto, que não se pode afirmar que a fundamentação adotada pela DRJ no v. acórdão recorrido contraria o disposto no artigo 146 do CTN, eis que não há que se falar que o critério jurídico adotado no procedimento fiscal relativo ao ano-calendário de 2015 é o que deveria ser seguido, por ter sido "cristalizado" a interpretação relativa aos procedimentos para apuração do ajuste do preço de transferência pelo método CPL adotado naquela oportunidade.

Deve, portanto, ser afastada a nulidade arguida.

2. Mérito

2.1 Delimitação da controvérsia

O lançamento de ofício discutido nos presentes autos teve origem em procedimento de fiscalização com o objetivo de verificar se a Recorrente observou as regras de preço de transferência no ano-calendário 2016, tendo sido a auditoria direcionada às operações de importação.

A Recorrente utilizou os métodos PIC, PRL e CPL para apurar os ajustes de preço de transferência aplicados sobre as importações, chegando aos seguintes valores de ajuste, discriminados por método:

TABELA N° 2 - VALOR TOTAL DE AJUSTE – POR MÉTODO ADOTADO

Método Adotado	Valor em R$	Part.%
PIC	54.084,18	0,02%
PRL	137.449.333,94	58,31%
CPL	97.493.347,93	41,36%
Sem Método	715.868,34	0,30%
TOTAL	235.712.634,39	100,00%

A Autoridade Fiscal reconheceu a regularidade dos ajustes realizados através dos métodos PIC e PRL, mas rejeitou os ajustes realizados pelo método CPL, desclassificando o método e intimando a Recorrente a escolher novo método de ajustes para serem aplicados sobres as importações cujos ajustes de PT haviam sido realizados pelo método CPL.

Original

A Recorrente então informou que o método escolhido, em atendimento á intimação, seria o PRL com margem setorial de lucro de 20%, previsto no inciso II, artigo 18, da Lei n° 9.430/96, tendo apresentado demonstrativo sintético de apuração do preço de transferência - PRL, contendo os preços praticados, preços parâmetros, valores de ajustes unitários, quantidades de ajustes e valor total de ajuste.

Contudo, mesmo durante o procedimento fiscal, a Recorrente deixou consignado na sua resposta à intimação às e-fls. 5000-5001, que a apresentação dos ajustes pelo método PRL não representaria qualquer reconhecimento da invalidade do método CPL por ela utilizado, ressaltando que entendia como válido e regular o ajuste apurado pela aplicação do método CPL, que fora utilizado para produtos importados da Toyota Argentina S.A ("**TASA**"):

> **1)Apresentação de novo método em substituição ao CPL adotado pela Toyota no ano-exercício 2016**
>
> Antes de adentrar aos demais itens que estão em prazo para atendimento, a empresa encaminha os demonstrativos de cálculos, demais papéis de suporte, bem como, o valor total de ajuste discriminado por código de produto **para o método PRL** (Preço de Revenda menos Lucro (**arquivo magnético**) em substituição ao método CPL.
>
> De toda sorte, importante destacar que o envio de novos cálculos para o método PRL visam demonstrar a total boa-fé e integral colaboração da Toyota aos termos da presente fiscalização e não representa qualquer reconhecimento de invalidade no método CPL pela Toyota, uma vez que esta empresa entende pela total validade e regularidade do método CPL adotado por esta para o ano-calendário 2016, conforme se justificará e demonstrará a seguir.
>
> Apenas a título de conhecimento, pelos cálculos levantados pela Toyota ora apresentados, o ajuste do PRL – se fosse o caso de adotá-lo – seria de R$ 385.262.736,36. Contudo, como dito, a Toyota reitera o entendimento de que o método CPL utilizado é valido.

Deveras, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário a Recorrente ratificou sua irresignação com a desqualificação do método CPL, apresentando argumentos contra cada um dos motivos que a Autoridade Fiscal elencou para desclassificar o referido método.

Portanto, a questão a ser primeiramente analisada é se há motivo para a desclassificação do método CPL.

Se houver fundamento para a manutenção da desclassificação do método CPL, o Auto de Infração deverá ser mantido, uma vez que a Autoridade Fiscal concordou com os ajustes apurados pelo método PRL realizados pela Recorrente, tendo utilizado os valores para o lançamento, conforme se verifica no excerto abaixo do TVF (e-fls. 5453-5454):

> 7-NOVO MÉTODO ADOTADO. PRL. MARGEM SETORIAL DE LUCRO DE 20%. DEMONSTRATIVO SINTÉTICO DE APURAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA.
>
> Na resposta prestada em 23/04/2021, a empresa fiscalizada TDB informou e apresentou o novo método escolhido, em substituição ao método do CPL. Foi escolhido o método do PRL.

Original

> O demonstrativo sintético contendo a apuração dos valores de ajustes, por código do produto, estão relacionados a seguir.
>
> [Tabela]
>
> Conforme demonstrativo, verificamos que o valor total de ajuste, método do PRL, foi de R$ 385.262.736,48 (trezentos e oitenta e cinco milhões e duzentos e sessenta e dois mil e setecentos e trinta e seis reais e quarenta e oito centavos).
>
> Deduzindo-se os valores declarados na ECF e adicionados no E-LALUR e E-LACS temos:
>
> (+)valor total de ajuste apurado pelo "novo método PRL" .....R$ 385.262.736,48
>
> (-) valor ajustado no método CPL – informada na ECF.....R$ 97.493.347,93
>
> (-) valor passível de ajuste (adição) no LALUR e LACS..... .R$ 287.769.388,55
>
> Concluímos os trabalhos de auditoria fiscal no preço de transferência, operação de importação, ano-calendário de 2016, com a autuação fiscal de ajuste relativa à necessidade de adição na base de cálculo do IRPJ e CSLL no valor total de R$ 287.769.388,55 (duzentos e oitenta e sete milhões e setecentos e sessenta e nove mil e trezentos e oitenta e oito reais e cinquenta e cinco centavos).

Por outro lado, se os argumentos e documentos apresentados pela Recorrente forem considerados suficientes para a aplicação do método CPL, o Auto de Infração deve ser cancelado, uma vez que o lançamento aqui apreciado foi decorrente da desclassificação do método.

2.2 Da desqualificação do método CPL

Para fins de verificação da regularidade da apuração dos ajustes do preço de transferência, no Termo de Início de Fiscalização a Autoridade Fiscal intimou a Recorrente a apresentar os seguintes documentos para comprovar o ajuste apurado pelo método CPL:

> **MÉTODO DO CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO – CPL.**
>
> Para efeito de validação e aceitação do CPL, intimamos o contribuinte a apresentar, as seguintes informações e documentações da unidade fabril no exterior, sob pena de desqualificação do método adotado.
>
> a) Nome da unidade industrial e localização (país, cidade, bairro, rua, número, etc)
>
> b) Mapa de Produção contendo a relação de todos os produtos fabricados naquela unidade industrial, bem como, as quantidades mensal e acumulado no ano. (Independentemente de ter havido venda por exportação ao Brasil).
>
> c) Informação do ano fiscal (período de 12 meses) adotado no país em que está instalada a unidade industrial; caso o ano fiscal seja diferente do ano civil, apresentar o pedido e autorização do governo daquele país;
>
> d) Contabilidade Geral. No mínimo, deverá ser apresentado os Balancetes Contábeis em moeda corrente do país em que está instalada a unidade industrial. A escrituração da contabilidade geral terá que ser real e histórica. Sem

Original

escrituração contábil não há como fazer apontamentos do custeio dos produtos e, consequentemente, a validação e aceitação do método CPL. *Na falta da escrituração contábil, o método do CPL será desqualificado imediatamente*.

e) O Plano de Contas Contábeis e Centros de Custos (tradução Português);

f) Informação sobre os controles do registro de inventário da unidade fabril exterior, se são Permanentes/Perpétuos;

g) O método de avaliação do inventário (PEPS, Média Ponderada e Outros).

h) Prestar informação à fiscalização, se a empresa industrial no exterior, adota o sistema do Custeio por Absorção e, se a mesma, possui um sistema de custo integrada e coordenada com o restante da escrituração contábil;

i) Apresentar os arquivos relativos ao item 6 acima (termo de início), contendo as informações da unidade fabril no exterior, excetuando-se, o arquivo de ajustes do preço de transferência; (em Português)

j) Apresentar o arquivo magnético no formato EXCEL contendo a relação dos materiais diretos (BOM) consumidos na produção dos 10 principais produtos fabricados na unidade industrial no exterior e exportados ao Brasil, no seguinte leiaute: No de ordem/ código do item/ descrição do item/quantidade consumida/ unidade medida/custo unitário/ custo total. (moeda do país de origem). (Descrição dos Materiais = Tradução em Português)

k) Informação das taxas de câmbio adotadas para efeito de conversão para a moeda Real no Brasil, bem como, os critérios usados da elaboração da taxa média de câmbio. Em complemento, deverá ser apresentada as cotações de todas as cotações diárias das taxas de câmbio das moedas usadas nas conversões no método do CPL.

Após analisar os documentos e argumentos apresentados pela Recorrente, a Autoridade Fiscal desqualificou o método CPL e intimou a Recorrente a apresentar um novo método e respetivos demonstrativo de cálculos.

Irresignado com a desqualificação do método, a Recorrente apresentou manifestação, que foi analisada pela Autoridade Fiscal, tendo sido mantida a desqualificação com os seguintes fundamentos (e-fl. 5450 a 5453):

1- O ano fiscal na TASA, unidade fabril da Toyota na Argentina, não coincide com o ano civil. O ano fiscal corresponde ao período de 01/04/X0 a 31/03/X1, portanto, o ano fiscal da TASA encerra-se no dia 31/03 de cada ano. No relatório de custo da TASA consta informações contábeis de gastos para o período de 01/01/2016 a 31/12/2016, cujos saldos contábeis não coincidem na data de encerramento do ano fiscal em 31/03/2016.
Lei n° 9.430/96, artigo 18, inciso III, § 1°.
Lei n° 9,430/96, artigo 54.
Lei n° 6.404/76 e NBC TSP n° 11/2018, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

2- Mapa de Produção. A empresa TDB informou, de forma parcial.

3- Falta de apresentação dos balancetes contábeis mensais originais, em QUATRO colunas, contendo os saldos das contas contábeis lastreados nos

registros do livro razão, com encerramentos em 31/03/2016. O balancete contábil apresentado pela TDB constitui somente uma montagem de dados contábeis em planilha no formato EXCEL, contendo registros do período de ***01/01/2016 a 31/12/2016.***
Lei n° 9.430/96, artigo 18, inciso III, § 1°.
Lei n° 9,430/96, artigo 54.
Lei n° 6.404/76 e NBC TSP n° 11/2018, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
Os dados contábeis da unidade fabril TASA (Toyota Argentina S.A), relativo aos gastos incorridos na produção constituem em montagem de valores de DOIS anos fiscais distintos, sendo composto, parcialmente, com registros contábeis do ano fiscal encerrado em 31/03/2016 e ano fiscal encerrado em 31/03/2017. O fato em si, fere alguns princípios contábeis da contabilidade, como o princípio da competência, princípio do registro pelo valor original e o princípio da realização da receita e confrontação da despesa, que atualmente, encontram-se, no Pronunciamento CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.
Lei n° 9.430/96, artigo 18, inciso III, § 1°.
Lei n° 9,430/96, artigo 54.
Lei n° 6.404/76 e NBC TSP n° 11/2018, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).
4- Além de ser contrário aos princípios contábeis, deixou de cumprir a determinação contida na legislação do preço de transferência, método CPL, no §1° no artigo 18 da Lei n° 9.430/96, conforme reprodução a seguir.
Lei n° 9.430/96
"in verbis"
Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:
I-.....
II-.....
III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 1º As médias aritméticas ponderadas dos preços de que tratam os incisos I e II do caput e o custo médio ponderado de produção de que trata o inciso III do caput serão calculados considerando-se os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos". (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

Como se vê, não existe previsão legal na montagem de registros contábeis de DOIS anos fiscais distintos, pelo contrário, o parágrafo primeiro do caput do artigo 18 na lei, reforça que no cálculo do custo médio de produção, deverá ser considerado os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

Original

5- Além dos problemas gravíssimos, itens 1,2 e 3 acima, relativos aos registros contábeis, tornando-as imprestáveis nos apontamentos de custos de produção, verificamos ainda, nos cálculos de custeio da TASA, método do custo por absorção, duvidosa, isto é, se o cálculo do custo unitário em função da produção ou vendas, apontamento do custeio indireto/fixo simplista, sem integração e coordenação do custo com a contabilidade, ausência do apontamento do custo total da matéria prima, confusão quanto a consideração das despesas de royalties e despesas gerais de produção, com lacunas (mapa de produção parcial), inexistência de um sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com a escrituração contábil "SCCICCC", conforme determinação do Decreto-Lei n° 1.598/77 e artigo 1° e 2° no artigo 306 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018, aprovado pelo Decreto n° 9.580/2018.
Artigos 301, 302, 303 e seus parágrafos, do RIR/2018, aprovado pelo Decreto n° 9.580/2018.
Artigo 15, parágrafo 5°, da IN RFB n° 1.312/2012.

5- Considerando-se o disposto no § 5° do artigo 15 da IN RFB n° 1.312/2012, que determinou a apuração do custo de produção pelo método de custeio por absorção e, considerando-se, que o cálculo do custo por este método exige da empresa industrial o "SCCICCC" e, considerando que, como ficou demonstrado no presente termo, que a TASA não possui o tal sistema de custo integrado e coordenado, concluímos por desconsiderar os cálculos de custos de produção e comprovação do preço de transferência, método CPL. Reproduzimos a seguir, o § 5º no artigo 15, da IN RFB n° 1.312/2012.

IN RFB n° 1.312/2012
"in verbis"

Do Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL)

Art. 15. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, ainda, ser efetuada pelo método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.

MÉTODO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO (Grifos Nossos)

§ 5º Para efeito de determinação do preço pelo método CPL, poderão ser computados como integrantes do custo:
I - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;
II - o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;
III - o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;
IV - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;
V - os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.

SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTO INTEGRADO E COORDENADO COM A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL, ora denominado "SCCICCC"
RIR/2018

"in verbis"

Art. 306. *Os produtos em fabricação e os produtos acabados serão avaliados pelo custo de produção (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 4º; e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, caput, inciso II).*

§ 1º *O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 1º).*

§ 2º *Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:*

I - apoiado em valores originados da escrituração (matéria-prima, mão de obra direta, custos gerais de fabricação);
II - que permita a determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;
III - apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal; e
IV - que permita avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados de acordo com os custos efetivamente incorridos.

O método do custeio por absorção pressupõe a existência do inventário permanente e do sistema de custo integrado e coordenado com a escrituração contábil. Como discutido exaustivamente, ficou comprovado a ausência do "SCCICCC", conforme apuração dos custos fixos unitários de produção (ver fls.31). Verificamos, ainda, que a TASA nada informou sobre os valores dos estoques e dos custos dos produtos em elaboração no encerramento do período.

6- Por fim, cabe mencionar, que a descaracterização do método de custeio por absorção, decorrente da ausência do "SCCICCC", a legislação tributária no Brasil proíbe a empresa de registrar no seu inventário o valor dos produtos fabricados pelo custo de produção calculado. O valor do estoque será determinado por meio de arbitramento.

Artigo 15, parágrafo 5°, da IN RFB n° 1.312/2012.

Artigo 308, incisos I e II e seus parágrafos, do RIR/2018, aprovado pelo Decreto n° 9.580/2018.

Passa-se a seguir a analisar cada um dos argumentos da Fiscalização para a desqualificação e as respectivas contrarrazões da Recorrente.

3. Dos argumentos para a desqualificação

3.1 Período de apuração do custo de produção divergente do ano fiscal

O exercício financeiro social e fiscal da **TASA**, origem dos produtos importados submetidos ao ajuste do preço de transferência pelo método CPL, é de 01/04/X0 a 31/03/X1.

A contribuinte apresentou planilha de custo da **TASA** do período 01/01/2016 a 31/12/2016 para ser coincidente com o período de apuração do IRPJ e da CSLL da **TDB.**

A Autoridade Fiscal defende que a planilha de apuração de custo deveria ser coincidente com o ano fiscal da **TASA** (01/04/2015 a 31/03/2016), e assim, os custos informados no período de 01/01/2016 a 31/03/2016 não teria considerado os custos do período de 01/04/2015 a 31/12/2015, bem como as informações constantes na planilha de custos no período de 01/04/2016 a 31/12/2016 não teria sido considerado os custos do período de 01/01/2017 a 31/03/2017.

Original

A Autoridade Fiscal aduz que a planilha de demonstrativo do custo não poderia ser composto por dois períodos fiscais distintos e como fundamento legal sua conclusão informa o artigo 15 da IN RFB n° 1.312/2012:

> **PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODO DE CUSTEIO DE PRODUÇÃO – COMPROVAÇÃO DO MÉTODO CPL – ANO FISCAL – EXIGÊNCIAS LEGAIS. SOCIETÁRIA E TRIBUTÁRIA**.
>
> A legislação do preço de transferência estabeleceu no parágrafo 1°, artigo 15 da IN RFB n° 1.312/2.012 que:
>
> "IN RFB N° 1.312/2.012"
> "in verbis"
>
> ***"Do Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL)***
>
> *Art. 15. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, ainda, ser efetuada pelo método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.*
>
> *§ 1º A média aritmética ponderada do custo médio ponderado de produção de que trata o caput será calculada considerando-se os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)". (Grifos Nosso)*
>
> Da leitura do artigo 15 e seu §1°, podemos concluir que, <u>a legislação do preço de transferência não faz qualquer previsão legal de montagens de custos de DOIS períodos distintos na comprovação do método CPL.</u>
>
> <u>Pelo contrário, a legislação reitera que o cálculo da média ponderada do custo médio ponderado de produção será calculado considerando-se os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas e encargos.</u>
>
> O ano fiscal ou período fiscal da TASA se encerra em <u>31/03</u> de cada ano civil. Temos aqui, uma inconsistência de dados contábeis. Os saldos das contas contábeis na planilha (TASA), período de 01/01/2016 a 31/12/2016, NÃO COINCIDEM, com os saldos das contas registradas na contabilidade financeira, com encerramentos em 31/03/2016 e 31/03/2017.

Em sua defesa a Recorrente argumenta que <u>a própria DRJ reconheceu que não haveria controvérsia em relação ao período de produção a ser considerado</u>, tanto que seria irrelevante a discussão trazida a respeito do disposto no §1° do art. 15 da IN 1.312/12:

> 24.3 Como se vê nos destaques acima, a Fiscalização interpretou o art. 18, III da Lei 9.430/96 e o art. 15, §1º da IN 1.312/2012 como se fizessem referência ao período de incidência do imposto de renda argentino – isto é, ao exercício da TASA, por isso afirmou que **não há previsão legal para a montagem de registros contábeis de dois anos fiscais distintos para fins do CPL.**

Original

> 24.4 Ao contrário do que a Fiscalização consignou expressamente no TVF (além do que também já havia consignado em termos de intimação anteriores acerca da diferença entre o ano civil e o exercício da TASA), o v. acórdão recorrido consignou que a Recorrente não teria compreendido o fundamento da autuação e que não haveria controvérsia alguma com relação à interpretação do art. 15, §1º da IN 1.312/2012:
>
> > "24. A controvérsia tem origem na circunstância de que a legislação da Argentina, país de onde partem as importações sujeitas à legislação do Preço de Transferência, permite que o contribuinte opte por período fiscal distinto do ano civil, sendo que a TASA (Toyota Argentina SA) elegeu como sendo de abril a março, em vez de janeiro a dezembro. Verifica-se que a documentação entregue pelo contribuinte, como o Mapa de Produção, Balancete Contábil, Relatórios do Custeio de Produção, Demonstrativo Sintético de Apuração do Método CPL, Demonstrativos Analíticos de Apuração do Método CPL, referem-se ao período compreendido entre 01/01/2016 e 31/12/2016. A autoridade fiscal examinou minuciosamente essa documentação e explicou, com detalhes, os motivos que a levaram a desqualificar os ajustes feitos pelo método CPL. Diversamente do que alega a impugnante, não existe controvérsia alguma quanto ao período de produção a ser considerado, sendo até mesmo irrelevante a discussão trazida a respeito do disposto no §1° do art. 15 da IN 1.312/12. Conforme se verá na sequência, a fiscalização fundamentou, com minúcias, as razões da rejeição. (...)" (destaques da Recorrente)

Foi por isso que a Recorrente alegou a nulidade do acórdão recorrido, tendo alegado prejuízo à defesa por não ser possível se defender de algo oposto ao que a Fiscalização consignou no TVF:

> 24.5 Só aqui já se percebe **manifesta nulidade do art. 59, inciso II do Decreto 70.235/72**: o direito de defesa da Recorrente está obviamente prejudicado, uma vez que **a Recorrente só consegue se defender dos motivos consignados expressamente no TVF** (i.e. o CPL por ela calculado não poderia ser aceito por ser uma montagem de dois períodos fiscais da TASA, quando o art. 15, §1º da IN 1.312/2012 determinaria o cálculo com base em um único período fiscal da TASA). Em outras palavras, **a Recorrente jamais conseguiria ter apresentado sua Impugnação sob a premissa de que a Fiscalização quis dizer o oposto do que escreveu no processo**.

Entendo que <u>o fato da Recorrente ter apresentado planilha com demonstrativo de custos de período diferente do período fiscal da **TASA** não é motivo para desclassificação do método CPL, desde que os valores da composição mensal dos custos sejam coincidentes com as informações contidas nos balancetes mensais</u>.

Até para fins de atendimento ao regime de competência, os ajustes dos preços de transferência das importações realizadas pela **TASA** devem ser realizados com base nos custos do período em que tais mercadorias foram produzidas. Não faria sentido utilizar custo de produção de um período em que sequer houve a produção dos bens importados submetidos ao ajuste do PT.

Original

Assim, considerando que o (eventual) ajuste do PT será lançado no resultado da **TDB**, cujo resultado contábil/fiscal, no presente caso, foi apurado no período de 01/01/2016 a 31/12/2016, o custo das mercadorias importadas deve ser realizada no mesmo período. Não poderia deixar de apurar os custos de bens importados que foram produzidos no período fiscal de 01/04/2015 a 31/03/2016, e por outro lado não deveria considerar os custos informados no período 01/01/2017 a 31/03/2017, uma vez que sequer poderiam ter sido importados no ano-calendário 2016.

Portanto, ratificando o entendimento da DRJ, entendo que não há óbice na apuração do custo dos produtos importados em período diferente do exercício fiscal da empresa exportadora.

3.1.1 Planilha consolidada de custos – convergência com balancetes

Como afirmado anteriormente, não há óbice na "composição" de informações de custo relativo a dois períodos fiscais distintos, desde que as informações sejam coincidentes com as que constam nos balancetes mensais.

O que há que ser verificado é se as informações contidas na planilha tem origem nos balancetes.

A Recorrente afirma que a coincidência das informações contidas na planilha do demonstrativo de custos com os saldos contábeis dos balancetes mensais atestariam a veracidade das informações da planilha de custos:

> 24.6 Mas, ainda que no direito processual da pós-verdade aplicado pela DRJ a Fiscalização tenha efetivamente afirmado o oposto do que consignou no TVF e nos termos de intimação de desqualificação do CPL que precederam a autuação, **percebe-se, no mínimo, que a Fiscalização não empenhou grandes esforços em verificar a correspondência entre os saldos contábeis do período "montado" pela Recorrente e os respectivos documentos contábeis**, já que, nas palavras da própria fiscalização, estava "impedida" pela diferença entre exercício fiscal e ano civil e os dados montados jamais corresponderiam aos dados dos exercícios da TASA encerrados em março/2016 ou março/2017.

A planilha de custo foi juntado ao processo em arquivo não paginável (e-fl. 4913) nos quais estão informados os custos de produção dos veículos, segregados por cada mês do ano-calendário de 2016, por tipo de veículo produzido, por destino de venda (doméstica, exportação para o Brasil, exportação para a Colômbia, exportação para demais países, exportação de partes e peças para o Brasil, exportação de partes e peças para outros países e a totalização. Também estão informados na planilha as despesas gerais, embora não sejam utilizadas para fins de cálculo do ajuste do PT. Um excerto da planilha está transcrita abaixo:

Original

TOYOTA
ARGENTINA S.A.

ACTUAL CY2016
Sales Volume
Sales
Incentives
Withholding on exports
Sales Total
Vehicles & S. Parts
Parts from JPN
Parts from MS
Parts from BR
Parts from AR
Parts TTL
Purchase TTL
Direct Labor
Raw Material
Royalty
Variable Cost
Marginal Profit
Factory Fixed Expenses
Depreciation
Maintenance
Gas/Water/Electricity
Indirect Labor
General Expenses
Others
Cost of Sales
Gross Profit TTL
Events
Advertising
Sales Promotion
Public Relations & RTI
TMC support for Sales expenses
Sales Expenses TTL
Export Expenses
Warranties
Commissions
Turnover Tax
Other Sales Expenses
Labor Cost
Depreciation
General Expenses
General Expenses TTL
Sales Expenses+ Other Expenses + General Expenses
Operating Profit
Interest Received
Interest Payed
Exchange Rate Fluctuation
Swap Cost
Inflation Adjustment
Accounting Adjustment
Financial Results
Others
Non Operating Expenses
Pre-Tax Profit

A planilha com a consolidação dos balancetes dos meses de janeiro a dezembro de 2016 está juntada em formato pdf às e-fls. 4927 a 4929. É possível verificar que estão discriminadas as receitas de venda por destino, conforme excerto abaixo:

SP SAO PAULO DEOPE

TOYOTA

Cuenta	Descripcion	January 2016	February 2016	March 2016	April 2016	
411100	Vta Domestic Dealers	-1.077.843.630,75	-1.480.201.431,74	-2.516.716.164,09	-2.484.143.335,14	-3
411200	Vta Domestic Directa	-63.868.017,14	-115.667.032,43	-143.106.095,86	-153.426.211,62	
411310	Vta vehiculos TPA	0,00	0,00	0,00	0,00	
412100	Vta Expo Consolidadas	-640.171.740,50	-1.760.385.756,79	-2.115.352.874,06	-1.836.511.161,41	-1
412200	Vta Expo Otros	-196.000.297,02	-96.519.441,92	-117.791.671,89	-128.187.322,94	
412400	Vta Expo Reintegro	-30.811.123,22	-65.187.514,63	-79.569.626,77	-67.961.035,83	
412500	Retencion exportaciones	2.346.503,93	0,00	226.649,24	256.855,09	
431100	Repuestos Dom Dealers	-121.158.542,55	-108.012.919,16	-135.879.579,79	-132.095.438,87	
431200	Rep Dom Directa / Flota	-54.420,67	-78.972,65	-80.579,28	-109.784,28	
432100	Repuestos Exp	-12.859.436,20	-15.819.975,94	-17.357.189,85	-17.479.596,04	
433100	Venta Parts Expo	-29.691.580,68	-41.099.289,13	-29.067.399,57	-26.103.426,85	
451100	Incen Y Desc. Dealers	693.263,19	137.823,79	68.439,98	-339,37	
	Ventas	**-2.169.419.021,61**	**-3.682.834.510,60**	**-5.154.626.091,93**	**-4.845.760.797,27**	-5

Também estão discriminados os custos diretos e indiretos de fabricação:

Original

	Ventas	**-2.169.419.021,61**	**-3.682.834.510,60**	**-5.154.626.091,93**	**-4.845.760.797,27**
511100	Costo Vta Dom Dealers	976.649.817,36	1.402.002.380,83	2.079.869.242,23	1.772.910.103,07
511200	Costo Vta Dom Directa	66.386.166,28	101.030.252,10	127.836.894,58	111.418.876,58
512100	Costo Vta Expor Consoli	487.258.451,03	1.417.547.931,76	1.573.543.289,68	1.507.294.850,08
512200	Costo Vta Expor Otros	146.049.516,61	75.317.431,06	81.510.443,46	91.500.882,61
531100	Costo Vta Rep Dom Dealers	55.088.132,23	51.199.284,47	73.175.432,38	79.527.960,31
532100	Costo Vta Rep Expo	5.891.854,54	7.487.998,07	8.894.828,19	10.331.879,63
532500	CMV Partes Expo	18.454.152,26	29.538.717,98	20.814.991,11	20.408.792,48
534100	Diferencia De Inventario Rep	0,00	-1.438,26	52.017,99	0,00
535100	Descarte De Repuestos	1.196.229,17	1.079.496,65	1.354.400,27	659.403,34
541101	Depreciation	57.800.036,57	70.037.160,39	74.788.019,65	65.818.307,45
541102	Maintenance	22.671.463,76	23.418.114,72	25.060.588,09	20.280.943,60
541103	GAS_WATER_ELECTRICITY	7.492.161,99	4.419.910,69	6.545.156,85	6.833.577,95
541104	General Expenses	-144.179.606,34	-31.307.823,06	129.844.236,25	101.843.707,21
541105	Indirect Labor	149.997.299,54	111.265.987,22	108.790.462,04	116.213.587,81
541106	Others	255.300.610,97	-9.332.438,46	-7.749.425,94	5.413.457,25
	Costo de Ventas	**2.106.056.285,97**	**3.253.702.966,16**	**4.304.330.576,83**	**3.910.456.329,37**

Os balancetes individuais foram juntados em arquivo não paginável à e-fl. 5304, constatando-se que, de fato, foram a origem para a elaboração da planilha consolidada dos balancetes.

O Livro Diário, no formato pdf foi juntado em arquivo não paginável às e-fl. 5305 e 5306.

Como já afirmado anteriormente, não há dúvida quanto a possibilidade de utilizar um período de apuração de custo diferente do período do levantamento do resultado para fins societários e fiscais da TASA para convergir com o período para apuração do resultado contábil/fiscal da **TDB** no Brasil.

Assim, o que deve ser verificado é se os valores de receita e de custos informados na planilha consolidada dos balancetes mensais estão de acordo com as informações de receita e de custo informados no demonstrativo de custo dos bens.

Comparando-se o total de vendas e de custo de vendas da planilha consolidada dos balancetes mensais com cada uma das abas da planilha do demonstrativo de custo mensal, confirma-se que os valores são os mesmos, como se pode verificar no exemplo abaixo, nos quais estão destacados o total de vendas e de receita dos meses de janeiro e abril de 2016:

Original

Cuenta	Descripcion	January 2016	February 2016	March 2016	April 2016
411100	Vta Domestic Dealers	-1.077.843.630,75	-1.480.201.431,74	-2.516.716.164,09	-2.484.143.335,14
411200	Vta Domestic Directa	-63.868.017,14	-115.667.032,43	-143.106.095,86	-153.426.211,62
411310	Vta vehiculos TPA	0,00	0,00	0,00	0,00
412100	Vta Expo Consolidadas	-640.171.740,50	-1.760.385.756,79	-2.115.352.874,06	-1.836.511.161,41
412200	Vta Expo Otros	-196.000.297,02	-96.519.441,92	-117.791.671,89	-128.187.322,94
412400	Vta Expo Reintegro	-30.811.123,22	-65.187.514,63	-79.569.626,77	-67.961.035,83
412500	Retencion exportaciones	2.346.503,93	0,00	226.649,24	256.855,09
431100	Repuestos Dom Dealers	-121.158.542,55	-108.012.919,16	-135.679.579,79	-132.095.438,87
431200	Rep Dom Directa / Flota	-54.420,67	-78.972,65	-80.579,28	-109.784,28
432100	Repuestos Exp	-12.659.436,20	-15.819.975,94	-17.357.189,65	-17.479.556,04
433100	Venta Parts Expo	-29.691.580,68	-41.099.289,13	-29.067.399,57	-26.103.426,85
451100	Incen Y Desc. Dealers	693.283,19	137.823,79	68.439,98	[illegible]
	Ventas	**-2.169.419.021,61**	**-3.682.834.510,60**	**-5.154.626.091,93**	**-4.845.760.797,27**
511100	Costo Vta Dom Dealers	976.649.817,36	1.902.002.380,83	2.079.869.242,23	1.772.910.103,07
511200	Costo Vta Dom Directa	66.388.166,28	101.030.252,10	127.836.894,58	111.418.876,58
512100	Costo Vta Expor Consoli	487.258.451,03	1.117.547.931,76	1.573.543.289,68	1.507.294.850,08
512200	Costo Vta Expor Otros	146.049.516,61	75.317.431,06	81.510.443,46	91.500.882,61
531100	Costo Vta Rep Dom Dealers	55.088.132,23	51.199.284,47	73.175.432,38	79.527.960,31
532100	Costo Vta Rep Expo	5.891.854,54	7.487.998,07	8.894.828,19	10.331.879,63
532500	CMV Partes Expo	18.454.152,26	19.538.717,98	20.814.991,11	20.408.792,48
534100	Diferencia De Inventario Rep	0,00	-1.438,26	52.017,99	0,00
535100	Descarte De Repuestos	1.196.229,17	1.079.496,65	1.354.400,27	659.403,34
541101	Depreciation	57.800.036,57	70.037.160,39	74.788.019,65	65.818.307,45
541102	Maintenance	22.671.463,76	23.418.114,72	25.060.588,09	20.280.943,60
541103	GAS_WATER_ELECTRICITY	7.492.161,99	4.319.910,69	6.545.156,85	6.833.577,95
541104	General Expenses	-144.179.606,34	-31.347.823,06	129.844.236,25	101.843.707,21
541105	Indirect Labor	149.057.999,54	111.265.987,22	108.790.462,04	116.213.587,81
541106	Others	255.300.610,97	-9.332.[illegible],46	-7.749.425,94	5.413.457,[illegible]
	Costo de Ventas	**2.106.056.285,97**	**3.253.702.966,16**	**4.304.330.576,8[illegible]**	**3.910.456.329,37**
611001	Gastos A - Variables	79.488.749,30	80.152.057,90	82.259.016,21	91.326.149,3[illegible]

TOYOTA ARGENTINA S.A.

ACTUAL CY2016	GRAND TOTAL	
Sales Volume	**6175**	**(per unit)**
Sales	2.141.648	346.826
Incentives	(693)	(112)
Withholding on exports	28.465	4.610
Sales Total	**2.169.419**	**351.323**
Vehicles & S. Parts	617.209	99.953
Parts from JPN	90.401	14.640
Parts from MS	429.127	69.494
Parts from BR	153.110	24.795
Parts from AR	316.139	51.197
Parts TTL	988.777	160.126
Purchase TTL	1.605.986	260.079
Direct Labor	68.347	11.068
Raw Material	29.003	4.697
Royalty	53.639	8.687
Variable Cost	1.756.974	284.530
Marginal Profit	412.445	66.793
Factory Fixed Expenses	349.082	56.531
Depreciation	57.800	9.360
Maintenance	22.671	3.671
Gas/Water/Electricity	7.492	1.213
Indirect Labor	149.997	24.291
General Expenses	(144.180)	(23.349)
Others	255.301	41.344
Cost of Sales	**2.106.056**	**341.062**
Gross Profit TTL	**63.363**	**10.261**
Events	21.219	3.436
Advertising	5.387	872
Sales Promotion	17.750	2.874
Public Relations & RTI	492	080
TMC support for Sales expenses	-	
Sales Expenses TTL	44.847	7.263

TOYOTA ARGENTINA S.A.

ACTUAL CY2016	GRAND TOTAL	
Sales Volume	**11556**	**(per unit)**
Sales	4.778.056	413.470
Incentives	0	000
Withholding on exports	67.704	5.859
Sales Total	**4.845.761**	**419.329**
Vehicles & S. Parts	593.544	51.362
Parts from JPN	222.708	19.272
Parts from MS	1.051.899	91.026
Parts from BR	372.241	32.212
Parts from AR	969.350	83.883
Parts TTL	2.616.199	226.393
Purchase TTL	3.209.743	277.756
Direct Labor	150.687	13.040
Raw Material	87.014	7.530
Royalty	146.609	12.687
Variable Cost	3.594.053	311.012
Marginal Profit	1.251.708	108.317
Factory Fixed Expenses	316.404	27.380
Depreciation	65.818	5.696
Maintenance	20.281	1.755
Gas/Water/Electricity	6.834	591
Indirect Labor	116.214	10.057
General Expenses	10[illegible]844	8.813
Others	5.415	468
Cost of Sales	**3.910.456**	**338.392**
Gross Profit TTL	**935.304**	**80.937**

Além disso, é preciso verificar se os valores informados nos balancetes correspondem aos valores lançados no Livro Diário.

O Livro Diário foi juntado em arquivo compactado às e-fls. 5305 e 5306, sendo que nos arquivos constam o Livro Diário separados por cada mês do ano-calendário de 2016.

Constato que no Livro Diário estão indicados o número da conta contábil, sua descrição, o valor lançado e o produto ao qual o custo foi alocado:

Folio Nro:61867

TOYOTA ARGENTINA S.A. — LIBRO DIARIO — Año Fiscal:2016
Moneda Base:ARS — Período:Enero
Sede legal:Av. Eduardo Madero 1020, 5° Piso, Ciudad Autónoma de Buenos Aires

ID Provisorio: CIERREAR01
Descripción: Asiento Cierre AR 0116

Lín	Cuenta	Descr Cuenta	Concepto	Producto	Depto	T. Comp.	Compr. Nro	Tercero	Debe	Haber
1	113110	Creditos x Vta - R	CORRECCION APLICAC.VS.JUN12						36,916.26	0.00
2	211502	Regularizadora de	CORRECCION APLICAC.VS.JUN12						0.00	36,916.26
3	113100	Creditos X Vtas-Ve	CORRECCION APLICAC. VS. DIC10						0.00	222,895.05
4	211502	Regularizadora de	CORRECCION APLICAC. VS. DIC10						222,895.05	0.00
5	113110	Creditos x Vta - R	ASTO RECLASIF VD & ENE 16¿¿¿						0.00	3,289,098.45
6	113120	Creditos Por Venta	ASTO RECLASIF VD & ENE 16						3,289,098.45	0.00
7	113100	Creditos X Vtas-Ve	ASTO RECLASIF VD & ENE 16						0.00	206,170.05
8	113120	Creditos Por Venta	ASTO RECLASIF VD & ENE 16						206,170.05	0.00
9	113130	Creditos Por Vtas	ASTO RECLASIF VD & ENE 16						0.00	983,216.25
10	113120	Creditos Por Venta	ASTO RECLASIF VD & ENE 16						983,216.25	0.00
	F Asiento: 31/01/2016							Total	4,738,296.06	4,738,296.06

Nro Asiento: 00005912
ID Asiento: 00155773 Origen: AVI--AVI - Asientos de Avis
ID Provisorio: 0000076807
Descripción: CMV CKD

1	511100	Costo Vta Dom Deal	CMV HILUX-01-2016	112115	1000001			1,816,565.10	0.00
2	511100	Costo Vta Dom Deal	CMV HILUX-01-2016	112207	1000001			58,972.16	0.00
3	511100	Costo Vta Dom Deal	CMV HILUX-01-2016	112213	1000001			2,177,287.78	0.00
4	511100	Costo Vta Dom Deal	CMV HILUX-01-2016	112300	1000001			4,012,812.68	0.00
5	511100	Costo Vta Dom Deal	CMV HILUX-01-2016	112401	1000001			2,774,882.97	0.00

Código e descrição da conta

Produto onde o custo é alocado

Valor lançado

Assim, com os documentos fornecidos pela Recorrente é possível, a princípio, verificar quais custos foram alocados a cada um dos produtos e fazer a apuração do custo total, de acordo com os valores lançados na contabilidade.

Há que se ressaltar, que o comprovante dos custos (*invoices*, notas fiscais) não foram solicitadas à Recorrente pela Autoridade Fiscal, mas a Recorrente apresentou (no Laudo da EY apresentado no curso do procedimento fiscal) a abertura de custos para um modelo de veículo produzido em dezembro de 2016 (14502 – veículo Hilux) com o BOM (*Bill of Materials*) e a inclusão de algumas *invoices* para comprovar o valor do custo lançado.

Em resumo, não há óbice em que o período de apuração do custo seja divergente do exercício fiscal da exportadora, sendo razoável e justificado, que o período de apuração do custo para fins de ajuste de preço de transferência pelo método CPL seja coincidente com o período de apuração do imposto de renda da PJ no Brasil, de modo que o método CPL seja aplicados sobre os produtos efetivamente produzidos e importados no período.

A planilha elaborada com a composição de balancetes do período de janeiro a dezembro de 2016 pode ser aceita pois reproduzem os saldos das contas dos balancetes.

3.1.2 Planilha de custos – observância de princípios contábeis

A Autoridade Fiscal afirma que não poderia ser admitida a planilha com os balancetes do período composto de janeiro a dezembro de 2016 por ferir o princípio contábil da competência:

> O fato em si, fere alguns princípios contábeis da contabilidade, como o princípio da competência, princípio do registro pelo valor original e o princípio da realização da receita e confrontação da despesa, que atualmente, encontram-se, no Pronunciamento CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.

A DRJ **não** ratificou o entendimento da Autoridade Fiscal quanto ao não atendimento do princípio da competência na composição de balancetes de dois períodos fiscais distintos, como aliás já afirmara anteriormente ao consignar que o objetivo da Autoridade Fiscal foi auditar os custos de produção do período janeiro a dezembro de 2016, conforme excerto abaixo:

> 33. Em suma, não houve dúvida alguma, e muito menos intepretação equivocada quanto ao período de produção a ser considerado. Ao desqualificar o método CPL, a fiscalização não estava exigindo que o contribuinte apresentasse os resultados do período fiscal argentino (de março a abril). Pelo contrário, a autoridade fiscal sempre pretendeu auditar os custos do ano calendário 2016 (de janeiro a dezembro); entretanto, ao fazê-lo, percebeu que a documentação apresentada não tinha lastro idôneo na contabilidade, sendo este o fator relevante que levou à rejeição do método CPL.

A questão levantada pela DRJ, de que a documentação não tinha lastro na contabilidade será analisada mais adiante.

Não tenho dúvida de que se considerados as receitas e as despesas no mesmo período que ocorrerem, como se verificou no presente caso, estará sendo observado o princípio da competência.

Assim, se o período for mensal, não há óbice algum para que seja apurado um período consolidado de um ano (12 meses) de qualquer período.

3.2 Mapa de Produção apresentado de forma parcial

A Autoridade Fiscal afirma que a Recorrente apresentou mapa de produção parcial, contendo apenas os custos sobre a produção de veículos produzidos e destinados ao Brasil e não de todos os produtos fabricados pela TASA, sugerindo que a informação incompleta impossibilitaria a verificação do sistema de custeio e por conseguinte a comprovação dos custos alocados aos produtos importados da TASA:

> Identificamos, também, a informação analítica da produção de veículos, por código de inventário, limitou-se às vendas por exportação para o Brasil. Deixou de fazer a abertura analítica da produção de todos os produtos naquela unidade industrial. Verificamos a ausência de informação na produção de veículos, por código do produto, para atender o mercado interno na Argentina e demais países da América do Sul. Para esses casos, constam no mapa, apenas uma linha com o resumo sintético, a informação da produção está na linha nomeado de "Total Arg & Oth Countries".
>
> Não somente isso. Tivemos, também, a importação de componentes desmontados (em CKD) do Japão, para montagem na unidade fabril na TASA. Como sabemos, no processo de montagem consome-se, materiais importados e locais (complementos), mão de obra direta e custos indiretos de fabricação. Por fim, na TASA tivemos a produção de componentes de veículos para atender o mercado de reposição, produção de veículos desmontados (em CKD, integral ou, até mesmo, semi-CKD) para exportação aos demais países da América do Sul. Como sabemos, na produção e exportação de veículos em CKD alguns de seus componentes, por motivo de legislação e segurança não faz parte do produto, será adquirido e consumido no país de destino.

Original

Como se vê, o mapa de produção TASA fornecido pela contribuinte é parcial.

A falta de informações sobre o que foi produzido na TASA impacta diretamente o sistema de custeio na TASA, porque os custos registrados na contabilidade financeira na TASA recaem somente sobre a produção de veículos produzidos e destinados ao Brasil.

Constato que às e-fls. 4916 a 4926 foi juntado o mapa de produção, onde está descrito a quantidade de veículos produzidos e destinados ao Brasil por cada mês do ano-calendário 2016, discriminados por modelo, conforme excerto abaixo:

Quantity

Suffix / Modelo	Katashiki	Producto	Actual jan-2016	Actual fev-2016	Actual mar-2016
BR IMV1 4X4 1GD I-A 6MT LOWEST	GUN126L-BGFXJG	140400		8	51
BR IMV1 4X4 1GD I-A 6MT LOWEST	GUN126L-BGFXJG3	140401	1	4	1
BR IMV1 4X4 1GD I-A 6MT LOWEST	GUN126L-BGFXJG	140402			
BR IMV1 4X4 1GD I-A 6MT LOWEST	GUN126L-BGFXJG3	140403			
BR IMV3 4X2 2TR FFV 6AT STD	TGN138L-DGTSGG	140501			
BR IMV3 4X2 2TR FFV 6AT MID	TGN138L-DGTMGG	140502			
BR IMV3 4X4 2TR FFV 6AT MID	TGN128L-DGTMGG	140600			
BR IMV3 4X4 1GD I-A 6AT STD	GUN126L-DGTSJG	140601	38	186	177
BR IMV3 4X4 1GD I-A 6AT MID	GUN126L-DGTMJG	140602	457	1.239	790
BR IMV3 4X4 1GD I-A 6AT HIGH	GUN126L-DGTHJG	140603	552	1.517	2.454
BR IMV3 4X4 1GD I-A 6MT LOW	GUN126L-DGFLJG	140604		11	4
BR IMV3 4X4 1GD I-A 6MT LOW	GUN126L-DGFLJG	140608			
BR IMV3 4X4 1GD I-A 6AT STD	GUN126L-DGTSJG	140609			
BR IMV3 4X4 1GD I-A 6AT MID	GUN126L-DGTMJG	140610			
BR IMV3 4X4 1GD I-A 6AT HIGH	GUN126L-DGTHJG	140611			
Hilux PICKUP BRASIL			**1.048**	**2.965**	**3.477**
BR IMV4 4X4 1GD I-A 6AT HIGH	GUN156L-SGTHJG	170214			
BR IMV4 4X4 1GD I-A 6AT HIGH	GUN156L-SGTHJG	170215			
BR IMV4 4X2 2TR FFV 6AT LOW	TGN168L-SGTLGG	170700			
BR IMV4 4X2 2TR FFV 6AT LOW	TGN168L-SGTLGG	170701			
BR IMV4 4X4 1GR 6AT HIGH	GGN155L-SGTHKG	170800	12	37	43
BR IMV4 4X4 1GD I-A 6AT HIGH	GUN156L-SGTHJG	170801	55	230	277
BR IMV4 4X4 1GD I-A 6AT HIGH	GUN156L-SGTHJG	170802	409	654	571
Hilux SUV BRASIL			**476**	**921**	**891**
TOTAL UNITS BRASIL			**1.524**	**3.886**	**4.368**

Também estão descritos, de forma sintética, a quantidade de veículos produzidos e destinados ao mercado doméstico argentino e exportados a outros países, conforme excerto abaixo (há quebra na tabela, conforme consta no documento original):

Suffix	Drive	Cab	Engine	Grade	Trans.	Katashiki
GT	4X4	B-CAB	1GD I-A	LOWEST	6MT	GUN126L-BGFXJG
GV	4X4	B-CAB	1GD I-A	LOWEST	6MT	GUN126L-BGFXJG3
GU	4X4	B-CAB	1GD I-A	LOWEST	6MT	GUN126L-BGFXJG
GW	4X4	B-CAB	1GD I-A	LOWEST	6MT	GUN126L-BGFXJG3
E9	PRERUNN	D-CAB	2TR FFV	STD	6AT	TGN138L-DGTSGG
E7	PRERUNN	D-CAB	2TR FFV	MID	6AT	TGN138L-DGTMGG
EQ	4X4	D-CAB	2TR FFV	MID	6AT	TGN128L-DGTMGG
B9	4X4	D-CAB	1GD I-A	STD	6AT	GUN126L-DGTSJG
B5	4X4	D-CAB	1GD I-A	MID	6AT	GUN126L-DGTMJG
BV	4X4	D-CAB	1GD I-A	HIGH	6AT	GUN126L-DGTHJG
A7	4X4	D-CAB	1GD I-A	LOW	6MT	GUN126L-DGFLJG
A9	4X4	D-CAB	1GD I-A	LOW	6MT	GUN126L-DGFLJG
CA	4X4	D-CAB	1GD I-A	STD	6AT	GUN126L-DGTSJG
B6	4X4	D-CAB	1GD I-A	MID	6AT	GUN126L-DGTMJG
BW	4X4	D-CAB	1GD I-A	HIGH	6AT	GUN126L-DGTHJG
C8	4X4	SUV	1GD I-A	HIGH	6AT	GUN156L-SGTHJG
C9	4X4	SUV	1GD I-A	HIGH	6AT	GUN156L-SGTHJG
GJ	SUV	2TR FFV	LOW	6AT	TGN168L-SGT	TGN168L-SGTLGG
GL	SUV	2TR FFV	LOW	6AT	TGN168L-SGT	TGN168L-SGTLGG
AB	4X4	SUV	1GR	HIGH	6AT	GGN155L-SGTHKG
C7	4X4	SUV	1GD I-A	HIGH	6AT	GUN156L-SGTHJG
C6	4X4	SUV	1GD I-A	HIGH	6AT	GUN156L-SGTHJG
TOTAL						
TOTAL ARG & OTH COUNTRIES						
TOTAL PRODUCTION						

Prod. Contable	Jan.16	fev/16	Mar.16	Apr.16	May.16	Jun.16
140400		11	53	38	56	18
140401		5	-	13	18	14
140402						
140403						
140501				-		6
140502				-		8
140600				-		7
140601	53	178	182	265	163	80
140602	433	1.331	741	856	1.478	1.766
140603	555	1.599	2.593	1.544	449	519
140604		14	3	79	95	65
140608						
140609						
140610						
140611						
170214						
170215						
170700						5
170701						3
170800	21	31	44	40	40	34
170801	79	226	296	285	219	247
170802	423	673	562	808	654	668
	1.564	4.068	4.474	3.928	3.172	3.440
	1.637	2.811	4.677	4.774	5.628	4.369
	3.201	6.879	9.151	8.702	8.800	7.809

Jul.16	Aug.16	Sep.16	Oct.16	Nov.16	Dec.16	TOTAL
38	76	60	32	-	-	382
54	51	19	10	-	-	184
			85	159	150	394
			103	163	89	355
83	41	28	64	58	12	292
244	148	90	192	180	203	1.065
36	78	32	72	99	261	585
82	175	197	105	-	-	1.480
1.192	1.136	693	367	-	-	9.993
739	1.281	685	363	-	-	10.327
35	97	130	71	-	-	589
			178	336	169	683
			77	165	42	284
			489	1.348	1.505	3.342
			931	1.165	588	2.684
			502	1.006	854	2.362
			175	427	570	1.172
99	111	75	96	105	74	565
59	67	34	85	212	172	632
29	13	7	13	5	-	277
292	462	248	128	-	-	2.482
509	815	598	314	-	-	6.024
3.491	4.551	2.896	4.452	5.428	4.689	46.153
3.160	4.955	3.020	4.014	6.363	6.207	51.615
6.651	9.506	5.916	8.466	11.791	10.896	97.768

Também foram apresentados o fluxo de produção e de vendas e o saldo em estoque de cada veículo:

Suffix	Drive	Cab	Engine	Grade	Trans.	Katashiki
GT	4X4	B-CAB	1GD I-A	LOWEST	6MT	GUN126L-BGFXJG
GV	4X4	B-CAB	1GD I-A	LOWEST	6MT	GUN126L-BGFXJG3
GU	4X4	B-CAB	1GD I-A	LOWEST	6MT	GUN126L-BGFXJG
GW	4X4	B-CAB	1GD I-A	LOWEST	6MT	GUN126L-BGFXJG3
E9	PRERUNN	D-CAB	2TR FFV	STD	6AT	TGN138L-DGTSGG
E7	PRERUNN	D-CAB	2TR FFV	MID	6AT	TGN138L-DGTMGG
EQ	4X4	D-CAB	2TR FFV	MID	6AT	TGN128L-DGTMGG
B9	4X4	D-CAB	1GD I-A	STD	6AT	GUN126L-DGTSJG
B5	4X4	D-CAB	1GD I-A	MID	6AT	GUN126L-DGTMJG
BV	4X4	D-CAB	1GD I-A	HIGH	6AT	GUN126L-DGTHJG
A7	4X4	D-CAB	1GD I-A	LOW	6MT	GUN126L-DGFLJG
A9	4X4	D-CAB	1GD I-A	LOW	6MT	GUN126L-DGFLJG
CA	4X4	D-CAB	1GD I-A	STD	6AT	GUN126L-DGTSJG
B6	4X4	D-CAB	1GD I-A	MID	6AT	GUN126L-DGTMJG
BW	4X4	D-CAB	1GD I-A	HIGH	6AT	GUN126L-DGTHJG
C8	4X4	SUV	1GD I-A	HIGH	6AT	GUN156L-SGTHJG
C9	4X4	SUV	1GD I-A	HIGH	6AT	GUN156L-SGTHJG
GJ	SUV	2TR FFV	LOW	6AT	TGN168L-SGT	TGN168L-SGTLGG
GL	SUV	2TR FFV	LOW	6AT	TGN168L-SGT	TGN168L-SGTLGG
AB	4X4	SUV	1GR	HIGH	6AT	GGN155L-SGTHKG
C7	4X4	SUV	1GD I-A	HIGH	6AT	GUN156L-SGTHJG
C6	4X4	SUV	1GD I-A	HIGH	6AT	GUN156L-SGTHJG
TOTAL						

	31/12/2015	Production	Sales	Stock Balance	Production
Prod. Contable	Initial Balance		Jan.16		
140400				-	11
140401	1		1	-	5
140402				-	
140403				-	
140501				-	
140502				-	
140600				-	
140601	12	53	38	27	178
140602	74	433	457	50	1331
140603	94	555	552	97	1599
140604				-	14
140608				-	
140609				-	
140610				-	
140611				-	
170214				-	
170215				-	
170700				-	
170701				-	
170800		21	12	9	31
170801	1	79	55	25	226
170802	50	423	409	64	673
	232	1.564	1.524	272	4.068

Sales	Stock Balance	Production	Sales	Stock Balance	Production	Sales
Fev/16			Mar.16			Apr.16
8	3	53	51	5	38	39
4	1	0	1	-	13	12
	-			-		
	-			-		
	-			-	0	
	-			-	0	
	-			-	0	
186	19	182	177	24	265	269
1239	142	741	790	93	856	893
1517	179	2593	2454	318	1544	1799
11	3	3	4	2	79	76
	-			-		
	-			-		
	-			-		
	-			-		
	-			-		
	-			-		
	-			-		
	-			-		
37	3	44	43	4	40	42
230	21	296	277	40	285	310
654	83	562	571	74	808	838
3.886	454	4.474	4.368	560	3.928	4.278

			31/12/2016
Stock Balance	Production	Sales	Stock Balance
		Dec.16	
-	0	0	-
-	0	0	-
6	150	144	12
8	89	94	3
2	12	14	-
5	203	193	15
4	261	248	17
-	0	0	-
-	0	0	-
-	0	0	-
-	0	0	-
11	169	174	6
10	42	49	3
62	1505	1491	76
31	588	595	24
40	854	845	49
22	570	556	36
3	74	73	4
11	172	169	14
-	0	0	-
-	0	0	-
-	0	0	-
215	4.689	4.645	259

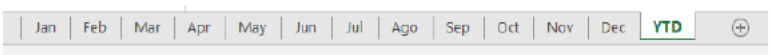
Em complemento, no recurso voluntário, a Recorrente reconhece que na planilha juntada à e-fl. 4916 detalhou apenas a movimentação de estoque de produtos acabados da TASA para itens exportados à Recorrente, mas afirma que os dados analíticos constaram em planilha em arquivo paginável juntada pela própria Fiscalização:

> **III.2. Confusão processual quanto ao "Mapa de Produção"**
>
> 26 A falta do necessário esforço fica mais evidente quando se analisa as supostas "minúcias" que a D. DRJ afirma teriam levado a Fiscalização a desconsiderar o CPL.
>
> 27 No item 25 do voto condutor, o v. acórdão recorrido faz referência à suposta insuficiência do "Mapa de Produção" apresentado pela Recorrente, que somente conteria informação a respeito da quantidade produzida para os veículos que foram importados pela Recorrente:

> 25. Um dos itens solicitados no Termo de Início de Ação Fiscal foi o Mapa de Produção **contendo a relação de todos os produtos fabricados naquela unidade industrial**, com a ressalva expressa de que os dados não deveriam se restringir aos produtos exportados ao Brasil. **O contribuinte disponibilizou uma planilha, no formato excel, com detalhamento apenas para os produtos exportados para o Brasil, com dados mensais de janeiro a dezembro de 2016**. **Para os produtos destinados ao mercado interno argentino, bem como para as exportações para outros países, a planilha contém somente dados totalizados**, sem discriminação de produtos. Foi observado ainda que **não foram informados dados de montagem, na TASA, de componentes desmontados (denominados CKD) que foram importados do Japão**, nem dados de componentes de veículos para atender o mercado de reposição, **nem produção de veículos desmontados para exportação a demais países**. Ou seja, a planilha intitulada Mapa de Produção não refletia a totalidade de produtos produzidos pela TASA. A fiscalização concluiu que a falta de informações sobre o que foi produzido na TASA impacta diretamente o sistema de custeio na TASA, porque os custos registrados na contabilidade financeira na TASA recaem somente sobre a produção de veículos produzidos e destinados ao Brasil. Confiram-se as explicações dadas pelo auditor fiscal: (...)" (destaques da Recorrente)

27.1 Aqui a D. DRJ *a quo* reverbera a análise que a Fiscalização fez da planilha de fl. 4.916 dos autos – esta planilha de fato reflete a movimentação de estoques de produtos acabados na TASA apenas para os itens exportados para a Recorrente. Contudo, como a Recorrente esclareceu na Impugnação, **a informação que a Fiscalização e a D. DRJ afirmam ter sido omitida consta expressamente em planilha apresentada pela Recorrente e juntada aos autos pela própria Fiscalização como arquivo não paginável, cf. termo de fl. 4.914.**

27.2 As transcrições de referida planilha abaixo não permitem a noção completa dos dados nela informados e, portanto, não dispensam a efetiva verificação do arquivo não paginável a que se refere o termo de fl. 4.914. Mas, apenas para que se tenha uma ideia do conteúdo:

> (i) o arquivo em questão contém planilhas mensais – uma para cada mês do ano-calendário de 2016 (abas "Jan", "Feb", "Mar"...), bem como os saldos acumulados no ano (aba "YTD"):
>
> 
>
>
> (ii) em cada planilha, há colunas para todos os demais itens produzidos e/ou revendidos pela TASA no mercado doméstico, exportações para o Brasil e para outros países, e para o mercado de reposição;
>
> (iii)há, por exemplo, colunas para os veículos que a TASA importa prontos para revenda – abaixo a visão anual (aba YTD), subdividia em colunas que fazem referência à quantidade total vendida e ao cálculo das receitas, custos e despesas por unidade vendida:

Original

YARIS	COROLLA	ETIOS
703 (per unit)	16977 (per unit)	25219 (per unit)

(iv)há colunas para os veículos que a TASA produz e vende no mercado doméstico – abaixo a visão anual (aba YTD), subdividia em colunas que fazem referência à quantidade total vendida e ao cálculo das receitas, custos e despesas por unidade vendida:

Domestic			
SUV	STD Cabin	DBL Cabin	TTL Domestic
4492 (per unit)	2827 (per unit)	31851 (per unit)	39170 (per unit)

(v)há colunas para os veículos que a TASA produz e vende para outros mercados (e.g. Colômbia) – abaixo a visão anual (aba YTD), subdividia em colunas que fazem referência à quantidade total vendida e ao cálculo das receitas, custos e despesas por unidade vendida

Export COLOMBIA			
SUV	STD Cabin	DBL Cabin	TTL COLOMBIA
1611 (per unit)	0 (per unit)	1382 (per unit)	2993 (per unit)

(vi)há ainda colunas para componentes desmontados ("Venezuela Parts" e "Brasil Parts", incluindo os CKDs referidos no TVF e no v. acórdão recorrido) e peças de reposição ("Service Parts") que a TASA produz e vende para os mercados doméstico e exportação – abaixo a visão anual (aba YTD):

VENEZUELA PARTS			BRASIL PARTS		TTL PARTS	SERVICE PARTS		
CKD	COROLLA	VTOV	COROLLA	EFC		Local	Export	Total

(vii) filtrando-se as respectivas colunas, é possível identificar os custos com peças adquiridas, mão de obra, matéria prima etc. para qualquer um dos itens acima – veja-se a visão anual (YTD) dos custos de produção dos veículos da linha Hilux vendidos no mercado doméstico:

TOYOTA ARGENTINA S.A. ACTUAL CY2016		Domestic							
		SUV		STD Cabin		DBL Cabin		TTL Domestic	
Sales Volume		4492	(per unit)	2827	(per unit)	31851	(per unit)	39170	(per unit)
	Vehicles & S. Parts	-	-	-	-	-	-	-	-
	Parts from JPN	192.806	42.922	17.433	6.167	517.131	16.236	727.370	18.570
	Parts from MS	718.809	160.020	365.200	129.183	4.161.572	130.657	5.245.580	133.918
	Parts from BR	268.170	59.699	108.054	38.222	1.479.875	46.462	1.856.099	47.386
	Parts from AR	551.483	122.770	214.228	75.779	3.554.209	111.589	4.319.920	110.286
	Parts TTL	1.731.268	385.411	704.914	249.351	9.712.787	304.944	12.148.969	310.160
Purchase TTL		1.731.268	385.411	704.914	249.351	9.712.787	304.944	12.148.969	310.160
	Direct Labor	94.525	21.043	50.052	17.705	642.063	20.158	786.640	20.083
	Raw Material	51.348	11.431	26.726	9.454	332.890	10.451	410.964	10.492
	Royalty	88.621	19.729	25.802	9.127	540.434	16.968	654.857	16.718
Variable Cost		1.965.763	437.614	807.494	285.636	11.228.172	352.522	14.001.429	357.453
Marginal Profit		783.917	174.514	138.859	49.119	4.589.973	144.108	5.512.749	140.739
	Factory Fixed Expenses	197.371	43.938	112.507	39.797	1.332.161	41.825	1.642.038	41.921
	Depreciation	38.900	8.660	24.755	8.756	274.258	8.611	337.913	8.627
	Maintenance	12.961	2.885	8.023	2.838	91.043	2.858	112.027	2.860
	Gas/Water/Electricity	4.480	991	2.578	912	30.307	952	37.335	953
	Indirect Labor	80.823	17.993	46.008	16.275	561.863	17.640	688.695	17.582
	General Expenses	41.232	9.179	22.825	8.074	318.964	10.014	383.021	9.778
	Others	19.005	4.231	8.319	2.943	55.725	1.750	83.049	2.120
Cost of Sales		2.163.134	481.552	820.001	326.434	12.580.333	394.347	15.643.467	399.374

(viii)o mesmo exercício pode ser feito para qualquer outro item vendido (seja produção ou simples revenda) pela TASA no mercado doméstico ou exterior.

Não foi possível abrir o arquivo não paginável juntado à e-fl. 4914 (o formato é de banco de dados access), contudo, pelas informações do item (vii) acima, tratam-se das planilhas juntadas em arquivo não paginável à e-fl. 4913 já anteriormente analisada.

Considero que foram informadas não somente as quantidades de veículos produzidos para exportação ao Brasil, mas também as destinadas ao mercado doméstico argentino e os exportados a outros países.

Também foram informados o estoque inicial (em 31/12/2015), as quantidades produzidas, as vendidas e o saldo em estoque.

Entendo, portanto, que ao contrário do que afirmou a Autoridade Fiscal, a Recorrente apresentou o mapa de produção (em relação as quantidades produzidas) completo e não parcial.

A questão subjacente, decorrente do entendimento da Autoridade Fiscal que a Recorrente teria apresentado o mapa de produção parcial, relativa ao rateio de custo fixos, será analisada mais adiante.

3.3 Falta de formalidades nos balancetes mensais

A Autoridade Fiscal afirma que os balancetes apresentados correspondem a uma transcrição de dados da contabilidade, uma "montagem" de dados de 3 meses do ano-calendário 2016 e 9 meses do ano-calendário 2017 e que pela falta dos balancetes originais não seria possível comprovar que os dados foram extraídos da contabilidade:

> (...)
>
> A planilha-balancete acima, da TASA, os dados informados correspondem ao período de 01/01/2016 a 31/12/2016.
>
> Verificamos na planilha acima, que na realidade, temos transcrições de dados da contabilidade, não necessariamente, de um balancete pré-existente, em posse da empresa, mas sim, sistêmico, isto é, de dados extraídos do sistema SAP, sendo que este não possui uma estrutura de saída de informações com o leiaute de um balancete de quatro colunas.
>
> Poderíamos ter citado o sistema Oracle, mas este possui uma estrutura de extração de dados próxima de um balancete contábil. Da planilha apresentada, concluímos, trata-se de uma planilha-balancete da TASA, contendo informações Híbridas, isto é, considerou-se informações de três meses do ano fiscal de 2016 e nove meses do ano fiscal de 2017.
>
> Para a fiscalização, a informação prestada constitui-se de uma "planilha" contendo informações de saldos de contas contábeis de períodos híbridos do ano fiscal de 2016 e 2017, relacionando-se os valores de saldos das contas dos gastos produtivos, diretos e indiretos e das despesas operacionais, porém com os gastos sendo transcritos numa mesma estrutura de contas contábeis, número das contas iniciando-se com o dígito "6".
>
> Muito, provavelmente, os saldos dessas contas foram resultados de montagens (somas) de diversas estruturas de contas, extraídos da contabilidade-sistêmica.

Original

> A planilha em si não comprova que os saldos extraídos são da contabilidade real e histórica do contribuinte, podemos, por exemplo, ter uma contabilidade "standard". Além disso, sem o balancete contábil, não podemos aferir e afirmar que não existem outros saldos de valores registrados na contabilidade-sistêmica e não informadas na planilha. Isto porque as informações foram extraídas e montadas pelo próprio contribuinte, impossibilitando a fiscalização na comprovação "in loco" dos valores compilados, se referem, de fato e, na íntegra, ao período do ano fiscal na TASA.

A Autoridade Fiscal consigna que a planilha com a composição dos balancetes não apresenta as formalidades exigidas (identificação como "Balancete Contábil, a informação do período de apuração, nome da moeda, nome da empresa e estrutura de apresentação padronizada):

> Em síntese o balancete contábil é um demonstrativo auxiliar bastante usado na contabilidade para verificação dos saldos de débitos e créditos dos lançamentos efetuados nas contas contábeis.
>
> Constitui-se de um resumo sintético dos saldos das contas no livro razão, sejam patrimoniais ou de resultado. A sistemática de registro dos fatos contábeis é pelo método das partidas dobradas, sendo que no encerramento do balancete, os saldos de débitos e créditos tem que coincidir.
>
> ESTRUTURA DO BALANCETE. Intrinsicamente, tem que constar a informação no cabeçalho do livro auxiliar a identificação como "Balancete Contábil, a informação do período de apuração, nome da moeda, nome da empresa e outros".
>
> Além disso, o balancete contábil possui uma estrutura de apresentação padronizada e bastante útil para o Contador da empresa, demais profissionais da companhia e outros usuários externos, que consiste na apresentação dos saldos contábeis em 4 (quatro) colunas, a primeira coluna contendo o saldo acumulado até o mês anterior, a segunda e terceira coluna contendo a movimentação do mês (débito e crédito) e a quarta coluna contendo o saldo acumulado até o mês atual.
>
> Finalizando, a discussão sobre o balancete contábil, concluímos que a planilha apresentada pela TDB, não é exatamente o balancete da TASA. Mas, sim, um compilado de informações "transcrições" de saldos de contas contábeis extraídos ou montados de alguma base sistêmica na TASA.
>
> De fato, não compreendemos a posição da empresa TDB, pelo fato de escolher o método do CPL na comprovação do preço de transferência e recusar-se, veemente, na apresentação de seus balancetes contábeis originais.

A Recorrente alegou que a ausência de formalidades nos balancetes não impediriam a identificação do balancete e que não há um padrão único para a apresentação dos mesmos. A DRJ, por sua vez, alegou que não seriam a forma nem o padrão do balancete que sujeitariam a sua não aceitação, mas o seu conteúdo, e que da forma como foram apresentadas impossibilitam a aferição da exatidão dos lançamentos contábeis:

> 44. A interessada também sustenta que, ainda que o cabeçalho não indique o termo "balancete", qualquer pessoa minimamente versada em contabilidade

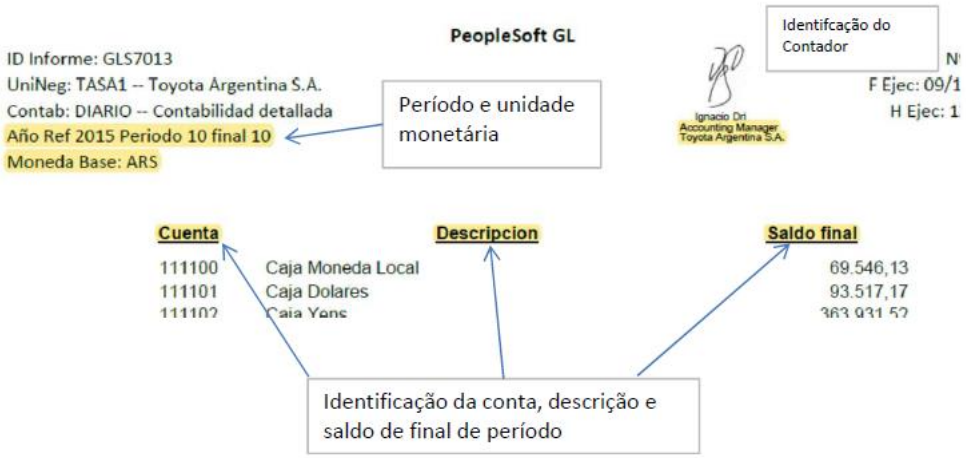
Original

> consegue identificar tratar-se de balancete, haja vista a presença de contas de resultado ainda abertas; e que não há um padrão único para a emissão de balancetes de verificação e o padrão de uma coluna não só é admitido como também é um dos mais utilizados.
>
> 45. O argumento não convence minimamente. Não se trata de forma, nem de padrão de apresentação do balancete, se de um ou quatro colunas. O fator relevante é o conteúdo do balancete, cuja fidedignidade e integridade restam comprometidos pela conduta do contribuinte, que não deu a transparência adequada de seus dados contábeis, preferindo dar visibilidade parcial de suas informações. A fiscalização alertou que o balancete sequer trazia os saldos totais das contas do ativo e passivo, lançadas a débito e a crédito, o que impede a aferição da exatidão dos lançamentos contábeis; assim como a ausência de agrupamento de contas sintéticas com as correspondentes contas analíticas, já que todas as contas presentes no balancete são de mesmo nível, mesclando-se custos diretos, indiretos e despesas. O contribuinte também foi advertido acerca da necessidade da apresentação do Livro Razão, assim como a ausência de demonstrações financeiras no Livro Diário. Se o contribuinte deixou de apresentar o que lhe foi solicitado, com a devida explicação da importância dos itens faltantes, não tem razão de reclamar da desqualificação do método por ele escolhido.

Compulsando os autos, constato que à e-fl. 5304 foi juntado um arquivo não paginável contendo os balancetes mensais do período de janeiro de 2016 a março de 2017. Os balancetes foram apresentados em arquivo separado do Livro Diário, como afirmou a Autoridade Fiscal.

Contudo, entendo que se os valores contidos nos balancetes estiverem conforme os lançamentos do Livro Diário, o fato dos balancetes não estarem contidos no Livro Diário não é motivo para desqualificar o método CPL de ajuste de Preço de Transferência.

Conforme os excertos do balancete abaixo colacionado, é possível verificar que apesar de não constar "Balancete" no cabeçalho, se trata de balancete mensal, identificando o período, as contas, sua descrição, e o saldo final. Também há totalização do ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas e despesas, a unidade monetária utilizada (peso argentino – "ARS") e a identificação e assinatura do contador:



217100	Provision Deudas Judiciales	-377.045.043,45
217101	Provision Garantias	-80.504.724,37
	Pasivos Corrientes	**-16.857.744.606,90**
	Pasivos No Corrientes	**0**
311101	Capital Integrado	-260.000.000,00
311102	Ajuste Del Capital	-120.518.143,25
312100	Reserva Legal Valor Historico	-74.329.592,21
312101	A.x I. Reserva Legal	-1.774.035,93
314101	Resultados Del Ejercicio	0,00
314103	Reserva Esp p/futur Dist.Divid	-1.228.067.009,60
	Patrimonio Neto	**-1.684.688.780,99**

Totalização do ativo, passivo e PL

É importante ressaltar que as contas de receita e de custos estão discriminadas, o que possibilita comprovar se os valores correspondem ao saldo lançado no Livro Diário, como nos excertos abaixo com o saldo das receitas e dos custo de produtos vendidos (mês de janeiro de 2016)

411100	Vta Domestic Dealers	-1.077.843.630,75
411200	Vta Domestic Directa	-63.868.017,14
411310	Vta vehiculos TPA	0,00
412100	Vta Expo Consolidadas	-640.171.740,50
412200	Vta Expo Otros	-196.000.297,02
412400	Vta Expo Reintegro	-30.811.123,22
412500	Retencion exportaciones	2.346.503,93
431100	Repuestos Dom Dealers	-121.158.542,55
431200	Rep Dom Directa / Flota	-54.420,67
432100	Repuestos Exp	-12.859.436,20
Cuenta	**Descripcion**	**Saldo final**
433100	Venta Parts Expo	-29.691.580,68
451100	Incen Y Desc. Dealers	693.263,19
	Ventas	**-2.169.419.021,61**
511100	Costo Vta Dom Dealers	976.649.817,36
511200	Costo Vta Dom Directa	66.386.166,28
512100	Costo Vta Expor Consoli	487.258.451,03
512200	Costo Vta Expor Otros	146.049.516,61
531100	Costo Vta Rep Dom Dealers	55.088.132,23
532100	Costo Vta Rep Expo	5.891.854,54
532500	CMV Partes Expo	18.454.152,26
534100	Diferencia De Inventario Rep	0,00
535100	Descarte De Repuestos	1.196.229,17
541101	Depreciation	57.800.036,57
541102	Maintenance	22.671.463,76
541103	GAS_WATER_ELECTRICITY	7.492.161,99
541104	General Expenses	-144.179.606,34
541105	Indirect Labor	149.997.299,54
541106	Others	255.300.610,97
	Costo de Ventas	**2.106.056.285,97**

Entendo, portanto, que as informações contidas nos balancetes podem ser utilizadas para fins de cálculo do ajuste, e as ausências de formalidades apontadas pela Autoridade Fiscal não são óbices para sua utilização no cálculo do ajuste do PT.

3.4 Ausência de sistema de custeio integrado com a contabilidade financeira

3.4.1 Método de custeio argentino

Original

A Autoridade Fiscal afirma que na forma de apuração do custo dos bens a Recorrente deixou de observar o método de custeio por absorção, utilizando um sistema "HIBRIDO" com a utilização de custos de dois períodos fiscais e com isso teria deixado de registrar custos de parte de dois períodos, impossibilitando a comprovação do ajuste do preço de transferência pelo método CPL:

> Reproduzimos a seguir, as duas exigências impostas pela legislação societária e tributária.
>
> 1° EXIGÊNCIA. APURAÇÃO DOS CUSTOS DOS BENS E SERVIÇOS. MÉTODO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO
>
> Cumpre-nos mencionar, que o Regulamento do Imposto de Renda do IRPJ – RIR/2018 1aprovado pelo Decreto n° 9.580/2018 e o Decreto-Lei n° 1.598/77 definiram a apuração dos custos dos bens e serviços, em duas etapas: sendo a primeira, no artigo 301 do RIR/2018 que trata da mensuração do custo de aquisição e, a segunda, no artigo 302 do RIR/2018 tratando da mensuração do custo de produção.
>
> Reproduzimos a seguir, os artigos 301 e 302 que trata procedimentos de cálculos do custo de aquisição e do custo de produção.
>
> (...)
>
> Na leitura dos artigos 301 e 302 do RIR/2018, incluindo-se seus parágrafos e incisos, verifica-se que a legislação exige no "cálculo do custo de produção" o método de custo por absorção, e este, pressupõe a existência de um inventário permanente.
>
> Esse método (custeio por absorção) consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos acabados, e somente os de produção. Todos os gastos produtivos são distribuídos para todos os produtos acabados.
>
> Em nenhuma hipótese será aceito a apuração do custo por estimativa, orçado, de reposição e custo padrão, exceto este último, se for apresentado a contabilidade com os ajustes real e histórico, contendo as informações das variações positivas e negativas de produção, variação da capacidade ociosa, rendimentos, custos de aquisição, custos com mão de obra e dos custos indiretos de fabricação, perdas normais e anormais.
>
> Ficou definido, também, no artigo 303 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), que as perdas normais de produção, deverão ser contabilizadas como custo de produção, conforme a seguir.
>
> (...)
>
> De todo o exposto, concluímos que o método do custo por absorção não se preocupa em fazer distinção entre custos fixos, custos variáveis, diretos ou indiretos. O ponto fundamental consiste na separação de custos e despesas, e em seguida, a separação dos custos diretos e indiretos, e posteriormente, definição dos critérios de distribuição e alocação dos custos fixos ou indiretos de produção aos produtos acabados.

Original

> Assim, no método do custeio por absorção, a questão fundamental é garantir que TODOS os custos incorridos na produção, num determinado período fiscal, sejam absorvidos aos produtos.
>
> Segundo o artigo 306 do RIR/2018 ficou estabelecido que:
>
> (...)
>
> A legislação do IRPJ autorizou o contribuinte registrar a entradas no seu inventário de produtos acabados e produtos em elaboração, pelos valores de custos apurados, desde que o método de apuração seja o custeio e absorção e que possua um sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração contábil (SCCICCC).
>
> Na planilha de custos na TASA, verificamos que os custos informados no período de 01/01/2016 a 31/03/2016, não absorveu todos os custos registrados na contabilidade, referente ao ano fiscal encerrado em 31/03/2016, porque deixou de registrar os custos do período de 01/04/2015 a 31/12/2015. Tão pouco, as informações constantes na planilha de
>
> custos no período de 01/04/2016 a 31/12/2016, comprovam a absorção de todos os custos do ano fiscal 2017 encerrado em 31/03/2017, porque deixou de contabilizar os gastos na produção no período de 01/01/2017 a 31/03/2017.
>
> Na realidade, verificamos que a empresa fiscalizada "TDB", apurou os seus custos de produção por meio de um "sistema HÍBRIDO", que consistiu na montagem de dados contábeis, contendo informações de DOIS anos fiscais distintos. Portanto, não temos como validar os dados de custos e sua aceitação na comprovação do preço de transferência – método CPL.

A DRJ corroborou o entendimento da Autoridade Fiscal, acrescentando que a planilha elaborada pela Recorrente, impossibilitou o confronto com os dados da contabilidade e por isso não poderiam ser considerados idôneos para comprovação do ajuste do preço de transferência pelo método CPL:

> 29. Em suma, é evidente que essas planilhas montadas pela impugnante, sem possibilidade de confronto com os dados reais e históricos da contabilidade, não podem ser considerados idôneos para fins de comprovação dos ajustes do método CPL. Como se não bastasse, o auditor fiscal complementou sua análise, justificando que o contribuinte deixou de cumprir duas exigências da legislação tributária em matéria de custos: i) a apuração dos custos dos bens e serviços pelo método do custeio por absorção; ii) existência de sistema de custeio integrado e coordenado com a escrituração contábil (SCICCC).

A Recorrente, por seu turno, afirma que a empresa de consultoria Ernest Young, com base nos critérios de avaliação de estoque da TASA, e levando-se em consideração o Sistema de Produção Toyota, concluiu pela equivalência dos sistemas de custeio da TASA, denominada *sistema de custeio por completo*, com o custeio por absorção admitido pela legislação tributária brasileira:

> **V.1.b. Sistema de custeio da TASA (Capítulo 4 do Laudo EY anexo)**

190 Quanto ao sistema de custeio adotado pela TASA, a EY constatou que a empresa aplicou as regras argentinas que determinam um *sistema de custeio por completo*, que equivale ao sistema brasileiro de custeio por absorção:

> "(...) Dessa forma, é razoável a interpretação no sentido de que o conceito de custo estabelecido pelas normas contábeis argentinas está harmonizado com o brasileiro, estabelecido pelo CPC 16 – Estoques, bem como pelo disposto no art. 301 do RIR (Decreto Lei nº 9.580/18), uma vez que na norma argentina, conforme acima transcrito, **o custo de um bem deve refletir todos os custos necessários para trazer os estoques a sua condição de uso ou venda**.
>
> Além disso, conforme destacado acima, o sistema de custeio adotado na Argentina, denominado sistema de custeio "por completo ou integral", determina a apropriação de todos os custos de produção aos bens produzidos, incluindo materiais diretos e insumos utilizados na produção, além dos custos de transformação, por exemplo, mão de obra (custos diretos) e outros (custos indiretos). (...)" (Laudo EY, Capítulo 4, destaques da Recorrente)

191 Além disso, a EY também verificou que os critérios de avaliação de estoque da TASA, especialmente levando-se em consideração a realidade do *Sistema de Produção Toyota* acima referido, são equivalentes aos vigentes no Brasil:

> "No que se refere ao critério de avaliação dos estoques, a TASA utiliza o custo de aquisição ou reposição dos materiais, conforme requerido pelas normas contábeis argentinas. Nesse sentido, vejamos a demonstração financeira da TASA: (…)
>
> Sobre o critério de avaliação dos estoques pelo custo de aquisição ou reposição, vejamos novamente as orientações da Resolução Técnica Nº 17: (...)
>
> Tradução Livre:
>
> "Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas
>
> RESOLUÇÃO TÉCNICA Nº 17
>
> **4.3. Determinação dos valores atuais dos ativos destinados à venda ou a serem consumidos no processo de produção de bens ou serviços para venda**
>
> **4.3.1. Diretrizes básicas**
>
> Os valores atuais referidos na seção serão determinados considerando, em cada caso, o grau de progresso dos processos correspondentes de geração de resultados e garantindo que representem adequadamente a riqueza possuída.
>
> […]
>
> No caso de ativos cuja venda não exija esforços significativos, aplicam-se:

[…]

Para os demais ativos se utilizará, em geral, o valor atual de entrada ou o custo de reposição, seguindo as diretrizes descritas na seção 4.3.3 (Determinação dos custos de reposição)

4.3.3. Determinação dos custos de reposição

Os custos de reposição de um elemento devem ser estabelecidos acumulando todos os conceitos que compõem seu custo original, cada um deles expresso em termos de sua reposição, na data de sua mensuração.

Devem ser utilizados preços à vista correspondentes as quantidades habituais de compra ou, se estes não forem repetitivos, a quantidades semelhantes aos adquiridos.

Os preços que estiverem em moeda estrangeira, devem ser convertidos em moeda argentina utilizando a taxa de câmbio do momento da mensuração.

Os preços devem estar próximos ao encerramento do período. Se possível, devem ser obtidos a partir de fontes diretas confiáveis, como as seguintes:

- Cotações ou listas de preços de fornecedores.

- Custos reais de aquisição ou produção.

- Pedidos de compras realizados e pendentes o recebimento.

- Cotações que resultem da oferta e demanda em mercados públicos e privados, publicadas em informativos, jornais ou revistas.

[…]" – Grifo nosso

Segundo informado pela TASA, o custo de reposição definido pelas normas contábeis argentinas equivale ao **custo real de aquisição** dos materiais, o qual, por sua vez, corresponde aos custos destacados nas *invoices* de compras realizadas pela TASA dos produtos (partes e peças) a serem utilizados na produção dos veículos exportados para TDB, conforme demonstraremos nas próximas seções desse relatório.

Dessa forma, foi possível constatar, inclusive de acordo com o entendimento da administração da TASA, que o critério de avaliação dos estoques pelo custo de reposição, tal como definido nas normas contábeis argentinas, possui equivalência na legislação brasileira, conforme art. 305 do RIR (Decreto Lei nº 9.580/18), o qual determina que as mercadorias e as matérias-primas devem ser avaliadas pelo seu custo de aquisição. (...)" (destaques do original e da Recorrente)

192 Constatado, portanto, que o sistema de custeio da TASA equivale o sistema de custeio vigente no Brasil (custeio por absorção, avaliado pelo custo real de aquisição dos materiais).

Pois bem.

O custeio por absorção não é propriamente um princípio contábil, mas sim uma metodologia decorrente daqueles princípios, tendo surgido juntamente com a Contabilidade de Custos.

No custeio por absorção, todos os custos de produção (e somente os de produção) e os gastos relativos ao esforço de produção são alocados a todos os bens produzidos, conforme leciona Eliseu Martins[1]

No **Laudo EY**, juntado às e-fls. 5581 a 5897 no seu item 4 (Sistema de Custeio da TASA), há uma descrição do sistema de custeio adotado pela TASA que atendem ao disposto nas normas contábeis argentinas e detalham como são mensurados os custos. Também foi mostrado uma vinculação entre as demonstrações financeiras da TASA com os demonstrativos de custos apresentados.

Segundo o que consta no **Laudo EY**, os custos de produção da TASA consideraram os custos diretamente aplicados à produção dos bens, incluindo os insumos diretos e indiretos necessários na produção do bem, tanto os custos variáveis quanto os fixos, de acordo com a "*Resolucion Técnica* n° *17*":

> *Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas*
> *RESOLUCIÓN TÉCNICA Nº 17*
> ***4.2. Mediciones contables de los costos***
> ***4.2.1. Reglas generales***
>
> *En general, la medición original de los bienes incorporados y de los servicios adquiridos se practicará sobre la base de su costo.*
>
> ***El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino. Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo: fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector de producción), además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje***.
>
> *Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del bien o servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado.*
>
> ***En general, y con las particularidades indicadas más adelante, se adopta el modelo de "costeo completo", que considera "costos necesarios" tanto a los provenientes de los factores de comportamento <u>variable</u> como a los provenientes de los factores de comportamiento fijo que intervienen en la producción.***
>
> *[...]*
>
> ***4.2.6. Bienes producidos***
> ***El costo de un bien producido es la suma de:***
> ***a) los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción;***
> ***b) sus costos de conversión (mano de obra, servicios y otras cargas), tanto <u>variables</u> como <u>fijos</u>;***

[1] Martins, Eliseu. Contabilidade de Custos. São Paulo. Atlas. p 37-43.

Original

[...]

El costo de los bienes producidos no debe incluir la porción de los costos ocasionados por:
a) improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores em general;
b) la ociosidad producida por la falta de aprovechamiento de los factores fijos originada en la no utilización de la capacidad de planta a su "nivel de actividad normal".
[...]" – Grifo nosso

Tradução Livre:

"Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas
RESOLUÇÃO TÉCNICA Nº 17
4.2. Medições contábeis dos custos
4.2.1. Regras gerais
Em geral, a medição original dos bens incorporados e dos serviços adquiridos será realizada com base em seu custo.
O custo de um bem é o necessário para colocá-lo em uma condição para ser vendido ou usado, o que corresponde dependendo do seu destino.
Portanto, inclui a parcela atribuível dos custos dos serviços externos e internos necessários para ele (por exemplo: frete, seguro, custos da função de compra, custos do setor produtivo), além dos materiais diretos e indiretos ou insumos necessários para sua elaboração, preparação ou montagem.
As alocações de custos indiretos devem ser feitas por motivos razoáveis que considerem a natureza do bem ou serviço adquirido ou produzido e como seus custos foram gerados.
Em geral, e com as particularidades indicadas abaixo, adota-se o modelo de "custeio integral", que considera "custos necessários" tanto os fatores de comportamento variável quanto os fatores de comportamento fixo que intervêm na produção.
[...]
4.2.6. Produtos produzidos
O custo de um bem produzido é a soma de:
a) Os custos dos materiais e insumos necessários para sua produção;
b) Seus custos de transformação (mão-de-obra, serviços e outros custos), tanto variáveis quanto fixos;
[...]
O custo dos bens produzidos não deve incluir a parcela dos custos causados por:
a) Improdutividade física ou ineficiências no uso de fatores em geral;
b) A ociosidade produzida pela falta de aproveitamento de fatores fixos causados pela não utilização da capacidade da planta em seu "nível normal de atividade".
[...]" – Grifo nosso

Considerando, portanto, que a "*Resolucion Técnica* n° *17*" estabelece que o custo de produção considera todos os custos fixos e variáveis diretamente relacionados aos bens produzidos, e considerando que as normas contábeis argentinas determinam que as demonstrações financeiras argentinas devem seguir o método de custeio prescrito pela "*Resolucion Técnica* n° *17* ", entendo que o método de custeio argentino é equivalente ao custeio por absorção admitido pela legislação societária e fiscal brasileiros.

3.4.2 Vinculação da contabilidade de custos com a contabilidade financeira

A Autoridade Fiscal afirma que a TASA não possui um sistema de custos integrado com a escrituração contábil (SCCICCC) e elencou uma série de motivos que levaram àquela conclusão:

> 2° EXIGÊNCIA. SISTEMA DE CUSTO INTEGRADO E COORDENADO COM A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL (SCICCC)
>
> Como discutido anteriormente, o método de custeio exigido e aceito pela legislação fiscal no Brasil é o método do custeio por absorção, conforme previsto no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n° 9.580/2018 e §1° do artigo 14, no Decreto-Lei n° 1.598/77.
>
> *No entanto, para cumprimento da exigência do custeio por absorção, é necessária a integração e coordenação da contabilidade de custos que permitem as empresas controlar os produtos acabados e em elaboração, através da apuração permanente de estoques, com base nos custos de produção. Portanto, o sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração contábil (SCCICCC), é um sistema de escrituração contábil, na qual a escrita analítica concilia-se à sintética. A integração entre custos e contabilidade ocorre quando os valores atribuídos aos produtos acabados e em elaboração estão calçados nos princípios de contabilidade e são extraídos da própria contabilidade geral e as atribuições estão objetivamente evidenciadas em documentação hábil e devidamente arquivadas.*
>
> No aspecto fiscal societário e tributário, o método do custeio por absorção e o sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração contábil (SCCICCC) constituem os requisitos imprescindíveis para que o contribuinte possa registrar os seus estoques pelos valores de custos apurados. A ratificação da exigência, encontra-se respaldo nos artigos 302, 304, 305 e 306 e seus parágrafos 1° e 2° do RIR/2018 e artigos 13 e 14 do Decreto-Lei n° 1.598/77. Reproduzimos a seguir, a base legal prevista no Regulamento do Imposto de Renda.
>
> *RIR 2018. Decreto n° 9.580/2018*
> *"**in verbis**"*
>
> **"Dos critérios para avaliação de estoques**
>
> *Art. 304. Ao final de cada período de apuração do imposto sobre a renda, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e a avaliação dos seus estoques.*
>
> *Art. 305. As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 3º e § 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, caput, inciso II).*
>
> *Art. 306. Os produtos em fabricação e os produtos acabados serão avaliados pelo custo de produção (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 4º; e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, caput, inciso II).*
>
> ***§ 1º O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos***

apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 1º)*".*

A legislação tributária definiu no parágrafo 2° no mesmo artigo da lei, que:

RIR 2018. Decreto n° 9.580/2018
"***in verbis***"

"§ 2º Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

I - apoiado em valores originados da escrituração (matéria-prima, mão de obra direta, custos gerais de fabricação);
II - que permita a determinação contábil, ***ao fim de cada mês****, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;*
III - apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;
IV - que permita avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados de acordo com os custos efetivamente incorridos".

Tendo em vista, o disposto o disposto no parágrafo 2° no artigo 306, concluímos que o sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração contábil (SCCICCC) é uma exigência fiscal imposta pela legislação societária e tributária.

Sendo assim, o SCCICCC está lastreado nos valores originados na escrituração contábil.

Os livros contábeis, bem como, dos balancetes mensais, constituem a base primária de informações contábeis para fins de apontamentos e alocação dos custos aos produtos.

Portanto, sem os livros contábeis e balancetes torna-se inviável a apuração dos custos com base na escrituração real e histórica.

Verifica-se no inciso II, parágrafo 2°, artigo 306, que o SCCICCC exige a determinação contábil, **ao fim de cada mês**, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados. O legislador definiu que o valor contábil dos estoques deve ser mensal.

Portanto, NÃO é trimestral, semestral ou anual. A legislação ao definir o período mensal, partiu da pressuposição de que a empresa adote um sistema de controle de inventário permanente.

Acrescenta-se, ainda que, o SCCICCC exige que as informações contábeis sejam apoiadas em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas ou mapas de apropriação (como os apontamentos das despesas com depreciação que está apoiada no mapa dos bens do ativo imobilizado), rateio (critérios adotados pela empresa), tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal.

Por fim, a legislação do IRPJ estabeleceu que será considerado um SCCICCC sempre que for possível fazer a avaliação dos estoques existentes na data de

Original

> encerramento do período de apropriação de resultados de acordo com os custos efetivamente incorridos.

Consta no **Laudo EY** que as informações financeiras utilizadas como base para cálculos do método CPL foram extraído do sistema SIAF – *Sistema Integrado de Administración Financiera,* que produziu as demonstrações financeiras auditadas pela PriceWaterhouse. Acrescentou a Recorrente que a própria Receita Federal admite como hábil para comprovação dos custo incorridos na produção o parecer elaborado por auditores externos independentes:

> Cumpre salientar que as informações financeiras contidas neste relatório e que foram utilizadas como base para os cálculos do método CPL, foram extraídas do sistema (SIAF – Sistema Integrado de Administración Financiera) que produziu as demonstrações financeiras auditadas pela PwC.
>
> Nesse sentido, entendemos que este documento é material importante para suportar as informações de custeio utilizados na apuração dos preços parâmetros através do método CPL.
>
> Sobre o assunto, como já mencionado nesse relatório, o "perguntas e respostas" da RFB sobre preços de transferência10 indica que o parecer dos auditores externos independentes pode ser considerado como documentação hábil para comprovação dos custos incorridos na produção. Além disso, a solução de Consulta COSIT nº 13, de 16 de setembro de 2013 vai no mesmo sentido, conforme segue:
>
>> "ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ. Para fins de comprovação de preços de mercadorias importadas, **admite-se a apresentação de relatório de auditores externos independente, em que for observado que o valor do custo de aquisição das mercadorias foi registrado de acordo com a legislação brasileira, juntamente com relatório enumerativo das faturas comerciais de aquisição dos produtos pela empresa fornecedora vinculada**. Quaisquer relatórios de procedência estrangeira deverão ser traduzidos, notarizados, consularizados e registrados em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, em substituição das cópias de faturas comerciais. A apresentação do relatório de auditores externos independentes para fins de comprovação de preços não afasta a possibilidade de serem requeridos, durante procedimento de fiscalização, quaisquer outros documentos, tais como faturas comerciais de entrada de mercadorias, previstos pela legislação brasileira. Dispositivos Legais: art. 43 da Instrução Normativa SRF nº 1.312, de 28 dezembro de 2012." – Grifo nosso
>
> Pelo exposto, e corroborando o entendimento da própria RFB, entendemos que o parecer dos auditores pode ser considerado documento hábil para suportar os custos incorridos no processo produtivo da Argentina, utilizados na apuração do método CPL juntamente com os relatórios de faturas comerciais já apresentados à Fiscalização.

Constata-se que a Autoridade Fiscal não teve a possibilidade de verificar se os sistemas de custeio e de contabilidade financeira da TASA são integrados, o que evidentemente somente seria possível se tivesse acesso aos sistemas.

Original

Assim, o que mostraria a integração dos sistemas de custeio e de contabilidade financeira é a conciliação de saldos das contas de receitas e de despesas diretamente relacionadas com a produção dos bens informadas nos balancetes com a informação do Balanço e da Demonstração de Resultado auditadas e com a informação prestada ao Fisco argentino. É o que a Recorrente pretendeu demonstrar no **Laudo EY**, às e-fls. 5603 a 5837:

> Como forma de demonstrarmos que as informações de custeio utilizadas para fins de preços de transferência possuem respaldo na contabilidade da TASA, realizamos a conciliação dos saldos contidos nas demonstrações financeiras auditadas da TASA com os relatórios gerenciais utilizados nos cálculos do método CPL, conforme demonstrado a seguir.
>
> **5.1. CONCILIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS AUDITADAS COM O CUSTO UTILIZADO PARA CÁLCULO DO MÉTODO CPL**
>
> Com o objetivo de demonstrar que as informações de custo disponibilizadas pela TASA refletem os custos incorridos nas exportações dos veículos para a TDB no Brasil, realizamos a conciliação dos custos constantes nas demonstrações financeiras auditadas por empresa independente com as informações de custos utilizados no cálculo do método CPL.
>
> É importante ressaltar que o ano fiscal da TASA compreende os meses de abril do ano corrente a março do ano subsequente.
>
> Assim, as informações de custo referente ao ano fiscal de 2016 da TASA compreendem os valores do período de abril de 2015 a março de 2016, conforme demonstramos na próxima imagem.

Imagem – Demonstração financeira auditada – Custo das mercadorias vendidas – Pag. 3 – Ano fiscal 2016

3

"Free translation from the original in Spanish for publication in Argentina"

Toyota Argentina Sociedad Anónima

Registered with the Corporation Control Authority under number: 1589722

Income Statements

Corresponding to the 23rd financial year

starting April 1st, 2015 and 2014 and ending March 31st, 2016 and 2015 (Note 1)

Currency: Argentine Pesos

	03.31.16	03.31.15
	$	$
Sales	33,969,259,007	30,280,074,656
Cost of sold goods (Exhibit IV)	(31,274,157,818)	(27,993,143,494)
Gross profit	**2,695,101,189**	**2,286,931,162**
Selling expenses (Exhibit V)	(1,432,653,510)	(904,895,038)
Administrative expenses (Exhibit V)	(868,335,754)	(764,971,573)
Other incomes and expenses, net (Note 14 a))	13,198,579	4,530,301
Financial and holding results (Note 14 b))	(2,865,903,021)	(313,495,991)
Subsidiary Results (Note 14 c))	(1,049,519)	(3,893,933)
Profit for the year before income tax	**(2,459,642,036)**	**304,204,928**
Income / (Loss)Tax expense (Note 15)	817,646,144	(134,427,289)
(Loss)/Profit for the year	**(1,641,995,892)**	**169,777,639**

The accompanying notes and exhibits are integral part of these Financial Statements.

Note que o custo reconhecido no período de abril de 2015 a março de 2016 corresponde ao valor de ARS 31.274.157.818. Além disso, veja que no ano-calendário de 2015, a TASA apurou um prejuízo de ARS 1.641.995.892.

Com o objetivo de corroborar os valores das demonstrações financeiras auditadas, a TASA também forneceu uma cópia da declaração do imposto de renda entregue ao fisco argentino para o ano de 2016.

Destaca-se que o valor do prejuízo informado na declaración de imposto de renda é idêntico ao valor do prejuízo informado na demonstração financeira auditada (ARS 1.641.995.892), conforme abaixo:

Imagem – Declaração de imposto de renda – Resultado do exercício – Ano fiscal 2016

AFIP

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

F. 713
Declaración Jurada

Firma

Carácter

Mes de Cierre	Período	C.U.I.T.
3	2016	33-67913936-9
Original/R-Rect.	Cod. Actividad	Nro. verificador
Original	341000	248461
Ejercicio Fiscal	Regular	

Apellido y Nombre o Razón Social: TOYOTA ARGENTINA S.A

Cantidad proyectos promovid0 C.U.I.T./C.U.I.L. conta 30-70818586-4 Entidad Exenta NO

Versión: 1000001

RI - Balance Contable		
a	Total Activo	17.854.610.352,00
b	Total Pasivo	17.811.917.461,00
c	Total Patr. Neto	42.692.891,00

RO - D - Resultado Neto		F. Argentina	F. Extranjera
a	Result. del Ejercicio (contable)	-1.641.995.892,00	0,00
b	Ajustes	-1.655.646.407,36	0,00
c	Resultado impositivo	-3.297.642.299,36	0,00
d	Queb. por Vta. de Acc. (Ejerc.)	0,00	0,00
e	Queb. por Contr. Deriv. (Ejerc.)	0,00	
f	Quebrantos computables	0,00	0,00
g	Régimen de promoción	0,00	
h	Resultado Neto	-3.297.642.299,36	0,00
i	Resultado atrib. a los socios	0,00	0,00
j	Quebrantos de Fuente Argentina		0,00
k	Resultado Neto Final	-3.297.642.299,36	0,00

Na próxima tabela, demonstramos o custo de ARS 31.274.157.818 segregado por mês, de acordo com o ano fiscal da TASA:

Tabela – Custo do ano fiscal de 2016 segregado por mês

Valores em ARS

Período	Custo mensal conforme demonstração financeira auditada - Argentine GAAP
abr/15	1.655.888.351
mai/15	2.379.802.671
jun/15	2.710.016.692
jul/15	2.668.765.321
ago/15	2.695.223.636
set/15	2.480.409.577
out/15	1.720.499.344
nov/15	2.278.090.913
dez/15	3.021.371.484
jan/16	2.106.056.286
fev/16	3.253.702.966
mar/16	4.304.330.577
Total	**31.274.157.818**

Veja-se que referidos valores correspondem aos valores totais de custos de venda que constam dos respectivos balancetes mensais apresentados nos autos do processo administrativo, conforme exemplo de janeiro de 2016 abaixo:

Imagem – Balancete mensal – janeiro de 2016 – Custo de vendas no valor de ARS 2.106.056.285,97

ID Informe: GLS7013 — Nº Pág: 7
UniNeg: TASA1 -- Toyota Argentina S.A. — F Ejec: 09/17/2021
Contab: DIARIO -- Contabilidad detallada — H Ejec: 12:43:43
Año Ref 2015 Periodo 10 final 10
Moneda Base: ARS

Cuenta	Descripcion	Saldo final
433100	Venta Parts Expo	-29.691.580,68
451100	Incen Y Desc. Dealers	693.263,19
	Ventas	**-2.169.419.021,61**
511100	Costo Vta Dom Dealers	976.649.817,36
511200	Costo Vta Dom Directa	66.386.166,28
512100	Costo Vta Expor Consoli	487.258.451,03
512200	Costo Vta Expor Otros	146.049.516,61
531100	Costo Vta Rep Dom Dealers	55.088.132,23
532100	Costo Vta Rep Expo	5.891.854,54
532500	CMV Partes Expo	18.454.152,26
534100	Diferencia De Inventario Rep	0,00
535100	Descarte De Repuestos	1.196.229,17
541101	Depreciation	57.800.036,57
541102	Maintenance	22.671.463,76
541103	GAS_WATER_ELECTRICITY	7.492.161,99
541104	General Expenses	-144.179.606,34
541105	Indirect Labor	149.997.299,54
541106	Others	255.300.610,97
	Costo de Ventas	**2.106.056.285,97**
611001	Sueldos A - Variables	79.455.719,30

O **Anexo I** deste relatório apresenta os balancetes do período de abril de 2015 a março de 2017, destacando o valor dos custos dos produtos vendidos.

Já as informações de custo referente ao ano fiscal de 2017 da TASA compreendem os valores do período de abril de 2016 a março de 2017, conforme demonstramos na próxima imagem.

Imagem – Demonstração financeira auditada - Custo das mercadorias vendidas – Pag. 3 – Ano fiscal 2017

3

Toyota Argentina Sociedad Anónima
Número de registro en la Inspección General de Justicia: 1589722

Estado de Resultados
Correspondiente a los ejercicios económicos iniciados el 1° de abril de 2016 y 2015
y finalizados el 31 de marzo de 2017 y 2016 (Nota 1)

	31.03.17	31.03.16
	$	$
Ventas netas	58.198.318.021	33.969.259.007
Costo de mercaderías vendidas (Anexo IV)	(50.720.752.306)	(31.274.157.818)
Ganancia bruta	**7.477.565.715**	**2.695.101.189**
Gastos de comercialización (Anexo V)	(2.141.053.608)	(1.432.653.510)
Gastos de administración (Anexo V)	(1.817.192.573)	(868.335.754)
Otros ingresos y egresos netos (Nota 14 a))	(18.366.178)	13.198.579
Resultados financieros y por tenencia (Nota 14 b))	(2.220.201.920)	(2.865.903.021)
Resultado por participación en sociedades controladas (Nota 14 c))	14.414.415	(1.049.519)
Resultado antes de impuestos	**1.295.165.851**	**(2.459.642.036)**
Impuesto a las ganancias (Nota 15)	(574.454.962)	817.646.144
Ganancia / (Pérdida) neta del ejercicio	**720.710.889**	**(1.641.995.892)**

Las notas y anexos que se acompañan son parte integrante de los estados contables.

Note que o custo reconhecido no período de abril de 2016 a março de 2017 corresponde ao valor de ARS 50.720.752.306. Adicionalmente, verifica-se que o valor do resultado do período corresponde a ARS 720.710.889.

Com o objetivo de corroborar os valores das demonstrações financeiras auditadas, a TASA também forneceu uma cópia da declaração do imposto de renda entregue ao fisco argentino para o ano de 2017.

Da mesma forma ao ano anterior, o valor do resultado informado na declaração de imposto de renda é idêntico ao do resultado informado na demonstração financeira auditada para o (ARS 720.710.889).

Imagem 4 – Declaração de imposto de renda – Resultado do exercício – Ano fiscal 2017

AFIP
IMPUESTO A LAS GANANCIAS
F. 713
Declaración Jurada

Firma
Carácter

Mes de Cierre	Período	C.U.I.T.
3	2017	33-67913936-9
0 Original 1-9 Rect.	Cod. Activ.	Nro.Verificador
Original	341000	401366
Ejercicio Fiscal	Regular	

Apellido y Nombre o Razón Social
TOYOTA ARGENTINA S.A
Cantidad proyectos promovidos 0 C.U.I.T./C.U.I.L. contador 30-70818586-4 Entidad Exenta NO
Versión 1500000

R1 - Balance Contable

a Total Activo	20.250.513.289,00	b Total Pasivo	19.487.109.509,00	c Total Patr. Neto	763.403.780,00

R2 - Quebrantos Trasladables

a Por venta de acciones (F.A.)	0,00	b Por derivados (F.A.	0,00	c Resto (F.A.)	1.275.766.345,67
d Por venta de acciones (F.E.	0,00	e Resto (F.E.)	0,00		

R3 - Determinación del Resultado Neto

	F. Argentina	F. Extranjera		F. Argentina	F. Extranjera
a Result. del Ejercicio (contable)	720.710.889,00	0,00	g Quebrantos computables	2.021.875.953,69	0,00
b Ajustes	1.301.424.664,69	0,00	h Régimen de promoción	0,00	0,00
c Donaciones	259.000,00		i Resultado Neto	0,00	0,00
d Resultado impositivo	2.021.875.953,69	0,00	j Resultado atrib. a los socios	0,00	0,00
e Queb. por Vta. de Acc. (Ejerc.)	0,00	0,00	k Queb. de Fuente Argentina		0,00
f Queb. por Contr. Deriv. (Ejerc.)	0,00		l Resultado Neto Final	0,00	0,00

Na próxima tabela, demonstramos o custo de ARS 50.720.752.306 segregado por mês, de acordo com o ano fiscal da TASA:

Tabela – Custo do ano fiscal de 2017 segregado por mês

Valores em ARS

Período	Custo mensal conforme demonstração financeira auditada - Argentine GAAP
abr/16	3.910.456.329
mai/16	4.078.709.937
jun/16	3.913.442.696
jul/16	3.397.578.625
ago/16	4.014.320.107
set/16	4.126.591.278
out/16	3.599.627.488
nov/16	5.722.428.854
dez/16	5.490.901.999
jan/17	2.956.691.560
fev/17	4.356.711.021
mar/17	4.952.872.285
Ajustes contábeis determinados pelos auditores externos independentes	200.420.125
Total	**50.720.752.306**

Veja-se que referidos valores correspondem aos valores totais de custos de venda que constam dos respectivos balancetes mensais apresentados nos autos do processo administrativo, conforme exemplo de dezembro de 2016 abaixo:

Imagem – Balancete mensal – dezembro de 2016 – Custo de vendas no valor de ARS 5.490.901.999,43

ID Informe: GLS7013
UniNeg: TASA1 -- Toyota Argentina S.A.
Contab: DIARIO -- Contabilidad detallada
Año Ref 2016 Periodo 9 final 9
Moneda Base: ARS

Nº Pág: 7
F Ejec: 09/17/2021
H Ejec: 11:57:11

Cuenta	Descripcion	Saldo final
433100	Venta Parts Expo	-39.276.813,41
451100	Incen Y Desc. Dealers	16.378,68
	Ventas	**-6.106.956.893,53**
511100	Costo Vta Dom Dealers	1.856.668.450,38
511200	Costo Vta Dom Directa	233.563.550,78
512100	Costo Vta Expor Consoli	2.187.930.508,74
512200	Costo Vta Expor Otros	645.339.863,56
531100	Costo Vta Rep Dom Dealers	101.819.596,14
532100	Costo Vta Rep Expo	12.007.376,76
532500	CMV Partes Expo	30.941.543,11
534100	Diferencia De Inventario Rep	-231.169,24
535100	Descarte De Repuestos	727.630,95
541101	Depreciation	75.642.578,46
541102	Maintenance	20.484.634,68
541103	GAS_WATER_ELECTRICITY	9.214.105,94
541104	General Expenses	126.788.731,51
541105	Indirect Labor	171.096.246,14
541106	Others	18.908.351,52
	Costo de Ventas	**5.490.901.999,43**
611001	Sueldos A - Variables	127.067.325,25

A Recorrente demonstrou que o resultado contábil informado nas demonstrações financeiras auditadas da TASA dos exercícios sociais de 2016 e 2017 é o mesmo que foi informado ao Fisco argentino.

Demonstrou também que a tabela de custos mensais (dos meses de abril de 2015 a março de 2016 , e de abril de 2016 a março de 2017) é convergente com a informação do total do custo de produto vendido informado nas demonstrações financeiras auditadas dos exercícios sociais de 2016 e 2017, respectivamente.

Pelo fato do resultado apurado contabilmente, que constou nas demonstrações financeiras auditadas, ser coincidente com a informação prestada pela TASA ao Fisco argentino e pelo fato das informações de custo de produto vendido consignadas nos balancetes convergir para o total de custo de produto vendido informado nas demonstrações financeiras auditadas, entendo que pode ser afirmado que a TASA possui um sistema de contabilidade que utiliza as informações da contabilidade de custos, ou seja que possui um SCCICC.

E além disso, uma outra conclusão que se chega com as demonstrações contábeis é que, considerando que o período de apuração dos balancetes é mensal, e tendo sido observado o princípio da competência, as receitas e as despesas do mesmo período (mensal) estão retratadas nos balancetes, de modo que não há óbice para a composição de balancetes mensais de janeiro a dezembro de anos civis distintos para fins de apuração da base de cálculo pelo método CPL.

3.5 Impossibilidade de utilização do CPV para cálculo do custo médio de produção

A Autoridade fiscal alegou que a Recorrente teria utilizado indevidamente o custo de produtos vendidos e não o custo de produção para apuração do custo do veículo 140502 exportado para o Brasil em dezembro de 2016, e questionou o critério de rateio do custo fixo da fábrica:

> (...)
>
> Além disso, verificamos na planilha de custos no mês 12/2016, produto 140502, dados contraditórios e conflitantes na sua apuração.

Na tabela n° 14 acima, o demonstrativo referente ao mês 12/2016 do produto 140502, fornecida pela TDB, ficou demonstrado que o **custo total de produção** foi de ARS 69.826.333,39, que após as exclusões das despesas com royalties e despesas gerais, passou para **ARS 65.549.235,10**.

Depois, no demonstrativo final do custeio do produto (ver planilha n° 15), verificou-se que o **Custo Total Médio ou Unitário de Produção (CTMe)** foi de **ARS 361.904,46/unidade**, ratificado por um demonstrativo final, elaborado pelo próprio contribuinte, conforme a seguir.

Tabela N° 15 – Demonstrativo de apuração do CTMe ou unitário – Mês 12/2016

Número do Chassis (VIN)	Mão de Obra	Custo FOB de Pecas Locais	Custo FOB de Pecas Japonesas	Custo FOB de Pecas Brasileiras	Custo FOB de Pecas de Outras Origens	Frete de Pecas Locais	Frete de Pecas Japonesas	Frete de Pecas Brasileiras	Frete de Pecas de Outras Origens	Frete de Fornecedores de Pecas	Outros Custos de Pecas Japonesas	Outros Custos de Pecas Brasileiras	Outros Custos de Outras Origens	Outros Custos de Fornecedores de Pecas	Materia Prima	Royalties	Outras Pecas Locais	Custo FOB de Fornecedores de Pecas	Custo Variavel Total	Custo Fixo	Custo Total de Producao
8AJGD2D00H0100868	27.528	115.202	30.062	39.666	66.350	2.261	416	1.771	1.465	931	79	106	175	43	11.872	11.078	1	15.891	324.898	37.007	361.904
8AJGD2D00H0100871	27.528	115.202	30.062	39.666	66.350	2.261	416	1.771	1.465	931	79	106	175	43	11.872	11.078	1	15.891	324.898	37.007	361.904
8AJGD2D00H0100885	27.528	115.202	30.062	39.666	66.350	2.261	416	1.771	1.465	931	79	106	175	43	11.872	11.078	1	15.891	324.898	37.007	361.904
8AJGD2D00H0100899	27.528	115.202	30.062	39.666	66.350	2.261	416	1.771	1.465	931	79	106	175	43	11.872	11.078	1	15.891	324.898	37.007	361.904
8AJGD2D00H0100904	27.528	115.202	30.062	39.666	66.350	2.261	416	1.771	1.465	931	79	106	175	43	11.872	11.078	1	15.891	324.898	37.007	361.904

Na planilha consta que o custo total médio de produção (CTMe) do produto 140502, informado pela empresa TDB no mês 12/2016 foi de **ARS 361.904,46/unidade.** Verificamos, na planilha acima, cálculo final de apuração do custo total médio ou unitário de produção, que consta a inclusão no referido custo das despesas com royalties e das despesas gerais de fabricação. Notem na tabela que a despesas de royalties foi considerado e classificada como custos variáveis de produção, com o valor unitário de ARS 11.078,00 por unidade produzida.

E, finalmente, para tornar mais confuso, o cálculo de custeio, verificamos que o valor do custo unitário com royalties foi de ARS 11.078,20/unidade, que corresponde ao valor total de despesa incorrida na produção de ARS 2.138.092,60, conforme tabela n° 14. Verificamos na planilha do custo total médio ou unitário de produção (tabela 15) que o valor do custo unitário das despesas com royalties foi calculado em função da quantidade vendida (exportada) para o Brasil, isto é, divisão por 193 unidades e não pela quantidade de produção no mês de 203 unidades.

Diante de inúmeras confusões sobre a definição do custo de produção e custo dos produtos vendidos, faremos uma breve observação. O cálculo do custo de produção tem por objetivo determinar o custo do produto que será registrado no estoque da empresa, enquanto o valor do custo dos produtos vendidos tem por objetivo mensurar os valores de custos a serem baixados do estoque. Neste último, os estoques poderão conter quantidades e custos de diversos períodos e os valores do CPV poderão ser muito distintos do valor total do custo de produção.

Retornando-se a discussão do custo unitário das despesas com royalties, verificamos que ao calcular o custo unitário de royalties usando-se quantidade exportada para o Brasil, temos um denominador menor que a quantidade de produção, fazendo com que aumente o valor do custo unitário variável e, por consequência, do custo total médio ou unitário. Fizemos uma memória de cálculo, para uma melhor compreensão, conforme a seguir.

Original

Período: Mês 12/2016

Cálculo 1 – dividindo-se pela quantidade vendida (exportação) para o Brasil

$$Custo\ Variável\ Unitário\ (Royalties) = \frac{2.138.092,60}{193} = 11.078,20/unidade$$ (MAIOR)

Cálculo 2 – dividindo-se pela quantidade de produção na TASA

$$Custo\ Variável\ Unitário\ (Royalties) = \frac{2.138.092,60}{203} = 10.532,47/unidade$$ (MENOR)

INVENTÁRIO – REGISTRO DE ENTRADAS – MÊS 12/2016

Determinado o valor do Custo Total Médio ou unitário de Produção (CTMe) no valor de ARS 361.904,46 por unidade, os produtos fabricados foram devidamente registrados no inventário da TASA.

Foram registradas no inventário entradas de 203 unidades ao custo médio de ARS 361.904,46/unidade, conforme reprodução da informação prestada pelo contribuinte a seguir.

Tabela N° 16 - Inventário

A) PRODUCTION OF DECEMBER					
STOCK_POINTS	PRODUCT	COUNTRY	MODEL	VIN	TOTAL COST
Stock	140502	BRASIL	HILUX CD FFV 4X2 SRV AT W/ VSC	8AJGC8DD0H0100868	361.904,46
Stock	140502	BRASIL	HILUX CD FFV 4X2 SRV AT W/ VSC	8AJGC8DD0H0100871	361.904,46
Stock	140502	BRASIL	HILUX CD FFV 4X2 SRV AT W/ VSC	8AJGC8DD0H0100885	361.904,46

.....

Quantity	203	73.466.605,38

Portanto, aqui, surgiu uma outra contradição no custeio do produto. A TASA registrou no seu inventário, período referente ao mês 12/2016, entradas de 203 unidades do veículo fabricado ao custo unitário de ARS 361.904,46 totalizando no mês 12/2016, o custo total de ARS 73.466.605,38. No entanto, esse valor total de custo, não confere com o valor do custo total, demonstrado na planilha n° 13, no valor total de ARS 65.549.235,10, diferença de +12,07%. Os custos absorvidos no inventário foram maiores que os valores de custos registradas na contabilidade.

PLANILHA DE CUSTO DO CONTRIBUINTE

CUSTO VARIÁVEL TOTAL (CVT), CUSTO FIXO TOTAL (CFT) E CUSTO TOTAL (CT)

APURAÇÃO DO CUSTO TOTAL – PRODUTO 140502 – MÊS 12/2016

Por definição, o custo total de produção corresponde ao somatório de valores de três elementos:

CUSTO TOTAL (CT) = MATERIAIS DIRETOS (MAT) + MÃO DE OBRA DIRETA (MOD) + CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO (CIF)

No entanto, no relatório da TDB, a empresa destaca que os custos foram calculados em função do volume de produção, isto é, classificando os custos em variáveis e custos fixos.

Dessa forma, a definição do custo total de produção passa para:

$$\boxed{\text{Custo Total (CT)} = \text{Custo Variável Total (CVT)} + \text{Custo Fixo Total (CFT)}} \quad (1)$$

Reclassificando-se os custos na tabela n° 13 em função do volume de produção, teremos a seguinte planilha de custo:

No refazimento da planilha de custos, com os apontamentos e alocações dos custos de produção em função de sua identificação com o produto, para a planilha de custos em função do volume de produção, reorganizamos os dados e refizemos a planilha conforme a seguir.

Tabela N° 17
PLANILHA DE CUSTO MENSAL DE PRODUÇÃO (VOLUME DE PRODUÇÃO)

MÊS: 12/2016
PRODUÇÃO: 203 UNIDADES
Código do Produto: 140502
Descrição: Veículo Camioneta HILUX CD 4x2 SRV AT

Custo Variável Total	Valor em Pesos
Materiais Diretos	55.254.163,00
Mão de Obra Direta	5.312.988,92
Total	60.567.151,92
Custo Fixo Total	
Despesas c/ Depreciação	1.276.137,91
Despesas c/ água, luz e energia	155.477,77
Despesas c/ Mão Obra Indireta (MOI)	2.886.501,36
Despesas c/ Manutenção	345.588,68
Outras Despesas	318.407,46
Total	4.982.113,18
Custo Total de Produção	**65.549.265,10**

Como podemos notar, o custo total de produção continua sendo igual ARS 65.549.265,10.

No sistema de custeio por absorção não importa se a apuração de custos se deu em função do volume de produção ou da sua identificação com o produto. ***O importante é a comprovação de que todos custos sejam absorvidos aos produtos fabricados.***

CUSTO TOTAL MÉDIO OU UNITÁRIO (CTMe)

As informações de custos mais interessantes na valoração do inventário e comprovação do preço de transferência no método CPL, é o Custo Total Médio de Produção (CTMe), também, conhecido como custo unitário de produção.

Na informação prestada pelo contribuinte, o valor do custo médio de produção do mês 12/2016 deveria ser resultado da divisão do custo total de produção pela quantidade produzida no mês 12/2016.

$$CTMe = \frac{Custo\ Total\ de\ Produção\ (ARS)}{Quant.\ Produção\ (unid)}$$

Ou, dividindo-se a expressão do custo total (1) acima, pela quantidade produzida, teremos o custo médio ou unitário de produção:

$$\boxed{\frac{CT}{qt} = \frac{CVT}{qt} + \frac{CFT}{qt}} \quad (2)$$

Usando-se os dados dos apontamentos de custos, em custos diretos e indiretos, tabela n° 17, fornecidos pelo contribuinte, teríamos que o valor do Custo Fixo Unitário de produção (CFunit) seria:

$$CF_{unit.} = \frac{CFT}{qt} = \frac{4.982.113,18}{203} = 24.542,43/unidade$$

O valor do custo fixo unitário calculado foi de ARS 24.542,43 por unidade produzida.

Infelizmente, não conseguimos chegar no mesmo valor encontrado no relatório do contribuinte. A explicação para o fato será dada a seguir, conforme abaixo.

CÁLCULO DO CUSTO FIXO UNITÁRIO - CONTRIBUINTE

CUSTO FIXO TOTAL (CFT) E CUSTO FIXO UNITÁRIO (CFunit.)

De acordo com a planilha acima n° 17- verifica-se que o valor do custo fixo total (CFT) na produção do veículo 140502, no mês 12/2016, foi de ARS 4.982.113,18. Esse valor de apontamento foi calculado pelo próprio contribuinte.

No entanto, conforme demonstrativo de cálculo abaixo, constante no relatório de custo da TASA, verifica-se que o valor do custo fixo unitário foi determinado da seguinte forma:

$$CF_{unit.} = \frac{Custo\ Fixo\ Total\ Fábrica - Mês\ 12/2016}{quant.\ total\ de\ produção\ Fábrica - Mês\ 12/2016}$$

Cálculo efetuado pelo contribuinte (Custo Fixo Unitário)

Descrição	Valor
Total de Custos Fixos	403.226.296,84
Quantidade Produzida	10.896
Diferença	**37.006,82**

Perceba-se que o valor do Custo Fixo Total Fábrica é o valor de apontamento feito pelo contribuinte, na planilha-balancete n° 11, correspondente a fabricação de todos os produtos na unidade fabril TASA, somente do mês 12/2016, no valor de ARS 403.226.296,84.

A produção de 10.896 unidades, consta no mapa de produção, consiste na quantidade total de produção de todos os produtos na fábrica TASA, somente do mês 12/2016, conforme tabela n° 6.

O custo fixo unitário obtido do produto 140502, foi de ARS 37.006,82 por unidade.

Da análise do cálculo do custo fixo unitário do produto 140502, verificamos que foi adotado como critério de rateio e apropriação do custo fixo total ao produto fabricado, a participação na produção de cada produto (quantidade) no total de produção na fábrica TASA. O critério e rateio aplicado consistiu em determinar a participação da quantidade de produção do produto no mês, em relação a quantidade na produção total (no mês) de veículos produzidos na TASA.

Portanto, o custo fixo total incorridos na TASA, foram rateados e apropriados aos produtos fabricados em função da quantidade de produção de cada produto.

CRITÉRIO DE CÁLCULO DO CUSTO FIXO UNITÁRIO É INCOMPATÍVEL COM O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTO INTEGRADO E COORDENADO COM A ESCRITUAÇÃO CONTÁBIL.

Original

Verificamos no relatório a demonstração do cálculo do custo fixo unitário do produto 140502, mês 12/2016, onde os custos são classificados como variáveis e fixos, porém a distribuição aos centros de custos e aos produtos não foi realizado de forma adequada. A forma de cálculo adotada pela TDB não caracteriza o sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração contábil

A apropriação dos custos fixos aos produtos foi realizada de forma direta e simplista, proporcional à produção. Com isso, ficou demonstrado a ausência de um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração contábil "SCCICCC", descumprindo-se a legislação societária e tributária.

Como sabemos, a característica fundamental de um sistema de custo integrado e coordenado com a contabilidade é a departamentalização e, posteriormente, nos departamentos produtivos dividi-los em centros de custos, para que a informação seja específica e os custos distribuídos de acordo com as suas operações. Dentre os principais departamentos auxiliares de produção, a TASA teria os centros de custos de administração da produção, engenharia, manutenção, logística, PCP, controle de qualidade, compras, expedição, almoxarifado e outros. A fiscalização sabe e reconhece que a TASA possui os seus departamentos produtivos, bem como, os respectivos centros de custos. No entanto, a TASA e a TDB, recusou-se a apresentar o mapa de custeio analítico por centro de custo e, respectivos produtos. Preferiu a mensuração do custo fixo unitário de forma simples e rápida. Sem qualquer integração e coordenação com a contabilidade.

Na apropriação de custos é preciso identificar os custos industriais, classificá-los como diretos e indiretos distribuí-los, através de mapas de rateios, entre os centros de custo produtivos e auxiliares. No sistema de custo integrado e coordenado com a contabilidade, os custos indiretos de fabricação devem ser incorporados ao custo do produto, e são alocados através de mapas de rateio.

O sistema de informações integrado com a contabilidade tem a função de geração de informações para toda a empresa. Assim, o cálculo do custo fixo unitário da TASA, como foi realizado, deixa claro, que o sistema da empresa não está adequado, não possui parametrização de um sistema de custeio, há a necessidade de implantar novo sistema de informações para que efetivamente se cumpra a exigência legal do SCCICCC.

Ressalte-se, ainda, que não adianta possuir/desenvolver um sistema de grande porte, se as informações passadas, alimentadas no sistema, não são adequadas. No sistema de custo integrado e coordenado, as requisições devem ser lançadas para o controle do estoque, bem como, para a apropriação dos custos, porque nas requisições constam informações importantes como material utilizado, centro de custo solicitado, e aplicação do material no processo de fabricação.

As informações geradas de contabilização das documentações são utilizadas nos mapas de rateio, possibilitando o cálculo do custo total, como os custos diretos e os custos indiretos rateados. Posteriormente, esses valores são apropriados aos produtos, gerando informações para valorização dos estoques.

Original

No entanto, no relatório da TDB, apuração dos custos fixos / indiretos de fabricação, não foram apresentados, qualquer indício, da existência de um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a contabilidade.

Com isso, não cumpriu as exigências previstas no § 5°, incisos I a V, no artigo 15, da Instrução Normativa n° 1.312/2012, conforme reprodução a seguir.

(...)

Verifica-se no §1° no artigo 15 da IN RFB n° 1.312/2012, a base legal onde determinou-se que o custo médio de produção seja calculado considerando-se os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos. A legislação do preço de transferência, método CPL, não aceita, em hipótese alguma, a montagem de custos de DOIS anos fiscais distintos. A empresa TDB não cumpriu o requisito legal previsto.

No parágrafo 5° no mesmo artigo, a legislação determinou que o método do custo de produção aceito para fins de comprovação do CPL, é o método de custeio por absorção.

A exigência do método de custeio por absorção, é mais ampla e abrangente, porque o método pressupõe a existência do inventário permanente e, principalmente, que a empresa possua um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração contábil.

A empresa TDB, conforme discutido acima, na questão do cálculo do custo fixo unitário do produto 140502, não cumpriu a exigência da existência de um SCCICCC. E a situação, se aplica a todos os veículos da linha de produção HILUX produzidos e exportados ao Brasil.

Tabela N° 18 - RESUMO GERAL: INCONSISTÊNCIAS - APURAÇÃO MENSAL DE CUSTOS (Fiscalização)

MÊS: 12/2016
PRODUÇÃO MENSAL: 203 UNIDADES
VENDAS MENSAL: 193 UNIDADES

CÁLCULO DO CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO (CT)

DESCRIÇÃO	Valores em ARS	CUSTO UNITÁRIO ARS/UNID.		
CUSTOS VARIÁVEIS TOTAL	**60.567.151,92**	**324.897,64**	312.463,36	26.172,36
1- Materiais Diretos	55.254.163,00	297.369,20		
2- MOD	5.312.988,92	27.528,44		
CUSTOS FIXOS TOTAL	**4.982.083,18**	**24.542,28**	37.006,82	
1- Depreciação	1.276.137,91	6.286,39		
2- Gas/Água/Eletricidade	155.447,77	765,75		
3- Mão de Obra Indireta (MOI)	2.886.501,36	14.219,22		
4- Manutenção	345.588,68	1.702,41		
5- Outros	318.407,46	1.568,51		
CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO	**65.549.235,10**	**361.904,46**	361.904,46	
(*)NOTA: VALOR DO CFT = RATEIO PRODUÇÃO = R$ 7.512.384,22			434.285,35	
(**) TAXA DE CÂMBIO DE CONVERSÃO VENDA R$/ARS=		0,236713147	102.801,05	

$$\text{Custo Variável Unitário (Materiais)} = \frac{55.254.163,00}{193} = 286.291,00/\text{unidade}$$

= 5.312.988,92/193

$$\text{(+) DESPESAS C/ ROYALTIES} = \frac{2.138.092,60}{193} = 11.078,20/\text{Unidade}$$

$$\text{Custo Fixo Unitário} = \frac{CFT}{PRODUÇÃO} = \frac{7.512.384,22}{203} = 37.006,82/\text{unidade}$$

Produto 140502 – Veículo HILUX 4x2 – Mês 12/2016

Apresentamos na planilha acima, o resumo do custo total de produção e custo total médio de produção ou unitário. Verifica-se que o custo total de produção, no mês 12/2016, foi de ARS 65.549.235,10, enquanto o custo total médio de produção foi de ARS 361.904,46 por unidade.

No custo variável total, temos basicamente, os materiais diretos e o custo com a mão de obra direta. O custo total de materiais diretos foi de ARS 55.254.163,00, sendo que, encontra-se, incluso, nesse valor, as despesas com royalties de ARS 2.138.092,60.

Já, no cálculo dos custos variáveis unitários, conta de materiais diretos, o contribuinte calculou o custo unitário de ARS 297.369,20, sendo que esse valor, foi calculado em função da quantidade vendida e não quantidade de produção. Veja acima, que a TASA dividiu o custo total incorrido com materiais diretos e despesas com royalties por 193, que corresponde a quantidade de veículos exportados para o Brasil. Entendemos, que o custo variável unitário deveria ser obtido em função da quantidade de produção. Ao dividir por denominador menor, haverá impacto no custo unitário, que consistirá no aumento do custo variável unitário e, automaticamente, provocará aumento no custo total médio ou unitário.

No cálculo do custo fixo total e custo fixo unitário, já discutido anteriormente, temos que destacar na planilha acima, na linha do custo total fixo, o contribuinte tinha realizado um apontamento do CFT de ARS 4.982.083,18, que dividido pela quantidade de produção do veículo 140502 (203 unidades), teríamos o custo fixo unitário de ARS 24.542,28 por unidade, nota-se, bem diferente do valor de ARS 37.006,82 por unidade. Nas comparações dos valores dos custos fixos unitários, verifica-se, claramente, a manipulação do custo unitário para cima, ou seja, uma variação de + 50,78%.

O custo total médio ou unitário calculado pela TDB foi de ARS 361.904,46 por unidade.

O primeiro aspecto relevante no custeamento na produção de veículos HILUX, diz respeito a necessidade de fazer batimentos dos valores registrados na contabilidade financeira, bem como, das quantidades produzidas de todos os produtos, em todas as linhas de produção, incluindo-se, a produção de veículos prontos (acabados), veículos desmontados (CKD), montagens de componentes (importação em CKD), peças e componentes para reposição, dentre outros.

O segundo aspecto, concentra-se nos registros contábeis e apontamento dos custos fixos ou indiretos escriturados na contabilidade financeira. Por falta da apresentação do balancete contábil original da TASA, temos convicção que o valor do Custo Fixo Total da fábrica esteja sendo descarregado totalmente na produção de veículos. Já dissemos, anteriormente, que a TASA não fabricou somente veículos da linha de produção HILUX.

Ocorreram demais processos de fabricação na TASA, que não foram informados no mapa de produção. Então, no mês 12/2016, por exemplo, o Custo Fixo Total de ARS 403.226.296,84 registrado na contabilidade poderia não corresponder integralmente à produção de veículos HILUX. Ao fazer os cálculos dessa forma, estaria onerando o custo fixo total dos veículos e, por consequência, do custo total médio ou unitário de produção.

Concluímos, pela inconsistência no cálculo do custo variável unitário e do custo fixo unitário.

Entendemos, que o custo variável unitário deveria ser obtido mediante divisão pela quantidade de produção no mês 12/2016. Ao reduzir o valor do

denominador da quantidade de produção para quantidade vendida, considerando-se que a base de vendas é menor, logo, o custo unitário tenderá ser maior, impactando o preço parâmetro do CPL para cima, reduzindo-se, a possibilidade de ajustes do preço de transferência.

O custo fixo unitário, conforme discutido, tecnicamente, falando, houve tentativa de manipulaçao do custo para cima.

Os cálculos de custeio dos produtos da linha de produção HILUX na Argentina foram recusados e, consequentemente, não validados a sua comprovação do preço de transferência – método CPL.

CUSTO ANUALIZADO – JANEIRO DE 2016 A DEZEMBRO DE 2016 – CRITÉRIO DE CÁLCULO DO CUSTO UNITÁRIO MENSAL DIFERENTE DO ANUAL

Tabela N° 19 – Apuração Final ANUAL (Sintética) do Preço de Transferência – Método CPL

Custo - 140502						
Total em ARG	Conversão	Total em BRL	Quantidade produzida	Custo médio (BRL)	Margem 20%	Preço CPL
344.784.813,25	0,2367	81.615.098,32	1050	77.728,67	15.545,73	93.274,40

Tabela N° 20 – DEMONSTRATIVO SINTÉTICO DO CÁLCULO DO PREÇO TRANSFERÊNCIA – MÉTODO CPL

jan/2016 a dez/2016

Produto: 140502	Produção	CUSTO TOTAL-ARS	Custo Unitário-ARS	Custo Unitário - R$	ML 20%	Ppar CPL
1- Materiais Diretos		287.498.339,78	273.807,94	64.813,94		
2- MOD		24.834.115,42	23.651,54	5.598,63		
3- CIF	1.065	32.452.358,05	30.907,01	7.316,10		
4- Custo Total Médio	1.050	344.784.813,25	328.366,49	77.728,67	15.545,73	93.274,40
		Em REAS	ML 20%	Custo Total + ML	Pparam CPL	
taxa cambio ars/r$	0,2367121474	81.615.098,32	16.323.019,66	97.938.117,99	93.274,40	

Produção ← Quant. Vendida (exportada para o Brasil)

Memória de Cálculo - Fiscalização

CTMe = CVMe + CFMe

$CTMe = \frac{313.595.455,20}{1.050} + \frac{32.452.358,05}{1.050} = 297.489,48 + 30.907,01$ <=>

CTMe = ARS 328.366,49/unidade

Na planilha 20 acima, temos um breve resumo do custeio do produto 140502, de doze meses, período de 01/01/2016 a 31/12/2016. Os valores da planilha abrangem o cálculo do custo total e custo total médio ou unitário na moeda local (ARS), posteriormente, convertido para a moeda REAL usando-se a taxa de câmbio média venda (diária no ano) de 1ARS = R$ 0,2367121474. Na determinação do preço parâmetro, método CPL, tivemos a memória de cálculo a seguir.

Convertendo-se o CTMe em Pesos Argentinos (ARS) para moeda REAIS, teremos:

(=) CTMe = ARS 328.366,49 x 0,2367131474 = R$ 77.728,67/unidade

(+) Margem de Lucro de 20% = R$ 77.728,67 x 0,2 = R$ 15.545,73/unidade

(=) Preço Parâmetro – CPL = CTMe + ML de 20%

(=) Preço Parâmetro – CPL = 77.728,67 + 15.545,73 = R$ 93.274,40/unidade

O demonstrativo de apuração do custo de produção anual abrange o período de 01/01/2016 a 31/12/2016. Na apuração anual, verifica-se novamente, a confusão na apuração do custo variável unitário, custo fixo unitário e custo total médio.

Na determinação dos respectivos custos unitários, dividiu-se o custo total (CVT, CFT e CT), usando-se a quantidade vendida e exportada (1.050 unidades) ao Brasil, não a quantidade de produção do veículo 140502 (1.065 unidades) na unidade fabril na TASA. Considerando-se que o denominador é menor, o cálculo do custo unitário, gera impacto no valor de custeio para cima, refletindo no cálculo do preço de transferência, método CPL.

CÁLCULO MENSAL X CÁLCULO ANUAL

No cálculo MENSAL, do custo total médio ou unitário de produção, tabela 18, verificamos que o custo variável unitário resultou na divisão do custo variável total em função da quantidade vendida e exportada ao Brasil (193 unidades). Além disso, no custo dos materiais diretos contabilizou-se o custo com royalties de ARS 11.078,20 por unidade. No custo fixo unitário, discutido exaustivamente, o cálculo originou-se da forma simplista, sem qualquer integração e coordenação com o restante da escrituração contábil. Como demonstrado, dividiu-se o custo fixo total da fábrica TASA, mês 12/2016, pela quantidade de produção de todos os veículos na TASA, mês 12/2016.

No cálculo ANUAL conforme tabela 20, verificou-se um outro critério de apuração dos custos unitários de produção (CVunit, CFunit e CTMe).

Os custos unitários foram calculados em função da quantidade vendida e exportada para o Brasil (1.050 unidades). Dividiu-se o custo total de produção no valor de ARS 344.784813,25 por 193 unidades, obtendo-se o custo total médio ou unitário de ARS 328.366,49 por unidade. Perceba-se que, no custo total de produção, temos o valor do custo fixo total, onde o custo fixo unitário, também, resultou da divisão do custo fixo total por 193 unidades vendidas ao Brasil.

Surge aqui, portanto, critérios distintos na apuração do custo fixo unitário, na forma MENSAL e ANUA

Os relatórios de custos do contribuinte, faz confusões diversas na metodologia de custeio, incluindo-se, o início de tudo, os dados da contabilidade financeira.

Finalmente, cabe mencionar aqui, que a empresa TDB gastou quase 132 folhas para explicar o custo mensal – mês 12/2016 – do produto 140502 – Veículo Hilux 4x2 e, apenas metade da folha na apuração do CUSTO ANUAL e obtenção do preço parâmetro do CPL.

A questão a ser respondida é: "Porquê, não foi detalhado o custeio analítico na forma anual e do CPL?

A única resposta plausível para a questão, já respondida, está centrada na montagem contábil de gastos de DOIS anos fiscais distintos, impossibilitando a comprovação do método de custeio por absorção, da ausência da integração e coordenação da contabilidade de custos na avaliação dos estoques de produtos acabados e em elaboração e, por fim, o inventário permanente contendo os registros do valor do custo de aquisição dos materiais e matérias-primas e do custo de produção do produto fabricado.

Na impugnação, a Recorrente afirmou que houve equívoco da Fiscalização, eis que os valores de ARS 2.138.092,60 de custo com pagamento de royalties e de ARS

Original

2.139.005,69 de despesas gerais alocados no custos de produção do veículo código 140502 em dezembro de 2016 foram excluídos da base de cálculo do CPL, ao contrário do que havia afirmado a Autoridade Fiscal.

> 128 Em outras palavras, os valores de ARS 2.138.092,60 a título de custo com o pagamento de royalties e ARS 2.139.005,69 a título de despesas gerais **ESTAVAM CONTABILIZADOS NO VALOR DO CUSTO TOTAL DE ARS 69.826.333,39** e, por aplicação do § 5º acima transcrito, **a Impugnante EXCLUIU TAIS VALORES DA BASE DO CPL (APENAS)**.
>
> 128.1 Nesse passo, diga-se que tal exclusão é favorável ao próprio Fisco, já que diminui a base de custos do CPL e, por conseguinte, o respectivo preço parâmetro apurado – esta exclusão, declarada espontaneamente pela Impugnante, já demonstra que não houve qualquer intenção de "montar" uma base de custos da TASA que lhe fosse mais favorável.
>
> 129 Não há como cogitar que a TASA não seguiu o sistema de custeio por absorção5: os royalties e as despesas gerais foram atribuídos ao custo do veículo de código 140502, **tanto que tiveram que ser excluídos do valor de custo total contabilizado para fins de apuração da base de custos do CPL.**

Quanto a ter utilizado a quantidade do veículo 140502 exportada para o Brasil em dezembro de 2016 (193) e não a quantidade produzida (203) a Recorrente justificou que o motivo foi porque o valor contabilizado em conta de resultado foi a quantidade exportada para o Brasil:

> 132 A divisão de ARS 2.138.092,60 (valor total do custo contabilizado com Royalties) pelo número de unidades vendidas/exportadas para a Impugnante em dezembro/2016 (193) se deu justamente por se tratar de valor contabilizado em conta de resultado (i.e. como custo do produto vendido – CPV).
>
> 133 Como será demonstrado no Capítulo IV.2.a abaixo, especialmente por se tratar de empresa do Grupo Toyota (precursor do modo de produção *just in time*), praticamente não há diferença entre o CPV e o custo de produção registrado no estoque da TASA. Isto fica evidente nas constatações seguintes da Fiscalização:
>
>> "INVENTÁRIO – REGISTRO DE ENTRADAS – MÊS 12/2016
>>
>> Determinado o valor do Custo Total Médio ou unitário de Produção (CTMe) no valor de ARS 361.904,46 por unidade, os produtos fabricados foram devidamente registrados no inventário da TASA.
>>
>> Foram registradas no inventário entradas de 203 unidades ao custo médio de ARS 361.904,46/unidade, conforme reprodução da informação prestada pelo contribuinte a seguir.

Tabela N° 16 - Inventário

A) PRODUCTION OF DECEMBER

STOCK_POINTS	PRODUCT	COUNTRY	MODEL	VIN	TOTAL COST
Stock	140502	BRASIL	HILUX CD FFV 4X2 SRV AT W/ VSC	8AJGC8DD0H0100868	361.904,46
Stock	140502	BRASIL	HILUX CD FFV 4X2 SRV AT W/ VSC	8AJGC8DD0H0100871	361.904,46
Stock	140502	BRASIL	HILUX CD FFV 4X2 SRV AT W/ VSC	8AJGC8DD0H0100885	361.904,46
.....					
Quantity	203				73.466.605,38

Portanto, aqui, surgiu uma outra contradição no custeio do produto. A TASA registrou no seu inventário, período referente ao mês 12/2016, entradas de 203 unidades do veículo fabricado ao custo unitário de ARS 361.904,46 totalizando no mês 12/2016, o custo total de ARS 73.466.605,38. No entanto, esse valor total de custo, não confere com o valor do custo total, demonstrado na planilha n° 13, no valor total de ARS 65.549.235,10, diferença de +12,07%. Os custos absorvidos no inventário foram maiores que os valores de custos registradas na contabilidade. (...)" (destaques do original e da Impugnante)

A Recorrente aponta o equivoco no cálculo da Fiscalização, que considerou que a Recorrente tinha considerado o custo de royalties e das despesas gerais:

134 Aqui a Fiscalização aproveita-se de sua própria torpeza: para fins de demonstrar uma diferença relevante entre o CPV relativo às 193 unidades exportadas em dezembro de 2016 e o valor de estoque das 203 unidades produzidas no mês, a Fiscalização compara o valor do estoque (ARS 73.466.605,38) com o valor baixado para custo e já descontado dos valores de royalties e despesas gerais (ARS 65.549.235,10).

135 Esta comparação está toda equivocada. Quando se observa o valor total do estoque (ARS 73.466.605,38), verifica-se que este valor diz respeito a 203 unidades, o que corresponde ao valor unitário de ARS 361.904,46

$$ARS\ 73.466.605{,}38 / 203\ unidades = ARS\ 361.904{,}46/unidade$$

136 A comparação com o CPV não pode levar em conta o valor ajustado para fins de CPL (ARS 65.549.235,10), mas sim o valor efetivamente registrado na contabilidade da TASA como custo (ARS 69.826.333,39):

$$ARS\ 69.826.333{,}39 / 193\ unidades = ARS\ 361.794{,}48/unidade$$

137 Como se vê, a diferença entre o CPV unitário (menor), utilizado com base para o CPL e o valor de estoque (maior) é mínima/imaterial:

$$ARS\ 361.904{,}46 - ARS\ 361.794{,}48 = ARS\ 109{,}98\ (\mathbf{0{,}030\%\ de\ ARS\ 361.904{,}46})$$

138 No cálculo da fiscalização o CPV seria 12,07% menor do que o custo dos estoques – o que em si já seria uma grande vantagem para o Fisco, haja vista que, nesse caso, o preço parâmetro seria 12,07% menor pelo CPV que pelo valor de estoque. Contudo, a conta correta demonstra que – sobretudo em virtude do alto giro de estoque da TASA – a diferença entre o valor de estoque e o CPV no caso em questão foi de apenas 0,030% (e, ainda assim, em favor do Fisco).

> 138.1 Nesse sentido, a EY constatou no Laudo anexo (doc. 01, Seção 7.3) que a diferença entre o CPV e o custo de produção no registro de estoques da TASA é **imaterial**, **sempre bastante inferior a 1%.**

A Recorrente refuta a acusação da Autoridade Fiscal de que teria "carregado" o custo fixo total da fábrica nos veículos exportados ao Brasil, afirmando que no custo dos veículos exportados não estavam inclusos as despesas de royalties e as despesas gerais:

> 139 Mas não foi só neste cálculo que a Fiscalização escorregou. A Fiscalização tentou ainda demonstrar que a Impugnante estaria "carregando" nos veículos exportados para o Brasil o custo fixo incorrido pela TASA:
>
> > "(...) No refazimento da planilha de custos, com os apontamentos e alocações dos custos de produção em função de sua identificação com o produto, para a planilha de custos em função do volume de produção, reorganizamos os dados e refizemos a planilha conforme a seguir.
> >
> > (...)
>
> 140 Novamente a Fiscalização abusa de sua própria torpeza para chegar a conclusões absurdamente equivocadas. Com efeito, afirma (de forma equivocada) que no custo de materiais diretos (ARS 55.254.163,00) encontra-se incluso o valor de royalties (ARS 2.138.092,60), quando uma análise das tabelas 13 e 14 do próprio TVF evidenciam que isto é mentira – os ARS 2.138.092,60 não estão considerados no valor de ARS 55.254.163,00.
>
> 141 Além disso, o custo fixo total de ARS 4.982.083,13, além de representar o valor baixado para CPV (i.e. custo em função das unidades vendidas/exportadas, e não das unidades em estoque), também não considera o valor das despesas gerais (ARS 2.139.005,69) que foram excluídas para fins de CPL, mas estavam contabilizadas na TASA.
>
> 142 Corrigindo-se as escorregadas da Fiscalização nos cálculos acima, verifica-se que não há diferença relevante entre o custo unitário apurado pelo CPV e pelo valor de estoques.

CPV	Estoques
$\frac{ARS\ 4.982.083{,}13 + ARS\ 2.139.005{,}69}{193\ unidades\ vendidas} = ARS\ 36.896{,}83$	$\frac{ARS\ 403.226.296{,}84}{10.896\ unidades} = ARS\ 37.006{,}82$

> 143 A diferença corresponde aos ARS 109,99 já referidos acima (item 137), ou 0,030% (para menos!) do valor total do custo unitário de estoque do item em análise.
>
> 144 A realidade que a Fiscalização reporta no TVF, qual seja, um suposto aumento indevido de mais de 50% do custo fixo atribuído ao veículo de código 140502, decorre apenas dos diversos erros de conceito e de conta cometidos no TVF, sem os quais se verifica apenas uma diferença mínima e para menor (i.e. em favor do Fisco).
>
> 145 E a Fiscalização ainda usou de suas premissas e contas equivocadas para construir conjecturas de que a TASA não possuiria contabilidade adequada, em particular que seu sistema de controle de custos não estaria integrado à escrituração contábil financeira.

Original

> 146 Não há, no caso, um problema do sistema de controle de custos da TASA. A Fiscalização comparou custos unitários do controle de estoques da TASA com valores que representam um verdadeiro monstro numérico: o valor total de custos baixados para resultado (CPV), já depurados para fins de CPL de valores que, na visão da Impugnante não se encaixam no §5º do art. 15 da IN 1.312/12 (royalties e despesas gerais), e ainda os dividiu pela quantidade de estoque (quando há itens em estoque final não baixados para custo). Não há SCCICC no mundo que faça com que esta conta bata!
>
> 147 Como se vê, a Fiscalização usa de seus próprios equívocos para afirmar que a contabilidade da TASA é imprestável para fins de CPL.

A DRJ reconheceu que a Fiscalização se equivocou nos seus cálculos ao afirmar que os custos de *royalties* e de despesas gerais teriam sido incluídos no custos, mas ratifica que a Recorrente utilizou indevidamente a quantidade vendida em vez da quantidade produzida para fins de cálculo dos ajustes pelo método CPL, i.e, teria utilizado indevidamente o custo de produtos vendidos (CPV):

> 59. A fiscalização apontou contradição no custeio do produto de código 140502 do mês 12/2016, tendo apurado que a TASA registrou no seu inventário entradas de 203 unidades ao custo unitário de ARS 361.904,46, resultando no custo total de ARS 73.466.605,38; que esse valor total de custo não confere com o valor do custo total, demonstrado na planilha n° 13, no valor total de ARS 65.549.235,10, com diferença de +12,07%; e concluiu que os custos absorvidos no inventário foram maiores que os valores de custos registradas na contabilidade. A impugnante justifica que tal diferença decorre do fato de que o valor do custo total de ARS 65.549.235,10 foi obtido pela exclusão das parcelas de Royalties e despesas gerais. Trata-se, portanto, da mesma falha cometida pela fiscalização, comentada no item anterior.
>
> 60. Na sequência a interessada faz referência à forma como a fiscalização efetuou cálculos de custo unitário, em que teria cometido erros novamente relacionados às exclusões das parcelas de Royalties e despesas gerais.
>
> 61. No entanto, ainda que a fiscalização tenha se equivocado em seus cálculos, nesse mesmo trecho do Termo de Verificação Fiscal o autuante descreve com detalhes as irregularidades encontradas, que não foram satisfatoriamente justificadas pela impugnante, e que não atendem as exigências legais de utilização do método CPL. Primeiramente, chama a atenção o fato de o contribuinte ter apurado o CPL com base na quantidade vendida em vez de quantidade produzida. Em outros termos, as planilhas de custo do contribuinte baseiam-se, para fins dos ajustes CPL, em dados de custo dos produtos vendidos (CPV) em vez de custos de produção. A autoridade fiscal destacou essa irregularidade em várias passagens, conforme trechos a seguir copiados:
>
> (...)
>
> 62. Na legislação de preço de transferência, no que toca à opção pelo método CPL, não há espaço para apurar o custo baseado nas quantidades vendidas. É o que se deduz a partir da leitura do art. 18 inciso III da Lei nº 9.430/96 e art. 15 da Instrução Normativa RFB nº 1312, de 28/12/2012, em que o legislador utiliza os termos "custo de produção" e "custos incorridos durante todo o

Original

período". Em nenhum momento se fala em custo dos produtos vendidos, ou valores baixados do estoque.

> *Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:*
>
> *[...]*
>
> *III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.*
>
> *§ 1o As médias aritméticas ponderadas dos preços de que tratam os incisos I e II do caput e o custo médio ponderado de produção de que trata o inciso III do caput serão calculados considerando-se os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos. (Grifou-se)*
>
> ---
>
> *Subseção III*
>
> *Do Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL)*
>
> *Art. 15. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, ainda, ser efetuada pelo método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.*
>
> *§ 1º A média aritmética ponderada do custo médio ponderado de produção de que trata o caput será calculada considerando-se os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda e da CSLL a que se referirem os custos, despesas ou encargos.*

63. A impugnante menciona que a EY constatou no Laudo anexado (doc. 01, Seção 7.3) que a diferença entre o CPV e o custo de produção no registro de estoques da TASA é imaterial, sempre bastante inferior a 1%. No referido laudo, à fl. 5688, de fato consta planilha contendo relação de veículos e valores de custo de produção e custo dos veículos exportados, com mínima variação (de 0,01% a 0,51%). Entretanto, não foi possível compreender o motivo de praticamente inexistir diferença entre o custo de produção e o custo dos produtos vendidos se, com base no exemplo analisado pela fiscalização (produto 140502 – veículo HILUX 4x2 – mês 12/2016) foram produzidas 203

Original

> unidades contra vendas de 193, dados estes que indicam 5% de variação. A utilização de forma de cálculo que não é permitida pela legislação é um motivo adicional para a fiscalização exigir a disponibilização da documentação contábil solicitada, sendo injustificável a recusa. Entendo que essa falta de transparência, diante dessa circunstância, não pode ser suprida por um laudo, ainda que tenha sido elaborado por pessoa jurídica ou instituição de notório conhecimento técnico.

A DRJ entendeu que a forma como os relatórios foram apresentados impossibilitaram verificar o critério de rateio dos custos fixos, o que tornaria plausível a conclusão que os custos fixos tenham sido todos alocados aos produtos exportados ao Brasil:

> 64. A ausência da contabilidade completa também levou o auditor fiscal a concluir que os custos fixos não eram distribuídos aos diversos centros de custos de modo adequado. Na forma como os relatórios foram apresentados não foi possível detectar, com mínima clareza, quais os critérios de rateamento de custos fixos. Essa circunstância, aliada ao fato de a TASA produzir outros veículos além dos exportados ao Brasil, torna muito plausível a conclusão de que os custos foram concentrados nos produtos importados pela Toyota do Brasil. Quanto a esse assunto a autoridade fiscal entendeu que restou configurada a ausência de um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração contábil (SCCICCC), o que contraria a exigência do método do custeio por absorção, estipulada no art. 15 §5º da Instrução Normativa RFB nº 1312/2012. Confiram-se as explicações da fiscalização:

Pois bem.

Quanto a acusação fiscal da inclusão indevida das despesas gerais e de *royalties* no custo dos veículos para fins de cálculo do ajuste pelo método CPL, restou esclarecido que houve equívoco da Fiscalização, como reconheceu a DRJ.

Vejamos então a questão de utilização das quantidades vendidas para apuração do custo dos veículos exportados.

3.5.1 Utilização do CPV para fins de cálculo do custo pelo método CPL

A Autoridade Fiscal questionou o uso das quantidades vendidas para o cálculo do preço médio pela Recorrente, entendendo que deveria ser utilizado a quantidade produzida no período.

Por utilizar a quantidade vendida, a Recorrente utilizou o custo dos produtos vendidos - CPV, ao passo que a Autoridade Fiscal defendeu que deveria ser utilizado o custo de produção e as quantidades produzidas.

É preciso ter em mente que ao final do exercício constarão nos estoques os produtos acabados, os semi-acabados ou em elaboração e as matérias-primas (insumos) que serão aplicados na produção.

O estoque de produto acabado será baixado a resultado <u>quando ocorrer a sua venda</u>.

Original

Na contabilidade gerencial, de uso interno da empresa, é provável que o estoque esteja descrito em detalhes, constando no balanço a quantidade e valor dos produtos acabados, os em elaboração e as matérias-primas (insumos) em estoque. Mas trata-se de informação confidencial e estratégica, sendo muito improvável que a empresa fornecesse ao FISCO, ainda mais de outra jurisdição.

Isso fica patente quando se verifica que as demonstrações financeiras auditadas da TASA são bastante sucintas, com pouco detalhamento tanto do Balanço Patrimonial (*Estado de Situación Patrimonial Consolidado*) quanto da Demonstração do Resultado do Exercício (*Estado de Resultados Consolidados*), como pode ser visto abaixo do Exercício 2016:

Estado de Situación Patrimonial Consolidado
Al 31 de marzo de 2016 y 2015 (Nota 1)

	31.03.16	31.03.15
	$	$
ACTIVO		
ACTIVO CORRIENTE		
Caja y bancos (Nota 2)	182.373.706	108.641.038
Inversiones (Nota 3)	-	12.871.972
Créditos por ventas (Nota 4)	2.109.442.083	1.428.487.028
Otros créditos (Nota 5)	2.866.001.944	2.374.070.213
Bienes de cambio	3.522.931.831	2.005.381.095
Total del Activo Corriente	**8.680.749.564**	**5.929.451.346**
ACTIVO NO CORRIENTE		
Créditos por ventas (Nota 4)	5.077.813	206.564
Otros créditos (Nota 5)	1.179.327.112	164.536.326
Bienes de Uso (Nota 6)	8.090.844.004	5.029.719.873
Activos intangibles (Nota 7)	2.137.731	2.748.511
Total del Activo no Corriente	**9.277.386.660**	**5.197.211.274**
Total del Activo	**17.958.136.224**	**11.126.662.620**

	31.03.16	31.03.15
	$	$
PASIVO		
PASIVO CORRIENTE		
Cuentas por pagar (Nota 8)	9.873.332.608	5.400.614.063
Sueldos y cargas sociales	204.615.813	170.311.753
Préstamos	4.642.322.786	1.844.026.213
Deudas fiscales (Nota 9)	414.614.317	187.577.950
Otros Pasivos (Nota 10)	781.965.257	163.934.397
Previsiones	362.630.896	324.995.528
Total del Pasivo Corriente	**16.279.481.677**	**8.091.459.904**
PASIVO NO CORRIENTE		
Deudas fiscales (Nota 9)	33.593.080	51.950.310
Préstamos	1.547.097.047	1.291.748.075
Otros pasivos (Nota 10)	53.731.711	5.762.992
Total del Pasivo no Corriente	**1.634.421.838**	**1.349.461.377**
Total del Pasivo	**17.913.903.515**	**9.440.921.281**
PATRIMONIO NETO	**42.692.891**	**1.684.688.783**
PARTICIPACIÓN DE TERCEROS EN SOC.CONTROLADAS	**1.539.818**	**1.052.556**
Total del Pasivo, Part. Terceros y Patrimonio Neto	**17.958.136.224**	**11.126.662.620**

Estado de Resultados Consolidados
Correspondiente al ejercicio económico iniciado el 1° de abril de 2015 y 2014
y finalizados el 31 de marzo de 2016 y 2015 (Nota 1)

	31.03.16	31.03.15
	$	$
Ventas netas	34.010.770.498	30.283.491.370
Costo de mercaderías vendidas	(31.274.157.818)	(27.993.143.494)
Ganancia bruta	**2.736.612.680**	**2.290.347.876**
Gastos de comercialización (Anexo IV)	(1.439.247.621)	(905.519.382)
Gastos de administración (Anexo IV)	(904.567.537)	(775.257.996)
Otros ingresos y egresos netos	13.198.579	4.530.301
Resultados financieros y por tenencia (Nota 11)	(2.866.281.130)	(312.272.818)
Resultado antes de impuestos	**(2.460.285.029)**	**301.827.981**
Impuesto a las ganancias (Nota 12)	818.233.900	(132.255.286)
Participación de terceros en sociedades controladas	55.237	204.944
(Pérdida) / Ganancia neta del ejercicio	**(1.641.995.892)**	**169.777.639**

À medida que os bens vão sendo produzidos, os custos diretos de produção incorridos (matéria-prima, mão-de-obra direta) e os custos indiretos de produção (supervisão, manutenção, engenharia, aluguel, água, luz, etc...) são alocados aos produtos e são ativados (lançados em estoque como produtos acabados) no custeio por absorção, que é o método de

Original

custeio e de avaliação da produção aceito pela legislação fiscal brasileira e também pela legislação argentina (*costeo completo).*

Quando os produtos são vendidos o estoque é baixado, sendo lançado como contrapartida no resultado o CPV.

Assim, por coerência, se for o CPV (numerador) adotado para cálculo do custo médio dos veículos, obrigatoriamente a quantidade (denominador) deve ser a quantidade vendida.

É claro que ao utilizar o CPV, que pode conter produtos fabricados em diversos exercícios sociais, o custo médio não será necessariamente igual ao custo de produção dos produtos produzidos somente em um único e determinado exercício social.

Haveria muita dificuldade de se apurar o preço médio pelo custo de fabricação porque os custos indiretos de fabricação seriam rateados entre os produtos acabados e os em elaboração, exigindo um acompanhamento individual de cada produto.

Além disso, caso fosse utilizar o custo de produção, se um produto não tiver sido produzido no ano-calendário em que ocorreu a importação, mas em anos anteriores, não seria possível o cálculo do custo médio de produção por não haver custo de produção naquele ano-calendário.

O CPV, por outro lado, contém a informação dos custos do ano em que foi produzido, incluindo os materiais e mão-de-obra direta e o custo indireto de fabricação devidamente alocados de acordo com o rateio do exercício social em que foi produzido.

E, por fim, utilizando-se o CPV é possível conciliar o custo informado nos balancetes com o resultado informado na Demonstração do Resultado do Exercício, pela comparação do lucro bruto e com a declaração prestada ao FISCO, conforme visto acima no item 3.4.2.

Portanto, no presente caso, pode ser utilizado o custo dos produtos vendidos – CPV e as quantidades de veículos exportadas ao Brasil para o cálculo do custo pelo método CPL.

3.6 Alocação indevida de todo o custo fixo de fabricação nos produtos exportados ao Brasil

A Autoridade Fiscal, ao analisar a demonstração de custo fixo unitário do produto 140502 do mês de dezembro de 2016, entendeu que o rateio dos custos não fora realizada de forma adequada, tendo sido rateado o custos fixos de fabricação de forma direta e simplista, alocando-os proporcionalmente à produção, e por isso concluindo que a TASA não possuía um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com escrituração contábil:

> **CRITÉRIO DE CÁLCULO DO CUSTO FIXO UNITÁRIO É INCOMPATÍVEL COM O SISTEMA DE CONTABILIDADE DE CUSTO INTEGRADO E COORDENADO COM A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL**.

Original

Verificamos no relatório a demonstração do cálculo do custo fixo unitário do produto 140502, mês 12/2016, onde os custos são classificados como variáveis e fixos, porém a distribuição aos centros de custos e aos produtos não foi realizado de forma adequada. A forma de cálculo adotada pela TDB não caracteriza o sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração contábil.

A apropriação dos custos fixos aos produtos foi realizada de forma direta e simplista, proporcional à produção. Com isso, ficou demonstrado a ausência de um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração contábil "SCCICCC", descumprindo-se a legislação societária e tributária.

Como sabemos, a característica fundamental de um sistema de custo integrado e coordenado com a contabilidade é a departamentalização e, posteriormente, nos departamentos produtivos dividi-los em centros de custos, para que a informação seja específica e os custos distribuídos de acordo com as suas operações. Dentre os principais departamentos auxiliares de produção, a TASA teria os centros de custos de administração da produção, engenharia, manutenção, logística, PCP, controle de qualidade, compras, expedição, almoxarifado e outros. A fiscalização sabe e reconhece que a TASA possui os seus departamentos produtivos, bem como, os respectivos centros de custos. No entanto, a TASA e a TDB, recusou-se a apresentar o mapa de custeio analítico por centro de custo e, respectivos produtos. Preferiu a mensuração do custo fixo unitário de forma simples e rápida. Sem qualquer integração e coordenação com a contabilidade.

Na apropriação de custos é preciso identificar os custos industriais, classificá-los como diretos e indiretos distribuí-los, através de mapas de rateios, entre os centros de custo produtivos e auxiliares. No sistema de custo integrado e coordenado com a contabilidade, os custos indiretos de fabricação devem ser incorporados ao custo do produto, e são alocados através de mapas de rateio.

O sistema de informações integrado com a contabilidade tem a função de geração de informações para toda a empresa. Assim, o cálculo do custo fixo unitário da TASA, como foi realizado, deixa claro, que o sistema da empresa não está adequado, não possui parametrização de um sistema de custeio, há a necessidade de implantar novo sistema de informações para que efetivamente se cumpra a exigência legal do SCCICCC.

Ressalte-se, ainda, que não adianta possuir/desenvolver um sistema de grande porte, se as informações passadas, alimentadas no sistema, não são adequadas. No sistema de custo integrado e coordenado, as requisições devem ser lançadas para o controle do estoque, bem como, para a apropriação dos custos, porque nas requisições constam informações importantes como material utilizado, centro de custo solicitado, e aplicação do material no processo de fabricação.

As informações geradas de contabilização das documentações são utilizadas nos mapas de rateio, possibilitando o cálculo do custo total, como os custos diretos e os custos indiretos rateados. Posteriormente, esses valores são apropriados aos produtos, gerando informações para valorização dos estoques.

Original

> No entanto, no relatório da TDB, apuração dos custos fixos / indiretos de fabricação, não foram apresentados, qualquer indício, da existência de um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a contabilidade.
>
> Com isso, não cumpriu as exigências previstas no § 5°, incisos I a V, no artigo 15, da Instrução Normativa n° 1.312/2012, conforme reprodução a seguir.

A DRJ ratificou o entendimento da Fiscalização, de que a ausência da informação quanto ao critério de rateio tornaria plausível a conclusão de que os custos foram concentrados nos produtos importados pela **TDB**:

> 64. A ausência da contabilidade completa também levou o auditor fiscal a concluir que os custos fixos não eram distribuídos aos diversos centros de custos de modo adequado. Na forma como os relatórios foram apresentados não foi possível detectar, com mínima clareza, quais os critérios de rateamento de custos fixos. Essa circunstância, aliada ao fato de a TASA produzir outros veículos além dos exportados ao Brasil, torna muito plausível a conclusão de que os custos foram concentrados nos produtos importados pela Toyota do Brasil. Quanto a esse assunto a autoridade fiscal entendeu que restou configurada a ausência de um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração contábil (SCCICCC), o que contraria a exigência do método do custeio por absorção, estipulada no art. 15 §5º da Instrução Normativa RFB nº 1312/2012. Confiram-se as explicações da fiscalização:

No recurso voluntário, a Recorrente refuta a acusação fiscal de que teria carregado o custo fixo nos produtos importados pela **TDB,** afirmando que além de erros conceituais (a Fiscalização teria utilizado para cálculo do custo médio a quantidade em estoque e não quantidade vendida no denominador, sendo que no numerador utilizou o CPV e não o custo de produção), além de não ter observado que a despesa de *royaties* não estava contida no custo direto de fabricação e que não considerou as despesas gerais de fabricação nos custos indiretos, que estavam considerados no CPV mas foram excluídos para cálculo do custo pelo CPL:

> 152 Mas não foi só neste cálculo que a Fiscalização escorregou. A Fiscalização tentou ainda demonstrar que a Recorrente estaria "carregando" nos veículos exportados para o Brasil o custo fixo incorrido pela TASA - ou, nos termos do v. acórdão recorrido, que "os custos *[da produção de outros veículos pela TASA]* foram concentrados nos produtos importados pela Toyota Brasil":
>
> > "(...) No refazimento da planilha de custos, com os apontamentos e alocações dos custos de produção em função de sua identificação com o produto, para a planilha de custos em função do volume de produção, reorganizamos os dados e refizemos a planilha conforme a seguir.

Original

Tabela N° 17

PLANILHA DE CUSTO MENSAL DE PRODUÇÃO (VOLUME DE PRODUÇÃO)

MÊS: 12/2016
PRODUÇÃO: 203 UNIDADES
Código do Produto: 140502
Descrição: Veículo Camioneta HILUX CD 4x2 SRV AT

Custo Variável Total	Valor em Pesos
Materiais Diretos	55.254.163,00
Mão de Obra Direta	5.312.988,92
Total	60.567.151,92
Custo Fixo Total	
Despesas c/ Depreciação	1.276.137,91
Despesas c/ água, luz e energia	155.477,77
Despesas c/ Mão Obra Indireta (MOI)	2.886.501,36
Despesas c/ Manutenção	345.588,68
Outras Despesas	318.407,46
Total	4.982.113,18
Custo Total de Produção	**65.549.265,10**

Como podemos notar, o custo total de produção continua sendo igual ARS 65.549.265,10.

No sistema de custeio por absorção não importa se a apuração de custos se deu em função do volume de produção ou da sua identificação com o produto. O importante é a comprovação de que todos custos sejam absorvidos aos produtos fabricados.

CUSTO TOTAL MÉDIO OU UNITÁRIO (CTMe)

As informações de custos mais interessantes na valoração do inventário e comprovação do preço de transferência no método CPL, é o Custo Total Médio de Produção (CTMe), também, conhecido como custo unitário de produção.

Na informação prestada pelo contribuinte, o valor do custo médio de produção do mês 12/2016 deveria ser resultado da divisão do custo total de produção pela quantidade produzida no mês 12/2016.

$$CTMe = \frac{Custo\ Total\ de\ Produção\ (ARS)}{Quant.Produção\ (unid)}$$

Ou, dividindo-se a expressão do custo total (1) acima, pela quantidade produzida, teremos o custo médio ou unitário de produção:

$$\boxed{\frac{CT}{qt} = \frac{CVT}{qt} + \frac{CFT}{qt}} \quad (2)$$

Usando-se os dados dos apontamentos de custos, em custos diretos e indiretos, tabela n° 17, fornecidos pelo contribuinte, teríamos que o valor do Custo Fixo Unitário de produção (CFunit) seria:

$$CF_{unit.} = \frac{CFT}{qt} = \frac{4.982.113,18}{203} = 24.542,43/unidade$$

O valor do custo fixo unitário calculado foi de ARS 24.542,43 por unidade produzida.

Infelizmente, não conseguimos chegar no mesmo valor encontrado no relatório do contribuinte. A explicação para o fato será dada a seguir, conforme abaixo.

CÁLCULO DO CUSTO FIXO UNITÁRIO – CONTRIBUINTE

CUSTO FIXO TOTAL (CFT) E CUSTO FIXO UNITÁRIO (CFunit.)

De acordo com a planilha acima n° 17- verifica-se que o valor do custo fixo total (CFT) na produção do veículo 140502, no mês 12/2016, foi de ARS 4.982.113,18. Esse valor de apontamento foi calculado pelo próprio contribuinte.

No entanto, conforme demonstrativo de cálculo abaixo, constante no relatório de custo da TASA, verifica-se que o valor do custo fixo unitário foi determinado da seguinte forma:

$$CF_{unit.} = \frac{Custo\ Fixo\ Total\ Fábrica - Mês\ 12/2016}{quant.\ total\ de\ produção\ Fábrica - Mês\ 12/2016}$$

Cálculo efetuado pelo contribuinte (Custo Fixo Unitário)

Descrição	Valor
Total de Custos Fixos	403.226.296,84
Quantidade Produzida	10.896
Diferença	**37.006,82**

Perceba-se que o valor do Custo Fixo Total Fábrica é o valor de apontamento feito pelo contribuinte, na planilha-balancete n° 11, correspondente a fabricação de todos os produtos na unidade fabril TASA, somente do mês 12/2016, no valor de ARS 403.226.296,84.

A produção de 10.896 unidades, consta no mapa de produção, consiste na quantidade total de produção de todos os produtos na fábrica TASA, somente do mês 12/2016, conforme tabela n° 6.

O custo fixo unitário obtido do produto 140502, foi de ARS 37.006,82 por unidade.

Da análise do cálculo do custo fixo unitário do produto 140502, verificamos que foi adotado como critério de rateio e apropriação do custo fixo total ao produto fabricado, a participação na produção de cada produto (quantidade) no total de produção na fábrica TASA. O critério de rateio aplicado consistiu em determinar a participação da quantidade de produção do produto no mês, em relação a quantidade na produção total (no mês) de veículos produzidos na TASA.

Portanto, o custo fixo total incorridos na TASA, foram rateados e apropriados aos produtos fabricados em função da quantidade de produção de cada produto.

(...)

A empresa TDB, conforme discutido acima, na questão do cálculo do custo fixo unitário do produto 140502, não cumpriu a exigência da existência de um SCCICCC. E a situação, se aplica a todos os veículos da linha de produção HILUX produzidos e exportados ao Brasil.

Tabela Nº 18 - RESUMO GERAL: INCONSISTÊNCIAS - APURAÇÃO MENSAL DE CUSTOS (Fiscalização)

MÊS: 12/2016
PRODUÇÃO MENSAL: 203 UNIDADES
VENDAS MENSAL: 193 UNIDADES

CÁLCULO DO CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO (CT)

DESCRIÇÃO	Valores em ARS	CUSTO UNITÁRIO ARS/UNID.		
CUSTOS VARIÁVEIS TOTAL	60.567.151,92	324.897,64	312.463,36	26.172,36
1- Materiais Diretos	55.254.163,00	297.369,20		
2- MOD	5.312.988,92	27.528,44	= 5.312.988,92/193	
CUSTOS FIXOS TOTAL	4.982.083,18	24.542,28	37.006,82	
1- Depreciação	1.276.137,91	6.286,39		
2- Gas/Água/Eletricidade	155.447,77	765,75		
3- Mão de Obra Indireta (MOI)	2.886.501,36	14.219,22		
4- Manutenção	345.588,68	1.702,41		
5- Outros	318.407,46	1.568,51		
CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO	65.549.235,10	361.904,46	361.904,46	
(*)NOTA: VALOR DO CFT = RATEIO PRODUÇÃO = R$ 7.512.384,22			434.285,35	
(**) TAXA DE CÂMBIO DE CONVERSÃO VENDA R$/ARS=		0,236713147	102.801,05	

$$Custo\ Variável\ Unitário\ (Materiais) = \frac{55.254.163,00}{193} = 286.291,00/unidade$$

$$(+)\ DESPESAS\ C/\ ROYALTIES = \frac{2.138.092,60}{193} = 11.078,20/Unidade$$

$$Custo\ Fixo\ Unitário = \frac{CFT}{PRODUÇÃO} = \frac{7.512.384,22}{203} = 37.006,82/unidade$$

Produto 140502 – Veículo HILUX 4x2 – Mês 12/2016

Apresentamos na planilha acima, o resumo do custo total de produção e custo total médio de produção ou unitário. Verifica-se que o custo total de produção, no mês 12/2016, foi de ARS 65.549.235,10, enquanto o custo total médio de produção foi de ARS 361.904,46 por unidade.

No custo variável total, temos basicamente, os materiais diretos e o custo com a mão de obra direta. O custo total de materiais diretos foi de ARS 55.254.163,00, sendo que, encontra-se, incluso, nesse valor, as despesas com royalties de ARS 2.138.092,60.

Já, no cálculo dos custos variáveis unitários, conta de materiais diretos, o contribuinte calculou o custo unitário de ARS 297.369,20, sendo que esse valor, foi calculado em função da quantidade vendida e não quantidade de produção. Veja acima, que a TASA dividiu o custo total incorrido com materiais diretos e despesas com royalties por 193, que corresponde a quantidade de veículos exportados para o Brasil. Entendemos, que o custo variável unitário deveria ser obtido em função da quantidade de produção. Ao dividir por denominador menor, haverá impacto no custo unitário, que consistirá no aumento do custo variável unitário e, automaticamente, provocará aumento no custo total médio ou unitário.

No cálculo do custo fixo total e custo fixo unitário, já discutido anteriormente, **temos que destacar na planilha acima, na linha do custo total fixo, o contribuinte tinha realizado um apontamento do CFT de ARS 4.982.083,18, que dividido pela quantidade de produção do veículo 140502 (203 unidades), teríamos o custo fixo unitário de ARS 24.542,28 por unidade, nota-se, bem diferente do valor de ARS 37.006,82 por unidade. Nas comparações dos valores dos custos fixos unitários, verifica-se, claramente, a manipulação do custo unitário para cima, ou seja, uma variação de + 50,78%.** (...)" (destaques do original de da Recorrente)

153 A acusação é endossada pelo v. acórdão guerreado:

> "64. A ausência da contabilidade completa também levou o auditor fiscal a concluir que os custos fixos não eram distribuídos aos diversos centros de custos de modo adequado. **Na forma como os relatórios foram apresentados não foi possível detectar, com mínima clareza, quais os critérios de rateamento de custos**

> **fixos. Essa circunstância, aliada ao fato de a TASA produzir outros veículos além dos exportados ao Brasil, torna muito plausível a conclusão de que os custos foram concentrados nos produtos importados pela Toyota do Brasil**. Quanto a esse assunto a autoridade fiscal entendeu que restou configurada a ausência de um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração contábil (SCCICCC), o que contraria a exigência do método do custeio por absorção, estipulada no art. 15 §5º da Instrução Normativa RFB nº 1312/2012." (destaques da Recorrente)

154 Segundo a D. DRJ, as conclusões da Fiscalização decorreram da "ausência da contabilidade completa", o que não é verdade. Em realidade, mesmo com os dados em mãos, a Fiscalização abusou de sua própria torpeza para chegar a conclusões absurdamente equivocadas: afirma que no custo de materiais diretos (ARS 55.254.163,00) encontra-se incluso o valor de royalties (ARS 2.138.092,60), quando uma análise das tabelas 13 e 14 do próprio TVF evidenciam que isto é mentira – os ARS 2.138.092,60 **não estão considerados no valor de ARS 55.254.163,00**.

155 **Além disso, o custo fixo total de ARS 4.982.083,13, além de representar o valor baixado para CPV (i.e., custo em função das unidades vendidas/exportadas, e não das unidades em estoque), também não considera o valor das despesas gerais (ARS 2.139.005,69) que foram excluídas para fins de CPL, mas estavam contabilizadas na TASA.**

156 Corrigindo-se as escorregadas da Fiscalização nos cálculos acima, verifica-se que não há diferença relevante entre o custo unitário apurado pelo CPV e pelo valor de estoques.

CPV	Estoques
$\frac{ARS\ 4.982.083{,}13 + ARS\ 2.139.005{,}69}{193\ unidades\ vendidas} = ARS\ 36.896{,}83$	$\frac{ARS\ 403.226.296{,}84}{10.896\ unidades} = ARS\ 37.006{,}82$

157 A diferença corresponde aos ARS 109,99 já referidos acima (item 150), ou 0,030% (para menos!) do valor total do custo unitário de estoque do item em análise.

158 A realidade que a Fiscalização reporta no TVF, qual seja, um suposto aumento indevido de mais de 50% do custo fixo atribuído ao veículo de código 140502, decorre apenas dos diversos erros de conceito e de conta cometidos no TVF, repetidos pela D. DRJ, sem os quais se verifica apenas uma diferença mínima e **para menor (i.e., em favor do Fisco).**

159 E a Fiscalização ainda usou de suas premissas e contas equivocadas para construir conjecturas de que a TASA não possuiria contabilidade adequada, em particular que seu sistema de controle de custos não estaria integrado à escrituração contábil financeira.

160 Não há, no caso, um problema do sistema de controle de custos da TASA. A Fiscalização comparou custos unitários do controle de estoques da TASA com valores que representam um verdadeiro monstro numérico: o valor total de custos baixados para resultado (CPV), já depurados para

> fins de CPL de valores que, na visão da Recorrente não se encaixam no §5º do art. 15 da IN 1.312/12 (royalties e despesas gerais), e ainda os dividiu pela quantidade de estoque (quando há itens em estoque final não baixados para custo). **Não há SCICC no mundo que faça com que esta conta bata!**
>
> 161 Como se vê, a Fiscalização e a D. DRJ usam de seus próprios equívocos para afirmar que a contabilidade da TASA é imprestável para fins de CPL.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Primeiramente, como já consignado alhures, o demonstrativo de custos apresentado não foi o custo de produção corrente, mas o custo dos produtos vendidos, de modo que para cálculo da média do custo deve ser utilizada a quantidade vendida (193) e não a quantidade em estoque (203) no mês de dezembro de 2016.

A quantidade de 193 unidades vendidas do veículo 14502, bem como os seus custos, acham-se discriminados nas tabelas às e-fls. 5324 a 5351, nos quais estão discriminados também os custos diretos e indiretos para todos os tipos de veículos importados pela **TDB.**

Fiz uma composição com as tabelas discriminando os custos para o mês de dezembro de 2016, podendo verificar que o custo total do produto 14502 vendido para a **TDB** em dezembro de 2016 foi de ARS 69.826.333,39, mas para fins de cálculo do preço médio pelo método CPL o custo total foi de ARS 65.549.235,10, por terem sido excluídas as despesas gerais e os royalties:

Suffix / Modelo	Producto	Qtd	Sales	Total Cost
BR IMV3 4X2 2TR FFV 6AT MID	140502	193	60.340.312,19	69.826.333,39

Cost Details	(ARS)
Material Cost	55.254.163,00
Labor Cost	5.312.988,92
Depreciation	1.276.137,91
Direct Expenses	**61.843.289,83**
Maintenance	345.588,68
GAS_WATER_ELECTRICITY	155.447,77
Indirect Labor	2.886.501,36
Others	318.407,46
Indirect Expenses (sub)	**3.705.945,27**
Expenses (Sub)	**65.549.235,10**
General Expenses	2.139.005,69
Royalty	2.138.092,60
Expenses (Total)	**69.826.333,39**

Assim considerado, o custo médio do veículo 14502 vendido em dezembro de 2016, para fins de cálculo do custo médio pelo método CPL é de ARS 339.633,34 (=65.549.235,10/193)

A Recorrente juntou tabela à e-fl. 5324 no qual estão informados os custos dos veículos importados pela TDB em base anualizada, cujo excerto transcrevo abaixo:

Custo de Produção Acabada

Número de Ordem	Código do Item	Ano	Quantidade de Produção Acabada	Unidade de Medida	Custo Total de Produção ARS	Custo Total Médio (Unitário da Produção Acabada) ARS
1	140603	2016	10.421	Unidade	3.782.081.647	362.929
2	140602	2016	10.067	Unidade	3.526.967.233	350.349
3	170802	2016	6.074	Unidade	2.497.613.667	411.198
4	140610	2016	3.266	Unidade	1.221.588.897	374.032
5	140611	2016	2.660	Unidade	1.039.889.805	390.936
6	170214	2016	2.313	Unidade	1.009.942.803	436.638
7	170801	2016	2.483	Unidade	999.102.585	402.377
8	140601	2016	1.492	Unidade	507.573.941	340.197
9	170215	2016	1.136	Unidade	488.672.987	430.170
10	140502	2016	1.050	Unidade	344.784.813	328.366
11	170701	2016	618	Unidade	227.482.086	368.094
12	140608	2016	677	Unidade	216.101.772	319.205
13	170700	2016	561	Unidade	200.871.265	358.059
14	140600	2016	568	Unidade	192.379.648	338.697
15	140604	2016	589	Unidade	182.157.741	309.266
16	140402	2016	382	Unidade	115.323.896	301.895
17	170800	2016	277	Unidade	109.935.661	396.880
18	140400	2016	382	Unidade	109.695.949	287.162
19	140403	2016	352	Unidade	102.133.191	290.151
20	140609	2016	281	Unidade	101.717.333	361.983
21	140501	2016	292	Unidade	91.811.984	314.425
22	140401	2016	185	Unidade	51.965.514	280.895

Assim, considerando que o custo com média anualizada é menor que o custo pela média mensal de dezembro de 2016, e sendo aquela última utilizada para apuração do preço parâmetro pelo método CPL não há prejuízo ao FISCO.

3.7 Falta de apresentação de critérios de alocação dos custos indiretos de fabricação

A Fiscalização afirma que a Recorrente fez o rateio dos custos fixos da fábrica de forma simplista, proporcional à produção, com isso demonstrando a inexistência de um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração contábil (SCCICCC),

Original

descumprindo exigências previstas no § 5°, incisos I a V, no artigo 15, da Instrução Normativa n° 1.312/2012

A DRJ também ratificou que a Recorrente não apresentou o critério de rateio de custos fixos, como visto acima.

Antes de continuarmos é preciso definir alguns conceitos.

Os custos de fabricação podem ser classificados em diretos e indiretos.

Os custos diretos são aqueles diretamente alocáveis aos produtos, como por exemplo, o material, a embalagem, a mão-de-obra direta utilizada, que podem ser diretamente mensuráveis e alocáveis aos produtos.

Por outro lado, os custos indiretos são aqueles que dependem de um fator de rateio para apropriação a cada item produzido, como por exemplo a energia elétrica, a água, o aluguel da fábrica, a depreciação de máquinas, e etc.

Outra classificação dos custos de fabricação é a de custos fixos e variáveis que considera o valor do custos e o volume de atividade numa unidade de tempo.

Assim, por exemplo, o consumo de matéria prima depende diretamente do volume de produção sendo classificado em custo variável.

Por outro lado o aluguel de fábrica é um custo que independe da quantidade produzida, tratando-se de um custo fixo. Também podem ser classificados como custo fixo a mão-de-obra indireta (manutenção, segurança, engenharia) que independem do volume fabricado.

Ao apresentar o demonstrativo dos custos, a Recorrente dividiu-os em custo diretos, destacando a aquisição de partes e peças por origem e mão-de-obra direta, matéria-prima, *royalties* e custos indiretos, os quais denominou despesas fixas de fabricação – *Factory Fixad Expenses* – composta por depreciação, manutenção, gás/água/eletricidade, mão-de-obra indireta, despesas gerais e outras, como pode ser visto nas planilhas demonstrativo de custos mensais, cujo excerto está transcrito abaixo:

	Vehicles & S. Parts	9.322.327.865,19	66.270,43
	Parts from JPN	2.592.744.656,61	18.431,27
	Parts from MS	11.774.828.553,78	83.704,73
	Parts from BR	4.328.418.241,59	30.769,80
	Parts from AR	11.154.376.184,18	79.294,07
	Parts TTL	29.850.367.636,16	212.199,87
Purchase TTL		39.172.695.501,35	278.470,30
	Direct Labor	2.039.569.593,08	14.498,86
	Raw Material	1.051.880.319,87	7.477,59
	Royalty	1.573.460.471,43	11.185,39
Variable Cost		**43.837.605.885,73**	**311.632,15**
Marginal Profit		11.726.246.442,91	83.359,37
	Factory Fixed Expenses	**4.080.541.257,23**	**29.007,69**
	Depreciation	830.822.376,84	5.906,14
	Maintenance	282.309.442,17	2.006,88
	Gas/Water/Electricity	90.298.350,41	641,91
	Indirect Labor	1.714.427.341,14	12.187,50
	General Expenses	951.725.468,04	6.765,61
	Others	210.958.278,63	1.499,66
Cost of Sales		**47.918.147.142,96**	**340.639,84**

Custos Diretos

Custos Indiretos

No **Laudo EY** é informado que os custos fixos de fabricação são alocados a todos os produtos fabricados (e-fl. 5679), i.e, rateados igualmente por todos os produtos:

> **6.1.3. CUSTOS FIXOS**
>
> Como comentado, os custos fixos se referem aos custos com mão de obra indireta, despesas gerais, depreciação, manutenção, outros, gás, água e energia, que são utilizados na produção dos veículos exportados para a TDB.
>
> Durante o mês de dezembro de 2016, o custo fixo unitário correspondeu a ARS 37.006,82.
>
> Como os custos fixos são custos indiretos de produção relacionados a todos os veículos produzidos, para determinar o custo fixo unitário a TASA utiliza como critério de rateio a divisão do montante total com tais custos pela quantidade total produzida no mês, conforme segue:
>
> **Tabela – Demonstrativo de cálculo do custo fixo unitário – dezembro de 2016**

Conta contábil	Descrição	Valor em ARS	%	Custo utilizado para cálculo do método CPL?
541105	Mão de obra indireta	171.096.246,17	42%	Sim
541104	***Despesas gerais***	***126.788.731,34***	***31%***	***Não***
541101	Depreciação	75.642.578,47	19%	Sim
541102	Manutenção	20.484.634,79	5%	Sim
541103	Gás, água e energia	9.214.105,97	2%	Sim
Total		**403.226.296,74**	**100%**	
Quantidade produzida		***10.896***		
Custo fixo unitário		***37.006,82***		

> Como demonstrado, o critério de rateio adotado pela TASA foi validado pela PwC através da auditoria das demonstrações financeiras. Além disso, a legislação de preço de transferência não especifica um critério padrão a ser utilizado, dando liberdade ao contribuinte, desde que razoável e amparado no princípio da consistência.
>
> Dessa forma, constatamos que os custos indiretos foram propriamente alocados aos veículos produzidos pela TASA.

O critério de rateio de custos fixos de fabricação é algo que contém certa dose de subjetivismo e interfere na precificação dos produtos vendidos e por consequência na lucratividade de cada veículo produzido, e por isso sujeito a muita discricionariedade por parte da empresa.

Entendo ser incabível ao FISCO afirmar se um critério de rateio é adequado ou não, devendo atentar-se apenas em verificar, para fins de apuração de custo pelo método CPL, se os custos foram consistentemente alocados a todos os produtos fabricados pela empresa.

3.7.1 Verificação da alocação dos custos fixos

Verifiquemos então se os custos fixos foram alocados a todos os produtos fabricados pela TASA (para os importados pela TDB e também aos destinados para o mercado doméstico argentino e exportados para outros países).

Analisando a planilha com o demonstrativo de custos, constata-se que foram discriminados a linha de veículos vendidos no mercado doméstico argentino, os exportados para o Brasil, os exportados para a Colômbia e os exportados para os demais países. Todos os veículos são da linha "HILUX", havendo colunas distintas para os modelos "SUV", "STD Cabin" e "DBL Cabin". Para cada um dos modelos estão discriminados os custos variáveis e os custos fixos de fabricação, podendo-se verificar o montante alocado do custo para cada modelo de veículo e para cada destino de vendas:

Nos excertos abaixo estão discriminados o total dos custos fixos e variáveis para cada um dos destinos de vendas no ano de 2016:

		Domestic							
		SUV		STD Cabin		DBL Cabin		TTL Domestic	
	Direct Labor	94.525.439,23	21.043,06	50.051.886,81	17.704,95	642.062.516,99	20.158,32	786.639.843,03	20.082,71
	Raw Material	51.348.065,70	11.431,00	26.725.943,10	9.453,82	332.889.650,32	10.451,47	410.963.659,12	10.491,80
	Royalty	88.621.287,34	19.728,69	25.801.805,52	9.126,92	540.433.519,24	16.967,55	654.856.612,10	16.718,32
Variable Cost		**1.965.762.558,32**	**437.614,10**	**807.493.990,43**	**285.636,36**	**11.228.172.445,31**	**352.521,82**	**14.001.428.994,06**	**357.452,87**
Marginal Profit		783.916.767,37	174.513,97	138.858.961,86	49.118,84	4.589.972.842,82	144.107,65	5.512.748.572,05	140.739,05
	Factory Fixed Expenses	**197.371.125,19**	**43.938,36**	**112.506.582,75**	**39.797,16**	**1.332.160.722,28**	**41.824,77**	**1.642.038.430,22**	**41.920,82**
	Depreciation	38.900.348,56	8.659,92	24.754.600,80	8.756,49	274.257.948,82	8.610,65	337.912.898,18	8.626,83
	Maintenance	12.960.650,63	2.885,27	8.022.504,37	2.837,82	91.043.386,55	2.858,42	112.026.541,55	2.860,01
	Gas/Water/Electricity	4.450.122,42	990,68	2.577.663,93	911,80	30.307.216,21	951,53	37.335.002,56	953,15
	Indirect Labor	80.822.891,73	17.992,63	46.008.385,97	16.274,63	561.863.457,55	17.640,37	688.694.735,25	17.582,20
	General Expenses	41.232.395,77	9.179,07	22.824.545,42	8.073,77	318.963.742,47	10.014,25	383.020.683,66	9.778,42
	Others	19.004.716,08	4.230,79	8.318.882,26	2.942,65	55.724.970,68	1.749,55	83.048.569,02	2.120,21
Cost of Sales		2.163.133.683,51	481.552,47	920.000.573,18	325.433,52	12.560.333.167,59	394.346,59	15.643.467.424,28	399.373,69

		Export BRASIL							
0		SUV		STD Cabin		DBL Cabin		TTL BRASIL	
	Direct Labor	298.227.371,43	22.153,27	28.750.215,04	22.098,55	650.249.506,61	20.733,01	977.227.093,08	21.186,04
	Raw Material	156.785.913,83	11.646,55	12.755.444,62	9.804,34	330.317.959,23	10.532,09	499.859.317,68	10.836,82
	Royalty	242.333.636,51	18.001,31	16.131.807,81	12.399,54	468.836.640,89	14.948,72	727.302.085,21	15.767,73
Variable Cost		**5.335.880.657,36**	**396.366,12**	**358.944.153,76**	**275.898,66**	**10.665.987.123,45**	**340.081,85**	**16.360.811.934,57**	**354.698,26**
Marginal Profit		1.376.978.267,36	102.286,31	74.082.696,78	56.942,89	2.011.797.415,67	64.145,57	3.462.858.379,81	75.073,89
	Factory Fixed Expenses	**573.140.248,22**	**42.574,67**	**52.822.333,96**	**40.601,33**	**1.312.706.456,60**	**41.855,26**	**1.938.669.038,78**	**42.029,85**
	Depreciation	115.000.473,83	8.542,60	10.265.223,94	7.890,26	271.937.852,44	8.670,66	397.203.550,21	8.611,27
	Maintenance	39.805.600,80	2.956,89	3.655.848,68	2.810,03	93.807.898,67	2.991,04	137.269.348,15	2.975,96
	Gas/Water/Electricity	12.462.003,25	925,72	1.100.344,15	845,77	28.681.432,50	914,50	42.243.779,90	915,83
	Indirect Labor	240.988.701,45	17.901,40	22.320.888,13	17.156,72	552.025.048,76	17.601,16	815.334.638,34	17.676,25
	General Expenses	133.066.213,97	9.884,58	16.516.129,62	12.694,95	302.802.124,86	9.654,76	452.384.468,45	9.807,58
	Others	31.817.254,92	2.363,49	-1.036.100,56	-796,39	63.452.099,37	2.023,15	94.233.253,73	2.042,95
Cost of Sales		5.909.020.905,58	438.940,79	411.766.487,72	316.499,99	11.978.693.580,05	381.937,11	18.299.480.973,35	396.728,11

	Export COLOMBIA							
0	SUV		STD Cabin		DBL Cabin		TTL COLOMBIA	
Direct Labor	34.630.393,66	21.496,21	0		29.300.114,81	21.201,24	63.930.508,47	21.360,01
Raw Material	18.745.542,38	11.635,97	0		15.250.254,84	11.034,92	33.995.797,22	11.358,44
Royalty	23.513.144,34	14.595,37	0		22.128.858,26	16.012,20	45.642.002,60	15.249,58
Variable Cost	**539.297.746,90**	**334.759,62**	**0**		**428.731.649,46**	**310.225,51**	**968.029.396,36**	**323.431,14**
Marginal Profit	109.066.003,94	67.700,81	0		133.393.161,59	96.521,82	242.459.165,53	81.008,74
Factory Fixed Expenses	**65.036.994,37**	**40.370,57**	**0**		**55.718.904,86**	**40.317,59**	**120.755.899,23**	**40.346,11**
Depreciation	12.855.660,78	7.979,93	0		11.327.740,97	8.196,63	24.183.401,75	8.079,99
Maintenance	4.289.803,99	2.662,82	0		3.896.934,03	2.819,78	8.186.738,02	2.735,30
Gas/Water/Electricity	1.455.016,10	903,18	0		1.260.869,56	912,35	2.715.885,66	907,41
Indirect Labor	26.872.495,88	16.680,63	0		23.894.745,65	17.289,98	50.767.241,53	16.961,99
General Expenses	20.331.467,06	12.620,40	0		16.934.778,25	12.253,82	37.266.245,31	12.451,13
Others	-767.449,44	-476,38	0		-1.596.163,60	-1.154,97	-2.363.613,04	-789,71
Cost of Sales	604.334.741,27	375.130,19	0		484.450.554,32	350.543,09	1.088.785.295,59	363.777,25

	Export OTHERS							
0	SUV		STD Cabin		DBL Cabin		TTL OTHERS	
Direct Labor	19.618.060	24.991	9.401.566	23.329	182.470.254	22.946	211.489.880	23.139
Raw Material	9.788.720	12.470	4.350.412	10.795	89.885.463	11.304	104.024.595	11.381
Royalty	12.221.802	15.569	3.628.464	9.004	104.926.090	13.195	120.776.357	13.214
Variable Cost	**300.898.058**	**383.310**	**110.144.366**	**273.311**	**2.439.212.198**	**306.742**	**2.850.254.622**	**311.844**
Marginal Profit	46.171.413	58.817	4.207.012	10.439	344.461.485	43.318	394.839.909	43.199
Factory Fixed Expenses	**29.865.494**	**38.045**	**16.432.530**	**40.776**	**332.523.473**	**41.816**	**378.821.496**	**41.447**
Depreciation	5.394.553	6.872	3.043.560	7.552	63.084.414	7.933	71.522.527	7.825
Maintenance	1.885.080	2.401	1.050.474	2.607	21.891.260	2.753	24.826.814	2.716
Gas/Water/Electricity	596.586	760	348.332	864	7.058.765	888	8.003.682	876
Indirect Labor	11.887.554	15.143	6.957.301	17.264	140.785.871	17.704	159.630.726	17.465
General Expenses	9.428.601	12.011	3.940.579	9.778	65.684.891	8.260	79.054.071	8.649
Others	673.120	857	1.092.284	2.710	34.018.272	4.278	35.783.676	3.915
Cost of Sales	**330.763.552**	**421.355**	**126.576.896**	**314.087**	**2.771.735.670**	**348.558**	**3.229.076.118**	**353.291**

Para o modelo SUV o custo fixo por unidade foi de ARS 43.938,36, ARS 42.574,67, ARS 40.370,57 e ARS 38.045 para o mercado doméstico argentino, exportado para o Brasil, exportados para a Colômbia e exportados para outros países, respectivamente.

Verifica-se que a alocação dos custos fixos, embora não realizada efetivamente por unidade produzida, pois se observa diferença, ainda que pequena, nos custos alocados entre os destinos das vendas, demonstra que os custos fixos foram distribuídos por todos os veículos produzidos e não apenas aos exportados para a**TDB**.

E por fim, considerando que o custo de produto vendido (CPV) é formado pelo custo variável (custo de partes e peças, mão-de-obra direta, matéria-prima e *royalties*) e custo das despesas fixas de fabricação (depreciação, manutenção, gás/água/eletricidade, mão-de-obra indireta, despesas gerais e outras), é possível conciliar o custo informado no demonstrativo com o CPV informado no total dos balancetes:

0	GRAND TOTAL	
Direct Labor	2.039.569.593,08	14.498,86
Raw Material	1.051.880.319,87	7.477,59
Royalty	1.573.460.471,43	11.185,39
Variable Cost	**43.837.605.885,73**	**311.632,15**
Marginal Profit	11.726.246.442,91	83.359,37
Factory Fixed Expenses	**4.080.541.257,23**	**29.007,69**
Depreciation	830.822.376,84	5.906,14
Maintenance	282.309.442,17	2.006,88
Gas/Water/Electricity	90.298.350,41	641,91
Indirect Labor	1.714.427.341,14	12.187,50
General Expenses	951.725.468,04	6.765,61
Others	210.958.278,63	1.499,66
Cost of Sales	47.918.147.142,96	340.639,84

541101	Depreciation	830.822.376,84
541102	Maintenance	282.309.442,17
541103	GAS_WATER_ELECTRICITY	90.298.350,41
541104	General Expenses	951.725.468,04
541105	Indirect Labor	1.714.427.341,14
541106	Others	210.958.278,63
	Costo de Ventas	**47.918.147.142,96**

Ficou provado, portanto, que os custos fixos da fábrica da TASA não foram atribuídos somente aos veículos importados pela **TDB**, de modo que o critério de rateio utilizado não justifica a desqualificação do método CPL.

4 Registro indevidos de produtos do estoque pelo custo de reposição

A Autoridade Fiscal afirma que a Recorrente registrou o custo de produtos destinado ao estoque pelo custo de reposição e não pelo custo médio do inventário, i.e, utilizou o custo de produtos importado, convertendo o valor em dólar para pesos argentinos no mês que ocorreu o consumo na produção, quando deveria ter utilizado o custo médio ou PEPS para avaliação do estoque:

> Além disso, os custos deverão ser registrados na contabilidade e no inventário pelo valor real e histórico, isto é, na moeda local, NÃO na moeda estrangeira em dólar americano.
>
> Outro fato importante a mencionar no processo de custeio, que considero de extrema importância no cumprimento do CPC 16, consiste no registro dos custos de aquisição (no inventário) pelo seu valor integral, isto é, pelo valor dos materiais mais os seus acréscimos de seus acessórios.
>
> Os valores dos estoques de materiais serão avaliados pelos custos de aquisição, segundo os cálculos devidamente apontados.
>
> Na análise da planilha de custeio com materiais diretos adquiridos de fornecedores vinculados (TMC no Japão), consumidos na fabricação do veículo 140502, constatamos que os custos de aquisição foram registrados com os valores de custos em moeda estrangeira, o dólar americano, por código de materiais. Ao final da planilha verificou-se que o custo total médio dos materiais adquiridos de fornecedor estrangeiro, TMC (Japão), consumidos no veículo 140502 totalizou o valor de US$ 1.891,89/unidade.
>
> Conforme dados dos custos de materiais na planilha da TDB, o custo médio dos materiais consumidos e adquiridos da TMC de US$ 1.891,89/unidade foi convertido pela taxa de câmbio venda de ARS/US$ = 15,88999999, o que totalizou o valor de ARS 30.062,13 por unidade.
>
> O cálculo do custeio no consumo de materiais do produto 140502, apresentou como exemplo a fatura comercial datado de 30/09/2016, registrou na contabilidade no mês 10/2016 e consumiu os materiais na produção do veículo 140502 no mês 12/2016. No entanto, o custo de aquisição do material usado no consumo na produção, foi o custo de reposição e não o custo médio do inventário. Converteu o custo do material em dólar americano da fatura para a moeda peso argentino, usando-se a taxa de conversão do mês 12/2016, mês do consumo na produção. Totalmente inconsistente. O custo do material requisitado e consumido na produção no mês 12/2016 deveria ser o custo médio ou PEPS.
>
> Em resumo, ressaltamos que a legislação do IRPJ e o CPC 16 – Estoques, exige que os apontamentos do custeio de aquisição dos materiais e seus acréscimos sejam apontados na base real e histórico, na moeda local, assim como, o registro de entradas no inventário e a formação do novo custo médio, que servirá na transferência do inventário para a conta contábil de produtos em elaboração.

Na impugnação a Recorrente **não nega** que o registro do custo dos produtos importados aplicados na produção teria sido pelo valor da conversão de dólar para pesos argentinos na data da baixa do custo para o resultado, e que tal procedimento não violaria o

critério de avaliação de estoques, seja pelo CMP ou PEPS, sendo expressamente admitido pela legislação contábil e fiscal argentina:

> 153 Além disso, a Fiscalização ainda aponta um suposto erro de procedimento no computo do custo de partes adquiridas da TMC (Japão), que teriam sido registradas em estoque pelo seu preço de aquisição em USD, somente convertido para ARS no momento da baixa para custo (resultado).
>
> 154 Este procedimento, contudo, não viola o critério do CMP ou do PEPS – o estoque continua avaliado pelo custo médio ponderado de aquisição, mas em USD, e é expressamente permitido para fins contábeis e fiscais na Argentina, tal como constatado no Laudo EY, Capítulo 4:
>
>> "Outro ponto que merece destaque é o critério utilizado para conversão de valores expressos em moeda estrangeira. De acordo com a Resolução Técnica Nº 17 deve ser utilizada a taxa de câmbio correspondente à data da mensuração, isto é, avaliação dos custos. Dessa forma, a TASA possui como política interna utilizar a taxa de câmbio correspondente à data do fechamento contábil de cada período, conforme demonstramos a seguir:
>>
>> Imagem – Demonstração financeira auditada da TASA – Pág. 9 – Normas contábeis
>>
>> **NOTA 1 - NORMAS CONTABLES (Cont.)**
>>
>> **1.4. Criterios de valuación**
>>
>> **b. Activos y pasivos en moneda extranjera**
>>
>> Los activos y pasivos en moneda extranjera han sido valuados a los tipos de cambio vigentes al cierre del ejercicio.
>>
>> (...)"
>>
>> 155 Diga-se que os resultados contábeis apurados desta forma também são aqueles oferecidos à tributação pelo imposto de renda na Argentina (Capítulo 5 do Laudo EY), aplicando-se os incisos do § 5º art. 15 da IN 1.312/12.

A DRJ ratificou o entendimento da Autoridade Fiscal, de que os materiais devem ser avaliados pelo custo de aquisição e não pelo valor de quando baixada para resultado:

> 69. A interessada alega que esse procedimento não viola o critério do CMP ou do PEPS; que o estoque continua avaliado pelo custo médio ponderado de aquisição, mas em USD; que essa prática é expressamente permitido para fins contábeis e fiscais na Argentina, tal como constatado no Laudo EY, Capítulo 4; vii) que os resultados contábeis apurados desta forma também são aqueles oferecidos à tributação pelo imposto de renda na Argentina (Capítulo 5 do Laudo EY), aplicando-se os incisos do § 5° art. 15 da IN 1.312/12.
>
> 70. Contudo, não há como concordar com esse entendimento. Os estoques de materiais devem ser avaliados pelos custos de aquisição, conforme expressa disposição contida no art. 305 do RIR/2018.
>
>> Subseção IV
>>
>> Dos critérios para avaliação de estoques

> Art. 304. Ao final de cada período de apuração do imposto sobre a renda, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e a avaliação dos seus estoques.
>
> Art. 305. As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 3º e § 4º , e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, caput, inciso II)

71. Assim, o custo de aquisição só pode ser aquele que foi apurado na data da aquisição, nada mais lógico, e não na data da baixa para custo. Essa prática também viola o Princípio Contábil do Valor Histórico, ou Princípio do Registro pelo Valor Original, que proíbe qualquer alteração ocorrida após a data da transação. Confira-se, para tanto, o enunciado dessa norma contábil, disponibilizada no Boletim Eletrônico do Conselho Regional de Contabilidade do Estado da Bahia:

> O Princípio do Registro pelo Valor Original estabelece que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à entidade, estabelecendo, pois, a viga mestra da avaliação patrimonial, ou seja, a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio.
>
> Em resumo, a aplicação do Princípio do Registro pelo Valor Original resulta que:
>
> a) a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;
>
> b) o bem, o direito ou a obrigação, uma vez integrados ao patrimônio, não poderão ter seus valores intrínsecos alterados, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;
>
> c) o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive na saída deste;
>
> d) o uso da moeda do país na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa.

72. Efetivamente, o uso de taxa de câmbio em data posterior à da aquisição do material altera o valor do custo. E de forma significativa, dado que a taxa de inflação na Argentina tem sido elevada há anos (pesquisas na Internet indicam taxa superior a 40% naquele ano). Assim, esse procedimento adotado pela TASA faz com que o custo de aquisição de material seja corrigido (para maior) até a data do consumo. Como consequência, é evidente que a avaliação do custo do estoque ficará distorcida, seja pelo CMP ou do PEPS. Aliás, é justamente pelo fato de que a correção inflacionária afeta a avaliação do custo do estoque que a legislação tributária pátria proíbe a adoção do método UEPS (último que entra é o primeiro que sai), porque tenderia a inflar os custos, e consequentemente reduzir o lucro das empresas. De fato, de acordo com o art. 14 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977, com alteração promovida pela Lei nº 8.541/1992, os únicos métodos de avaliação de estoque permitidos são o

Original

CMP, o PEPS, ou ainda com base no preço de venda subtraída a margem de lucro:

Determinação do Custo dos Bens

Art 14 - O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período.

§ 2° O valor dos bens existentes no encerramento do período poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro. (Redação dada pela Lei nº 8.541, de 1992)

73. É irrelevante o fato de a legislação argentina permitir tal prática. Uma coisa é a Toyota da Argentina apurar seus custos de acordo com a legislação argentina. Outra coisa é a Toyota do Brasil efetuar ajustes de preço de transferência, os quais se sujeitam às leis brasileiras. Caso haja regras sobre os custos incompatíveis entre o país exportador e o Brasil devem ser feitos os devidos ajustes na apuração do custo, para se adequar à legislação pátria. É o caso, por exemplo, do período fiscal, que a TASA adota distintamente do ano civil, e por isso precisou fazer ajustes nos meses considerados, a fim de se adaptar às normas contábeis/fiscais do Brasil.

74. Em síntese, no que se refere à valoração dos estoques a fiscalização não só restou impossibilitada de aferir sua correta apuração, motivada, uma vez mais, pela falta de disponibilização de documentação contábil idônea, como também logrou comprovar a existência de registros de custo de estoques efetuados mediante práticas que violam regras contábeis e fiscais.

No recurso voluntário, a Recorrente afirma que no ano-calendário de 2016, houve variações positivas da taxa de câmbio USD/ARS, mas não chegaram a 40% como afirmou a DRJ. Assevera que a avaliação de estoques importados pela taxa de conversão na data da baixa é prática admitida pela legislação contábil e fiscal argentina.

Pelo fato da legislação de PT brasileira admitir dados contábeis de empresas argentinas, a Recorrente entende que não seriam procedentes a alegação da DRJ que a aplicação de normas contábeis argentinas não seriam aplicáveis no Brasil.

168 Além disso, a Fiscalização ainda aponta um suposto erro de procedimento no computo do custo de partes adquiridas da TMC (Japão), que teriam sido registradas em estoque pelo seu preço de aquisição em USD, somente convertido para ARS no momento da baixa para custo (resultado).

169 Esse suposto “erro” foi reiterado pela D. DRJ como último motivo de manutenção dos AIs:

(...)

169.1 Antes de mais nada, vale esclarecer que há informação equivocada no trecho do r. voto condutor acima transcrito. Isto porque a taxa de câmbio USD/ARS no ano-calendário de 2016 Variou para cima e para baixo, mas jamais em percentuais sequer próximos a 40%:

Original

Período:

Mensal | Baixar dados | 01.01.2016 - 01.01.2017

Data	Último	Abertura	Máxima	Mínima	Vol.	Var%
01.01.2017	15,8970	15,8775	16,1375	15,7350		+0.27%
01.12.2016	15,8540	15,8500	16,1195	15,4650		+0.01%
01.11.2016	15,8520	15,1600	16,0200	14,8550		+4.70%
01.10.2016	15,1400	15,2700	15,3200	15,0300		-1.34%
01.09.2016	15,3450	14,9338	15,4400	14,8350		+2.87%
01.08.2016	14,9175	15,0010	15,1587	14,6100		-0.47%
01.07.2016	14,9880	15,0850	15,3125	14,5510		-0.25%
01.06.2016	15,0250	13,9830	15,4000	13,7200		+7.54%
01.05.2016	13,9720	14,2850	14,4000	13,9050		-2.16%
01.04.2016	14,2800	14,7000	14,8850	13,9500		-2.78%
01.03.2016	14,6890	15,8200	15,9738	14,1100		-7.12%
01.02.2016	15,8150	13,8981	15,8400	13,8925		+13.88%
01.01.2016	13,8869	12,9369	14,0535	12,9084		+7.35%

Alta: 16,1375 Baixa: 12,9084 Diferença: 3,2291 Média: 15,0509 Var%: 22,8906

(fonte: https://br.investing.com/currencies/usd-ars-historical-data, acesso em 05/12/2022)

169.2 Não se trata, portanto, de critério contábil aplicado para prejudicar o Fisco ou para reduzir os ajustes de preços de transferência devidos no Brasil – trata-se de critério vigente na legislação contábil Argentina que produz aumentos e reduções do custo final em ARS (conforme o câmbio argentino deprecie ou aprecie em face ao dólar).

170 Ademais, há uma primeira confusão teórica nesse ponto do voto condutor. Segundo a decisão, regras incompatíveis no país da produção devem ser ajustadas para obedecerem à legislação pátria, tal como se fez com relação ao período considerado para fins do CPL.

170.1 Ocorre que a questão do período utilizado no cálculo do CPL não implica qualquer alteração nos dados contabilizados pela TASA. A fim de aplicar o CPL, a Recorrente utilizou-se de dados, tal qual contabilizados com exatidão pela TASA, relativos, com exatidão, às mercadorias importadas. Isto é, houve um recorte temporal das informações utilizadas para que a regra brasileira de preços de transferência fosse corretamente aplicada.

170.2 Isso em muito difere da sugestão do v. acórdão recorrido de que a própria forma de contabilizar os valores na Argentina seria merecedora de alterações apenas pelo fato de diferir da forma como isso seria feito no Brasil.

170.3 Ora, a partir do momento que a legislação nacional aceita a utilização de dados contábeis de empresas estrangeiras no país (como ocorre com o método CPL), parte-se do pressuposto que as diferenças de escrituração, contabilidade e afins também seriam aceitas. Portanto, não procede o argumento da D. DRJ de que a aplicação de normas argentinas que não são aplicáveis no Brasil mereçam ajustes.

170.4 Nesse sentido, como já repisado, o art. 43 da IN 1.312/2012 dá relevância aos critérios de avaliação internacionalmente aceitos:

> "Art. 43. Além dos documentos emitidos normalmente pelas pessoas jurídicas, nas operações de compra e venda, a comprovação dos preços a que se refere esta Instrução Normativa poderá ser efetuada, também, com base em:
>
> I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando

> com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;
>
> II - pesquisas efetuadas por pessoa jurídica ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, onde se especifique o setor, o período, as pessoas jurídicas pesquisadas e a margem encontrada, bem assim identifique, por pessoa jurídica, os dados coletados e trabalhados.
>
> § 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente **serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de critérios de avaliação internacionalmente aceitos** e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica brasileira. (...)" (destaques da Recorrente)

> 170.5 Como rejeitar critérios de avaliação aceitos na Argentina se a legislação determina admitir prova realizada com base em critérios de avaliação internacionalmente aceitos?

A Recorrente defende que a legislação prevê que o método CPL deve ser apurado com base nos custos incorrido no país de origem das importações, não o custo que seria registrado no Brasil:

> 170.6 Ademais, nos termos do art. 15 e §§ da IN 1.312/2012, o CPL deve ser apurado com base nos **custos incorridos no país de origem**, da própria unidade produtora ou de outra pessoa jurídica também **localizada no país de origem**, e apurados antes da incidência de tributos no país de origem:
>
> "Art. 15. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, ainda, ser efetuada pelo método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), definido como o **custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, <u>no país onde tiverem sido originariamente produzidos</u>**, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.
>
> (...) § 4º Poderão ser utilizados dados da própria unidade fornecedora ou de unidades produtoras de outras pessoas jurídicas, localizadas <u>no país de origem do bem</u>, serviço ou direito. (...)
>
> § 8º A margem de lucro a que se refere o caput será aplicada sobre os **custos apurados antes da incidência dos impostos e taxas cobrados <u>no país de origem</u>**, sobre o valor dos bens, serviços e direitos adquiridos pela pessoa jurídica no Brasil. (...)" (destaques da Recorrente)

> 170.7 A referência da legislação são os custos registrados no país de origem das importações – não o custo que seria registrado no Brasil.
>
> 170.8 Para além disso, a legislação brasileira admite critério equivalentes aos da legislação argentina para avaliação dos estoques a cada fim de período, qual seja, o valor da última aquisição, ou valor da última venda descontado da margem de lucro.

170.9 Veja-se, nesse sentido, o art. 14, §2º do Decreto-lei 1.598/77, com a redação da Lei 8.541/92 – citado pela própria D. DRJ:

> "Art 14. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período. (...)
>
> § 2°. O valor dos bens existentes no encerramento do período poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro. (Redação dada pela Lei nº 8.541, de 1992)"

170.10 Veja-se que referida previsão foi reproduzida no art. 295 do RIR/99 (vigente na época dos fatos em questão), equivalente ao art. 307 do mais recente RIR/2018:

> "Art. 307. O valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio **ou o custo dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda, a avaliação com base no preço de venda**, subtraída a margem de lucro (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 2º)."

171 E, como visto, o procedimento adotado pela TASA é perfeitamente legal, pois não viola o critério do CMP ou do PEPS – o estoque continua avaliado pelo custo médio ponderado de aquisição, mas em USD, e é expressamente permitido para fins contábeis e fiscais na Argentina, tal como constatado no Laudo EY, Capítulo 4:

> "Outro ponto que merece destaque é o critério utilizado para conversão de valores expressos em moeda estrangeira. De acordo com a Resolução Técnica Nº 17 deve ser utilizada a taxa de câmbio correspondente à data da mensuração, isto é, avaliação dos custos. Dessa forma, a TASA possui como política interna utilizar a taxa de câmbio correspondente à data do fechamento contábil de cada período, conforme demonstramos a seguir:

Imagem – Demonstração financeira auditada da TASA – Pág. 9 – Normas contábeis

NOTA 1 - NORMAS CONTABLES (Cont.)

1.4. Criterios de valuación

b. Activos y pasivos en moneda extranjera

Los activos y pasivos en moneda extranjera han sido valuados a los tipos de cambio vigentes al cierre del ejercicio.

> 172 Diga-se que os resultados contábeis apurados desta forma também são aqueles oferecidos à tributação pelo imposto de renda na Argentina (Capítulo 5 do Laudo EY), aplicando-se os incisos do § 5º art. 15 da IN 1.312/12.

A Recorrente alega que houve também um equivoco por parte da Fiscalização e da DRJ que consideraram a taxa de conversão USD/ARS na data da emissão da invoice e não da data de ingresso da mercadoria importada na argentina:

> 173 Não é só isso. Tanto o TVF como o v. acórdão recorrido apontam que, para fins de contabilização do custo de aquisição de uma mercadoria, seria correta a

Original

sua conversão pela taxa da data de aquisição e não a taxa da data de baixa da mercadoria (utilização da mercadoria) e que essa prática da Recorrente teria ensejado uma grande diferença no custo de aquisição e, consequentemente, no CPL. 173.1 No entanto, essa crítica também é falha, pois consideram que seria correta o uso da taxa de câmbio na **data de emissão da *invoice*, ou seja, uma data na qual a mercadoria ainda estava no Japão e ainda não havia ingressado na TASA**. **Com efeito, deve-se considerar adquirida apenas a matéria prima que entra no estabelecimento argentino**. Isso é explicado pela EY em seu Laudo Complementar de fls. 5.986/6.374 (Capítulo 3.2.14):

> "Nesse ponto, é importante esclarecer que, embora a invoice seja do mês de março, os custos dessa operação foram contabilizados pela TASA no mês de abril. Isso ocorre por uma questão temporal entre a data emissão da invoice pela TMC, o transporte marítimo das mercadorias até a Argentina e o reconhecimento contábil do custo pela TASA"

173.2 ***E o fato é que, devido ao sistema do Toyotismo adotado na produção da TASA, o lapso temporal entre a efetiva aquisição da mercadoria (entrada no estabelecimento) e a sua utilização na produção é absolutamente mínimo, de forma que a alteração da data para uso da taxa de câmbio teria gerado diferenças imateriais (e não necessariamente desfavoráveis ao Fisco)***.

173.3 O custo, portanto, não é impactado, pois o estoque da TASA é volátil, com uma saída muito rápida, de forma que o uso da taxa de câmbio de um dia ou de outro é irrelevante, longe de refletir a inflação de mais de 40% mencionada pelo v. acórdão recorrido.

174 Como se vê, se a Fiscalização não tivesse desde logo partido para a desqualificação do CPL e tivesse investigado mais a fundo as informações prestadas pela Recorrente durante o procedimento fiscal, todos estes equívocos graves que levaram ao entendimento de que a TASA não possui controle de custos integrado com sua contabilidade financeira poderiam ter sido evitados mediante pedidos de esclarecimentos à Recorrente – como, de fato, ocorreu durante o procedimento fiscal de 2015 que aprovou o CPL da Recorrente. Igualmente desatenta, a D. DRJ replicou os erros teóricos que macularam a acusação.

175 Por conseguinte, não há como manter a decisão recorrida e os AIs lavrados nos presentes autos.

De acordo com a Recorrente, a legislação contábil e fiscal argentina aceitam a avaliação de material importado aplicado à fabricação pela taxa de conversão USD/ARS da data da baixa do produto fabricado.

Em outras palavras, o estoque de produtos importados foi "dolarizado" para fins de custeio. Tal forma de avaliação de estoque corresponde, em certa medida, a avaliação de estoque a custo corrente, eis que <u>considerou como custo das partes importadas que compõem os veículos produzidos na TASA o valor em dólar convertido em pesos argentinos na data da baixa, i.e, quando o veículo foi vendido</u>

Tal procedimento não é aceito pelas regras contábeis e fiscais brasileira por dois motivos:

Original

(i) as matérias-primas, partes e peças utilizadas na produção devem ser registrados no ativo pelo custo histórico de aquisição (valores de entrada originais da transação em moeda nacional), de acordo com o art. 183, inciso II da Lei n° 6.404/76:

> Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:
>
> I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:
>
> a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e
>
> b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito;
>
> II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior. (grifei)

Pelas regras contábeis brasileiras, as matérias-primas, partes e peças utilizadas na produção são ativadas (entram no estoque) pelo valor por elas pagos na unidade monetária utilizada no Brasil (reais).

(ii) na legislação brasileira não há previsão legal para que o custo dos itens importados que compõem o CPV seja apurado pela conversão em reais do valor do item importado na data da baixa do bem produzido.

O Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), em vigência à época dos fatos geradores aqui analisados, previa que as matérias-primas seriam avaliadas pelo custo de aquisição e os produtos acabados pelo custo de produção:

> Art. 293. As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §§3º e 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art.-183, inciso II).
>
> Art. 294. Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção.

Como a Recorrente confirma que o procedimento de custeio adotado na TASA é o registro em estoque de peças e partes importadas pelo seu preço de aquisição em dólar convertido em pesos argentinos quando ocorre a baixa do produto fabricado contra o resultado, o procedimento é divergente do procedimento aceito pelo regras contábeis e pelo Fisco brasileiros.

A Recorrente entende que o custo para fins de aplicação do método CPL deve ser o custo apurado de acordo com as regras do país de origem das importações e não o custo que seria apurado no Brasil.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

Original

O objetivo da apuração dos ajustes de PT na importação é verificar se o valor da transação, no caso por tratar-se de operação entre partes relacionadas, não foi artificialmente estipulado de forma a supervalorizar o valor da importação e com isso diminuir indevidamente a apuração de tributos no Brasil.

O método CPL foi definido no inciso III do art. 18 da Lei n° 9.430/96 que define como preço parâmetro na importação o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.

Regulamentando o inciso III do art. 18 da Lei n° 9.430/96 foi editada a Instrução Normativa RFB n° 1.312/2012, que estabelece no seu § 5º do artigo 15, de forma taxativa, quais os gastos que poderiam ser computados como custo de produção:

> § 5º Para efeito de determinação do preço pelo método CPL, poderão ser computados como integrantes do custo:
>
> I - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;
>
> II - o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;
>
> III - o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;
>
> IV - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;
>
> V - os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.

Vê-se claramente que os gastos admitidos como custo de produção são os aceitos pela legislação fiscal brasileira, conforme apontado por Schoueri[2].

> 8.2.4 A norma administrativa brasileira optou por apontar, de modo taxativo, quais os elementos que poderão ser computados como integrantes do custo, ali incluindo (IN n° 1.312/12, artigo 15, parágrafo 5°):
>
> > - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;
> >
> > - o custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;
> >
> > - o custo do pessoal, aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção e os respectivos

[2] Schoueri, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Dialética, 2013. p. 316

Original

> encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem;
>
> - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção;
>
> - os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.
>
> 8.2.4.1 Na opção brasileira, o termo "custo" passa a ser qualificado de acordo com as práticas contábeis brasileiras. Isso implica que dados provenientes do exterior não podem deixar de ser "traduzidos" para a sistemática brasileira. Aquilo que em muitos países é uma despesa operacional pode ser considerado custo no Brasil, e vice-versa. (grifei)

Schoueri[3] ratifica que o custo de fabricação, no método CPL, as normas de preço de transferência brasileira consideram o custo contábil de acordo com as leis brasileiras e não do custo contábil de acordo com o custo contábil no país de fabricação:

> **Ajustes**
>
> 8.4 Excetuado o caso de emprego de bens similares, previsto no parágrafo 7° do artigo 15 da IN n° 1.312/12, não se encontram outras previsões de ajuste para o método CPL. Já para o método CAP, não se encontra ajuste de qualquer espécie.
>
> 8.4.1 No caso das importações, tal omissão explica-se pelo fato de que a autoridade administrativa, quando cogita do custo de fabricação, no método CPL, não parte do custo contábil no país de fabricação (apurado segundo as leis de tal país) a ser adaptado ao caso brasileiro. O que se encontra é a construção de novo custo contábil, de acordo com as leis brasileiras (artigo 15, parágrafo 5°). (grifei)

Entendo, portanto, que o método de avaliação de estoques e custos de produção utilizados pela TASA, por não serem equivalentes aos permitidos pela legislação contábil e fiscal brasileiros impossibilitam o uso do método CPL para ajuste de preço de transferência de veículos importados da TASA pela **TDB**.

Portanto, foi correta a desqualificação do método CPL.

Considerando que a Autoridade Fiscal deu oportunidade à Recorrente para apresentar o ajuste de PT por outro método, e os resultados do ajuste de PT por esse novo método (PRL) foram aceitos, há que se manter o Auto de Infração.

5. Auto de Infração de CSLL

O art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se a essa contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ:

[3] Schoueri. op. cit. p. 320

Original

> Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Assim, aplica-se à CSLL o que for decidido quanto ao IRPJ por decorrer dos mesmos fatos e elementos de prova.

Conclusão

Por todo o exposto voto em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama