



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.726570/2017-12
RESOLUÇÃO	1402-001.920 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	HARLEY-DAVIDSON DO BRASIL LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

(documento assinado digitalmente)


Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ09) que decidiu manter em parte os Autos de Infração para exigência de IRPJ e CSLL, reduzindo o crédito tributário total de R\$ 29.743.534,03 para R\$ 21.488.146,65, acrescidos de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora, referentes ao ano-calendário 2012.

2. Os Autos de Infração foram fundamentados nos seguintes termos:


AM MANAUS DRE

 MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Secretaria da Receita Federal do Brasil

Fl. 165
Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
 PROCESSO: 10283-726.570/2017-12

Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA		Número do Procedimento Fiscal	
Unidade	SRRF - SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL 2ª REGIÃO FISCAL	2ª 0200100.2014.00151	
Local de Lavratura	Av. Sen. Álvaro Botelho Maia, nº 1881 - Adrianópolis - CEP 69.020-210	Data	Hora
		19/12/2017	10:47
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	HARLEY-DAVIDSON DO BRASIL LTDA	CNPJ	02.273.580/0001-16
Logradouro	AVENIDA DO TURISMO	Número	2539
Bairro	PONTA NEGRA	Cidade/UF	MANAUS/AM
		Complemento	Telefone
			(92) 36228889
			CEP
			69037005
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO		Cód. Receita Derf	Valor
		2917	9.566.965,35
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2017)			Valor
			5.113.542,97
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor
			7.175.224,01
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor
			21.855.732,33
Valor por Estenso	VINTE E UM MILHÕES, OITOCENTOS E CINQUENTA E CINCO MIL, SETECENTOS E TRINTA E DOIS REAIS E TRINTA E TRÊS CENTAVOS		

AM MANAUS DRE

 MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Secretaria da Receita Federal do Brasil

Fl. 172
Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
 PROCESSO: 10283-726.570/2017-12

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA		Número do Procedimento Fiscal	
Unidade	SRRF - SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL 2ª REGIÃO FISCAL	2ª 0200100.2014.00151	
Local de Lavratura	Av. Sen. Álvaro Botelho Maia, nº 1881 - Adrianópolis - CEP 69.020-210	Data	Hora
		19/12/2017	10:47
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	HARLEY-DAVIDSON DO BRASIL LTDA	CNPJ	02.273.580/0001-16
Logradouro	AVENIDA DO TURISMO	Número	2539
Bairro	PONTA NEGRA	Cidade/UF	MANAUS/AM
		Complemento	Telefone
			(92) 36228889
			CEP
			69037005
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO		Cód. Receita Derf	Valor
		2973	3.452.747,52
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2017)			Valor
			1.845.493,54
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor
			2.589.560,64
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor
			7.887.801,70
Valor por Estenso	SETE MILHÕES, OITOCENTOS E OITENTA E SETE MIL, OITOCENTOS E UM REAIS E SETENTA CENTAVOS		

3. Em 05/04/2018, o presente feito foi encaminhado à SRRF 2ª RF/EFMAC (Manaus/AM) para diligência, conforme Despacho de fls. 4296/4297, sendo solicitado o que se segue:

- a) *“Tendo em vista a contradição entre o que a contribuinte afirmou durante a ação fiscal e o que ela alegou na sua impugnação, que a Fiscalização faça as investigações necessárias para confirmar se a Harley Davidson USA é efetivamente a fabricante dos produtos importados”;*
- b) *“Que a Fiscalização faça as análises necessárias entre as planilhas elaboradas por ela com as planilhas elaboradas pela contribuinte, confirmando, ou não, as divergências apontadas por esta última, justificando sua conclusão”;*
- c) *“Que a Fiscalização elabore, se for o caso, informação fiscal com outros esclarecimentos que entender necessários”.*

4. Com relação ao primeiro item, a diligência não teceu qualquer comentário e/ou apresentou o resultado das “*investigações necessárias para confirmar se a Harley Davidson USA é efetivamente a fabricante dos produtos importados*”, ou seja, não respondeu o questionamento.

5. Porém, afirmou que “*(...) De fato, a fiscalização considerou ser inaplicável o método do CPL ao caso concreto NÃO pelo fato da parte relacionada estrangeira (Harley-Davidson, sediada nos Estados Unidos da América — “HD USA”) ser ou não a produtora dos produtos que compõem o KIT com nomenclatura (SIC) que contém a expressão “CKD”, mas SIM pelos seguintes fatos: a) pelo fato da empresa fiscalizada não ter apresentado os documentos obrigatórios que respaldam a aplicação do referido método, conforme estabelecido no art. 13 da IN 243/2002; b) e, não menos importante, pelo fato das planilhas terem sido elaboradas pela contribuinte de modo a demonstrar os preços praticados por KIT de produtos (conjunto denominado “CKD”) e não para cada um dos insumos que compoem o referido KIT, conforme exigido pela legislação de regência do Preço de Transferência. Tal argumento já havia sido apresentado, pela fiscalização, de forma clara no Termo de Verificação Fiscal do Auto de Infração (fls. 183 a 185, do e-processo 10283.726570/2017-12) e, ainda, durante o presente procedimento de Diligência Fiscal, no item “2.04” do Termo de Início de Diligência, lavrado em 28/06/2019 (fls. 4304 a 4308, do e-processo 10283.726570/2017-12), e no item “2 — Da Constatação”, do Termo de Constatação e Reintimação n° 02, lavrado em 23/09/2019 (fls. 4371 a 4384, do e-processo 10283.726570/2017-12). (...)” – v. cf. 4420.*

6. Ademais disso, o “*Termo De Encerramento e Relatório De Diligência Fiscal*” de fls. 4395/4435 aduziu, em síntese, que a contribuinte não apresentou “*(...) à fiscalização, apesar de regularmente intimada, as planilhas de cálculo em arquivos digitais no formato excel e também a sua pertinente documentação de suporte, relativas à determinação dos preços de transferências, por bem, serviço ou direito, concernentes às importações desembaraçadas no ano-calendário 2012, em que a contribuinte adotou o método de apuração do Custo de Produção mais Lucro — CPL, comprovando de fato e de direito a razão de ter, ou não, efetuado ajuste de preços de transferências, para fins de dedutibilidade de custo ou despesa de bens, serviços ou direitos importados (...)*” – v. cf. fl. 4424.

7. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] **Relatório**

1. Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL apurados pelo Lucro Real, nos quais se verificou o seguinte:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica	
Imposto	9.566.965,35
Juros de Mora	5.113.542,97
Multa Proporcional	<u>7.175.224,01</u>
Valor do Crédito Apurado	21.855.732,33
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	
Contribuição	3.452.747,52
Juros de Mora	1.845.493,54
Multa Proporcional	<u>2.589.560,64</u>
Valor do Crédito Apurado	7.887.801,70
Crédito tributário do processo em R\$	29.743.534,03

2. A descrição das verificações efetuadas pela Fiscalização encontra-se no **Termo de Verificação Fiscal, juntado às folhas 178 a 194.**

Do Procedimento Fiscal

3. A ação fiscal iniciou-se com a ciência da contribuinte, em 26/11/2014, do Termo de Início de Fiscalização (fls. 002 a 003) e teve como escopo a verificação do cálculo de preços de transferências e a sua influência na apuração do lucro real, no ano-calendário de 2012.

4. Além desse, outros termos foram encaminhados à contribuinte, com a finalidade de que a mesma apresentasse documentos e esclarecimentos, conforme abaixo:

Termo de	Ciência	Folhas
Prorrogação de Prazo	27/11/2014	006 a 007
Intimação	02/12/2014	010 a 011
Intimação	18/12/2014	052 a 053
Intimação	27/01/2015	058 a 059
Intimação	09/02/2015	061 a 063
Continuidade de Fiscalização	23/06/2015	089
Intimação	30/06/2015	092 a 093
Intimação	06/07/2015	100 a 101
Prorrogação de Prazo	06/08/2015	105 a 106
Continuidade de Fiscalização	06/01/2016	115
Continuidade de Fiscalização	06/01/2016	118
Intimação	01/06/2016	123 a 124
Intimação	08/06/2016	130 a 131
Continuidade de Fiscalização	20/12/2016	146
Continuidade de Fiscalização	10/05/2017	151
Continuidade de Fiscalização	12/07/2017	155
Continuidade de Fiscalização	18/10/2017	158

5. Após a lavratura do já mencionado termo de início, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal (fls. 010 a 011), cuja ciência deu-se em 02/12/2014, no qual o sujeito passivo foi intimado a apresentar, entre outros, planilhas de cálculo referentes à determinação dos preços de transferência relativos às importações do ano-calendário de 2012.

6. Como resposta, em 10/12/2014, a empresa solicitou prorrogação de prazo nos seguintes termos: *“Vimos por meio desta solicitar prorrogação de prazo de 10 dias úteis para que possamos apresentar as informações solicitadas em virtude das informações necessitarem ser traduzidas da Língua Inglesa para Língua Portuguesa”* (fl. 039).

7. Apesar disso, foram apresentadas planilhas de cálculo do PRL 20% e planilhas de cálculo do CPL *“... com informações em língua inglesa, contrariando o disposto no artigo 224, Lei n° 10.406/2002, artigo 126 e 148, Lei n° 5.869/73 e Lei n° 6.015/73 que dispõem que qualquer documento de procedência estrangeira, para produzir efeitos legais no País e para valer contra terceiros e em repartição da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal, deve ser verificado em vernáculo. Além disso, deve ser legalizado em seu país de origem, ou seja, notariado, consularizado e registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos”*.

8. Além disso, informou a contribuinte o seguinte sobre a opção prevista no artigo 52 da Lei n° 12.715/12: *“Ressalte-se ainda que, conforme informado na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - DIPJ, do ano-calendário de 2012, a Intimada informou não ter optado pelas alterações introduzidas pela Lei n° 12.715/12, bem como pela Instrução Normativa RFB n° 1.312/12”* (fl. 045). A referida lei determina em seu artigo 52 que a pessoa jurídica poderá optar pela aplicação dos arts. 48 e 50 da mesma para fins de aplicação das regras de preços de transferência para o ano-calendário de 2012 e que essa opção será irrevogável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas por tais artigos.

9. Continuando as respostas às intimações, a contribuinte informou ter adotado o método de cálculo do Custo de Produção mais Lucro - CPL para os produtos do grupo CKD (*“Completely Knock-*

Down) e o método de cálculo do Preço de Revenda menos Lucro 20% (PRL 20%) para os produtos do grupo PAM (Partes, Peças e Mercadorias em geral) e para os produtos do grupo CBU (*Complete Build-Up Unit*) – (fls. 045 a 051).

10. Em outro trecho da resposta (fls. 044 a 045) a empresa detalha os grupos de produtos importados mencionados:

- PRODUTOS CKD (*Completely Knock-Down*): se referem a conjuntos de partes e peças de motocicletas, importados de parte relacionada no exterior, a empresa Harley-Davidson, sediada nos Estados Unidos da América (*HD USA*), para subsequente montagem e venda aos consumidores no Brasil. Ressalte-se ainda que, tais partes e peças vendidas pela HD US são adquiridas de terceiros, portanto, não se tratando de fabricação própria da HD US;
- PRODUTOS PAM (Partes, Peças e Mercadorias em geral): são os acessórios para as motocicletas, bem como itens de vestuários relacionados à marca Harley- Davidson, importados diretamente de parte relacionada no exterior (*HD USA*), para revenda no mercado nacional; e
- PRODUTOS CBU (*Complete Build-Up Unit*): refere-se a produtos manufaturados prontos, também importados da HD USA, para posterior revenda.

11. Ademais, a Fiscalização destaca a seguinte passagem da resposta enviada pela contribuinte: “... apresenta a seguir, esclarecimentos sobre os métodos utilizados para comprovação do atendimento a tal legislação, para cada uma das classes de produtos acima elencadas, bem como demais documentos, memórias de cálculos e outras informações necessárias para entendimento por parte da Autoridade Fiscal”.

12. Segundo a Autoridade Lançadora, a referida resposta mostra “... que o próprio contribuinte reconhece que os cálculos de apuração de preço de transferência no ano-calendário de 2012, foram por ele indevidamente efetuados POR GRUPOS DE PRODUTOS, em flagrante contrariedade à disposição do artigo 18, III, da Lei 9.430/1996 regulamentado pelo § 2º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002, que determinam que os cálculos sejam efetuados de **FORMA INDIVIDUALIZADA POR BEM**”.

13. Destaca ainda o conhecimento por parte da contribuinte da legislação que trata da apuração do preço de transferência, através dos seguintes trechos:

- *"esclarece a intimada que a metodologia de cálculo escolhida para comprovação do atendimento às regras de preços de transferência foi o método do Preço de Revenda menos Lucro de 20% — PRL 20%. COMO SE PODE NOTAR, PARA QUE SEJA POSSÍVEL UTILIZAR O MÉTODO DO PRL 20%, PARA FINS DE COMPROVAÇÃO DO ATENDIMENTO ÀS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA, É NECESSÁRIO QUE ESTE SEJA FEITO PRODUTO A PRODUTO"*.
- *"Ocorre que, em razão do volume expressivo de produtos importados pela intimada no período de 2012 e dada à dificuldade em APURAÇÃO ITEM A ITEM DOS CÁLCULOS, A INTIMADA REALIZOU O CÁLCULO GLOBAL AGRUPANDO TODOS OS PRODUTOS PERTENCENTES AO GRUPO PAM, tendo apurado um ajuste total de R\$ 2.473.275,90 (dois milhões quatrocentos e setenta e três mil duzentos e setenta e cinco reais e noventa centavos), conforme constante na planilha de cálculo do PRL 20% apresentada a esta autoridade fiscal (Doc. 06)"*
- *"Diante de todo o exposto, antecipa a Intimada que, para que fique demonstrada de forma inequívoca o (sic) procedimentos adotados em relação aos preços praticados com empresa*

relacionada no exterior, está refazendo os cálculos de preços de transferência de forma individualizada, com base em cada um dos tipos de produtos existentes na classe PAM".

- *"Os produtos elencados neste grupo tiveram seu cálculo de preço de transferência comprovados mediante utilização do método PRL 20%. A planilha "CBU Calculo PRL 20 IN 243" anexada a presente Resposta ao Termo de Intimação (Doc.09), nos mostra de forma bastante clara que não houve qualquer ajuste com a utilização deste método, uma vez que o preço praticado atingiu a margem de lucro mínima de 20% estabelecida pela legislação vigente à época. A Intimada informa ainda que, tão logo os demonstrativos e demais elementos que estão sendo preparados estejam prontos, enviaremos para análise e comprovação dos critérios adotados.*

14. Ressalta a Autoridade Fiscal que a despeito de a fiscalizada afirmar que irá refazer determinados cálculos, até a data da lavratura do "... Termo de Verificação Fiscal o contribuinte não apresentou à fiscalização as planilhas de cálculos de apuração de preço de transferência, de forma individualizada por bem, como determina o artigo 18, III, da Lei 9.430/1996 regulamentado pelo § 2º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002".

15. Esse foi um dos motivos pelo qual entendeu a Fiscalização que a empresa utilizou de modo indevido os métodos de apuração de cálculo do preço de transferência CPL e PRL (20%).

16. Especificamente sobre o grupo de produtos CKD, a Autoridade Administrativa ressalta, ainda, o seguinte trecho das respostas da empresa:

- *"Para comprovação do atendimento às regras de preços de transferência sobre as operações de importações atinentes aos produtos CKD, esclarece a Intimada que foi adotado o método de cálculo do Custo de Produção mais Lucro - CPL".*
- *"Com base no acima exposto, para que a Intimada pudesse optar pela adoção desta metodologia de cálculo FAZ-SE NECESSÁRIO QUE A HD USA DISPONIBILIZE A ABERTURA DOS CUSTOS DE CADA UMA DAS PARTES E PEÇAS REVENDIDAS PARA A INTIMADA, informação esta constante na planilha de cálculo do CPL (Doc. 04), na coluna P ("Total dos Custos"), de cada um dos meses de 2012".*
- *"A Intimada realiza operações de importação de basicamente 3 classes de diferentes produtos, sendo eles: (1) PRODUTOS CKD ("Completely Knock- Down"): os quais se referem a CONJUNTOS DE PARTES E PEÇAS DE MOTOCICLETAS, IMPORTADOS DE PARTE RELACIONADA NO EXTERIOR, A EMPRESA HARLEY-DAVIDSON, SEDIADA NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA ("HD USA"), PARA SUBSEQUENTE MONTAGEM E VENDA AOS CONSUMIDORES NO BRASIL".*

17. A situação descrita, segundo a Autoridade Fiscal, não encontra supedâneo no artigo 18, III da Lei nº 9.430/96, regulamentado pelo artigo 13 da IN SRF nº 243/2002, uma vez que o próprio contribuinte reconhece "... que os 'conjuntos de partes e peças de motocicletas, importados por ela da parte relacionada no exterior, a empresa Harley- Davidson, sediada nos Estados Unidos da América ('HD USA'), para subsequente montagem e venda aos consumidores no Brasil' não são de fabricação própria da Harley-Davidson ('HD USA') mas que tais produtos são adquiridos de terceiros pela Harley-Davidson ('HD USA') e REVENDIDOS pela Harley-Davidson ('HD USA') para a Harley-Davidson do Brasil Ltda ('HD Brasil'), conforme se verifica na sua carta-resposta".

18. Assim, além de não estarem na língua portuguesa as planilhas de cálculo do CPL "... que foram apresentadas pelo contribuinte à fiscalização não atendem ao disposto no artigo 18, III da Lei nº 9.430/96 regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, artigo 13, que determinam

que o método do CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO - CPL é 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%, calculada sobre o custo apurado'. Dispõem os incisos do §4º do art. 13 da Instrução Normativa SRF nº 243/02 que, para determinação do preço parâmetro pelo método de cálculo do CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO - CPL, poderão ser computados como integrantes do custo":

- (i) o custo de aquisição de matérias primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;
- (ii) custo de quaisquer outros bens, serviços ou direitos aplicados ou consumidos na produção;
- (iii) 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) 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.

19. Verifica-se que os custos "... relacionados nos incisos do §4º do art. 13 da mencionada Instrução Normativa SRF nº 243/02 devem ser os custos de fabricação dos bens importados da Harley-Davidson (HD USA) pelo contribuinte Harley-Davidson do Brasil Ltda ('HD Brasil'). Não foram apresentados pelo contribuinte à fiscalização, por exemplos, documentos relativos à estrutura de custo de fabricação dos produtos importados da Harley- Davidson (HD USA) pelo contribuinte Harley-Davidson do Brasil Ltda ('HD Brasil') acompanhada da respectiva lista técnica onde pudesse ser vislumbrada a composição do produto final, bem como cópia da contabilidade da produtora onde estariam lançados os valores do custo total dos bens adquiridos pela pessoa jurídica para os quais o contribuinte utilizou o método do CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO - CPL para a apuração do preço de transferência no mencionado ano-calendário 2012. De uma maneira geral o sujeito passivo não apresentou de forma detalhada os itens previstos no art. 13, § 4º, incisos I a V, da IN SRF 243/2002, com a respectiva documentação estrangeira traduzida e juramentada".

20. A própria contribuinte reconhece que os produtos importados de Harley- Davidson (HD USA) não foram fabricados por essa mas, sim adquiridos de terceiros para serem revendidos para a fiscalizada, sendo assim, foi utilizado indevidamente o método do CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO - CPL. **Por esse motivo, a Fiscalização utilizou o método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL 60% em substituição ao CPL para os bens classificados no grupo de produtos CKD ("Completely Knock-Down").**

21. Outra irregularidade, segundo a Autoridade Lançadora, foi a realização do cálculo do preço de transferência de forma global considerando a totalidade do grupo de produtos CKD ("Completely Knock-Down")" em flagrante contrariedade ao disposto no "... artigo 18, caput e seu inciso III da Lei nº 9.430/96, regulamentada pelo artigo 13 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 que determina que os cálculos de apuração do preço de transferência sejam realizados de FORMA INDIVIDUALIZADA POR BEM".

22. Desse modo, a Fiscalização recalculou o preço de transferência utilizando-se do mesmo método (PRL 20%) para os bens importados do Grupo de Produtos "PAM" ("Partes, Peças e Mercadorias em geral") e do Grupo de Produtos "CBU" ("Complete Build-Up Unit"). A diferença detectada, apesar da

utilização do mesmo método, “... encontra-se na forma dos cálculos efetuados pela fiscalização que o fez de FORMA INDIVIDUALIZADA POR BEM conforme disposição do artigo 18, caput e seu inciso II da Lei nº 9.430/96, regulamentada pelo artigo 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, § 2º do artigo 4º da IN SRF nº 243/2002”.

23. Isto porque a documentação apresentada pela contribuinte foi considerada insuficiente para a formação da convicção da Autoridade Fiscal, com base no artigo 40 da IN 243/02, tendo como consequência a elaboração de novo cálculo para apuração do preço de transferência no ano-calendário de 2012.

24. As planilhas de recálculo mencionadas foram juntadas às folhas 204 a 3642.

Ciência e Impugnação

25. Em 20/12/2017, a contribuinte foi cientificada dos autos de infração (fls. 4044 a 4045) e, em 19/01/2018, apresentou impugnação, a qual foi juntada às folhas 4096 a 4188.

Impugnação

26. A contribuinte inicia sua impugnação identificando-se como pessoa jurídica de direito privado que “... tem como atividade preponderante a fabricação, a montagem, a comercialização, a importação e a exportação (i) de motocicletas, suas peças, partes, componentes, acessórios, peças sobressalentes e produtos relacionados; e (ii) de roupas, acessórios e produtos relacionados às suas motocicletas”.

27. No exercício de suas atividades, “... a Impugnante importa diversos componentes para aplicação à sua produção, bem como outros bens destinados à revenda no país. Como parte de seus fornecedores estrangeiros são considerados a ela vinculados nos moldes da Lei nº 9.430/96, muitas de suas operações estão sujeitas a controle pelas regras de preços de transferência”.

28. Em relação à presente autuação, a fiscalizada afirma que durante o procedimento fiscal apresentou diversos documentos e esclarecimentos, “... que visavam auxiliar o entendimento do agente fiscal quanto aos métodos de preço de transferência aplicados pela Impugnante aos bens por ela importados em 2012” (fl. 043), mais especificamente, a empresa “... explicou que as importações sujeitas a controle de preço de transferência englobavam bens que podem ser segregados em três diferentes grupos, de acordo com suas características e destinação final no Brasil, conforme indica a planilha abaixo”:

Grupo	Tipo de produtos	Destinação no Brasil
Produtos CKD “Completely Knock-Down” ¹	Conjunto de partes e peças de uma motocicleta, importados para subsequente montagem e venda.	Produção
Produtos PAM “Parts, Accessories and Motorclothes” ²	Acessórios para motocicletas, itens de vestuário e demais mercadorias relacionados à marca Harley-Davidson.	Revenda
Produtos CBU “Completely Build-Up Unit” ³	Motocicletas prontas e acabadas.	Revenda

29. Os métodos de cálculo dos “... preços de transferência aplicados a tais produtos foram: (i) Método do ‘Custo de Produção mais Lucro – CPL’ para os produtos CKD; e (ii) Método do ‘Preço de Revenda menos Lucro – PRL’ para os produtos PAM e CBU, com a aplicação da margem de lucro de 20% - ‘PRL20’”.

30. Com relação aos produtos PAM, a fiscalizada informou ainda “... que estava juntando aos autos o cálculo do PRL20 de forma agrupada para todos os produtos deste grupo, haja vista o volume expressivo de produtos PAM importados em 2012 (mais de 6.000 itens) e dada a dificuldade de se preparar, dentro do prazo concedido pela fiscalização, a apresentação de tais cálculos da forma solicitada pela d. fiscalização (item a item)”.

31. Na mesma oportunidade, a impugnante “... ressaltou que apresentaria os cálculos de preços de transferência dos produtos PAM de forma individualizada, além de ter se colocado à disposição da d. fiscalização, inclusive, para apresentar elementos que comprovassem a aplicação do método dos ‘Preços Independentes Comparados – PIC’ para alguns dos itens constantes no grupo PAM (caso a fiscalização questionasse a aplicação do PRL20)”.

32. Na sequência, a empresa foi intimada, em várias oportunidades, a apresentar outros documentos, planilhas e esclarecimentos, sendo a última resposta apresentada em 08/06/2016. Considerando a ciência dos autos de infração (21/12/2017), argumenta a contribuinte ter ficado mais de um ano e meio sem receber qualquer nova intimação para apresentar documentos ou esclarecimentos, sendo surpreendida com a lavratura dos mesmos.

33. Ao analisar o Termo de Verificação Fiscal, a impugnante observou que a Fiscalização desconsiderou por completo toda a apuração dos preços de transferência efetuada para o ano-calendário de 2012.

34. No equivocado entendimento do Fisco, “... com relação aos produtos CKD, a Impugnante sequer poderia utilizar-se do método CPL, pois tal método somente poderia ser aplicado quando a parte relacionada no exterior produzisse os bens importados pela parte brasileira e, no presente caso, a parte relacionada estrangeira (Harley-Davidson, sediada nos Estados Unidos da América – ‘HD USA’) supostamente não produziria os conjuntos CKD”. Além disso, foram desconsideradas as planilhas de apuração do método CPL, pois estariam supostamente em língua estrangeira, em contrariedade à legislação pátria, e não teria sido realizado um cálculo individualizado por bem importado, e sim um cálculo global dos produtos CKD.

35. Tendo em vista essas “... três alegações, sem intimar a Impugnante para que apresentasse novo cálculo utilizando qualquer outro método previsto pela legislação de preços de transferência, a SRRF-2 desqualificou por completo a aplicação do método CPL e refez todos os cálculos para os produtos CKD utilizando o método de Preço de Revenda menos Lucro e aplicando a margem de lucro de 60% (‘PRL60’)”.

36. Com relação aos grupos de produtos PAM e CBU, a Fiscalização “... alegou, erroneamente, que as planilhas apresentadas pela Impugnante para estes produtos também estariam em inglês, e que a Impugnante teria deixado de apresentar um cálculo individualizado por produto importado. Por este motivo, a fiscalização entendeu que seria o caso de refazer a apuração do preço de transferência pelo método PRL20”.

37. Ressalta também que o Termo de Verificação Fiscal é confuso com relação às informações acerca do recálculo, pois, embora a Fiscalização alegue que manteria o método PRL20 para os referidos produtos, sua conclusão (sem qualquer fundamentação) foi a de aplicação do PRL60.

Da Nulidade dos Autos de Infração Pela Falta de Intimação Para a Apresentação de Novo Método de Cálculo Para os Produtos CKD

38. Visando regulamentar o disposto na Lei n° 9.430/1996, o artigo 40 da Instrução Normativa SRF n° 243/02 trouxe regra bastante específica para os procedimentos de fiscalização. O referido artigo “... determinava que, se o contribuinte deixasse de indicar ao agente fiscal o método de cálculo adotado, ou deixasse de apresentar (ou apresentasse de maneira insatisfatória) documentação suporte para determinação do preço praticado e as memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, a fiscalização poderia determinar os preços praticados e parâmetro com base na documentação que tivesse disponível, aplicando qualquer um dos métodos previstos na legislação”.

39. Por não encontrar base legal na Lei n° 9.430/1996, as disposições de tal artigo foram objeto de diversos questionamentos perante os tribunais administrativos e judiciais. Em vista disso, o Poder

Executivo buscou regulamentar o assunto, primeiro por meio da Medida Provisória nº 478/2009, que perdeu sua eficácia por não ter sido convertida em lei, e, posteriormente, pela Medida Provisória nº 563/2012, convertida na Lei nº 12.715/2012.

40. A Medida Provisória nº 563/2012 e, posteriormente, a Lei nº 12.715/2012 “... determinaram que, a partir do ano-calendário de 2012, durante o procedimento fiscalizatório, no caso de a fiscalização vir a desqualificar o método ou algum dos critérios de cálculo do preço parâmetro adotados pelo contribuinte, o agente fiscal deverá intimar o contribuinte a apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação”. Trata-se do 20-A incluído na Lei nº 9.430/96, em vigor desde 2012.

41. O simples confronto entre o artigo 40 da IN SRF nº 243/2002 (sem qualquer base legal) e o artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, constata-se a mudança de paradigma implementada pelo Poder Executivo e, posteriormente, ratificada pelo Poder Legislativo.

42. Com efeito, se antes a RFB “... entendia que, durante o procedimento fiscalizatório, a fiscalização poderia alterar o método ou critério de cálculo adotados pelo contribuinte (arbitrariamente nos casos em que se entendesse pela insuficiência ou imprestabilidade da documentação apresentada), com a edição da Medida Provisória nº 563, convertida na Lei nº 12.715/12, resta clara a posição dos Poderes Executivo e Legislativo, no sentido de que o agente fiscal (i) DEVE motivar a desqualificação de método pretendida E (ii) DEVE intimar o contribuinte - durante o próprio procedimento fiscalizatório - para apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação”.

43. Inclusive, ressalta a empresa, “... que a própria exposição de motivos da Medida Provisória nº 563/12 expressamente indicou que as mudanças propostas, dentre elas aquela concernente ao procedimento de fiscalização, buscavam reduzir litígios tributários e efetivamente regulamentar hipóteses e mecanismos não previstos quando da edição da Lei nº 9.430/96, garantindo, em última análise, o princípio constitucional à ampla defesa”.

44. Poucos meses após a edição da Lei nº 12.715/2012, a RFB revogou a IN SRF nº 243/2002 e trouxe, nos artigos 40 e 53 da IN RFB nº 1.312/2012, regra semelhante àquela incluída no artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996.

45. Em relação ao presente procedimento, a Fiscalização “... desconsiderou por completo o método de cálculo adotado pela Impugnante no ano-calendário de 2012 (qual seja, o CPL). Todavia, sem ter motivado tal desqualificação previamente à lavratura dos autos de infração e, muito menos, sem ter intimado a Impugnante para apresentar novo cálculo utilizando outro método previsto na legislação aplicável, a SRRF-2 já emitiu os autos de infração ora combatidos, passando a aplicar o método PRL60 aos produtos CKD da Impugnante”.

46. Tal procedimento está em total dissonância com o artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996, assim como os artigos 40 e 53 da IN RFB nº 1.312/2012, e o não cumprimento desta nova determinação torna o ato administrativo (auto de infração) ilegal e, portanto, nulo.

47. Nos termos da Lei nº 9.784/1999, “... que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, os agentes públicos federais deverão obedecer, dentre outros, aos princípios da legalidade, da motivação, da ampla defesa e do contraditório, atuando conforme a lei e o Direito e garantindo, em última análise, os direitos dos administrados”, sendo que nos termos de seu artigo 53, a administração deve anular seus atos quando eivados de vício de legalidade.

48. Assim, as garantias legais facultadas aos administrados/contribuintes devem ser protegidas e, na medida em que as autoridades fiscais descumpriram um dever previsto na legislação fiscal (Lei nº

9.430/1996 e IN RFB n° 1.312/2012), resta claro que os autos de infração são ilegais e devem ser cancelados.

49. Cita respeitável jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nos quais, apesar de a mesma ter "... negado a aplicação do artigo 20-A em comento às situações específicas lá analisadas (em razão de os períodos atuados serem anteriores a 2012), os julgadores entenderam que referido artigo seria aplicável a partir do ano-calendário de 2012 e, por este motivo, infere-se que, se assim fosse o caso, as autuações lá tratadas teriam sido canceladas".

50. Ressalta ainda "... que o artigo 51 da Lei n° 12.715/12, que incluiu o artigo 20-A na Lei n° 9.430/96, teve vigência imediata, de modo que a opção da Impugnante por não antecipar os efeitos dos artigos 48 e 50 da Lei n° 12.715/12 em nada prejudica a aplicação do artigo 20-A da Lei n° 9.430/96".

51. Outrossim, com relação à aplicação do método PRL60 aos produtos CKD, a fiscalizada juntou à sua impugnação relatórios produzidos por empresa de auditoria independente, com cálculos que tomaram como base os mesmos itens ajustados pela Fiscalização. No entanto, a contribuinte rechaça qualquer eventual alegação desta Turma Julgadora no sentido de que o fato de a impugnante buscar se defender a contento neste momento supriria a ilegalidade do procedimento fiscal.

52. Argumenta também que "... envidou todos os seus esforços para apresentar a melhor defesa possível neste momento, embora tenha encontrado diversas dificuldades para tanto. Todavia, isto não supre o fato de que a Impugnante deveria ter sido intimada a apresentar novas planilhas de cálculo à fiscalização utilizando o método que entendesse cabível".

53. Os novos cálculos apresentados pela fiscalizada "... ou bem teriam sido aceitos pela fiscalização (e não haveria sequer a lavratura de qualquer auto de infração) ou também teriam sido desqualificados. Contudo, nesta última hipótese, a Impugnante teria a oportunidade de discutir a eventual motivação da d. fiscalização para a desqualificação de dois métodos de preços de transferência em sede de Impugnação (ao invés de um), ampliando as chances desta d. DRJ vir a aceitar algum deles".

54. Ao desqualificar por completo o método CPL e lavrar os presentes autos de infração sem conferir a oportunidade de apresentação de um novo método de cálculo para os produtos antes sujeitos ao método CPL, a Autoridade Fiscal limitou os direitos da impugnante.

55. Portanto, resta claro que:

- (i) a não-intimação da contribuinte para apresentar novo método de cálculo; e
- (ii) a escolha arbitrária do método PRL60 para os produtos CKD, cercearam o direito de defesa da empresa, que perdeu a chance de esgotar todos os métodos possíveis para adequada comparação de preços de transferência.

56. Assim, "... como não é dado ao Fisco eleger isoladamente o método que julgar conveniente segundo os interesses da arrecadação, sem promover, antes disso, o direito à ampla defesa, a medida que se impõe é (i) o cancelamento dos autos de infração pelo menos com relação aos produtos CKD e, em se entendendo ser o caso, (ii) a retomada do procedimento fiscalizatório para que a Impugnante seja intimada a apresentar novo cálculo para os produtos CKD de acordo com o método que entender ser o melhor".

Da Apresentação de Cálculo Individualizado Para os Produtos CKD

57. Argumenta a impugnante ter apresentado à Fiscalização "... quatro planilhas, segregadas por trimestre do ano-calendário de 2012. Tais planilhas são o 'Documento 04' (arquivos Excel) da

resposta apresentada em 18/12/2014 ao Termo de Intimação de 02/12/2014”. Na primeira aba das referidas planilhas há um resumo do valor de ajuste de preço de transferência calculado com base no método CPL. Já a segunda aba “... traz um resumo dos outros custos incorridos pela parte relacionada no exterior (essencialmente com mão-de-obra, serviços, gastos de acondicionamento e com embalagens etc.), segregados de acordo com as fábricas da HD USA nos Estados Unidos da América: em York - Pensilvânia, em Kansas City - Missouri, e em Menomonee Falls - Wisconsin (referida na planilha pelo seu endereço, ‘Pilgrim Road’). As abas três e quatro, inclusive, abrem os custos incorridos especificamente pela fábrica de Menomonee Falls”.

58. As abas restantes mostram “... a apuração individualizada do preço parâmetro de cada produto importado pela Impugnante. Com efeito, a primeira linha de tais planilhas indica diversas informações, dentre elas”:

- (i) o número e a data da *invoice* emitida pela HD USA relativamente a venda dos bens importados (colunas "*invoices*" e "*invoices date*");
- (ii) a quantidade, o código e a descrição dos itens vendidos pelo exterior (colunas "*quantidade vendida*", "*item ID*" e "*item description*");
- (iii) o valor total pago pela Impugnante, segregado por valor unitário de cada item e valor total de cada item (colunas "*preço de venda unitário*" e "*preço total de venda*");
- (iv) os custos da HD USA com os bens vendidos (colunas "*custo unitário*", "*custo de aquisição total*" e "*outros custos*", este último calculado com base na segunda aba da planilha);
- (v) o cálculo do preço parâmetro (coluna "*custos e margem de lucro de 20%*"); e, por fim
- (vi) o valor do ajuste de preço de transferência apurado ("*total do ajuste apurado*")

59. Expandindo todas as linhas destas abas, constata-se uma apuração individualizada por item, sendo assim, “... a apuração de eventual ajuste de preço de transferência para os produtos CKD foi realizada individualmente, ou seja, por produto, não podendo prosperar a infundada alegação da d. fiscalização de que a Impugnante teria feito uma apuração global para os produtos CKD”.

Do idioma da planilha de cálculo apresentada

60. Inicialmente, a empresa destaca que apenas parte das informações constantes das planilhas de apuração do método CPL estão em inglês. As “... abas relativas à aplicação das regras relativas ao método CPL em si indicam – EM PORTUGUÊS – os itens considerados para o cálculo da Impugnante, tais como ‘preço de venda’ (total ou unitário); ‘custo’ (total ou unitário); ‘outros custos’; ‘total dos custos’; ‘custos + margem de lucro de 20%’; e ‘total do ajuste apurado’”.

61. Essas informações, continua, já seriam suficientes para que a Autoridade Fiscal pudesse analisar o método de cálculo adotado e solicitar esclarecimentos adicionais à empresa. Porém, não foi “... o que aconteceu. Faltando dez dias para o prazo decadencial expirar e sem aparentemente ter realizado uma análise mais aprofundada das planilhas apresentadas pela Impugnante, a SRRF-2 preferiu alegar, entre outras coisas, que, como tais planilhas estariam em inglês, o método CPL deveria ser desconsiderado por completo”.

62. Buscando afastar essa argumentação, a contribuinte “... reinterpreta neste momento as planilhas disponibilizadas à fiscalização em 18/12/2014, com todas as suas informações em português” (fl. 4291).

63. Da leitura de trecho do Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte observou que a Fiscalização citou diversos diplomas legais para sustentar a desqualificação das planilhas apresentadas, “... quais

sejam, artigo 224 do Código Civil, artigos 126, 129, 148 e 1448 do antigo Código de Processo Civil, a Lei nº 6.015/73 e o Parecer Normativo CST nº 250/71”.

64. Sobre os artigos do antigo Código de Processo Civil, esses não guardam qualquer correlação com o caso. Já o PN “... CST nº 250/71 trata da isenção de imposto de renda em determinadas hipóteses, quando deverá ser comprovada a existência e vigência de lei estrangeira concessiva de reciprocidade tributária. Ainda que tal ato indique que a lei estrangeira deverá ser comprovada mediante texto e certificado de sua vigência devidamente traduzidos por intérprete autorizado, tal disposição não é aplicável ao presente caso”.

65. O artigo 130 da Lei nº 6.015/73 “... determina que, para produzirem efeitos perante terceiros, estão sujeitos a registro os documentos de procedência estrangeira, acompanhados das respectivas traduções”. Porém, as planilhas apresentadas, “... muito embora contenham dados de transações estrangeiras, foram elaboradas pela própria Impugnante, de modo que elas não precisariam, por esse motivo, ser levadas a registro no Brasil”.

66. Finalmente, “... o artigo 224 do Código Civil determina que ‘os documentos redigidos em língua estrangeira serão traduzidos para o português para ter efeitos legais no País’. Assim, a juntada das planilhas relativas ao método CPL, agora com todas as suas informações em português (e não apenas aquelas relativas ao método de cálculo adotado pela Impugnante), está em consonância com o mencionado artigo 224 e põe fim à argumentação da d. fiscalização para desconsiderar o método CPL”.

67. Ressalta ainda que desde 2014 a Administração Tributária poderia ter intimado a empresa para apresentar a tradução das informações que entendia serem necessárias. Porém, o que ocorreu foi que “... no mesmo dia em que apresentou suas planilhas de apuração das regras de transferência de acordo com o método CPL, a Impugnante foi intimada a apresentar outras planilhas, que serviriam de base para a aplicação do método PRL60 pela fiscalização. Ora, o que se conclui é que em momento algum buscou-se (sic) fato realizar uma análise mais detalhada dos cálculos apresentados pela Impugnante”.

68. Argumenta também que:

- “... as informações em inglês referem-se, essencialmente, aos custos da parte relacionada no exterior, indicando certas rubricas (e seus números), as quais poderiam ser compreendidas pela d. fiscalização se, por exemplo, convertidas em português por meio de qualquer ferramenta de tradução disponível na internet”.
- Há casos em que a própria RFB utiliza textos em inglês para embasar seus atos (exemplo: “... Solução de Consulta COSIT nº 615, de 26/12/2017, embasa seu entendimento pela incidência do IRRF sobre certas remessas ao exterior com base nos comentários – em inglês - ao modelo de convenção da OCDE e ao Acordo Modelo da ONU”.
- “... a própria RFB exige dos participantes de seus concursos para auditor fiscal o conhecimento da língua inglesa (ou espanhola), é desarrazoado haver a desconsideração de um método de cálculo de preço de transferência pelo fato de algumas informações das planilhas apresentadas pela Impugnante estarem em inglês”.

69. Cita respeitável jurisprudência do CARF e afirma que “... resta claro que a segunda alegação das autoridades fiscais para a não aceitação do método CPL também não deve prosperar e que, portanto, deve haver o cancelamento dos autos de infração ora combatidos quanto à aplicação do método PRL60 aos produtos CKD também por este motivo”.

Das Atividades Desenvolvidas Pela HD USA

70. Sobre o aspecto de que a interessada “... estaria impossibilitada de usar o método CPL já que a HD USA supostamente não fabricaria os conjuntos de partes e peças de motocicletas (i.e., os produtos CKD), mas apenas adquiriria tais bens de terceiros e os revenderia à Impugnante”, a mesma entende que tal alegação não encontra qualquer fundamento.

71. Nesse sentido, ressalta “... que a interpretação conferida pela d. fiscalização ao método CPL (no sentido de que sua aplicação somente seria possível quando a parte do exterior produza os bens importados) não encontra qualquer guarida em nosso ordenamento jurídico”, pois, “... diferentemente de outros países que estabeleceram uma hierarquia entre a aplicação dos métodos de preços de transferência ou uma ‘best method rule’, originalmente, o Brasil não impôs qualquer limitação nesse sentido, conferindo ampla liberdade ao contribuinte para adotar o método que melhor lhe conviesse”.

72. A legislação fiscal prevê que os contribuintes podem adotar para si o método de comparação de preços que lhe seja mais favorável, conforme o artigo 4º da IN SRF nº 243, o qual explicita apenas uma exceção, relativa “... à aplicação do PRL20 para itens empregados na produção de outros bens, sendo que, apenas com a edição da Lei nº 12.715/12, é que houve - pela primeira vez - uma limitação de escolha de método, porém aplicável apenas às commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros”.

73. A referida Instrução Normativa, “... ao tratar do método CPL, possibilitava a utilização de dados ‘da própria unidade fornecedora ou de unidades produtoras de outras empresas, localizadas no país de origem do bem, serviço ou direito’”. Ao fazer essa previsão, “... resta claro que a parte relacionada pode ser apenas uma mera ‘fornecedora’, e não a ‘produtora’ do bem em si, podendo, inclusive, estar situada em país diverso daquele em que o bem é produzido”.

74. Cita o entendimento do Prof. Luís Eduardo Schoueri sobre o assunto, do qual ressalta que nem sempre o fornecedor do bem será o seu fabricante.

75. Destaca também que “... as guidelines (diretrizes) da OCDE indicam que o ‘Cost Plus Method’ se inicia com os custos incorridos pelo fornecedor do bem em uma transação controlada, para a transferência deste bem a uma parte relacionada. Ora, em momento algum se fala na necessidade de produção do bem fornecido pela parte relacionada”.

76. Apesar disso, a empresa anexa aos autos “... memorando emitido pelo Vice- Presidente e Controller da HD USA (doc. 03), acompanhado de sua respectiva tradução juramentada para o português, o qual indica que, desde 1903, a HD USA vem fabricando motocicletas e partes de motocicletas” e explica “... que a HD USA reúne todas as peças e componentes de uma motocicleta em um kit, o qual é exportado para outro país, onde as peças e componentes desmontados da motocicleta serão montados por outra fábrica da Harley- Davidson (como é o caso da Impugnante)”.

77. Assim, “... dentro de um kit CKD, há diversas partes e peças fabricadas pela própria HD USA, tais como: tanques de combustível, para-lamas, quadro/chassi, carenagens, para-brisas, painéis, rodas, componentes do motor de uma motocicleta (tais como engrenagens, eixos, câmaras, bombas de óleo, cilindros, manivelas, caixas de transmissão etc.), além de muitos outros bens devidamente identificados no memorando em questão, inclusive com a indicação da fábrica da HD USA que os produz”.

78. O memorando indica também “... que é possível visitar as plantas/fábricas da HD USA localizadas em York - Pensilvânia, Menomonee Falls - Wisconsin e Kansas City - Missouri, comprovando tal fato com informações de tours que constam no website da HD USA”.

79. Como exemplo, a empresa traz fotos às folhas 4135 a 4136 e afirma que resta claro que a HD USA é fabricante de partes e peças de motocicletas, não havendo como se manter a alegação da Fiscalização.

80. De outro lado, mesmo "... que a HD USA não produzisse sequer uma peça de motocicleta, mesmo assim a atividade de (i) reunir todas as peças e componentes de uma motocicleta em um kit, (ii) acondicioná-los/embalá-los e (iii) posteriormente vender os kits à Impugnante deveria ser considerada como uma atividade de produção apta, portanto, ao cálculo de preços de transferência de acordo com o método CPL", tendo em vista a legislação do Imposto sobre a Industrialização (IPI), Decreto nº 7.212/10, que ao tratar do conceito de industrialização, caracteriza tais atividades como de industrialização (artigo 4º, IV e V).

81. E esse é o entendimento das próprias Autoridades Fiscais "... em diversos casos de preço de transferência envolvendo empresas que realizam atividades semelhantes no Brasil. Nesse sentido, para fins de aplicação do PRL60 (ao invés do PRL20), as autoridades fiscais e, por vezes, o próprio CARF, entendem que as atividades de acondicionamento de insumos importados em kits ou embalagens impõe a apuração do preço parâmetro com base no PRL60".

82. Por fim, em relação à indicação dada pela contribuinte de "... que as partes e peças vendidas pela HD USA seriam adquiridas de fornecedores partes não relacionadas, cabe esclarecer o exato alcance dessa informação prestada pela Impugnante. Com efeito, o que a Impugnante quis dizer em sua resposta é que nem todas as peças que integram os kits CKD são necessariamente produzidas pela HD USA (como parafusos, por exemplo), de modo que, com relação a tais itens, o custo de produção no exterior poderia ser comprovado pelas respectivas invoices (faturas) de compra de tais peças pela HD USA junto a terceiros no exterior".

83. De qualquer modo, ressalta que, caso a Fiscalização tivesse intimado a empresa "... a apresentar novos esclarecimentos ou novo método de cálculo para os produtos CKD (motivando tal intimação pelo fato de a HD USA supostamente não ser a fabricante dos bens importados), essa interpretação equivocada teria sido prontamente sanada e o método CPL teria sido aceito".

84. Adicionalmente, a interessada destaca que embora não tenha sido um dos motivos indicados pela Autoridade Lançadora para a desqualificação do método CPL, o Termo de Verificação Fiscal, por vezes, insinua que a contribuinte não teria apresentado a documentação suporte do método CPL. No entanto, afirma a interessada que "... nunca foi instada a apresentar outros documentos que não apenas as planilhas de cálculo! Pelo contrário, a d. fiscalização apenas requereu que a documentação suporte fosse disponibilizada à administração na sede da Impugnante".

85. Assim, entende que a Fiscalização "... não poderia desqualificar a aplicação do método CPL pela suposta falta de apresentação de documentos, quando estes foram disponibilizados nos moldes solicitados pela própria fiscalização, mas - por única e exclusiva opção da fiscalização - deixaram de ser por ela analisados", sendo descabida as insinuações do TVF.

86. Em resumo, argumenta que "... (i) não tendo o r. agente fiscal aprofundado a análise do método CPL no momento em que tal procedimento seria devido (isto é, durante uma fiscalização que demorou mais de três anos), o que deveria ter sido feito mediante visita à sede da empresa para análise dos documentos disponibilizados pela Impugnante desde 18/12/2014, e (ii) não tendo também intimado a Impugnante a apresentar novo cálculo no curso da ação fiscal, conclui-se que o cálculo do método CPL deve ser aceito da forma como apresentado e, conseqüentemente, os autos de infração devem - também por este motivo - ser cancelados para os produtos CKD".

Da Necessidade de Aceitação do Método PRL20 Para os Produtos PAM em Razão de sua Infundada Desqualificação

87. A Fiscalização também indicou que refaria o cálculo do PRL20 para os produtos PAM e CBU, pois as planilhas apresentadas para tais produtos, além de estarem em inglês, não teriam feito um cálculo individualizado por produto.

88. Contudo, segundo a contribuinte, essas alegações também não merecem prosperar, pois, “... importou apenas um único produto CBU, (i.e., 47 unidades de uma motocicleta pronta e acabada, ‘FLHTCUSE7 – ULTRA CLASSIC ELECTRA GLIDE’) e que o cálculo apresentado à fiscalização foi, obviamente, individualizado (até mesmo por ser impossível apresentar um cálculo global para um único produto). No mais, embora originalmente tal cálculo tenha sido apresentado em inglês, durante a fiscalização, ele foi reapresentado em português (resposta à intimação de 15/01/2015)”.

89. De qualquer forma, tal discussão perde parte de sua relevância, na medida em que a Autoridade Lançadora não efetuou qualquer ajuste para o único produto CBU.

90. Com relação aos produtos PAM, embora originalmente a empresa tenha apresentado um cálculo de preços de transferência global para tais produtos, em 29/05/2015 foi apresentada a abertura de tal cálculo, de modo individualizado por produto e em português. Porém, a “... referida planilha foi completa e infundadamente desconsiderada pela fiscalização, que refez os cálculos do PRL20 para os produtos PAM e efetuou alguns ajustes com relação a tais produtos”.

91. Desse modo, tendo a contribuinte “... apresentado planilhas individualizadas e em português para os produtos PAM, não há qualquer motivação para a desconsideração deste método, devendo haver o cancelamento dos autos de infração por mais este motivo”.

Da Nulidade dos Autos de Infração por Erros de Cálculo nas Planilhas Apresentadas Pela Fiscalização

92. Após o recebimento dos autos de infração, a interessada contratou uma “... equipe especializada em preços de transferência de renomada empresa de auditoria independente, qual seja, a PricewaterhouseCoopers (‘PwC’), para revisar os cálculos elaborados pela d. fiscalização”.

93. Para que se pudesse revisar os cálculos apresentados pela Autoridade Fiscal, a empresa “... forneceu à PwC as mesmas planilhas que constam no e-processo, i.e., aquelas que foram apresentadas pela Impugnante durante a fiscalização e utilizadas pela SRRF-2 para o cálculo dos ajustes de preço de transferência. Para fins de comparação, a Impugnante também forneceu à PwC as planilhas elaboradas pela d. fiscalização (com base nas informações das planilhas da Impugnante), que supostamente embasariam o ajuste de mais de R\$77 milhões pretendido pela SRRF-2 (as planilhas da fiscalização constam às fls. 204 a 3.979 deste e-processo)”.

94. Com isso, a referida empresa de auditoria encontrou diversos erros materiais nas planilhas elaboradas pela Fiscalização. Conforme o relatório emitido pela PwC, o primeiro erro incorrido diz respeito à apuração dos preços praticados pela contribuinte. De acordo com a “... legislação aplicável, para fins de determinação do preço praticado entre partes relacionadas, deve-se considerar o custo médio dos bens importados tomando como base (i) as importações realizadas no período, assim como (ii) os saldos iniciais de estoques existentes”.

95. Nesse sentido, “... a PwC constatou que o agente fiscal considerou apenas as quantidades de bens constantes no saldo de inventário no início do período de apuração, mesmo tendo acesso às informações relativas às importações efetuadas pela Impugnante ao longo do ano de 2012”. Cita exemplos dos referidos erros às folhas 4145 a 4146.

96. A PwC também encontrou erros relativos “... à apuração do preço parâmetro, decorrentes de equívocos na apuração do percentual de participação do insumo no produto final acabado (doc. 04, item 5.2)”. Em certos casos foi verificado que “... a relação entre o insumo importado e o produto

acabado considerado pela fiscalização foi maior que a proporção entre as quantidades requisitadas e as quantidades produzidas”. Cita exemplos à folha 4147.

97. Além disso, foram “... *verificados erros quanto à quantificação de itens sujeitos aos ajustes de preços de transferência (doc. 04, item 5.3), que majoraram o número de bens que deveriam ser submetidos a ajuste”. Cita exemplo à folha 4147 a 4148.*

98. Desse modo, todos esses erros, “... *sumarizados pelo relatório da PwC conforme trecho abaixo (doc. 04, item 6, fl. 14), resultaram em uma indevida majoração do ajuste pretendido pelas autoridades fiscais”. Cita mais exemplos às folhas 4149 a 4150.*

99. Especificamente em relação aos itens que foram ajustados pela Autoridade Lançadora, a interessada requereu “... *à PwC a elaboração de cálculos utilizando o método PRL em diversos cenários (por exemplo: cálculo de acordo com a Lei nº 9.430/96 com a redação da Lei nº 9.959/00, cálculo de acordo com a Instrução Normativa nº 243 etc.), o que gerou um segundo relatório (doc. 06, acompanhado de planilha-resumo, comparativa dos cenários - doc. 07)”.*

100. Neste contexto, um dos cenários solicitados foi o de apenas refazer o cálculo do ajuste pretendido pela Fiscalização, utilizando os mesmos critérios, apenas corrigindo os erros apontados. O resultado foi que o ajuste de R\$ 77.416.146,48 originalmente pretendido pela fiscalização foi majorado em quase R\$ 20 milhões, ou seja, “... *aplicando-se os mesmos critérios adotados pela fiscalização no cálculo do ajuste pretendido, porém corrigindo apenas os erros materiais indicados acima, a PwC constatou que tal ajuste seria de R\$ 58.290.055,92”.=*

101. Tais erros “... *são suficientes para caracterizar a própria nulidade integral dos autos de infração, por estarem em total contradição com o artigo 100 do Decreto nº 70.235/72, bem como com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, os quais determinam que o valor do lançamento deve ser corretamente determinado”.*

102. Cita respeitável julgado do CARF e afirma que “... *independentemente do fundamento da autuação (que, como se demonstrou, também é equivocado), em razão de o valor do lançamento estar incorreto, resta clara a nulidade dos Autos de Infração ora combatidos em razão de mais um vício material insanável, motivo pelo qual deve haver a sua anulação”.*

103. Por fim, caso esta “... *Turma Julgadora não entender que os erros materiais comprovados acima ensejam a completa nulidade dos autos de infração, no mínimo, deve-se então determinar a redução do ajuste de preço de transferência com base nos erros materiais encontrados pelo PwC e devidamente fundamentados no relatório ora apresentado”.*

Da Impossibilidade de Aplicação dos Critérios de Cálculo do PRL60 de Acordo com a IN SRF nº 243/02

104. Ao desqualificar o método CPL, a Fiscalização “... *efetou ajustes para os produtos CKD com base no método PRL60, utilizando, porém, a metodologia prevista na Instrução Normativa nº 243/02. Ocorre, todavia, que tal procedimento também não pode prosperar”.*

105. Na regra anterior às alterações da Lei nº 12.715/2012, o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 estabelecia que para fim de cálculo do método PRL60, o valor do preço líquido de venda (PLV) é alcançado quando se descontam os valores relativos às alíneas “a” (descontos incondicionais concedidos), “b” (impostos e contribuições incidentes sobre as vendas), “c” (comissões e corretagens pagas), e “d” (margem de lucro de 60% ou 20% sobre o preço de revenda conforme o caso).

106. Assim, para “... *se obter o preço parâmetro (PP) calculado com base no método PRL60, tem-se que deste Preço Líquido de Venda deve ser deduzida a margem de lucro de 60%, calculada com base no PLV deduzido o valor agregado (VA) no país”.*

107. Em vista dos conceitos acima, o cálculo do PRL com base na margem de lucro de 60% segundo a Lei nº 9.430/96 resumia-se à seguinte fórmula:

$$PP = PLV - \{[PLV - (CPV - CMP)] \times 60\%\}$$

108. Ocorre que, ao regular a matéria, “... a Instrução Normativa nº 243/02 estabeleceu forma de cálculo do PRL60 diversa daquela descrita pelo artigo 18 da Lei 9.430/96 mencionado acima”, qual seja, “... o cálculo do preço parâmetro deveria se dar através da participação percentual da matéria-prima importada no preço de venda do produto final no Brasil, sobre a qual se aplicaria a margem de 60%, conforme o artigo 12 da Instrução Normativa nº 243/02”.

109. Assim, entende a interessada que a IN SRF nº 243/2002 “... não se limitou a apenas regular as regras de preços de transferência estabelecidas no artigo 18 da Lei nº 9.430/96, mas estabeleceu um novo critério de cálculo totalmente diverso daquele originalmente previsto na Lei. Com efeito, o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 previa a apuração do preço parâmetro com base na dedução do valor agregado no país. Já a Instrução Normativa nº 243 não aplicou o conceito de dedução do valor agregado no país, passando a estabelecer um critério baseado na proporcionalização entre o custo da matéria-prima importada e o custo total do produto acabado”.

110. Com base nos conceitos introduzidos pela referida IN, “... tem-se que o preço parâmetro seria calculado com base na seguinte fórmula matemática, diversa daquela extraída da lei”:

$$PP = [(CPV / CMP) \times PLV] - \{[(CPV / CMP) \times PLV] \times 60\%\}$$

111. Entretanto, a utilização do PRL60 na forma estabelecida pela IN SRF nº 243/2002 tende a ser mais prejudicial ao contribuinte. Como exemplo, a interessada traz cálculos hipotéticos às folhas 4155 a 4156.

112. De fato, continua, as disposições da referida IN, “... frente aos preceitos estabelecidos originalmente pela Lei nº 9.430/96 (com a redação da Lei nº 9.959/00), geram patente inovação do cálculo do método PRL60”.

113. A esse respeito, destaca ainda que em 2012 “... a Lei nº 12.715 veio alterar a redação do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, criando novos critérios legais para o cálculo de preços de transferência. Com efeito, no tocante à metodologia de cálculo em si, a Lei nº 12.715 ‘legalizou’ o que antes era previsto apenas pela IN 243. Ora, se foi necessária a edição de uma Lei para passar a prever uma metodologia de cálculo que antes só se encontrava em uma IN, resta comprovada a inexistência anterior de qualquer base legal que suportasse os critérios da IN 243/02”.

114. Ressalta também “... que a Lei nº 12.715, ao ‘legalizar’ a metodologia de cálculo prevista pela IN 243/02, reduziu também os percentuais de margem de lucro aplicáveis ao método PRL, o que reforça a demonstração de que o método PRL60, tal como previsto na IN 243/02 (i.e., com uma metodologia de cálculo não prevista em lei, mas aplicando uma margem de lucro de 60%), é completamente ilegal e sem lógica econômica”.

115. Como resultado deste procedimento, os autos de infração exigem o recolhimento de tributos sem qualquer base legal, pois, “... regem o Direito Tributário os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei, expressos nos artigos 5º, e 150 e seguintes da Constituição Federal, e 97 e seguintes do Código Tributário Nacional. Dessa forma, não é possível exigir tributo sem suporte adequado em lei, com base em mera Instrução Normativa, como pretendeu a autoridade fiscal”.

116. Cita respeitável doutrina de Hugo de Brito Machado, Paulo de Barros Carvalho, Luciano Amaro e Roque Antônio Carrazza e afirma que é pacífico o entendimento “... de que não se pode exigir tributo

sobre base não prevista em lei, cabendo apenas e tão-somente à lei detalhar todos os elementos que compõem a regra matriz de incidência tributária”.

117. Quando o legislador quis adotar os critérios de apuração do preço parâmetro estabelecidos pela IN SRF nº 243/2002 em relação ao PRL60, editou a Lei nº 12.715/12, seguindo todo o trâmite constitucionalmente previsto para a criação da mesma.

118. Ressalta ainda “... que a necessidade de alteração do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, a fim de tornarem válidos os critérios da Instrução Normativa nº 243/02, vinha sendo discutida pelo Poder Executivo desde 2009, quando foi editada a Medida Provisória nº 478. De acordo com a Exposição de Motivos 171/2009 da referida Medida Provisória”.

119. Muito embora a referida MP não tenha sido convertida em lei, a edição “... da Medida Provisória nº 563 (posteriormente convertida na Lei nº 12.715/12) reforçou a falta de base legal para os critérios de apuração do PRL 60 previstos pela IN 243/02. Com efeito, exatamente como ocorreu com a Medida Provisória nº 478, a exposição de motivos da Medida Provisória nº 563 também reconheceu a necessidade de incorporação dos critérios da Instrução Normativa nº 243/02 a fim de evitar litígios quanto ao cálculo do PRL60”.

120. À vista disso, “... a própria Administração Pública reconheceu formalmente (através das exposições de motivos das Medidas Provisórias nº 478 e nº 563) que a Instrução Normativa nº 243/02 não era por si só válida, e que era necessária uma alteração legislativa a fim de que os critérios nela previstos pudessem valer, tudo em favor dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada já amplamente expostos”.

121. Logo, afirma a contribuinte que resta patente no presente caso que a aplicação da metodologia de cálculo do PRL60 nos termos da IN 243/02 foi ilegal e lembra que “... a RFB é um órgão com poder meramente regulamentar e de fiscalização, porém sem qualquer competência para editar normas que inovem o ordenamento jurídico e impliquem o aumento de tributos”.

122. As normas estabelecidas pelas Leis nºs 9.430/1996 e 9.959/2000 são “... claras, completas e autoaplicáveis quanto à definição dos critérios para cálculo do preço parâmetro para fim do método PRL60, prescindindo, portanto, de qualquer ato normativo que regulamente a disposição legal” e, por ter sido lavrado apenas com base nos critérios inválidos da referida I.N., sem qualquer observância dos critérios legais, encontram-se eivados de vícios insanáveis os autos de infração, devendo ser de plano cancelados.

123. Por fim cita respeitável jurisprudência do STJ e TRF 3ª Região.

Da Impossibilidade de Aplicação do Valor CIF+II Para Fins de Cálculo do Ajuste do Preço de Transferência

124. Ao revisar as planilhas de cálculo elaboradas pela Fiscalização, a PwC verificou que foi utilizado “... o valor CIF dos produtos importados mais imposto incidente sobre a importação, e não com base no seu valor FOB. Este critério, mais uma vez, encontra-se em desconformidade com a legislação”.

125. O valor FOB é o que consta nos documentos de importação e, por esta razão, é o efetivamente pago pela mercadoria à parte relacionada localizada. Já “... o preço CIF inclui os valores pagos ao exterior pela mercadoria e despesas/encargos correlatos (i.e., o preço FOB acrescido das despesas de seguro e de transporte). Assim, tal valor CIF inclui valores pagos a terceiros não vinculados. Além disso, no caso de impostos, esses também não são pagos a pessoa vinculada, e sim ao próprio Estado”.

126. A este último (preço CIF) a Autoridade Lançadora “... aumentou indevidamente o valor do preço praticado da Impugnante na importação e, evidentemente, gerou um excesso de ajuste na comparação com o “preço parâmetro” obtido através do cálculo do PRL”.

127. É evidente, continua, “... que o objetivo fundamental da legislação de preços de transferência é o de comparar valores que poderiam ser utilizados como meio de transferir de forma inadequada lucros para o exterior. Desta forma, não há controle para importâncias pagas a partes não vinculadas”.

128. Ao se referir aos custos, encargos e despesas constantes nos documentos de importação, o artigo 18 da Lei nº 9.430/96 não tratou do custo CIF (de aquisição) do bem, mas do preço FOB.

129. Considerando “... que a legislação de preços de transferência determina a comparação individual e independente dos valores de bens e serviços com seus respectivos ‘preços parâmetro’, a análise conjunta do valor da mercadoria e do preço do transporte/seguro deixaria completamente desatendido o objetivo da legislação, gerando uma duplicação de seus efeitos”.

130. Analisando o caput do artigo 18 da Lei nº 9.430/96, entende a empresa “... que os ‘preços parâmetro’ calculados através do PIC, CPL ou PRL não deverão ser comparados com outra coisa senão com os documentos de importação (i.e., a Declaração de Importação - DI) da empresa brasileira adquirente. Este entendimento é bastante reforçado pelo parágrafo 5º do mesmo artigo”. Tal parágrafo “... não mencionou a palavra ‘custo’, mas sim valor de aquisição. Isto ocorreu porque não se fala em custo em seu sentido técnico; o que realmente interessa, neste caso, é o valor de aquisição do produto importado”.

131. Lembra também que “... quando o artigo 18, §6º, da Lei nº 9.430/96 (anteriormente às alterações da Lei nº 12.715/12) dispõe sobre custo, não se refere à comparação com o ‘preço parâmetro’; refere-se - agora sim - ao que se entende por dedutível para fins de IRPJ e CSLL. Neste caso, no momento de deduzir o valor pago na aquisição de produtos de partes relacionadas, a Impugnante está autorizada a incluir, nesta dedução, o valor do frete e do seguro pagos (como naturalmente ocorreria em uma dedução de custo)”.

132. Em vista disso, alega que “... o procedimento correto, que deveria ter sido seguindo pela d. fiscalização: (i) comparar o ‘preço parâmetro’ com o valor de aquisição FOB (parágrafo 5º); e (ii) aceitar a dedução, para fim de apuração do IRPJ e da CSLL, como custo total de aquisição, do custo CIF da importação (neste caso, incluindo o valor FOB pago e já comparado com o ‘preço parâmetro’, acrescido dos impostos não recuperáveis, do frete e do seguro pagos) (parágrafo 6º)”.

133. Ao final cita julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF e pede o cancelamento da exigência, uma vez que logrou a impugnante demonstrar que os cálculos em questão foram feitos de maneira irregular.

Da Necessidade de Aplicação das Disposições da Lei nº 12.715/12

134. Conforme mencionado anteriormente, “... no final de 2012, ao apurar seus ajustes de preço de transferência com base nos métodos CPL (para os produtos CKD) e PRL20 (para os produtos PAM e CBU), a Impugnante optou por não antecipar os efeitos dos artigos 48 e 50 da Lei nº 12.715/12”.

135. Assim, caso não se opte pelo cancelamento da autuação, “... resta claro que isso é um fato novo, obviamente não considerado pela Impugnante no momento em que fez a opção por não antecipar os efeitos dos artigos 48 e 50 da Lei nº 12.715/12”.

136. Por isso, entende que seja possível “... optar por tal antecipação nesse momento, requerendo que, então, seja aplicada ao cálculo do r. agente fiscal a margem de lucro prevista pela Lei nº 12.715,

de 20%, especialmente em um caso que a fiscalização não deu abertura à Impugnante para apresentar outro método de cálculo no curso da ação fiscal”.

137. Tal como indicado pelo relatório da PwC, “... no caso de adoção do método PRL com base nas disposições da Lei n° 12.715/12, o valor do ajuste pretendido cairia de R\$ 77.416.146,48 (ajuste do auto de infração) ou R\$ 58.290.055,92 (ajuste desprezando erros materiais no cálculo da fiscalização) para R\$ 1.918.508,72”.

138. Assim, a empresa requer subsidiariamente a permissão da antecipação dos efeitos dos artigos 48 e 50 da Lei n° 12.715/12, com o que haverá uma redução substancial no ajuste autuado.

Lucro da Exploração: Erro na Determinação do Montante de IRPJ Exigido Por Lançamento De Ofício

139. A exigência relativa ao IRPJ foi feita com base nas alíquotas ordinárias, de 15% e 10% (adicional). Porém, “... consoante se verifica do Ato Declaratório Executivo n° 27, de 1° de fevereiro de 2006 (doc. 08), bem como da Linha 08 da Ficha 08 e da Ficha 28 da DIPJ2013 (fls. 4.006 do e-processo), à época da ocorrência dos fatos geradores, a maior parcela das receitas auferidas pela Impugnante estava sujeita à redução de 75% da alíquota do IRPJ, sendo que tal redução jamais foi considerada pela d. fiscalização na constituição do crédito tributário”.

140. Os ajustes realizados, apurados na forma do artigo 18 da Lei n° 9.430/1996, deveriam necessariamente ter refletido no cálculo do lucro contábil da empresa, impactando o seu lucro da exploração, pois, “... o ajuste contábil do valor do excesso não dedutível previsto no artigo 45 da Lei n° 10.637/2002 beneficia os contribuintes que, assim como a Impugnante, gozam do benefício fiscal de redução do IRPJ devido, em razão da dedução do IRPJ calculado com base no lucro da exploração. Com efeito, realizar tal ajuste significa, na prática, aumentar o lucro contábil do período de apuração. Como o lucro contábil é o ponto de partida do cálculo do lucro da exploração (conforme determina o artigo 544 do RIR/99), é evidente que, ao fim e ao cabo, o ajuste determinado pelo citado dispositivo legal representará um aumento no valor do lucro da exploração do contribuinte e, por conseguinte, uma redução no montante do IRPJ devido”.

141. Cita o Parecer Normativo CST n° 13/1980 e doutrina do Professor Hiromi Higuchi e afirma que, considerando o ajuste apurado pela Fiscalização e “... dado que o lucro contábil é o ponto de partida do cálculo do lucro da exploração, é evidente que, ao final, a empresa deixaria de ter um prejuízo (‘lucro da exploração negativo’), no valor de (-)R\$ 51.029.945,80, como informado na Linha 44 da Ficha 08 da sua DIPJ relativa ao ano-calendário de 2012, passando a ter, em tal período, um lucro da exploração positivo, de aproximadamente R\$ 23 milhões”.

142. Tais ajustes “... resultariam numa diminuição do IRPJ devido e, portanto, quando da lavratura do auto de infração de IRPJ ora combatido, deveriam ter sido considerados pela d. fiscalização. E tal consideração deveria ter se dado não apenas em respeito às normas acima transcritas, como também ao artigo 142, caput, do CTN, e ao artigo 10 do Decreto n° 70.235/1972”.

143. Outrossim, a interessada não aceita a “... vedação veiculada pelo artigo 66 da Instrução Normativa SRF n° 267/2002, sobretudo porque referido dispositivo não possui qualquer base legal. De fato, analisando o preâmbulo de tal Instrução Normativa, vê-se que ela foi editada com fundamento no disposto na Lei n° 4.239, de 27 de junho de 1963, dentre outros diplomas legais”.

144. Entretanto, a redação original do artigo 18 da Lei n° 4.239/1963, que previa a vedação da recomposição do benefício fiscal em virtude de lançamento de ofício realizado pelo Fisco, foi revogada pelo artigo 32, inciso XVIII, da Medida Provisória n° 2.156-5/2001.

145. Desse modo, “... a Instrução Normativa SRF n° 267/2002 não poderia ter limitado esse direito à recomposição do lucro da exploração previsto em lei, notadamente porque, como visto, ela foi

editada tendo como fundamento a própria Lei nº 4.239/1963, a qual, atualmente, não impõe mais qualquer restrição nesse sentido”.

Da Inaplicabilidade de Juros Sobre a Multa de Ofício

146. Argumenta a contribuinte que deverá ser afastada “... a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício exigida, em razão da total ausência de previsão legal expressa que autorize tal cobrança”. Lembra que “... a expressão ‘débitos decorrentes de tributos e contribuições’, prevista no artigo 61, §3º, da Lei nº 9.430/96, diz respeito apenas ao valor do principal em discussão. É que, por força do próprio CONCEITO DE TRIBUTO, fixado pelo artigo 3º do CTN, A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL NÃO PODE SE CONFUNDIR COM A SANÇÃO”.

147. A interessada sublinha “... que jamais constou da acusação fiscal o artigo 161 do CTN, de modo que, tendo em conta o PRINCÍPIO DA IMUTABILIDADE DO LANÇAMENTO, consagrado nos artigos 146 e 149 do CTN, não se pode conceber que a instância de julgamento altere a MOTIVAÇÃO e a FUNDAMENTAÇÃO legal dos Autos de Infração, para fazer neles constar um dispositivo legal capaz de legitimar a cobrança de juros de mora à razão de 1% ao mês”.

148. Cita acórdãos do CARF e afirma que “... resta patente a impossibilidade de cobrança de juros (sejam eles com base na taxa SELIC ou à razão de 1% ao mês) sobre multas, motivo pelo qual, caso seja mantido o lançamento (o que se admite apenas por argumentação), deverá ser afastada a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício imputada pela d. fiscalização”.

149. Em face do exposto, a empresa requer “... que a presente defesa administrativa seja recepcionada como tempestiva, conhecida e provida, para que esta colenda Turma de Julgamento reconheça prontamente a nulidade dos autos de infração e cancele a presente autuação, (i) seja pelo fato de o procedimento fiscalizatório ter ocorrido em contrariedade à lei, (ii) seja pelo fato de a desconsideração dos métodos CPL e PRL20 originalmente adotados pela Impugnante ser imotivada, (iii) seja pelos erros materiais incorridos pela d. fiscalização na quantificação do crédito tributário exigido, seja (iv) pela aplicação de metodologias de cálculo que não encontram guarida legal”.

150. Na hipótese de os autos de infração não serem cancelados, requer subsidiariamente:

- (i) a redução do ajuste pretendido, em vista dos erros materiais indicados no relatório da PwC, que reduziriam o valor do ajuste pretendido em quase R\$ 20 milhões;
- (ii) a aplicação do método PRL de acordo com a metodologia de cálculo prevista pela Lei nº 12.715/12;
- (iii) especificamente com relação ao auto de infração de IRPJ, a redução do montante de IRPJ exigido, por meio da aplicação da redução de 75% de alíquota incidente sobre as receitas incentivadas; e
- (iv) a não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

[...] (grifos nossos)

8. A DRJ/CTA (DRJ09) proferiu o v. acórdão recorrido de fls. 4599/4656, julgando parcialmente procedente a Impugnação da contribuinte, a fim de exonerar parte dos valores apurados na quantia de R\$ 8.255.387,38 (IRPJ, CSLL e respectivas multas), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2012

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL 60. AJUSTE. IN SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. PREÇO PRATICADO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. EXCESSO NÃO DEDUTÍVEL.

A adição no LALUR do valor do excesso não dedutível, apurado quando do cálculo dos preços de transferência, não compõe a base de cálculo do lucro da exploração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

Ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, pretende depois alterar esse lançamento mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado. Tratando-se da correta aplicação da legislação tributária, incabível a arguição de mudança de critério jurídico.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Ressalvando a hipótese do art. 113 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que versa sobre a edição de súmula vinculante na esfera administrativa, inexistente norma legal que atribua às decisões administrativas, no âmbito do processo administrativo fiscal a eficácia normativa prevista no CTN, dessa forma, elas têm eficácia restrita aos casos para os quais foram proferidas.

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

A extensão dos efeitos da jurisprudência judicial no âmbito da Secretaria da Receita Federal possui como pressuposto sua previsão do Decreto nº 70.235/1972, que elenca as hipóteses de afastamento das normas legais vigentes. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO ACOLHIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2012

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

9. Inconformada com o v. acórdão a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 4666/4753 visando sua reforma, arguindo, em resumo, que:

i. **Preliminares:**

i.i. **“DA NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DA DECISÃO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA”**, afirma que:

“(...) Em sua Impugnação, a Recorrente demonstrou que o cálculo acima estava errado (item II.4 da Impugnação), razão pela qual o auto de infração padecia de vício material (qual seja, erro na determinação da matéria tributável e, conseqüentemente, no cálculo do montante de tributos devidos) e que, portanto, deveria ser cancelado (...);”

“(...) Ao analisarem este tópico da Impugnação da Recorrente, as autoridades julgadoras da DR.1/CTA determinaram uma diligência, a fim de que a d. DRF-Manaus pudesse se manifestar sobre os erros suscitados. Neste sentido, veja-se a determinação da DR.1/CTA (fls. 4.296 do e-processo) (...);”

“(...) Após solicitar diversos documentos da Recorrente e verdadeiramente refazer a autuação (o que por si só já é completamente indevido e inequivocamente demonstra a nulidade dos autos de infração, como se demonstrará nas razões de mérito a seguir), as autoridades fiscais reconheceram que o ajuste de R\$77milhões originalmente pretendido estava, de fato, errado, e assim reduziram tal montante em quase R\$22,5milhões (...);”

“(...) Pois bem. Em sua manifestação ao relatório final de diligência fiscal, a Recorrente demonstrou, dentre outras coisas, que o cálculo da d. fiscalização, mais uma vez, continha erros materiais (item II.2 da Manifestação ao Relatório de Diligência Fiscal – fls. 4.534 e seguintes do e-processo). Inclusive, referidos erros foram reconhecidos expressamente pela decisão da DRJ/CTA, conforme excertos abaixo (...);”

“(...) Ora, em se constatando que reiteradamente houve erros materiais na apuração do ajuste tributável (seja pela própria fiscalização, quando do refazimento dos cálculos em sede de diligência fiscal, seja pela DRJ/CTA, ao analisar a manifestação da Recorrente quanto a este tocante), como regra, caberia aos julgadores determinar o cancelamento dos autos de infração, por nulidade decorrente de erro em um dos elementos essenciais da relação jurídico-tributária: a quantificação da matéria tributável (...);”

“(...) Porém, para completa surpresa da Recorrente, em descabida tentativa de manter a autuação, as d. autoridades julgadoras da DRJ/CTA refizeram os cálculos do novo ajuste efetuado pela d. fiscalização quando da conclusão da diligência e, mais do que isso, entenderam que o ajuste devido não deveria ser o novo valor lançado pelas autoridades fiscais (i.e., de R\$ 54.991.269,84), mas sim montante bastante superior, de R\$ 63.541.545,83 (fls. 4.638 do e-processo): (...)

Ou seja, a decisão de primeira instância aumentou o ajuste feito em sede de diligência em mais de R\$8,5milhões. Ora, nada mais descabido!!! (...)”;

“(...) De fato, tendo o contribuinte demonstrado erro na apuração da exigência tributária (por duas vezes, reitere-se) e, inclusive, demonstrado que referido erro leva à nulidade da autuação, não deve o órgão julgador tentar remediar a situação, trazendo novos elementos à lide, em clara inovação. Este procedimento viola o duplo grau de jurisdição, o contraditório e a ampla defesa, culminando, por fim, em patente cerceamento do direito de defesa da Recorrente. Ademais, ao aumentar o ajuste já reduzido em sede de diligência, a decisão em primeira instância ofende o princípio do non reformatio in pejus, que, como regra, proíbe que a decisão sobre determinado procedimento seja mais gravosa que o próprio procedimento. (...)”;

“(...) Portanto, em sendo demonstrada a nulidade da decisão de primeira instância (posto que se apoderou de competência da fiscalização e efetuou verdadeiramente novo lançamento de ofício, agravando, inclusive, a situação da Recorrente, em completo cerceamento do seu direito de defesa), requer-se a decretação de sua nulidade (...)”;

i.ii. “DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR FALTA DE INTIMAÇÃO DA RECORRENTE PARA APRESENTAÇÃO DE NOVO MÉTODO DE CÁLCULO PARA OS PRODUTOS CKD”, afirma que:

*“(...) Em 1996, a Lei nº 9.430/96 incorporou ao ordenamento jurídico brasileiro as chamadas “regras de preço de transferência”. **Originalmente**, referida lei não trouxe normas específicas sobre como deveria ocorrer o procedimento de fiscalização relacionado à aplicação das regras de preço de transferência. Não obstante, visando regulamentar as disposições de preço de transferência da Lei nº 9.430/96, o artigo 40 da Instrução Normativa SRF nº 243/02 trouxe regra bastante específica para os procedimentos de fiscalização (...)”;*

“(...) Com efeito, o artigo 40 em comento determinava que, se o contribuinte deixasse de indicar ao agente fiscal o método de cálculo adotado, ou deixasse de apresentar (ou apresentasse de maneira insatisfatória) documentação suporte para determinação do preço praticado e as memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, a fiscalização poderia determinar os preços praticados e parâmetro com base na documentação que tivesse disponível, aplicando qualquer um dos métodos previstos na legislação (...)”;

*“(...) Nesse sentido, a Medida Provisória nº 563 e, posteriormente, a Lei nº 12.715/12, determinaram que, **a partir do ano-calendário de 2012**, durante o procedimento fiscalizatório, no caso de a fiscalização vir a desqualificar o método ou algum dos critérios de cálculo do preço parâmetro adotados pelo contribuinte, o agente fiscal deverá motivar referida desqualificação e intimar o contribuinte a apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. Para referência, a Recorrente transcreve abaixo o artigo 20-A incluído na Lei nº 9.430/96, em vigor desde 2012 (...)”;*

“(…) Como indicado no item I acima, com relação ao grupo de produtos CKD, a d. fiscalização desconsiderou por completo o método de cálculo adotado pela Recorrente no ano-calendário de 2012 (qual seja, o CPL). Todavia, sem ter motivado tal desqualificação previamente à lavratura dos autos de infração e, muito menos, sem ter intimado a Recorrente para apresentar novo cálculo utilizando outro método previsto na legislação aplicável, a DRF-Manaus já emitiu os autos de infração ora combatidos, aplicando o método PRL60 aos produtos CKD da Recorrente (…);

“(…) Reitere-se o quanto contextualizado acima: **em 18/12/2014 a Recorrente apresentou o cálculo de preço de transferência para os produtos CKD pelo método CPL.** Na mesma data, quando do protocolo de sua resposta, a Recorrente já foi intimada pessoalmente a apresentar outras planilhas, em leiaute especificado pelo r. agente fiscal. De se registrar que **estas planilhas solicitadas pela fiscalização não guardam qualquer relação com a apresentação de um novo cálculo de ajuste de preço de transferência**, sendo tão somente planilhas com dados posteriormente utilizados pela fiscalização para a aplicação do PRL60 – como planilha “inventário”, planilha “movimentação de estoque”, planilha “cadastro de mercadorias”, planilha “cadastro de participantes”, planilha “insumo x produto”, planilha “custo de produção acabada”, planilha “importações”, planilha “compra no mercado interno”, planilha “vendas” etc. (…);

“(…) Ora, como se demonstrou acima, tal procedimento está em **total e completa dissonância** com o artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, assim como com os artigos 40 e 53 da Instrução Normativa nº 1.312/12, todos já em vigor no ano-base atuado (2012) (…);

“(…) De fato, **durante o procedimento fiscalizatório, as d. autoridades fiscais NUNCA se manifestaram sobre a aplicação do CPL, muito menos motivaram a razão pela qual tal método supostamente não poderia ter sido aplicado pela Recorrente aos produtos CKD.** Ou seja, houve total inobservância ao artigo 20-A, § 1º, da Lei nº 9.430/96 (“a fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica.”). (…);

“(…) Ademais, em que pese ter havido intimações para a apresentação de certas planilhas (em leiaute estabelecido pela d. fiscalização e que tiveram como única finalidade suportar os cálculos das autoridades fiscais para aplicação do método PRL), **também NUNCA houve intimação da Recorrente para “apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação”, conforme determina o artigo 20-A, caput, da Lei nº 9.430/96.** (…);

“(…) **Repita-se: não houve desqualificação do CPL, nem intimação para que a Recorrente apresentasse novos cálculos por método que entendesse pertinente.** De fato, **as intimações foram apenas para apresentação de planilhas com dados e informações necessários para que a d. fiscalização pudesse apresentar cálculo pelo método PRL**, sendo que eventuais pedidos de retificação destas informações, quando passíveis de serem implementados, não guardaram

qualquer relação com eventual novo cálculo de preço de transferência pela Recorrente (...);

*“(...) Não obstante, com relação ao entendimento acima, a Recorrente esclarece que jamais pleiteou que caberia à d. fiscalização escolher o método mais benéfico à Recorrente. Pelo contrário, o que se buscou demonstrar é que a d. fiscalização, se **motivadamente** quisesse desqualificar o método CPL, deveria ter intimado a Recorrente a apresentar novo cálculo, conforme prevê o artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, o que, todavia, nunca foi realizado (...);*

“(...) Muito embora a Recorrente tenha optado por não antecipar os efeitos dos artigos 48 e 50 da Lei nº 12.715/12 (conforme indica a própria DIPJ da Recorrente), vale ressaltar que o artigo 51 da Lei nº 12.715/12, que incluiu o artigo 20-A na Lei nº 9.430/96, teve vigência imediata, de modo que a opção da Recorrente por não antecipar os efeitos dos artigos 48 e 50 da Lei nº 12.715/12 em nada prejudica a aplicação do artigo 20-A da Lei nº 9.430/96 (...);

*“(...) Portanto, resta claro que **(i)** a falta de motivação da desqualificação do método CPL para os produtos CKD; **(ii)** a não-intimação da Recorrente para apresentar novo método de cálculo e **(iii)** a escolha arbitrária do método PRL60 para os produtos CKD, em conjunto, cercearam o direito de defesa da Recorrente, que perdeu a chance de esgotar todos os métodos possíveis para adequada comparação de preços de transferência (...);*

*“(...) Em vista do exposto, como não é dado ao Fisco eleger isoladamente o método que julgar conveniente segundo os interesses da arrecadação, sem promover, antes disso, o direito à ampla defesa nos termos do artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, **a medida que se impõe é a reforma da decisão da DRJ/CTA neste tocante, com o consequente cancelamento dos autos de infração, pelo menos com relação aos produtos CKD (...);***

i.iii. “DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR ERROS NOS CRITÉRIOS DE CÁLCULO”, afirma que:

“(...) Após ter recebido os autos de infração, a Recorrente contratou a equipe especializada em preços de transferência de renomada empresa de auditoria independente, qual seja, a PricewaterhouseCoopers (“PwC”), para revisar os cálculos elaborados pela d. fiscalização (...);

“(...) Relembre-se que, no mesmo dia em que a Recorrente apresentou suas planilhas de apuração de ajustes de preço de transferência, a d. fiscalização já a intimou a apresentar diversas planilhas com informações sobre importações e processos produtivos, as quais foram utilizadas pelas autoridades fiscais para a realização dos cálculos de ajuste de preços de transferência seguindo exclusivamente o método PRL (20 ou 60, a depender da destinação do bem) (...);

*“(...) Registre-se que, muito embora a Recorrente tenha submetido a controle de preços de transferência mais de 12.000 itens, apenas 3.176 itens foram ajustados pelo r. agente fiscal, conforme consta na planilha de **fls. 204 a 288 deste e-processo**, sendo que todos esses 3.176 itens foram testados pela PwC (...);*

“(…) Neste contexto, dentre os cenários solicitados, um deles era de refazer o cálculo do ajuste de acordo com a **metodologia prevista na Instrução Normativa nº 243/02 (i.e., metodologia adotada pela fiscalização), corrigindo, todavia, os erros de critérios de cálculo verificados (...)**”;

“(…) Ao efetuar tal cálculo, a PwC verificou que o ajuste de **R\$ 77.416.146,48** originalmente pretendido pela fiscalização continha erros que elevaram indevidamente o ajuste pretendido em **quase R\$20milhões!** Com efeito, aplicando-se a mesma metodologia de cálculo adotada pela fiscalização na apuração do ajuste pretendido (Instrução Normativa nº 243/02), porém corrigindo os erros verificados na apuração do preço praticado, do preço parâmetro e da quantidade de itens sujeitos a ajuste, a PwC constatou que o ajuste seria de apenas **R\$ 58.290.055,92 (...)**”;

“(…) Ao tomarem conhecimento de tais erros, a DRJ/CTA determinou a conversão do julgamento em diligência a fim de que a d. fiscalização pudesse confirmá-los, o que de fato ocorreu. Todavia, as d. autoridades fiscais não só confirmaram os erros em questão, como, **em tentativa de manter a autuação a qualquer custo**, inovaram o lançamento, revisando os critérios de cálculo adotados até então. Assim, em sede de diligência, buscou-se reduzir o ajuste originalmente pretendido para **R\$ 54.991.269,84 (...)**”;

“(…) No caso, em que pese ter havido certas divergências no conteúdo de uma planilha entregue originalmente pela Recorrente durante a fiscalização (i.e., “planilha insumo x produto”), as quais, ressalte-se, somente foram constatadas (seja pela Recorrente, seja pelas autoridades fiscais) no curso da diligência, **o que se deve ter claro é que o Relatório de Diligência Fiscal confirma que, independentemente do conteúdo de tal planilha, havia de fato erros nos critérios para cálculo do preço praticado e da apuração da quantidade de ajuste (...)**”;

“(…) Ou seja, ao verificarem tais equívocos e refazerem os cálculos de ajuste, as autoridades fiscais tentaram “consertar” a metodologia empregada para o cálculo de tais elementos. Todavia, conforme se demonstrou na manifestação ao Relatório de Diligência Fiscal, tal procedimento é vedado pelo artigo 146 do CTN, que proíbe expressamente a modificação de critério jurídico adotado no lançamento (...)”;

“(…) Com efeito, no caso não houve apenas erros formais de cálculo. Pelo contrário, os próprios critérios adotados para a apuração do preço parâmetro, do preço praticado e da quantidade de itens sujeitos a ajuste estavam errados, conforme se reconheceu em sede de diligência. Assim, a descabida tentativa de apresentar novos cálculos, para incluir elementos diversos daqueles constantes na autuação original, representa patente mudança de critério jurídico na quantificação da matéria tributável, devendo ser de plano rechaçada. Com efeito, em se constatando que o resultado da diligência culmina em inovação de parte substancial do lançamento, caracterizada está a nulidade por vício material e, portanto, a autuação não pode ser mantida (...)”;

“(...) Em que pese ter havido tentativa de refazimento da autuação empregando novos critérios para a apuração do ajuste de preço de transferência, após o recebimento do Relatório de Diligência Fiscal, a Recorrente submeteu os novos cálculos das autoridades fiscais a nova avaliação da PwC, ocasião em que se verificou que a d. fiscalização, ainda assim, incorreu em outros equívocos quando da tentativa de readequação do lançamento efetuado (...);”

“(...) Todavia, para surpresa da Recorrente, em que pese a DRJ/CTA ter reconhecido os erros dos autos de infração E da diligência fiscal, ao invés de prontamente cancelar a atuação por patente equívoco na determinação da matéria tributável, as autoridades julgadoras indevidamente refizeram os cálculos, inclusive aumentando o valor do ajuste pretendido em sede de diligência, em descabida tentativa de convalidar o vício material em questão (...);”

*“(...) Primeiramente, conforme novo relatório elaborado pela PwC (doc. 01), verifica-se que a DRJ/CTA refez o cálculo dos preços praticados, corrigindo os erros incorridos pela d. fiscalização em sede de diligência, ou seja, a DRJ passou a considerar os saldos de estoque inicial, desconsiderados anteriormente. Todavia, **ainda assim o critério da DRJ/CTA para cálculo do preço praticado está errado**, pois, além do saldo de estoque inicial do próprio insumo, a DRJ deveria também ter considerado os saldos iniciais de insumos constantes em produtos acabados remanescentes em estoque, conforme já indicado no relatório da PwC quando da conclusão da diligência fiscal (...);”*

“(...) Em outras palavras, até o momento não houve a correta quantificação da matéria tributável, o que torna o auto de infração nulo. Com efeito, relembre-se que o ajuste original da autuação foi de R\$ 77.416.146,48. Em sua Impugnação, a Recorrente demonstrou que havia erros nos critérios de tal cálculo e que, mesmo de acordo com a metodologia da Instrução Normativa nº 243/02, o ajuste correto seria de R\$ 58.290.055,92. Em sede de diligência, as autoridades fiscais apresentaram novo cálculo de R\$ 54.991.269,84, porém, novamente, com erros nos critérios de cálculo. A DRJ/CTA reconheceu tais erros e apresentou novo cálculo de ajuste de R\$ 63.541.545,83. Todavia, a PwC, revisando tal cálculo e partindo das mesmas planilhas de cálculo da diligência, chega a um novo montante de R\$ 59.749.489,90 (pelos critérios da própria DRJ) ou R\$ 56.418.103,54 (com a correção dos erros adicionais de critérios de cálculo cometidos pela DRJ/CTA) (...);”

“(...) Ora, todos esses erros nos critérios de cálculo do lançamento (sem contar as sucessivas mudanças de tais critérios, seja pela diligência, seja pela DRJ/CTA) demonstram claramente que a autuação é viciada e não merece prosperar. Portanto, a autuação deve ser cancelada por este E. CARF também por este motivo (...);”

“(...) Assim, em vista da demonstração de reiterados erros na quantificação na própria base de cálculo do lançamento (i.e., no lançamento, na diligência e na decisão em primeira instância), a medida que se impõe é o cancelamento de plano da presente autuação (...);”

“(...) Em sua Impugnação, após demonstrar os erros cometidos pela fiscalização quando da lavratura dos autos de infração, a Recorrente requereu que os cálculos da PwC fossem acatados caso não houvesse o cancelamento da autuação. Esclareça-se que tal pedido em nenhum momento “autorizou” o refazimento da autuação. Pelo contrário, apenas na remota hipótese de não haver o cancelamento da autuação (o que se admitiu apenas por argumentação), a Recorrente requereu especificamente a adoção dos cálculos da PwC, uma vez que os cálculos da fiscalização estavam errados em quase 20 milhões de reais! (...)”;

ii. **Mérito:**

ii.i. **“DA NECESSIDADE DE ACEITAÇÃO DO MÉTODO CPL PARA OS PRODUTOS CKD EM RAZÃO DE SUA INFUNDADA DESQUALIFICAÇÃO”**, afirma que:

“(...) Como indicado mais acima, quando da lavratura dos autos de infração, a d. fiscalização trouxe três motivos para a pretensa desqualificação do cálculo de ajuste de preço de transferência da Recorrente pelo método CPI-, quais sejam: (i) A Recorrente supostamente não teria realizado um cálculo individualizado por bem importado, mas sim um “cálculo global” do grupo de produtos CKD; (ii) As planilhas apresentadas pela Recorrente estariam em idioma estrangeiro (inglês) e, por isso, não poderiam ser aceitas; e (iii) O método CPI- somente poderia ser utilizado quando a parte relacionada produzisse os bens importados, o que supostamente não seria o caso da HD USA (necessidade de fabricação dos bens no exterior pela parte relacionada). (...)”;

*“(...) Com relação ao item “(i)” acima (i.e., cálculo individualizado), em sua Impugnação, a Recorrente houve por bem demonstrar que, diferentemente do quanto alegado pelos autos de infração, as planilhas apresentadas durante a fiscalização continham **a apuração individualizada, item a item, do preço parâmetro de cada produto CKD importado pela Recorrente**. Ao analisar este item da defesa da Recorrente, a DRJ/CTA houve por bem concordar com as explicações trazidas em sede de Impugnação, conforme trecho abaixo **(fls. 4.629 do e-processo)**: (...)”;*

*“(...) Já com relação ao item “(ii)” acima (i.e., idioma estrangeiro), a d. fiscalização desconsiderou as planilhas de apuração do método CPI- da Recorrente sob o entendimento de que elas estariam em inglês. Todavia, em sua Impugnação, a Recorrente primeiramente demonstrou que **apenas parte das informações das planilhas estava em inglês**. Com efeito, as planilhas continham diversas abas, sendo que **as abas relativas à aplicação das regras relativas ao método CPL em si indicavam – EM PORTUGUÊS – os itens considerados para o cálculo da Recorrente**, tais como “preço de venda” (total ou unitário); “custo” (total ou unitário); “outros custos”; “total dos custos”; “custos + margem de lucro de 20%”; e “total do ajuste apurado”. (...)”;*

“(...) Essas informações, por si só, já eram suficientes para que a d. fiscalização pudesse analisar o método de cálculo adotado e, eventualmente havendo dúvidas, solicitar esclarecimentos adicionais à Recorrente. Porém, não foi isso o que aconteceu. Faltando poucos dias para o prazo decadencial expirar e sem

aparentemente ter realizado uma análise mais aprofundada das planilhas apresentadas pela Recorrente, a DRF-Manaus preferiu alegar, entre outras coisas, que, como tais planilhas estariam em inglês, o método CPI- deveria ser desconsiderado por completo (...);

“(...) Ora, **estando o cálculo do CPI- em português**, a alegação da d. fiscalização mostra-se, de pronto, bastante infundada. **Todavia, a r. decisão em primeira instância sequer analisou este ponto. Assim como também não se manifestou sobre o fato de a Recorrente ter reapresentado, em sede de Impugnação, a tradução integral das planilhas disponibilizadas à fiscalização em 18/12/2014.** (...)”;

“(...) Em um contexto de crescente internacionalização de práticas e informações fiscais, em que a própria RF13 exige dos participantes de seus concursos para auditor fiscal o conhecimento da língua inglesa (ou espanhola), é desarrozoado haver a desconsideração de um método de cálculo de preço de transferência pelo fato de **algumas informações** das planilhas apresentadas pela Recorrente estarem em inglês (informações estas que não são nem relativas ao cálculo em si). (...)”;

“(...) Com base nos esclarecimentos acima, resta claro que a segunda alegação das autoridades fiscais para a não aceitação do método CPL, indevidamente mantida pela DRJ/CTA, também não deve prosperar, devendo haver a reforma da decisão em primeira instância e o conseqüente cancelamento dos autos de infração ora combatidos quanto à impossibilidade de aplicação do método CPL aos produtos CKD em razão do idioma das planilhas da Recorrente (...);

“(...) Por fim, como indicado mais acima, o último aspecto trazido pelos autos de infração para desconsideração do método CPL foi de que a Recorrente estaria impossibilitada de usar este método em razão de a HD USA supostamente não fabricar os produtos CKD, mas apenas os adquirir de terceiros e os revender à Recorrente (...);

“(...) Todavia, por tal alegação não encontrar qualquer fundamento, em sua Impugnação, a Recorrente demonstrou que: **(a) Primeiramente, a linha de interpretação da d. fiscalização não encontra qualquer guarida em nosso ordenamento jurídico**, já que a legislação pátria não exige que a parte vinculada no exterior seja a fabricante dos bens para fins de aplicação do CPL, mas apenas a fornecedora dos bens. Em outras palavras, em nenhum momento a legislação fala em necessidade de produção do bem fornecido pela parte relacionada para aplicação do CPL. **(b) De todo modo, a HD USA efetivamente produziu os bens que exportou à Recorrente.** Para tanto, em sua Impugnação, a Recorrente apresentou esclarecimentos e documentos que demonstravam o processo produtivo das diversas fábricas das HD USA nos Estados Unidos (em York – Pensilvânia, Menomonee Falls – Wisconsin e Kansas City – Missouri), e também memorando emitido pelo Vice-Presidente e Controller da HD USA, atestando que, desde 1903, a Harley-Davidson possui fábricas nos Estados Unidos, com a indicação dos bens que são produzidos em cada fábrica. (...)”;

“(…) Ademais, a Recorrente ainda demonstrou que, mesmo que a HD USA não produzisse sequer uma peça de motocicleta, ainda assim as atividades de reunir todas as peças e componentes de uma motocicleta em um kit, acondicioná-los, embalá-los e, posteriormente, vendê-los à Recorrente para fins de montagem de uma motocicleta consistiam produção nos termos da legislação do IPI, o que ensejaria a aplicação do método CPL (...);”

“(…) Em que pese os esclarecimentos da Impugnação, a DRJ/CTA determinou uma diligência para “que a Fiscalização faça as investigações necessárias para confirmar se a Harley Davidson USA é efetivamente a fabricante dos produtos importados” (fls. 4.296 do e-processo). Ocorre que, para surpresa da Recorrente, a d. fiscalização desconsiderou a determinação acima e passou a requerer as planilhas de apuração do CPL, a fim de que a Recorrente comprovasse “de fato e de direito a razão de ter, ou não, efetuado ajuste de preços de transferência”. Para que não restem dúvidas, a Recorrente transcreve abaixo trecho de intimação recebida em sede de diligência fiscal: (...);”

“(…) Ou seja, ao invés de atenderem ao **quesito objetivo** determinado pela d. DRJ-CTA, as autoridades fiscais solicitaram a apresentação de planilhas de cálculo do ajuste pelo método CPL, já constantes nos autos, juntamente com a respectiva documentação suporte, em clara tentativa de procederem a uma nova fiscalização (...);”

“(…) Não obstante, em **patente inovação**, o **Relatório de Diligência também alegou que a desconsideração do método CPL não teria decorrido do fato de a HD USA não ser a efetiva fabricante dos produtos CKD**, mas sim porque a Recorrente, durante a fiscalização, não teria feito um cálculo individualizado por cada bem que compõe o kit CKD, assim como teria deixado de apresentar a documentação que respaldaria a aplicação do referido método (...);”

“(…) Ou seja, percebendo que o fato de a HD USA ser ou não a fabricante dos bens seria irrelevante, a d. fiscalização trouxe novos e infundados argumento para tentar motivar a desqualificação do CPL. Todavia, com relação à alegação acima de suposta falta de cálculo individualizado, como se demonstrou, não assiste razão à d. fiscalização, conforme reconhecido pela própria DRJ/CTA. (...);”

“(…) Já com relação a alegação de falta de apresentação de documentos, em sua manifestação ao Relatório de Diligência, a Recorrente houve por bem demonstrar que tal argumento, além de patente inovação, era **bastante** infundado, pois, durante o curso da fiscalização, a Recorrente disponibilizou os documentos à d. fiscalização, que, todavia, preferiu não os analisar (...);”

“(…) Todavia, novamente para surpresa da Recorrente, em que pese ter determinado uma diligência para confirmar se a HD USA era a fabricante dos produtos CKD importados, a DRJ/CTA acatou a linha de argumentação de que este fato não teria sido relevante para a desqualificação do CPL, dizendo, ainda, que o motivo para desconsideração do CPL foi a suposta falta de apresentação de documentos, conforme trecho abaixo transcrito (fls. 4.631 do e-processo): (...);”

“(...) Ou seja, os documentos foram disponibilizados. Ocorre, todavia, que a d. fiscalização nunca buscou analisar a documentação necessária para a conferência dos cálculos pelo CPL. Assim, trazer este argumento agora é uma inovação descabida, que deve ser rechaçada de plano por este E. CARF (...)”;

“(...) Em outras palavras, durante o procedimento fiscalizatório, a Recorrente foi uma única vez intimada a apresentar a planilha de apuração do CPL, o que fez diligentemente, tendo as autoridades fiscais deixado de fazer qualquer análise mais aprofundada quanto à aplicação de tal método. Ora, se as autoridades fiscais, por sua única e exclusiva liberalidade, deixaram de analisar referida documentação nos três anos de fiscalização, preferindo desqualificar desmotivadamente o método CPL para aplicação do método PRL, não pode a Recorrente vir a ser penalizada sob o argumento de que teria deixado de apresentar referida documentação suporte (...)”;

ii.ii. “DA NECESSIDADE DE ACEITAÇÃO DO MÉTODO PRL20 PARA OS PRODUTOS PAM EM RAZÃO DE SUA INFUNDADA DESQUALIFICAÇÃO”, afirma que:

“(...) (...)”;

ii.iii. “DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE CÁLCULO DO PRL60 DE ACORDO COM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 243/02”, afirma que:

“(...) (...)”;

ii.iv. “DA NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES DA LEI Nº 12.715/12 CASO NÃO HAJA O CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO PELOS MOTIVOS EXPOSTOS MAIS ACIMA”, afirma que:

“(...) (...)”;

“(...) (...)”; e,

ii.v. “LUCRO DA EXPLORAÇÃO: ERRO NA DETERMINAÇÃO DO MONTANTE DE IRPJ EXIGIDO POR MEIO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO”, afirma que:

“(...) (...)”.

10. Ademais disso, requereu que seja *“(...) conhecido e provido, para que este E. CARF reconheça prontamente a nulidade dos autos de infração e cancele a presente autuação, (i) seja pelo fato de o procedimento fiscalizatório ter ocorrido em contrariedade à lei, (ii) seja pelo fato de a desconsideração dos métodos CPL e PRL20 originalmente adotados pela Recorrente ser imotivada, (iii) seja pelos erros materiais incorridos na quantificação do crédito tributário exigido, (iv) seja pela aplicação de metodologias de cálculo que não encontram guarida legal (...)”.*

11. Outrossim, que *“(...) na hipótese de os autos de infração não serem de plano cancelados, requer-se, subsidiariamente: (i) a redução do ajuste pretendido, em vista dos erros materiais indicados no novo relatório da PwC, que reduziriam o valor do ajuste pretendido em quase R\$ 20 milhões; (ii) a aplicação do método PRL de acordo com a metodologia de cálculo prevista pela Lei nº 12.715/12; e (iii) especificamente com relação ao auto de infração de IRPJ, o recálculo do lucro da exploração de acordo com as determinações do artigo 45 da Lei nº 10.637/02, para fins de redução do montante de IRPJ exigido, por meio da aplicação da redução de 75% de alíquota incidente sobre as receitas incentivadas. (...)”.*

12. Por fim, a contribuinte juntou aos autos mais um laudo elaborado (terceiro) pela PricewaterhouseCoopers Contadores Públicos Ltda. (PWC), de fls. 4754/4982, que comprovaria suas alegações.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

13. Do Recurso De Ofício

13.1 A DRJ/CTA (DRJ09) proferiu o v. acórdão recorrido de fls. 4599/4656, julgando procedente em parte a Impugnação apresentada, a fim de reduzir o crédito tributário total de R\$ 29.743.534,03 para R\$ 21.488.146,65, conforme quadros abaixo de fls. 4655/4656:

Recálculo IRPJ			
	Auto de Infração	Exonerado	Mantido
Valor Tributável	R\$ 74.044.371,29	R\$ 13.874.600,69	R\$ 60.169.770,60
Prejuízo do Período Compensado	R\$ 33.638.263,60	R\$ -	R\$ 33.638.263,60
Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	R\$ 2.042.246,27	R\$ -	R\$ 2.042.246,27
Valor Tributável após Compensação	R\$ 38.363.861,42	R\$ 13.874.600,69	R\$ 24.489.260,73
IRPJ - 15%	R\$ 5.754.579,21	R\$ 2.081.190,10	R\$ 3.673.389,11
Adicional de IRPJ - 10%	R\$ 3.812.386,14	R\$ 1.387.460,07	R\$ 2.424.926,07
Total IRPJ	R\$ 9.566.965,35	R\$ 3.468.650,17	R\$ 6.098.315,18
Multa - 75%	R\$ 7.175.224,01	R\$ 2.601.487,62	R\$ 4.573.736,39
Total	R\$ 16.742.189,36	R\$ 6.070.137,79	R\$ 10.672.051,57

Recálculo CSLL			
	Auto de Infração	Exonerado	Mantido
Valor Tributável	R\$ 74.044.371,29	R\$ 13.874.600,69	R\$ 60.169.770,60
Base Negativa do Período Compensada	R\$ 33.638.263,60	R\$ -	R\$ 33.638.263,60
Base Negativa de Períodos Anteriores Compensada	R\$ 2.042.246,27	R\$ -	R\$ 2.042.246,27
Valor Tributável após Compensação	R\$ 38.363.861,42	R\$ 13.874.600,69	R\$ 24.489.260,73
CSLL - 9%	R\$ 3.452.747,52	R\$ 1.248.714,05	R\$ 2.204.033,47
Multa - 75%	R\$ 2.589.560,64	R\$ 936.535,54	R\$ 1.653.025,10
Total	R\$ 6.042.308,16	R\$ 2.185.249,59	R\$ 3.857.058,57

13.2 Portanto, verifica-se que a parcela exonerada (R\$ 8.255.387,38), referente ao IRPJ, CSLL e respectivas multas e juros, que constitui o objeto do Recurso de Ofício, não atende ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023¹, aferido nos termos da Súmula CARF nº 103, razão pela qual dele não conheço.

14. Passo a análise do Recurso Voluntário.

15. O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme despacho de fl. 4983, bem assim preenche os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), razão pela qual dele conheço.

16. Cuida-se o feito de Autos de Infração para exigência de IRPJ e CSLL, no montante originário de R\$ 29.743.534,03, acrescidos de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora, referentes ao ano-calendário 2012, em virtude da ocorrência da infração: “Custos, Despesas, Encargos - Bens, Serviços, Direitos Adquiridos No Exterior - Pessoa Vinculada” (ADIÇÕES

¹ Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

- PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS), pois a contribuinte teria aplicado métodos de preços de transferências de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior, não adicionando ao Lucro Líquido do período o montante devido para a determinação do Lucro Real.

17. A DRJ/CTA (DRJ09) proferiu o v. acórdão recorrido de fls. 4599/4656, julgando parcialmente procedente a Impugnação da contribuinte, a fim de exonerar parte dos valores apurados na quantia de R\$ 8.255.387,38 (IRPJ, CSLL e respectivas multas)

18. Em sede de Recurso Voluntário de fls. 4666/4753, a Recorrente aduziu, em suma, que:

i. Preliminares:

i.i. “DA NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DA DECISÃO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA”, afirma que:

“(...) Em sua Impugnação, a Recorrente demonstrou que o cálculo acima estava errado (item II.4 da Impugnação), razão pela qual o auto de infração padecia de vício material (qual seja, erro na determinação da matéria tributável e, conseqüentemente, no cálculo do montante de tributos devidos) e que, portanto, deveria ser cancelado (...);”

“(...) Ao analisarem este tópico da Impugnação da Recorrente, as autoridades julgadoras da DR.1/CTA determinaram uma diligência, a fim de que a d. DRF-Manaus pudesse se manifestar sobre os erros suscitados. Neste sentido, veja-se a determinação da DR.1/CTA (fls. 4.296 do e- processo) (...);”

“(...) Após solicitar diversos documentos da Recorrente e verdadeiramente refazer a autuação (o que por si só já é completamente indevido e inequivocamente demonstra a nulidade dos autos de infração, como se demonstrará nas razões de mérito a seguir), as autoridades fiscais reconheceram que o ajuste de R\$77milhões originalmente pretendido estava, de fato, errado, e assim reduziram tal montante em quase R\$22,5milhões (...);”

“(...) Pois bem. Em sua manifestação ao relatório final de diligência fiscal, a Recorrente demonstrou, dentre outras coisas, que o cálculo da d. fiscalização, mais uma vez, continha erros materiais (item II.2 da Manifestação ao Relatório de Diligência Fiscal – fls. 4.534 e seguintes do e-processo). Inclusive, referidos erros foram reconhecidos expressamente pela decisão da DRJ/CTA, conforme excertos abaixo (...);”

“(...) Ora, em se constatando que reiteradamente houve erros materiais na apuração do ajuste tributável (seja pela própria fiscalização, quando do refazimento dos cálculos em sede de diligência fiscal, seja pela DRJ/CTA, ao analisar a manifestação da Recorrente quanto a este tocante), como regra, caberia aos julgadores determinar o cancelamento dos autos de infração, por nulidade decorrente de erro em um dos elementos essenciais da relação jurídico-tributária: a quantificação da matéria tributável (...);”

“(...) Porém, para completa surpresa da Recorrente, em descabida tentativa de manter a autuação, as d. autoridades julgadoras da DRJ/CTA refizeram os cálculos do novo ajuste efetuado pela d. fiscalização quando da conclusão da

diligência e, mais do que isso, entenderam que o ajuste devido não deveria ser o novo valor lançado pelas autoridades fiscais (i.e., de R\$ 54.991.269,84), mas sim montante bastante superior, de R\$ 63.541.545,83 (fls. 4.638 do e-processo): (...) Ou seja, a decisão de primeira instância aumentou o ajuste feito em sede de diligência em mais de R\$8,5milhões. Ora, nada mais descabido!!! (...);

“(...) De fato, tendo o contribuinte demonstrado erro na apuração da exigência tributária (por duas vezes, reitere-se) e, inclusive, demonstrado que referido erro leva à nulidade da autuação, não deve o órgão julgador tentar remediar a situação, trazendo novos elementos à lide, em clara inovação. Este procedimento viola o duplo grau de jurisdição, o contraditório e a ampla defesa, culminando, por fim, em patente cerceamento do direito de defesa da Recorrente. Ademais, ao aumentar o ajuste já reduzido em sede de diligência, a decisão em primeira instância ofende o princípio do non reformatio in pejus, que, como regra, proíbe que a decisão sobre determinado procedimento seja mais gravosa que o própria procedimento. (...);

“(...) Portanto, em sendo demonstrada a nulidade da decisão de primeira instância (posto que se apoderou de competência da fiscalização e efetuou verdadeiramente novo lançamento de ofício, agravando, inclusive, a situação da Recorrente, em completo cerceamento do seu direito de defesa), requer-se a decretação de sua nulidade (...);

i.ii. “DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR FALTA DE INTIMAÇÃO DA RECORRENTE PARA APRESENTAÇÃO DE NOVO MÉTODO DE CÁLCULO PARA OS PRODUTOS CKD”, afirma que:

*“(...) Em 1996, a Lei nº 9.430/96 incorporou ao ordenamento jurídico brasileiro as chamadas “regras de preço de transferência”. **Originalmente**, referida lei não trouxe normas específicas sobre como deveria ocorrer o procedimento de fiscalização relacionado à aplicação das regras de preço de transferência. Não obstante, visando regulamentar as disposições de preço de transferência da Lei nº 9.430/96, o artigo 40 da Instrução Normativa SRF nº 243/02 trouxe regra bastante específica para os procedimentos de fiscalização (...);*

“(...) Com efeito, o artigo 40 em comento determinava que, se o contribuinte deixasse de indicar ao agente fiscal o método de cálculo adotado, ou deixasse de apresentar (ou apresentasse de maneira insatisfatória) documentação suporte para determinação do preço praticado e as memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, a fiscalização poderia determinar os preços praticados e parâmetro com base na documentação que tivesse disponível, aplicando qualquer um dos métodos previstos na legislação (...);

*“(...) Nesse sentido, a Medida Provisória nº 563 e, posteriormente, a Lei nº 12.715/12, determinaram que, **a partir do ano-calendário de 2012**, durante o procedimento fiscalizatório, no caso de a fiscalização vir a desqualificar o método ou algum dos critérios de cálculo do preço parâmetro adotados pelo contribuinte, o agente fiscal deverá motivar referida desqualificação e intimar o contribuinte a apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na*

legislação. Para referência, a Recorrente transcreve abaixo o artigo 20-A incluído na Lei nº 9.430/96, em vigor desde 2012 (...);

“(…) Como indicado no item I acima, com relação ao grupo de produtos CKD, a d. fiscalização desconsiderou por completo o método de cálculo adotado pela Recorrente no ano-calendário de 2012 (qual seja, o CPL). Todavia, sem ter motivado tal desqualificação previamente à lavratura dos autos de infração e, muito menos, sem ter intimado a Recorrente para apresentar novo cálculo utilizando outro método previsto na legislação aplicável, a DRF-Manaus já emitiu os autos de infração ora combatidos, aplicando o método PRL60 aos produtos CKD da Recorrente (...);

“(…) Reitere-se o quanto contextualizado acima: **em 18/12/2014 a Recorrente apresentou o cálculo de preço de transferência para os produtos CKD pelo método CPL.** Na mesma data, quando do protocolo de sua resposta, a Recorrente já foi intimada pessoalmente a apresentar outras planilhas, em leiaute especificado pelo r. agente fiscal. De se registrar que **estas planilhas solicitadas pela fiscalização não guardam qualquer relação com a apresentação de um novo cálculo de ajuste de preço de transferência**, sendo tão somente planilhas com dados posteriormente utilizados pela fiscalização para a aplicação do PRL60 – como planilha “inventário”, planilha “movimentação de estoque”, planilha “cadastro de mercadorias”, planilha “cadastro de participantes”, planilha “insumo x produto”, planilha “custo de produção acabada”, planilha “importações”, planilha “compra no mercado interno”, planilha “vendas” etc. (...);

“(…) Ora, como se demonstrou acima, tal procedimento está em **total e completa dissonância** com o artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, assim como com os artigos 40 e 53 da Instrução Normativa nº 1.312/12, todos já em vigor no ano-base atuado (2012) (...);

“(…) De fato, **durante o procedimento fiscalizatório, as d. autoridades fiscais NUNCA se manifestaram sobre a aplicação do CPL, muito menos motivaram a razão pela qual tal método supostamente não poderia ter sido aplicado pela Recorrente aos produtos CKD.** Ou seja, houve total inobservância ao artigo 20-A, § 1º, da Lei nº 9.430/96 (“a fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica.”). (...);

“(…) Ademais, em que pese ter havido intimações para a apresentação de certas planilhas (em leiaute estabelecido pela d. fiscalização e que tiveram como única finalidade suportar os cálculos das autoridades fiscais para aplicação do método PRL), **também NUNCA houve intimação da Recorrente para “apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação”,** conforme determina o artigo 20-A, caput, da Lei nº 9.430/96. (...);

“(…) **Repita-se: não houve desqualificação do CPL, nem intimação para que a Recorrente apresentasse novos cálculos por método que entendesse pertinente.** De fato, **as intimações foram apenas para apresentação de planilhas com dados e informações necessários para que a d. fiscalização pudesse apresentar cálculo pelo método PRL,** sendo que eventuais pedidos de retificação destas

informações, quando passíveis de serem implementados, não guardaram qualquer relação com eventual novo cálculo de preço de transferência pela Recorrente (...);

*“(...) Não obstante, com relação ao entendimento acima, a Recorrente esclarece que jamais pleiteou que caberia à d. fiscalização escolher o método mais benéfico à Recorrente. Pelo contrário, o que se buscou demonstrar é que a d. fiscalização, se **motivadamente** quisesse desqualificar o método CPL, deveria ter intimado a Recorrente a apresentar novo cálculo, conforme prevê o artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, o que, todavia, nunca foi realizado (...);*

“(...) Muito embora a Recorrente tenha optado por não antecipar os efeitos dos artigos 48 e 50 da Lei nº 12.715/12 (conforme indica a própria DIPJ da Recorrente), vale ressaltar que o artigo 51 da Lei nº 12.715/12, que incluiu o artigo 20-A na Lei nº 9.430/96, teve vigência imediata, de modo que a opção da Recorrente por não antecipar os efeitos dos artigos 48 e 50 da Lei nº 12.715/12 em nada prejudica a aplicação do artigo 20-A da Lei nº 9.430/96 (...);

*“(...) Portanto, resta claro que **(i)** a falta de motivação da desqualificação do método CPL para os produtos CKD; **(ii)** a não-intimação da Recorrente para apresentar novo método de cálculo e **(iii)** a escolha arbitrária do método PRL60 para os produtos CKD, em conjunto, cercearam o direito de defesa da Recorrente, que perdeu a chance de esgotar todos os métodos possíveis para adequada comparação de preços de transferência (...);*

*“(...) Em vista do exposto, como não é dado ao Fisco eleger isoladamente o método que julgar conveniente segundo os interesses da arrecadação, sem promover, antes disso, o direito à ampla defesa nos termos do artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, **a medida que se impõe é a reforma da decisão da DRJ/CTA neste tocante, com o conseqüente cancelamento dos autos de infração, pelo menos com relação aos produtos CKD (...);***

i.iii. “DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR ERROS NOS CRITÉRIOS DE CÁLCULO”, afirma que:

“(...) Após ter recebido os autos de infração, a Recorrente contratou a equipe especializada em preços de transferência de renomada empresa de auditoria independente, qual seja, a PricewaterhouseCoopers (“PwC”), para revisar os cálculos elaborados pela d. fiscalização (...);

“(...) Relembre-se que, no mesmo dia em que a Recorrente apresentou suas planilhas de apuração de ajustes de preço de transferência, a d. fiscalização já a intimou a apresentar diversas planilhas com informações sobre importações e processos produtivos, as quais foram utilizadas pelas autoridades fiscais para a realização dos cálculos de ajuste de preços de transferência seguindo exclusivamente o método PRL (20 ou 60, a depender da destinação do bem) (...);

*“(...) Registre-se que, muito embora a Recorrente tenha submetido a controle de preços de transferência mais de 12.000 itens, apenas 3.176 itens foram ajustados pelo r. agente fiscal, conforme consta na planilha de **fls. 204 a 288 deste e-processo**, sendo que todos esses 3.176 itens foram testados pela PwC (...);*

“(…) Neste contexto, dentre os cenários solicitados, um deles era de refazer o cálculo do ajuste de acordo com a **metodologia prevista na Instrução Normativa nº 243/02 (i.e., metodologia adotada pela fiscalização), corrigindo, todavia, os erros de critérios de cálculo verificados (…)**”;

“(…) Ao efetuar tal cálculo, a PwC verificou que o ajuste de **R\$ 77.416.146,48** originalmente pretendido pela fiscalização continha erros que elevaram indevidamente o ajuste pretendido em **quase R\$20milhões!** Com efeito, aplicando-se a mesma metodologia de cálculo adotada pela fiscalização na apuração do ajuste pretendido (Instrução Normativa nº 243/02), porém corrigindo os erros verificados na apuração do preço praticado, do preço parâmetro e da quantidade de itens sujeitos a ajuste, a PwC constatou que o ajuste seria de apenas **R\$ 58.290.055,92 (…)**”;

“(…) Ao tomarem conhecimento de tais erros, a DRJ/CTA determinou a conversão do julgamento em diligência a fim de que a d. fiscalização pudesse confirmá-los, o que de fato ocorreu. Todavia, as d. autoridades fiscais não só confirmaram os erros em questão, como, **em tentativa de manter a autuação a qualquer custo**, inovaram o lançamento, revisando os critérios de cálculo adotados até então. Assim, em sede de diligência, buscou-se reduzir o ajuste originalmente pretendido para **R\$ 54.991.269,84 (…)**”;

“(…) No caso, em que pese ter havido certas divergências no conteúdo de uma planilha entregue originalmente pela Recorrente durante a fiscalização (i.e., “planilha insumo x produto”), as quais, ressalte-se, somente foram constatadas (seja pela Recorrente, seja pelas autoridades fiscais) no curso da diligência, **o que se deve ter claro é que o Relatório de Diligência Fiscal confirma que, independentemente do conteúdo de tal planilha, havia de fato erros nos critérios para cálculo do preço praticado e da apuração da quantidade de ajuste (…)**”;

“(…) Ou seja, ao verificarem tais equívocos e refazerem os cálculos de ajuste, as autoridades fiscais tentaram “consertar” a metodologia empregada para o cálculo de tais elementos. Todavia, conforme se demonstrou na manifestação ao Relatório de Diligência Fiscal, tal procedimento é vedado pelo artigo 146 do CTN, que proíbe expressamente a modificação de critério jurídico adotado no lançamento (…)”;

“(…) Com efeito, no caso não houve apenas erros formais de cálculo. Pelo contrário, os próprios critérios adotados para a apuração do preço parâmetro, do preço praticado e da quantidade de itens sujeitos a ajuste estavam errados, conforme se reconheceu em sede de diligência. Assim, a descabida tentativa de apresentar novos cálculos, para incluir elementos diversos daqueles constantes na autuação original, representa patente mudança de critério jurídico na quantificação da matéria tributável, devendo ser de plano rechaçada. Com efeito, em se constatando que o resultado da diligência culmina em inovação de parte substancial do lançamento, caracterizada está a nulidade por vício material e, portanto, a autuação não pode ser mantida (…)”;

*“(...) Em que pese ter havido tentativa de refazimento da autuação empregando novos critérios para a apuração do ajuste de preço de transferência, após o recebimento do Relatório de Diligência Fiscal, a Recorrente submeteu os novos cálculos das autoridades fiscais a nova avaliação da PwC, ocasião em que **se verificou que a d. fiscalização, ainda assim, incorreu em outros equívocos quando da tentativa de readequação do lançamento efetuado (...)**”;*

“(...) Todavia, para surpresa da Recorrente, em que pese a DRJ/CTA ter reconhecido os erros dos autos de infração E da diligência fiscal, ao invés de prontamente cancelar a atuação por patente equívoco na determinação da matéria tributável, as autoridades julgadoras indevidamente refizeram os cálculos, inclusive aumentando o valor do ajuste pretendido em sede de diligência, em descabida tentativa de convalidar o vício material em questão (...)”;

*“(...) Primeiramente, conforme novo relatório elaborado pela PwC (**doc. 01**), verifica-se que a DRJ/CTA refez o cálculo dos preços praticados, corrigindo os erros incorridos pela d. fiscalização em sede de diligência, ou seja, a DRJ passou a considerar os saldos de estoque inicial, desconsiderados anteriormente. Todavia, **ainda assim o critério da DRJ/CTA para cálculo do preço praticado está errado**, pois, além do saldo de estoque inicial do próprio insumo, a DRJ deveria também ter considerado os saldos iniciais de insumos constantes em produtos acabados remanescentes em estoque, conforme já indicado no relatório da PwC quando da conclusão da diligência fiscal (...)*”;

*“(...) **Em outras palavras, até o momento não houve a correta quantificação da matéria tributável, o que torna o auto de infração nulo.** Com efeito, relembre-se que o ajuste original da autuação foi de R\$ 77.416.146,48. Em sua Impugnação, a Recorrente demonstrou que havia erros nos critérios de tal cálculo e que, mesmo de acordo com a metodologia da Instrução Normativa nº 243/02, o ajuste correto seria de R\$ 58.290.055,92. Em sede de diligência, as autoridades fiscais apresentaram novo cálculo de R\$ 54.991.269,84, porém, novamente, com erros nos critérios de cálculo. A DRJ/CTA reconheceu tais erros e apresentou novo cálculo de ajuste de R\$ 63.541.545,83. Todavia, a PwC, revisando tal cálculo e partindo das mesmas planilhas de cálculo da diligência, chega a um novo montante de R\$ 59.749.489,90 (pelos critérios da própria DRJ) ou R\$ 56.418.103,54 (com a correção dos erros adicionais de critérios de cálculo cometidos pela DRJ/CTA) (...)*”;

*“(...) **Ora, todos esses erros nos critérios de cálculo do lançamento (sem contar as sucessivas mudanças de tais critérios, seja pela diligência, seja pela DRJ/CTA) demonstram claramente que a autuação é viciada e não merece prosperar. Portanto, a autuação deve ser cancelada por este E. CARF também por este motivo (...)**”;*

“(...) Assim, em vista da demonstração de reiterados erros na quantificação na própria base de cálculo do lançamento (i.e., no lançamento, na diligência e na decisão em primeira instância), a medida que se impõe é o cancelamento de plano da presente autuação (...)”;

“(...) Em sua Impugnação, após demonstrar os erros cometidos pela fiscalização quando da lavratura dos autos de infração, a Recorrente requereu que os cálculos da PwC fossem acatados caso não houvesse o cancelamento da autuação. Esclareça-se que tal pedido em nenhum momento “autorizou” o refazimento da autuação. Pelo contrário, apenas na remota hipótese de não haver o cancelamento da autuação (o que se admitiu apenas por argumentação), a Recorrente requereu especificamente a adoção dos cálculos da PwC, uma vez que os cálculos da fiscalização estavam errados em quase 20 milhões de reais! (...)”;

ii. **Mérito:**

ii.i. **“DA NECESSIDADE DE ACEITAÇÃO DO MÉTODO CPL PARA OS PRODUTOS CKD EM RAZÃO DE SUA INFUNDADA DESQUALIFICAÇÃO”**, afirma que:

“(...) Como indicado mais acima, quando da lavratura dos autos de infração, a d. fiscalização trouxe três motivos para a pretensa desqualificação do cálculo de ajuste de preço de transferência da Recorrente pelo método CPI-, quais sejam: (i) A Recorrente supostamente não teria realizado um cálculo individualizado por bem importado, mas sim um “cálculo global” do grupo de produtos CKD; (ii) As planilhas apresentadas pela Recorrente estariam em idioma estrangeiro (inglês) e, por isso, não poderiam ser aceitas; e (iii) O método CPI- somente poderia ser utilizado quando a parte relacionada produzisse os bens importados, o que supostamente não seria o caso da HD USA (necessidade de fabricação dos bens no exterior pela parte relacionada). (...)”;

*“(...) Com relação ao item “(i)” acima (i.e., cálculo individualizado), em sua Impugnação, a Recorrente houve por bem demonstrar que, diferentemente do quanto alegado pelos autos de infração, as planilhas apresentadas durante a fiscalização continham **a apuração individualizada, item a item, do preço parâmetro de cada produto CKD importado pela Recorrente.** Ao analisar este item da defesa da Recorrente, a DRJ/CTA houve por bem concordar com as explicações trazidas em sede de Impugnação, conforme trecho abaixo **(fls. 4.629 do e-processo): (...)**”;*

*“(...) Já com relação ao item “(ii)” acima (i.e., idioma estrangeiro), a d. fiscalização desconsiderou as planilhas de apuração do método CPI- da Recorrente sob o entendimento de que elas estariam em inglês. Todavia, em sua Impugnação, a Recorrente primeiramente demonstrou que **apenas parte das informações das planilhas estava em inglês.** Com efeito, as planilhas continham diversas abas, sendo que **as abas relativas à aplicação das regras relativas ao método CPL em si indicavam – EM PORTUGUÊS – os itens considerados para o cálculo da Recorrente,** tais como “preço de venda” (total ou unitário); “custo” (total ou unitário); “outros custos”; “total dos custos”; “custos + margem de lucro de 20%”; e “total do ajuste apurado”. (...)”;*

“(...) Essas informações, por si só, já eram suficientes para que a d. fiscalização pudesse analisar o método de cálculo adotado e, eventualmente havendo dúvidas, solicitar esclarecimentos adicionais à Recorrente. Porém, não foi isso o que aconteceu. Faltando poucos dias para o prazo decadencial expirar e sem

aparentemente ter realizado uma análise mais aprofundada das planilhas apresentadas pela Recorrente, a DRF-Manaus preferiu alegar, entre outras coisas, que, como tais planilhas estariam em inglês, o método CPI- deveria ser desconsiderado por completo (...);

“(...) Ora, **estando o cálculo do CPI- em português**, a alegação da d. fiscalização mostra-se, de pronto, bastante infundada. **Todavia, a r. decisão em primeira instância sequer analisou este ponto.** Assim como **também não se manifestou sobre o fato de a Recorrente ter reapresentado, em sede de Impugnação, a tradução integral das planilhas disponibilizadas à fiscalização em 18/12/2014.** (...)”;

“(...) Em um contexto de crescente internacionalização de práticas e informações fiscais, em que a própria RF13 exige dos participantes de seus concursos para auditor fiscal o conhecimento da língua inglesa (ou espanhola), é desarrozoado haver a desconsideração de um método de cálculo de preço de transferência pelo fato de **algumas informações** das planilhas apresentadas pela Recorrente estarem em inglês (informações estas que não são nem relativas ao cálculo em si). (...)”;

“(...) Com base nos esclarecimentos acima, resta claro que a segunda alegação das autoridades fiscais para a não aceitação do método CPL, indevidamente mantida pela DRJ/CTA, também não deve prosperar, devendo haver a reforma da decisão em primeira instância e o conseqüente cancelamento dos autos de infração ora combatidos quanto à impossibilidade de aplicação do método CPL aos produtos CKD em razão do idioma das planilhas da Recorrente (...);

“(...) Por fim, como indicado mais acima, o último aspecto trazido pelos autos de infração para desconsideração do método CPL foi de que a Recorrente estaria impossibilitada de usar este método em razão de a HD USA supostamente não fabricar os produtos CKD, mas apenas os adquirir de terceiros e os revender à Recorrente (...);

“(...) Todavia, por tal alegação não encontrar qualquer fundamento, em sua Impugnação, a Recorrente demonstrou que: **(a) Primeiramente, a linha de interpretação da d. fiscalização não encontra qualquer guarida em nosso ordenamento jurídico**, já que a legislação pátria não exige que a parte vinculada no exterior seja a fabricante dos bens para fins de aplicação do CPL, mas apenas a fornecedora dos bens. Em outras palavras, em nenhum momento a legislação fala em necessidade de produção do bem fornecido pela parte relacionada para aplicação do CPL. **(b) De todo modo, a HD USA efetivamente produziu os bens que exportou à Recorrente.** Para tanto, em sua Impugnação, a Recorrente apresentou esclarecimentos e documentos que demonstravam o processo produtivo das diversas fábricas das HD USA nos Estados Unidos (em York – Pensilvânia, Menomonee Falls – Wisconsin e Kansas City – Missouri), e também memorando emitido pelo Vice-Presidente e Controller da HD USA, atestando que, desde 1903, a Harley-Davidson possui fábricas nos Estados Unidos, com a indicação dos bens que são produzidos em cada fábrica. (...)”;

“(…) Ademais, a Recorrente ainda demonstrou que, mesmo que a HD USA não produzisse sequer uma peça de motocicleta, ainda assim as atividades de reunir todas as peças e componentes de uma motocicleta em um kit, acondicioná-los, embalá-los e, posteriormente, vendê-los à Recorrente para fins de montagem de uma motocicleta consistiam produção nos termos da legislação do IPI, o que ensejaria a aplicação do método CPL (...)”;

“(…) Em que pese os esclarecimentos da Impugnação, a DRJ/CTA determinou uma diligência para “que a Fiscalização faça as investigações necessárias para confirmar se a Harley Davidson USA é efetivamente a fabricante dos produtos importados” (fls. 4.296 do e-processo). Ocorre que, para surpresa da Recorrente, a d. fiscalização desconsiderou a determinação acima e passou a requerer as planilhas de apuração do CPL, a fim de que a Recorrente comprovasse “de fato e de direito a razão de ter, ou não, efetuado ajuste de preços de transferência”. Para que não restem dúvidas, a Recorrente transcreve abaixo trecho de intimação recebida em sede de diligência fiscal: (...)”;

“(…) Ou seja, ao invés de atenderem ao **quesito objetivo** determinado pela d. DRJ-CTA, as autoridades fiscais solicitaram a apresentação de planilhas de cálculo do ajuste pelo método CPL, já constantes nos autos, juntamente com a respectiva documentação suporte, em clara tentativa de procederem a uma nova fiscalização (...)”;

“(…) Não obstante, em patente inovação, o Relatório de Diligência também alegou que a desconsideração do método CPL não teria decorrido do fato de a HD USA não ser a efetiva fabricante dos produtos CKD, mas sim porque a Recorrente, durante a fiscalização, não teria feito um cálculo individualizado por cada bem que compõe o kit CKD, assim como teria deixado de apresentar a documentação que respaldaria a aplicação do referido método (...)”;

“(…) Ou seja, percebendo que o fato de a HD USA ser ou não a fabricante dos bens seria irrelevante, a d. fiscalização trouxe novos e infundados argumento para tentar motivar a desqualificação do CPL. Todavia, com relação à alegação acima de suposta falta de cálculo individualizado, como se demonstrou, não assiste razão à d. fiscalização, conforme reconhecido pela própria DRJ/CTA. (...)”;

“(…) Já com relação a alegação de falta de apresentação de documentos, em sua manifestação ao Relatório de Diligência, a Recorrente houve por bem demonstrar que tal argumento, além de patente inovação, era **bastante** infundado, pois, durante o curso da fiscalização, a Recorrente disponibilizou os documentos à d. fiscalização, que, todavia, preferiu não os analisar (...)”;

“(…) Todavia, novamente para surpresa da Recorrente, em que pese ter determinado uma diligência para confirmar se a HD USA era a fabricante dos produtos CKD importados, a DRJ/CTA acatou a linha de argumentação de que este fato não teria sido relevante para a desqualificação do CPL, dizendo, ainda, que o motivo para desconsideração do CPL foi a suposta falta de apresentação de documentos, conforme trecho abaixo transcrito (fls. 4.631 do e-processo): (...)”;

“(...) Ou seja, os documentos foram disponibilizados. Ocorre, todavia, que a d. fiscalização nunca buscou analisar a documentação necessária para a conferência dos cálculos pelo CPL. Assim, trazer este argumento agora é uma inovação descabida, que deve ser rechaçada de plano por este E. CARF (...)”;

“(...) Em outras palavras, durante o procedimento fiscalizatório, a Recorrente foi uma única vez intimada a apresentar a planilha de apuração do CPL, o que fez diligentemente, tendo as autoridades fiscais deixado de fazer qualquer análise mais aprofundada quanto à aplicação de tal método. Ora, se as autoridades fiscais, por sua única e exclusiva liberalidade, deixaram de analisar referida documentação nos três anos de fiscalização, preferindo desqualificar desmotivadamente o método CPL para aplicação do método PRL, não pode a Recorrente vir a ser penalizada sob o argumento de que teria deixado de apresentar referida documentação suporte (...)”;

ii.ii. “DA NECESSIDADE DE ACEITAÇÃO DO MÉTODO PRL20 PARA OS PRODUTOS PAM EM RAZÃO DE SUA INFUNDADA DESQUALIFICAÇÃO”, afirma que:

“(...) (...)”;

ii.iii. “DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE CÁLCULO DO PRL60 DE ACORDO COM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 243/02”, afirma que:

“(...) (...)”;

ii.iv. “DA NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES DA LEI Nº 12.715/12 CASO NÃO HAJA O CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO PELOS MOTIVOS EXPOSTOS MAIS ACIMA”, afirma que:

“(...) (...)”;

“(...) (...)”; e,

ii.v. “LUCRO DA EXPLORAÇÃO: ERRO NA DETERMINAÇÃO DO MONTANTE DE IRPJ EXIGIDO POR MEIO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO”, afirma que:

“(...) (...)”.

19. Pois bem.

20. Durante a fiscalização a contribuinte informou que adotou o método de cálculo do Custo de Produção mais Lucro - CPL para os produtos do grupo CKD (*“Completely Knock-Down”*) ou Conjuntos Completamente Desmontados, em tradução livre, e o método de cálculo do Preço de Revenda menos Lucro 20% (PRL 20%) para os produtos do grupo PAM (Partes, Peças e Mercadorias em geral) e para os produtos do grupo CBU (*“Complete Build-Up Unit”*) ou Unidade Completamente Construída (tradução livre).

21. Em resumo, entendeu a Autoridade Fiscal que – v. cf. *“Termo de Verificação Fiscal”* de fls. 178/194:

1. Os cálculos para apuração do preço de transferência no ano-calendário de 2012, foram indevidamente efetuados POR GRUPOS DE PRODUTOS pela contribuinte, e não de forma individualizada por bem, como estabelece o artigo

18, inciso III, da Lei nº 9.430/1996, regulamentado pelo § 2º, do artigo 4º, da IN SRF nº 243/2002;

2. A utilização do método do CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO - CPL pelo contribuinte não encontra supedâneo no artigo 18, inciso III, da Lei nº 9.430/96, regulamentado pelo artigo 13 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, vez que os conjuntos de partes e peças de motocicletas importados pela contribuinte da parte relacionada no exterior, a empresa Harley-Davidson, sediada nos Estados Unidos da América (“HD USA”), para subsequente montagem e venda aos consumidores no Brasil não são de fabricação própria da HD USA, mas adquiridos de terceiros pela HD USA e revendidos para a Harley-Davidson do Brasil Ltda (“HD Brasil”);
3. As “*planilhas de cálculo do CPL (Doc. 04)*” que foram apresentadas pela contribuinte à fiscalização não estavam em língua portuguesa, como determina a legislação, assim, não foi atendido o determinado no artigo 18, inciso III, da Lei nº 9.430/1996, regulamentada pelo artigo 13 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002;
4. Os custos relacionados nos incisos do § 4º, do artigo 13, da IN SRF nº 243/2002, devem ser os custos de fabricação dos bens importados da HD USA pela contribuinte HD Brasil. Desta forma, como não foram apresentados pelo contribuinte à fiscalização, por exemplos, documentos relativos à estrutura de custo de fabricação dos produtos importados da HD USA, acompanhada da respectiva lista técnica onde pudesse ser vislumbrada a composição do produto final, bem como cópia da contabilidade da produtora onde estariam lançados os valores do custo total dos bens adquiridos pela pessoa jurídica para os quais o contribuinte utilizou o método do CPL para a apuração do preço de transferência no ano-calendário 2012. De uma maneira geral o sujeito passivo não apresentou de forma detalhada os itens previstos no artigo 13, § 4º, incisos I a V, da IN SRF 243/2002, com a respectiva documentação estrangeira traduzida e juramentada;
5. Por utilizar o método do PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO — PRL 60% em substituição ao MÉTODO DO CUSTO DE PRODUÇÃO MAIS LUCRO — CPL empregado indevidamente pela contribuinte para os bens importados e classificados como sendo bens do GRUPO DE PRODUTOS “CKD”;
6. As “*planilhas de cálculo do PRL 20% (Doc. 06)*” foram apresentadas pela contribuinte à fiscalização em arquivos digitais no formato excel, em língua inglesa e de forma global, sem a individualização por bem, o que contraria à legislação pátria; e,
7. Recalculou a apuração do preço de transferência para o ano calendário 2012 utilizando-se do método PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL 60%) para os bens importados pela contribuinte e por ela classificados como bens do GRUPO DE PRODUTOS “PAM” (“Partes, Peças e Mercadorias em geral”) e bens do GRUPO DE PRODUTOS “CBU” (“Complete Build-Up Unit”), tendo em vista que a documentação apresentada pela contribuinte foi considerada insuficiente.

22. Já a DRJ/CTA (DRJ09) – v. cf. acórdão de fls. 4599/4656 – asseverou, em síntese, que:

[...] Da Ausência de Nulidades – Alegação de Falta de Intimação

[...]

172. Veja-se que ocorreram inúmeras intimações à contribuinte, mais especificamente foi mostrado à mesma que alguns critérios de cálculo não estavam sendo aceitos pela Autoridade Lançadora (vide intimação de retificação de dados – fls. 092 a 094), a qual notificou a empresa a retificá-los.

173. Entretanto, a interessada não aceitou a mudança dos critérios, sob a justificativa de que “... ficariam diferentes do que foi informado à Receita Federal do Brasil mediante as obrigações fiscais acessórias” (fl. 110).

174. Sendo assim, entendo que cai por terra a alegação da empresa, tendo em vista que a Fiscalização efetuou, sim, as intimações necessárias.

175. Outrossim, com relação à alegação da contribuinte de que houve uma escolha arbitrária do método PRL60 para os produtos CKD por parte da Fiscalização, entendo que pode a contribuinte, ao apurar os ajustes em sua DIPJ, optar pelo método que lhe for mais benéfico, nos termos do artigo 18, § 4º, da Lei nº 9.430/96:

[...]

176. No entanto, a supracitada norma não impõe à fiscalização a apuração dos preços de transferência por mais de um método e a escolha do mais favorável à contribuinte. Essa é uma prerrogativa da contribuinte, mas não uma imposição à fiscalização, que pode aplicar apenas um método, face ao disposto no parágrafo único do artigo 40 da IN SRF nº 243/2002, *in verbis*:

177. Desse modo, entendo que não procede esta preliminar de nulidade.

Dos Cálculos Apresentados Para os Produtos CKD

[...]

179. Examinando as planilhas mencionadas, verifiquei que a contribuinte tem razão, pois, as mesmas foram elaboradas utilizando-se de função específica da planilha eletrônica, que forma subtotais por invoice:

[...]

180. Assim, para verificar os itens de forma individualizada, é necessário “clique” o sinal de “+” (que significa que a linha é um subtotal) para que apareçam as respectivas linhas que individualizam as invoices por produto.

181. Desse modo, no caso específico dos produtos CKD, constata-se que procedem as alegações da empresa.

182. Entretanto, como veremos em subtópico específico, tal situação não tem o condão de tornar nulos os lançamentos questionados (ver subtópico “Da inexistência de nulidades).

Do idioma da planilha de cálculo apresentada

[...]

188. Por se tratar de planilhas e memórias de cálculo dos preços de transferências, elaboradas pela própria contribuinte, **entendo que não haveria necessidade de tradução juramentada e registrada em cartório. A simples conversão das mesmas ao português seria suficiente.**

189. Entretanto não foi o que ocorreu. Foi necessária a lavratura dos autos de infração para que a empresa elaborasse as planilhas em português. Ressalto inclusive que tais memórias de cálculo deveriam estar, desde 2012, prontas e disponíveis para análise do Fisco Federal.

190. Outrossim, ao contrário do que alega a interessada, a Fiscalização não é obrigada a dominar a língua inglesa (ainda mais por se tratar de termos técnicos) ou qualquer outro dos idiomas de inúmeras empresas estrangeiras que vem se instalar no Brasil.

191. Desse modo, entendo que tem razão a Autoridade Lançadora ao não aceitar as planilhas com as descrições em inglês.

Das atividades da HD USA

[...]

195. No presente caso, o suposto impedimento de utilização do método CPL foi aventado pela Autoridade Fiscal e, por esse motivo, foi um dos tópicos da diligência a que se refere o Despacho nº 06 de 05/04/2018 (fls. 4296 a 4297).

196. Entretanto, tal fato, ao fim e ao cabo, não representou necessariamente um impedimento à utilização do método CPL. Para tanto, cito trecho do Termo de Encerramento e Relatório de Diligência Fiscal (fl. 4420):

[...]

197. Assim, apesar de a contribuinte ter razão neste ponto, ainda permanece *“o fato da empresa fiscalizada não ter apresentado os documentos obrigatórios que respaldam a aplicação do referido método, conforme estabelecido no art. 13 da IN 243/2002”*, além de ter apresentado as planilhas na língua inglesa.

198. Situação esta que a impugnante tem plena ciência (fl. 4548):

[...]

199. Desse modo, entendo que também não procede mais esta preliminar de nulidade, visto que a Autoridade Fiscal a quo nada mais fez do que seguir o art. 40 da IN SRF nº 243/2002 ao rejeitar o cálculo dos produtos CKD pelo método CPL.

[...]

Dos Cálculos Apresentados Para os Produtos PAM

[...]

201. Primeiramente, ressalte-se que, de fato, em 29/05/2015, a interessada apresentou planilha relativa ao cálculo dos preços de transferência, com os três grupos de produtos e em português.

202. Entretanto, conforme abordado anteriormente no tópico *“Da Ausência de Nulidades – Alegação de Falta de Intimação”*, foram detectadas várias inconsistências nas planilhas, as quais foram objeto de intimação (fls. 092 a 093 – ciência em 30/06/2015 - fl. 097).

203. Após duas solicitações de prorrogação de prazo, devidamente atendidas, em 15/07/2015, a fiscalizada apresentou as referidas planilhas, entretanto, retificou apenas uma delas, conforme trecho de sua resposta abaixo (fl. 110):

[...]

204. Assim, como poderia a Autoridade Fiscal considerar tais planilhas, se a contribuinte não efetuou as retificações devidas?

205. Desse modo, tendo em vista a falta das retificações requestadas, estas últimas planilhas não tiveram o efeito de substituir as anteriores.

206. Por fim, ressalto ainda que, especificamente no caso dos produtos PAM, a Fiscalização não modificou o método de cálculo utilizado pela contribuinte, qual seja, o PRL20. O que houve foi a utilização de valores diversos dos utilizados pela empresa que, conseqüentemente, gerou um ajuste diverso do calculado pela interessada.

207. Portanto, sem razão de ser as alegações da empresa.

Dos Erros de Cálculos nas Planilhas Elaboradas Pela Fiscalização

[...]

209. Este foi o outro ponto que deu origem à diligência a que se refere o Despacho nº 06 de 05/04/2018 (fls. 4296 a 4297), cujo Termo de Encerramento e Relatório de Diligência Fiscal (fls. 4431 a 4433) traz o seguinte:

[...]

210. Assim, os erros inicialmente cometidos pela Fiscalização na primeira apuração foram corrigidos no novo cálculo efetuado ao final da diligência.

211. Sobre esse mesmo assunto, na manifestação em relação ao resultado da diligência (fls. 4534 a 4570), a empresa argumentou que ainda existem erros nos novos cálculos efetuados pela Fiscalização. Para tanto, juntou também relatório elaborado pela PricewaterhouseCoopers Contadores Públicos Ltda (fls. 4571 a 4594).

[...]

216. Assim, neste ponto, procede a argumentação da empresa e, com isso, o cálculo dos preços praticados foi refeito, tendo sido encontrados, para os insumos em questão os seguintes ajustes:

[...]

217. À exceção do insumo “parafuso de aço com arruela para palete de aço” (código YBRZ-160), no qual o ajuste encontrado foi idêntico ao apurado pela empresa (R\$ 8.717,00), os demais insumos apresentaram ajustes menores que o apurado pela Fiscalização mas, maiores que os pretendidos pela atuada:

[...]

218. Obviamente, esse novo cálculo não se restringiu a esses quatro insumos. Ele foi estendido a todos os outros insumos, conforme planilhas juntadas ao processo à folha 4598, cujo resumo colaciono abaixo:

Código do Insumo	Descrição do Insumo	Método Utilizado	Unidade de Medida	Quantidade de Ajustes	Preço Praticado	Preço Parâmetro	Margem de Divergência (%)	Ajuste Unitário	Ajuste menor que a margem de divergência	Diferença Apurada no pagamento	Diferença Lançada nos Ajustes de Retração IRPJ/CSLL	(*) Resultado do Recálculo
										R\$ 80.965.476,69	R\$ 77.171.459,27	R\$ 63.541.545,83
Resultado do Recálculo do Ajustes de Preço de Transferência										R\$ 63.541.545,83		
(*) Ajuste Declarado em DIPJ										R\$ 3.321.725,93		
Resultado do Recálculo do Ajustes de Preço de Transferência Depois da Dedução do Ajuste Declarado em DIPJ										R\$ 60.169.770,60		

219. Com relação à suposta não inclusão das quantidades e dos valores relativos ao saldo inicial de matéria prima em produtos acabados, que afetaria o ajuste lançado e também a quantidade passível de ajuste, ao contrário do item anterior, não foi possível confirmar tais equívocos.

220. Veja-se que a fiscalizada traz um exemplo para o suposto erro no ajuste lançado (fl. 4586) e dois exemplos para o suposto erro na apuração da quantidade para ajuste (fl. 4589), sem informar de qual(is) planilha(s) se originou(aram) as quantidades e os valores que foram utilizados pela mesma.

221. Na verdade, apesar deste processo ter estado quase dois anos em diligência, a empresa não trouxe um cálculo completo (de todos os itens) para se contrapor ao cálculo efetuado pela Fiscalização. Trouxe apenas três amostras, das quais, repito, ao contrário do item anterior, não foi possível fazer uma extrapolação.

222. Dessa forma, neste ponto, considero improcedentes as alegações da empresa.

Da Alteração no Cálculo da Autuação

[...]

227. Independente disso, o caso concreto mostra que se trata de mero erro material (erro de cálculo), não havendo violação do art. 146 do CTN, o qual dispõe que:

[...]

228. Em outras palavras, o disposto no art. 146 do CTN veda ao Fisco a introdução de modificações, benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, em homenagem à certeza e segurança das relações jurídicas.

229. Dessa forma, findo o processo administrativo em razão do recolhimento do tributo lançado, não é admissível a revisão posterior com novo lançamento de ofício em razão de modificação dos critérios jurídicos.

[...]

231. Ou seja, não houve mudança de critério jurídico, como já esclarecido no resultado da diligência, estamos diante de apenas erro material.

232. Por fim, ressalte-se que de acordo com o art. 60 do Decreto nº 70.235/1972 *“As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”*.

233. Dessa forma, são improcedentes os argumentos da contribuinte.

Do Suposto Conflito Entre a IN nº 243/2002 e a Lei nº 9.430/1996

[...]

241. No que se refere ao controle dos preços nas importações, objeto do litígio, a redação original do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelecia os seguintes métodos para determinação do preço parâmetro:

[...]

242. Como se vê, o método Preço de Revenda Menos Lucro - PRL foi inicialmente previsto apenas para revendedores de produtos importados.

243. A Lei nº 9.959, de 2000, alterou a alínea "d" do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, passando o método PRL a valer também para importações de bens utilizados como insumos na atividade produtiva do importador. Nestes casos, a margem de lucro utilizada no cálculo foi ampliada de 20% para 60%, em razão de a industrialização agregar valor ao produto:

[...]

244. No caso vertente, discute-se a aplicação do método PRL justamente nessas operações em que o importador compra e utiliza o insumo na produção, em que o método de apuração do preço de transferência recebe o nome de "PRL-60" ou "PRL Produção".

245. Após a edição da Lei nº 9.430, de 1996, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 113, de 2000, reiterada no artigo 12, § 11, inciso II, da IN SRF nº 32, de 2001:

246. O artigo 12, inciso II, previa que a margem de lucro seria o resultado da aplicação do percentual de 60% sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido. Ocorre que a previsão de que a margem seria calculada sobre o preço de venda do bem produzido gerava distorção, uma vez que não considerava a participação do insumo importado na formação do preço final, gerando um descompasso com o pretendido controle dos preços de transferências.

[...]

248. Somente com o advento da Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, a distorção apontada pôde ser reparada, vez que, para a definição do preço parâmetro, o referido ato normativo leva em consideração a participação dos bens e serviços importados tanto no preço de venda do produto quanto no custo total deste bem acabado.

[...]

250. Na metodologia veiculada no § 11 do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002, a margem de lucro de 60% não é aplicada sobre o preço líquido de venda do produto acabado, mas sobre a parcela desse valor que corresponde ao bem importado, i.e., a chamada "*participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido*", o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância com o objetivo do método PRL 60.

251. Não há que se falar, como pretende a contribuinte, que a eleição desta modalidade de cálculo se afasta da redação legal. O comando contido no artigo 18 da Lei nº 9.430/96 manda que a apuração do preço de transferência pelo método PRL-60 seja feito desconsiderando os custos gerais (art. 18, II, "a" a "c"), o lucro e o valor agregado ao insumo cujo preço parâmetro se quer atingir. A IN SRF nº 243/2002, por sua vez, apenas detalha o método PRL-60 determinando que: 1º) seja encontrado o valor líquido de revenda (representado pelo valor de revenda do produto descontadas as despesas gerais do art. 18, II, "a" a "c" da Lei 9.430/96); 2º) se considere, desse valor, apenas a parcela referente à participação do insumo no produto final, obtida a partir da relação percentual entre o custo do insumo e custo total do produto e 3º) seja descontada a margem de lucro, correspondente a 60% da participação do insumo no preço de venda do bem. Em nada inova ou desrespeita a Lei.

252. Note-se, aliás, que não haveria como exigir que a Lei nº 9.430, de 1996, estipulasse, em seu bojo, o detalhamento do método PRL-60, descendo a minúcias e pormenores técnicos. Esse tipo de detalhamento cabe à Administração Pública, no uso do seu poder regulamentar, o que foi feito por meio da IN SRF nº 243, de 2002, sendo inquestionável que a finalidade buscada pela Lei, e cumprida pela IN, era excluir do valor de revenda do produto aquilo que a ele foi acrescido, de modo a alcançar exclusivamente o insumo cujo valor parâmetro se quer encontrar. Era o fim da Lei e foi esse o fim alcançado pela IN.

253. Resta claro, portanto, que a sistemática prevista pela IN SRF nº 243, de 2002, não padece de qualquer ilegalidade, limitando-se a explicitar a metodologia de cálculo em conformidade com o artigo 18, II, da Lei 9430/96.

254. Por fim, a propósito das alegações de que na Medida Provisória nº 478, de 2009, o Governo Federal teria reconhecido a ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em verdade, o que se extrai da Exposição de Motivos nº 171/2009, reproduzida pela impugnante, é que o objetivo da MP foi apenas reduzir os questionamentos na esfera administrativa, não se podendo concluir, por tal motivação, qualquer reconhecimento de que a IN SRF nº 243, de 2002, não constituiria a interpretação mais razoável e consentânea com a redação original da Lei nº 9.430, de 1996.

255. Assim, também neste ponto, são improcedentes os argumentos da empresa.

Da Utilização do Valor CIF

[...]

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

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

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

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

262. É justamente dessa forma que se elimina a influência das parcelas do custo de aquisição que não têm qualquer relação de vinculação entre as empresas importadora e exportadora, e se analisa apenas o valor da mercadoria importada.

263. Nesse mesmo sentido, a IN SRF nº 243/2002, vigente à época dos fatos, ao dispor, em seu artigo 4º, § 4º, que “serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação”, nada mais faz do que regulamentar os aspectos relativos aos preços de transferência expostos na Lei nº 9.430/96, não dispondo, ao contrário do que entende a impugnante (que alega ilegalidade), de modo diverso. E mesmo se assim não fosse, há que se observar que, conforme já mencionado, à esfera administrativa não cabe apreciar questões acerca da legalidade/constitucionalidade das normas jurídicas, competência esta exclusiva do Poder Judiciário.

264. Ante o exposto, é improcedente a solicitação de exclusão dos valores relativos ao frete, ao seguro e aos tributos no cálculo do preço praticado.

Da Inexistência de Nulidades

[...]

272. Da combinação dos dispositivos acima transcritos depreende-se que são duas as causas suficientes para invalidar o auto de infração e, por via de consequência, o lançamento nele consignado: a incompetência do autuante e a inobservância dos pressupostos legais para a sua lavratura. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio (art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972).

[...]

274. Dessa feita, não devem ser acolhidas as preliminares de nulidade, em razão de não haver ofensa aos dispositivos legais mencionados.

Da Opção Pela Lei nº 12.715/2012

275. Considerando que a interessada não optou pela antecipação dos efeitos dos artigos 48 e 50 da Lei nº 12.715/12 e caso a autuação não seja cancelada, argumenta a contribuinte que isso é um fato novo, não levado em conta pela impugnante no momento em que deixou de fazer a referida opção. Por isso, entende que seja possível optar por tal antecipação nesse momento, requerendo a aplicação no cálculo da Fiscalização da margem de lucro prevista pela Lei nº 12.715/12, de 20%.

276. No entanto, não há embasamento legal para concessão desse pedido, uma vez que o art. 56 da IN RFB nº 1.312, de 28/12/2012, abaixo transcrito, prevê que a opção deve ser feita na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica relativa ao ano-calendário de 2012:

[...]

278. Dessa forma, tendo em vista que a contribuinte não exerceu a opção no momento da entrega da DIPJ, único momento adequado para fazê-la, voto por julgar improcedente o pedido nesse ponto.

Do Lucro da Exploração

[...]

283. No presente caso, não foi constatado e nem foi trazido pela empresa nenhuma comprovação de que a mesma tenha efetuado o ajuste mencionado pela referida norma em sua escrituração e, assim, influenciado o resultado contábil.

284. Nesse sentido, a Ficha 07A (Demonstração do Resultado - Critérios em 31.12.2007 - PJ em Geral) da DIPJ (fl. 4005) mostra que no ano-calendário de 2012 foi apurado um prejuízo contábil no valor de R\$ 30.339.646,77:

[...]

285. E foi exatamente tal valor o ponto de partida para a apuração do lucro real, conforme a Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral), linha "01. Lucro Líquido Antes do IRPJ" (fl. 4008), da mesma DIPJ:

[...]

286. A referida ficha mostra também que a contribuinte efetuou o ajuste através do LALUR, ou seja, por meio de adição na apuração do lucro real (linha 09. Ajustes Decorr. Métodos - Preços de Transferências) do valor de R\$ 3.371.775,23.

287. Ou seja, o ajuste relativo à apuração de excesso de custo de aquisição de bens não afetou o lucro contábil e, assim, também não afetou a apuração do lucro da exploração.

288. Tal situação vai ao encontro da afirmação de Hiromi Higuchi (omitida pela empresa quando de sua menção), destacada no trecho já transcrito, de que “A adição no LALUR não compõe a base de cálculo do lucro da exploração”.

289. E é exatamente o presente caso. A contribuinte adicionou no LALUR o ajuste em questão, com isso não houve influência do mesmo na apuração do lucro da exploração.

290. Essa afirmação fica mais evidente, quando verificamos a apuração do lucro da exploração demonstrada através da Ficha 08 (Demonstração do Lucro da Exploração - PJ em Geral) da DIPJ (fl. 4006 a 4007):

[...]

291. Veja-se que na DIPJ, Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral), linha “09. Ajustes Decorr. Métodos - Preços de Transferências” (fl. 4008), a empresa informou um ajuste no valor de R\$ 3.371.775,23. Entretanto, na Ficha 08 (Demonstração do Lucro da Exploração - PJ em Geral) da mesma DIPJ (fl. 4006 a 4007), não consta tal valor em nenhuma linha.

292. Ou seja, os fatos demonstrados oriundos de declaração prestada pela própria contribuinte (DIPJ) contrariam os argumentos apresentados por ela na impugnação.

293. Dessa forma, considerando o exposto é totalmente improcedente, neste ponto, a impugnação da empresa.

Dos Juros Sobre a Multa

[...]

297. Portanto, ao contrário do que entende a impugnante, a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício está prevista no CTN e na Lei nº 9.430/96.

298. Cabe reiterar, no caso, que o conceito de crédito tributário abrange a multa de ofício, de forma que, não efetuado o pagamento no prazo legal, o contribuinte caracteriza-se em débito para com a União, incidindo juros de mora sobre o principal e a multa de ofício.

299. Assim, no caso, a cobrança de juros sobre a multa de ofício se encontra devidamente amparada pelo Código Tributário Nacional.

Da Jurisprudência Administrativa

[...]

301. Ressalvando a hipótese do art. 113 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que versa sobre a edição de súmula vinculante na esfera administrativa, inexistente norma legal que atribua às decisões administrativas, no âmbito do processo administrativo fiscal a eficácia normativa prevista no CTN, dessa forma, elas têm eficácia restrita aos casos para os quais foram proferidas.

302. Concluindo, na inexistência da súmula vinculante acima mencionada, os acórdãos administrativos podem constituir precedentes na uniformização da jurisprudência, sem, entretanto, vincular ou subordinar os órgãos judicantes singulares às decisões, ainda que reiteradas, que daqueles promanam.

[...]

Da Jurisprudência

[...]

305. Entretanto, de acordo com o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal é vedado aos órgãos de julgamento deixar de aplicar lei, salvo nas hipóteses excepcionadas no § 6º do mesmo dispositivo e no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, que, em linhas, gerais dizem respeito a situações já pacificadas na jurisprudência dos tribunais superiores, expressas em decisões plenárias definitivas do STF, com efeito de repercussão geral, ou em decisões do STJ em sede de recurso repetitivo, hipóteses nas quais não se enquadra a matéria levantada pela interessada.

306. Não estando enquadradas nestas hipóteses, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

Sobre o Resultado da Diligência

308. Inicialmente, registro que a diligência é um instrumento previsto no Decreto nº 70.235/1972, que poderá ser utilizado tanto pela contribuinte quanto pelo julgador e serve para auxiliar esse último a formar sua convicção sobre determinado fato. Da mesma forma em relação às informações prestadas pela Autoridade que executou a diligência.

309. Entretanto, todos os dados e informações resultantes de uma diligência, inclusive a manifestação apresentada pela fiscalizada, não são taxativos, pois como já dito, devem servir apenas de subsídio para o julgador, conforme o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972:

310. Desse modo, entendo que o resultado da diligência não é vinculativo, ou seja, o julgamento deve ser resultado da livre convicção do julgador.

311. Ademais, no presente caso, não é a impugnante que deve avaliar se a diligência teve o resultado esperado, mas sim, o julgador que a solicitou.

312. Assim, considerando o conjunto de documentos e informações (inclusive a manifestação da impugnante) juntadas aos autos em função da diligência considero que a mesma cumpriu o seu objetivo.

313. Dessa forma, considero improcedentes neste ponto as alegações da empresa.

Da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

314. Como o processo também trata de lançamentos do tipo conexo, decorrente ou reflexo, a decisão relativa ao auto de infração matriz (IRPJ) deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo (CSLL), no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

[...] (grifos nossos)

22.1 Em 05/04/2018, o presente feito foi encaminhado à SRRF 2ª RF/EFMAC (Manaus/AM) para diligência, conforme Despacho de fls. 4296/4297, sendo solicitado o que se segue:

- a) *“Tendo em vista a contradição entre o que a contribuinte afirmou durante a ação fiscal e o que ela alegou na sua impugnação, que a Fiscalização faça as investigações necessárias para confirmar se a Harley Davidson USA é efetivamente a fabricante dos produtos importados”;*

- b) ***“Que a Fiscalização faça as análises necessárias entre as planilhas elaboradas por ela com as planilhas elaboradas pela contribuinte, confirmando, ou não, as divergências apontadas por esta última, justificando sua conclusão”;***
- c) ***“Que a Fiscalização elabore, se for o caso, informação fiscal com outros esclarecimentos que entender necessários”.***

22.2 Com relação ao primeiro item, a diligência não teceu qualquer comentário e/ou apresentou o resultado das *“investigações necessárias para confirmar se a Harley Davidson USA é efetivamente a fabricante dos produtos importados”*, ou seja, não respondeu o questionamento.

22.3 Porém, afirmou que *“(...) De fato, a fiscalização considerou ser inaplicável o método do CPL ao caso concreto NÃO pelo fato da parte relacionada estrangeira (Harley-Davidson, sediada nos Estados Unidos da América — “HD USA”) ser ou não a produtora dos produtos que compõem o KIT com nomenclatura (SIC) que contém a expressão “CKD”, mas SIM pelos seguintes fatos: a) pelo fato da empresa fiscalizada não ter apresentado os documentos obrigatórios que respaldam a aplicação do referido método, conforme estabelecido no art. 13 da IN 243/2002; b) e, não menos importante, pelo fato das planilhas terem sido elaboradas pela contribuinte de modo a demonstrar os preços praticados por KIT de produtos (conjunto denominado “CKD”) e não para cada um dos insumos que compõem o referido KIT, conforme exigido pela legislação de regência do Preço de Transferência. Tal argumento já havia sido apresentado, pela fiscalização, de forma clara no Termo de Verificação Fiscal do Auto de Infração (fls. 183 a 185, do e-processo 10283.726570/2017-12) e, ainda, durante o presente procedimento de Diligência Fiscal, no item “2.04” do Termo de Início de Diligência, lavrado em 28/06/2019 (fls. 4304 a 4308, do e-processo 10283.726570/2017-12), e no item “2 — Da Constatação”, do Termo de Constatação e Reintimação nº 02, lavrado em 23/09/2019 (fls. 4371 a 4384, do e-processo 10283.726570/2017-12). (...)” – v. cf. 4420.*

23. Ademais disso, o *“Termo De Encerramento e Relatório De Diligência Fiscal”* de fls. 4395/4435 aduziu, em síntese, que a contribuinte não apresentou *“(...) à fiscalização, apesar de regularmente intimada, as planilhas de cálculo em arquivos digitais no formato excel e também a sua pertinente documentação de suporte, relativas à determinação dos preços de transferências, por bem, serviço ou direito, concernentes às importações desembaraçadas no ano-calendário 2012, em que a contribuinte adotou o método de apuração do Custo de Produção mais Lucro — CPL, comprovando de fato e de direito a razão de ter, ou não, efetuado ajuste de preços de transferências, para fins de dedutibilidade de custo ou despesa de bens, serviços ou direitos importados (...)”* – v. cf. fl. 4424.

24. A contribuinte juntou aos autos, com o Recurso Voluntário, o terceiro laudo elaborado pela PricewaterhouseCoopers Contadores Públicos Ltda. (PWC) – v. cf. fls. 4754/4982 (contendo 229) –, que asseverou em síntese:

[...] 5. Revisão dos Procedimentos adotados pelas autoridades fiscais e julgadoras

Apresentamos a seguir os principais aspectos observados durante nossos trabalhos de revisão dos principais procedimentos adotados para os cálculos de preços de transferência, relativos ao ano calendário 2012, elaborados pelas autoridades fiscais e apresentados no Acórdão 06-69.276 (1ª Turma da DRJ/CTA), da sessão de 30 de março de 2020.

5.1 Preço Praticado nas Importações

O art. 6º da IN/RFB nº 1312/12 (correspondente ao art. 6º da IN/SRF nº 243/02) determina:

Art. 6º Para efeito de determinação do preço parâmetro com base nos métodos de que tratam os arts. 8º e 12, preliminarmente à comparação, os preços apurados serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação e os resultados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor médio ponderado do preço a ser comparado com aquele registrado em custos, computado em conta de resultado, pela pessoa jurídica. Parágrafo único. Para efeito de comparação, o preço médio ponderado dos bens, serviços e direitos adquiridos pela pessoa jurídica vinculada, domiciliada no Brasil, será apurado considerando-se as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração sob exame.

(Grifos nossos)

Considerando-se que a legislação de preços de transferência visa estabelecer os limites de dedutibilidade dos custos dos bens importados de partes vinculadas, deve-se considerar como preço praticado o reflexo desses custos no resultado do período sob análise.

Dessa forma, a fim de determinar o custo médio dos bens importados e que afetaram o resultado do período, deve-se considerar não somente as importações efetuadas ao longo do ano, mas também os saldos iniciais de estoques existentes.

Ainda, no cenário de não adoção antecipada para 2012 das novas regras, deve-se considerar na base de importações, além do valor da mercadoria, os valores de frete e seguro internacionais e imposto de importação, nos termos do art. 4º, § 4º da IN/SRF nº 243/02:

§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

(Grifos nossos)

Nesse sentido tem-se também o art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96:

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

Os valores das importações foram informados em Reais e considerados bons e válidos. Verificamos em teste por amostragem que a conversão dos valores em moeda estrangeira foi feita utilizando as taxas de venda constantes do Boletim de Fechamento do Banco Central do Brasil, correspondentes a dois dias úteis imediatamente anteriores à data do registro das Declarações de Importação, conforme dispõe o art. 7º da IN/RFB nº 1312/12 (correspondente ao art. 7º da IN/SRF nº 243/02).

Com relação aos relatórios de cálculo elaborados pelas autoridades fiscais em Novembro de 2019, verificamos que os preços praticados foram calculados considerando a coluna incorreta do arquivo apresentado pelo contribuinte (Plan04 Inventario.xlsx).

Assim, com o intuito de demonstrar o valor correto do estoque inicial, foi elaborada a figura 1 do relatório datado de 27 de dezembro de 2019 (replicada abaixo). Contudo, ao transpor as informações para essa figura 1, houve um equívoco na utilização da fórmula “PROCV/VLOOKUP”, fazendo com que houvesse a distorção do valor apresentado:

Código do Insumo	Descrição do Insumo	Quantidade Importada (A)	CIF + II Unitário X Quantidade Importada (B)	Quantidade Estoque Inicial (C)	Valor Estoque Inicial (D)	Valor de Estoque Inicial Correto* (E)	Preço Praticado calculado RFB (B+D)/(A+C)	Preço Praticado - Valor Correto Estoque Inicial* (B+E)/(A+C)
11190	ANEL ELASTICO DE ACO	8.120,00	2.414,86	2.544,00	3.808,00	765,3	0,5648	0,2982
37912-00	PRATO DE PRESSAO EMBREAGEM ACO	2.178,00	22.811,94	5	403	-	10,6344	10,4498
9955	BRACADEIRA METALICA # 24	41.784,00	27.372,06	4.221,00	7.952,00	2.229,36	0,7678	0,6434
YBRZ-160	PARAFUSO DE ACO COM ARRUELA PARA PALETE DE ACO	230.000,00	36.052,82	33.156,00	32.616,00	10.503,26	0,2609	0,1769

*Valor conforme coluna H "VALOR - ESTOQUE INICIAL", do arquivo (Plano4 Inventario.xlsx).

Figura 1: Reprodução Figura 1 do Laudo 27 de dezembro 2019 - Cálculo dos Preços Praticados

É possível confirmar na figura 2 deste relatório (abaixo), que a informação utilizada para a composição do preço praticado está correta, entretanto a aplicação da fórmula para obter o dado na planilha de consolidação (figura 1) não foi adequada. Por haver mais de uma linha para o mesmo item, deveria ter sido considerada a fórmula "SUMIF/SOMASE", conforme abaixo:

Código Do Produto	Quantidade Saldo Inicial	Valor Do Saldo Inicial Em Reais	Código De Unidade De Medida
11190	2.388,00	765,30	PC
11190	156,00	363,96	UN
11190	0,00	0,00	UN
37912-00	0,00	0,00	PC
37912-00	5,00	198,23	UN
37912-00	0,00	0,00	UN
9955	3.856,00	2.229,36	PC
9955	365,00	1.249,08	UN
9955	0,00	0,00	UN
YBRZ-160	33.156,00	10.503,26	PC

Figura 2: Arquivo de Saldo Inicial de Inventário (Plano4.Inventario.xlsx)

Portanto, após a identificação deste equívoco no Acórdão 06-69.276, considerando-se a mesma premissa adotada pelas autoridades fiscais (cálculo do preço praticado utilizando o Saldo Inicial de Inventário somente do próprio item importado, sem o cálculo da proporção de matéria-prima importada em anos anteriores no saldo inicial dos produtos acabados remanescentes em estoque), verificamos que não há diferenças, para esses mesmos itens avaliados:

Código do Insumo	Preço Praticado DRJ	Preço Praticado PwC	Diferença
9955	R\$ 0,6706	R\$ 0,6706	-R\$ 0,0000
11190	R\$ 0,3323	R\$ 0,3323	-R\$ 0,0000
37912-00	R\$ 10,5406	R\$ 10,5406	R\$ 0,0000
YBRZ-160	R\$ 0,1769	R\$ 0,1769	-R\$ 0,0000

Figura 3: Comparativo Preço Praticado DRJ x Preço Praticado PwC

Todavia, conforme parte final de nosso relatório datado de 27 de dezembro de 2019, entendemos que, além do saldo inicial do próprio insumo, também deveriam ser considerados, nos cálculos do preço praticado, os saldos iniciais dos insumos constantes em produtos acabados remanescentes em estoque. Vide o preço praticado calculado por item no anexo VI.

5.2 Preço Parâmetro PRL nas Importações

O art. 18 da Lei nº 9.430/96, antes das alterações trazidas pela Lei nº 12.715/12, determinava, em relação ao método PRL:

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- dos descontos incondicionais concedidos;*
- dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- das comissões e corretagens pagas;*

d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

Por sua vez, a IN/SRF nº 243/02 estabelecia:

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

...

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea "a" do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.

Cumpra-se destacar que o art. 57 da IN/RFB nº 1312/12, aplicável até 31 de dezembro de 2012, acrescentou o § 12, ao replicar os dispositivos acima:

§ 12. Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da pessoa jurídica importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Considerando a legislação acima, efetuamos a revisão dos procedimentos adotados pelas autoridades fiscais na elaboração dos cálculos dos preços parâmetro com base no método PRL.

Conforme relatório datado de 27 de Dezembro de 2019, não identificamos inconsistências na aplicação da metodologia de cálculo para os métodos PRL 20%, PRL 60% e PRL 20%/60% (vide itens 5.2.1, 5.2.2 e 5.2.3 do mencionado relatório), com base no cenário II - em conformidade com o disposto na IN/SRF nº 243/02, considerando o valor das mercadorias acrescido de frete e seguro internacionais, bem como do imposto de importação, na composição dos preços praticados (CIF+II).

Contudo, devemos enfatizar que, conforme item 5.2.4 deste mesmo relatório, quaisquer alterações no valor do "Preço Praticado" produzem efeito no cálculo do método PRL, em razão da composição do "Percentual de Participação do bem importado no custo do produto vendido".

Verificamos no cálculo do ajuste de preços de transferência apresentado no Acórdão 06-69.276 que, em que pese o preço praticado ter sido recalculado, o preço parâmetro não o foi. Verificamos que a DRJ informou o mesmo preço parâmetro indicado pelas autoridades fiscais durante a diligência, não refletindo, assim o novo preço praticado indicado na decisão da DRJ:

Código do Insumo	Preço Praticado DRJ	Preço Praticado PwC	Diferença DRJ x PwC	Preço Parâmetro DRJ	Preço Parâmetro PwC	Diferença DRJ x PwC	Preço Parâmetro RFB - Antigo	É igual ao parâmetro novo (RFB x DRJ)?
9955	R\$ 0,6706	R\$ 0,6706	-R\$ 0,0000	R\$ 0,4178	R\$ 0,3661	R\$ 0,0516	R\$ 0,4178	SIM
11190	R\$ 0,3323	R\$ 0,3323	-R\$ 0,0000	R\$ 0,2647	R\$ 0,1570	R\$ 0,1078	R\$ 0,2647	SIM
37912-00	R\$ 10,5406	R\$ 10,5406	R\$ 0,0000	R\$ 6,5422	R\$ 6,0193	R\$ 0,5229	R\$ 6,5422	SIM
YBRZ-160	R\$ 0,1769	R\$ 0,1769	-R\$ 0,0000	R\$ 0,1383	R\$ 0,0939	R\$ 0,0444	R\$ 0,1383	SIM

Figura 4: Comparativo Preço Parâmetro DRJ x Preço Parâmetro PwC

Esse equívoco no procedimento (não recálculo do preço parâmetro, com base no novo preço praticado calculado) impacta diretamente o valor do ajuste total apurado pelas autoridades fiscais, visto que pode ter onerado ou reduzido os preços parâmetros de alguns itens. O efeito para cada um dos itens está detalhado no Anexo III deste relatório.

5.3 Quantidade para ajuste

Verificamos que as quantidades para ajuste foram calculadas, por item, a partir das quantidades totais vendidas no período, assim entendidas as quantidades de produtos acabados multiplicadas pelos respectivos "Coeficiente Insumo Produto" calculados pelas autoridades fiscais. Durante nossa análise, verificamos diferenças nas quantidades para ajuste dos itens avaliados, conforme a Figura 5 demonstra.

Código do Insumo	Método Utilizado	Unidade de Medida	Quantidade de Ajustes DRJ	Quantidade de Ajustes PwC
9955	PRL2060	PC	41.636,02	41.605,53
11190	PRL2060	PC	7.659,14	7.916,00
37912-00	PRL60	PC	13.253,02	2.183,00
YBRZ-160	PRL60	PC	225.708,31	228.657,02

Figura 5: Comparativo Quantidades para Ajustes DRJ x Quantidades para Ajustes PwC

Analisando o “Coeficiente Insumo Produto” utilizado pelas autoridades fiscais para o produto 37912-00, destacamos abaixo os casos em que encontramos divergência entre as informações utilizadas (figura 6). Portanto, nos parece que o arquivo correspondente a informação de “Coeficiente Insumo Produto” que está sendo utilizado pelas autoridades fiscais é diferente da informação disponibilizada pela defesa durante o período de Diligência. É possível verificar a tabela completa para este item no Anexo I deste relatório.

Relação Utilizada DRJ - Produto 37912-00					Relação Utilizada PwC - Produto 37912-00				
Código do Insumo	Código do Produto	Unidade de Medida do Insumo	Unidade de Medida do Produto	Coeficiente Insumo Produto*	Código do Insumo	Código do Produto	Unidade de Medida do Insumo	Unidade de Medida do Produto	Coeficiente Insumo Produto**
37912-00	1BW5JC-C00705	PC	UN	0,4864865	37912-00	1BW5JC-C00705	PC	UN	1
37912-00	1BW5JC-C04413	PC	UN	0,5	37912-00	1BW5JC-C04413	PC	UN	1
37912-00	1BX5JC-C24723	PC	UN	0,1759259	37912-00	1BX5JC-C24723	PC	UN	1
37912-00	1BX5JC-C24725	PC	UN	0,25	37912-00	1BX5JC-C24725	PC	UN	1
37912-00	1BX5JD-D00367	PC	UN	303,98485	37912-00	1BX5JD-D00367	PC	UN	0,9753093
37912-00	1FRMJD-D00370	PC	UN	0,5	37912-00	1FRMJD-D00370	PC	UN	1
37912-00	1GV4JC-C28178	PC	UN	0,3703704	37912-00	1GV4JC-C28178	PC	UN	1
37912-00	1GV4JC-C28179	PC	UN	0,8668667	37912-00	1GV4JC-C28179	PC	UN	1
37912-00	1GV4JC-C28183	PC	UN	0,3095238	37912-00	1GV4JC-C28183	PC	UN	1
37912-00	1GY4JC-C01448	PC	UN	0,15	37912-00	1GY4JC-C01448	PC	UN	1
37912-00	1GY4JC-C03906	PC	UN	0,0357143	37912-00	1GY4JC-C03906	PC	UN	1
37912-00	1GY4JC-C03908	PC	UN	0,2857143	37912-00	1GY4JC-C03908	PC	UN	1
37912-00	1JD5JC-C01165	PC	UN	0,358209	37912-00	1JD5JC-C01165	PC	UN	1
37912-00	1JD5JC-C16016	PC	UN	0,3913043	37912-00	1JD5JC-C16016	PC	UN	1
37912-00	1JN5JC-C01177	PC	UN	0,0904523	37912-00	1JN5JC-C01177	PC	UN	1
37912-00	1JN5JC-C15722	PC	UN	0,2333333	37912-00	1JN5JC-C15722	PC	UN	1
37912-00	1JN5JC-C15726	PC	UN	0,6	37912-00	1JN5JC-C15726	PC	UN	1
37912-00	1JP5JC-C01409	PC	UN	0,2	37912-00	1JP5JC-C01409	PC	UN	1
37912-00	1JP5JC-C15728	PC	UN	0,1052632	37912-00	1JP5JC-C15728	PC	UN	1
37912-00	1JP5JC-C15732	PC	UN	0,2	37912-00	1JP5JC-C15732	PC	UN	1
37912-00	1JP5JC-C27573	PC	UN	0,1111111	37912-00	1JP5JC-C27573	PC	UN	1
37912-00	1KBMJD-D36417	PC	UN	0,1668667	37912-00	1KBMJD-D36417	PC	UN	1
37912-00	1KEMJD-D00249	PC	UN	0,8	37912-00	1KEMJD-D00249	PC	UN	1
37912-00	1KEMJD-D36383	PC	UN	0,5	37912-00	1KEMJD-D36383	PC	UN	1

*Dados extraídos do arquivo "11.Demonstrativo da Quantidade a ser Ajustada pelo Método PRL60 e PRL20 mais PRL60 Concomitantes"
**Dados extraídos do arquivo "Planilha nova ordem HD Insumo_Produto_Rev110919"

Figura 6: Diferenças identificadas na relação “Insumo 37912-00 / Produto Acabado”

Considerando que a legislação de preços de transferência visa estabelecer os limites de dedutibilidade dos custos e despesas dos bens importados de partes vinculadas, devem ser consideradas para ajuste as quantidades correspondentes a estes custos e despesas. Assim, verificamos que a inconsistência na base de “Ordem de Produção” ocasionou diferenças nos ajustes totais do cálculo de preços de transferências. Destacamos abaixo (figura 7) as diferenças nos ajustes para os quatro itens revisados no relatório de 27 de Dezembro de 2019. A tabela completa com os 3.101 itens pode ser verificada no Anexo III.

Lembrando que as quantidades dispostas para ajustes têm impacto direto no resultado final das operações:

Código do Insumo	Quantidade de Ajustes DRJ	Quantidade de Ajustes PwC	Ajuste Unitário DRJ	Ajuste Unitário PwC	Ajuste Apurado no julgamento DRJ	Ajuste Total PwC
9955	41.636,02	41.605,53	R\$ 0,2528	R\$ 0,3045	R\$ 10.526,2903	R\$ 12.667,40
11190	7.659,14	7.916,00	R\$ 0,0676	R\$ 0,1754	R\$ 517,9095	R\$ 1.388,37
37912-00	13.253,02	2.183,00	R\$ 3,9984	R\$ 4,5213	R\$ 52.990,5718	R\$ 9.869,98
YBRZ-160	225.708,31	228.657,02	R\$ 0,0386	R\$ 0,0831	R\$ 8.716,9951	R\$ 18.992,17

Figura 7: Comparativo Ajuste Total PwC x Ajuste Total DRJ

Ademais, conforme item 5.3 de nosso relatório datado de 27 de dezembro de 2019, entendemos que as quantidades para ajustes devem refletir as quantidades que afetaram o resultado do período, ou seja, a movimentação do inventário. Vide quantidades calculadas no anexo VI.

6. Conclusão

A Administração de HDB, em consequência de processo fiscalizatório referente ao ano-calendário 2012, solicitou a realização de cálculos para os 3.101 produtos discutidos com base no método PRL, considerando os seguintes cenários, para comprovação das operações de importação durante esse período:

I. Em conformidade com a interpretação literal da Lei nº 9.430/96, considerando o valor das mercadorias (FOB) somente para composição dos preços praticados;

II. Em conformidade com o disposto na IN/SRF nº 243/02, considerando o valor das mercadorias acrescido de frete e seguro internacionais, bem como do imposto de importação, na composição dos preços praticados (CIF+II);

III. Em conformidade com o disposto na IN/SRF nº 243/02, considerando o valor das mercadorias (FOB) na composição dos preços praticados;

IV. Em conformidade com o disposto na Lei 9.430/96, após as alterações trazidas pela Lei 12.715/12, consubstanciadas com o disposto na IN/RFB nº 1312/12; e

V. Em conformidade com o disposto na IN/SRF nº 243/02, considerando o valor das mercadorias acrescido de frete e seguro internacionais, bem como do imposto de importação, na composição dos preços praticados (CIF+II), considerando para ajuste as quantidades com base na movimentação do inventário (incluindo os saldos iniciais de insumos nos estoques dos produtos acabados no início do período).

Com base nos trabalhos realizados, identificamos os seguintes aspectos, decorrentes dos cálculos apresentados pelas autoridades fiscais, que não estão em conformidade com a interpretação da legislação vigente para o ano-calendário 2012 (considerando o cenário II acima):

- Cálculo do preço praticado: verificamos o equívoco demonstrado nas figuras relatadas no laudo anterior e confirmamos que cálculo do preço praticado apresentado pelas autoridades fiscais está correto, se considerar somente o saldo inicial do insumo, conforme Anexo III, com exceção para os 20 itens destacados no Anexo III.A. **Cumpramos ressaltar nosso entendimento de que além do saldo inicial do próprio insumo, também deveriam ser considerados, nos cálculos do preço praticado, os saldos iniciais dos insumos constantes em produtos acabados remanescentes em estoque, conforme cenário V.**
- Cálculo do preço parâmetro: constatamos que o novo preço praticado não foi considerado no cálculo do preço parâmetro, portanto o preço parâmetro da DRJ está incorreto.
- Relação de Produção: No cálculo da relação de produção (quantidade de determinada matéria-prima necessária para produção de um certo produto acabado) foram identificadas diferenças, nos parecendo que não foi considerada no cálculo a última versão apresentada pela HDB (“Planilha nova ordem HD Insumo_Produto_Rev110919_”).
- Quantidades para ajuste: Foram ajustadas quantidades diferentes às identificadas pela PwC com base no “Coeficiente de Insumo”, o que está relacionado ao item acima (Relação de Produção).

Como resultado de nossos trabalhos, os seguintes ajustes foram apurados:

Cenários	Resultado Ajuste TP
Cenário I - Lei 9.430 (FOB)	R\$ 163,98
Cenário II - IN 243 (CIF + Imposto de Importação)	R\$ 59.749.489,90
Cenário III - IN 243 (FOB)	R\$ 59.578.872,44
Cenário IV - Lei 12.715/12	R\$ 1.923.377,38
Cenário V - IN 243 (CIF + II) – Ajuste Inventário	R\$ 56.418.103,64

Disponibilizamos, anexo a este relatório, o resumo dos cálculos, de todos os Cenários acima descritos, para os 3.101 produtos objeto de autuação. Destacamos que, nos cenários I a IV, foi adotada a mesma premissa utilizada pelas autoridades fiscais, qual seja, o cálculo do preço praticado considerou somente o Saldo Inicial de Inventário do próprio item importado, além das importações do mesmo item efetuadas no ano sob análise. Nesses cenários, foi considerada para ajuste a quantidade de saídas, limitada ao total disponível (Saldo Inicial do insumo mais as Importações do período).

Apresentamos no Cenário V (Anexo VI) o resultado calculado com base na IN 243(CIF + II), de acordo com o que consideramos ser tecnicamente correto, nos termos da legislação então vigente, ou seja, considerando: (i) no cálculo do preço praticado, a inclusão dos saldos iniciais de insumos constantes nos produtos acabados em inventário no início do período sob avaliação; e (ii) a movimentação do inventário (insumo e respectivos produtos acabados), para fins de cálculo da quantidade consumida no período, ou seja, o que afetou o resultado.

[...] (grifos nossos)

25. Com efeito, referido relatório da PwC, embora indique que o novo cálculo do preço praticado foi corrigido ao passar a considerar o saldo inicial de estoque do próprio insumo, concluiu que, mesmo assim, existe erro adicional ao não se considerar os saldos iniciais de insumos constantes em produtos acabados remanescentes em estoque - v. cf. item 5.1.
26. Cabe salientar ainda que, independentemente do erro de critério acima, com relação a 20 insumos indicados no Anexo III.A, do novo relatório da PwC, ainda há erro de apuração do preço praticado, mesmo se considerados os saldos iniciais de estoque.
27. Outrossim, no mencionado anexo, a PwC lista 20 insumos em que ainda há erros com relação à apuração do preço praticado seja porque a fiscalização **1)** não considerou as importações de parte vinculada no ano; **2)** não considerou as importações de parte vinculada no ano, porém considerou no preço praticado o valor de saldo inicial informado como não oriundo de partes relacionadas em anos anteriores; ou **3)** considerou no preço praticado o valor de saldo inicial informado como não oriundo de partes relacionadas em anos anteriores – v. cf. fl. 4861.
28. Ademais disso, conforme item 5.2 do relatório, em que pese não ter havido inconsistência na aplicação do PRL de acordo com a Instrução Normativa nº 243/2002 para fins de determinação do preço parâmetro, na medida em que a DRJ/CTA (DRJ09) refez os cálculos do preço praticado, as alterações realizadas deveriam ter sido repercutidas na apuração do preço parâmetro. Todavia, isto não ocorreu, o que gerou distorções no preço parâmetro final calculado.
29. Bem assim, o parecer verificou ainda que a DRJ/CTA (DRJ09) continuou com erros na quantidade de bens para ajuste. Logo, para fins de calcular a quantidade de ajuste, a DRJ/CTA (DRJ09) aplicou o “coeficiente insumo produto” sobre as quantidades totais de produtos acabados. Entretanto, o referido “coeficiente insumo produto” não estaria correto. Exemplificativamente, a PwC traz produto cujo coeficiente utilizado pela DRJ/CTA (DRJ09) é mais do que 300% superior ao correto – v. cf. fl. 4772.

30. Sendo assim, o erro acima levou novamente à errônea quantificação de produtos sujeitos a ajuste, majorando indevidamente a presente autuação fiscal.

31. De outro lado, a medida em que as movimentações de inventário continuaram a não ser levadas em consideração, o erro na apuração da quantidade de itens sujeitos a ajuste é agravado, conforme atesta a PwC ao final do item 5.3.

32. Desta forma, ao refazer os cálculos de maneira global pela metodologia da Instrução Normativa nº 243/2002, com base nas mesmas planilhas e critérios utilizados pelas autoridades fiscais em sede de diligência, apenas corrigindo os erros acima, o relatório da PwC chegou a um novo valor de ajuste de R\$ 59.749.489,90, ao invés do valor de R\$ 63.541.545,83 pretendido pela DRJ/CTA (DRJ09) – v. cf. fl. 4776.

33. Se não bastassem os erros acima referidos, ao corrigir os critérios de cálculo para se considerar **(i)** os saldos iniciais de insumos constantes nos produtos acabados em inventário no período para fins de apuração do preço praticado, e **(ii)** a movimentação de inventário para fins de apuração da quantidade de bens sujeitos a ajuste; haveria uma redução ainda maior do ajuste para R\$ 56.418.103,64, conforme Anexo VI do relatório da PwC (Cenário V) – v. cf. fls. 4942/4981.

34. Verifica-se que o valor encontrado pela PwC (no Anexo III ou Anexo VI) é maior do que o proposto pela diligência fiscal (R\$ 54.991.269,84), porém menor do que o pretendido pela DRJ/CTA (DRJ09) de R\$ 63.541.545,83, o que demonstra que, em que pese todas as tentativas de se convalidar os erros originais nos critérios de cálculo do ajuste pretendido, até este momento o *quantum* tributário está incorreto.

35. Em outras palavras, até o momento, entendo que não houve a correta quantificação da matéria tributável.

36. Por fim, importante frisar que o ajuste original do preço de transferência da autuação foi de R\$ 77.416.146,48 (que após a dedução do ajuste declarado pela contribuinte de R\$ 3.371.775,23 resultou no montante de ajuste lançado de R\$ 74.044.371,29). Em sua Impugnação, a Recorrente demonstrou que havia erros nos critérios dos cálculos e que, mesmo de acordo com a metodologia da Instrução Normativa nº 243/2002, o ajuste correto seria de R\$ 58.290.055,92.

37. Em sede de diligência, a autoridade responsável apresentou um novo cálculo de R\$ 54.991.269,84 (que após a dedução do ajuste declarado pela contribuinte de R\$ 3.371.775,23 resultou na quantia de ajuste de R\$ 51.619.494,61), porém, novamente, com supostos erros nos critérios de cálculo.

38. A DRJ/CTA (DRJ09) reconheceu tais erros e apresentou novo cálculo de ajuste de R\$ 63.541.545,83 (que após a dedução do ajuste declarado pela contribuinte de R\$ 3.371.775,23 resultou na monta de ajuste de R\$ 60.169.770,60) – v. cf. fl. 4638. Contudo, a PwC, revisando este cálculo e partindo das mesmas planilhas constantes da diligência, chega a um novo montante de R\$ 59.749.489,90 (pelos critérios da própria DRJ/CTA (DRJ09)) ou R\$ 56.418.103,54 (com a correção dos erros adicionais de critérios de cálculo cometidos pela DRJ/CTA (DRJ09)).

39. Assim sendo, como houve a juntada, somente no RV, de um terceiro laudo produzido pela PwC, de fls. 4754/4982 (contendo 229), que demonstrou novos “erros” nos cálculos apresentados pelas autoridades fiscais (Fiscalização e DRJ/CTA (DRJ09)), bem como, por estes dados não terem sido objeto de análise pelo Fisco, entendo que o feito deve ser convertido em diligência.

40. Ademais disso, vê-se o evidente esforço probatório da contribuinte para demonstrar seu direito, com a juntada de documentos que permitem à Administração Tributária revisitar sua base de dados e sistemas para convalidar ou rechaçar o direito do contribuinte.

41. Outrossim, a legislação processual que versa sobre o ônus probatório do sujeito passivo em instruir o feito administrativo fiscal com os elementos necessários à comprovação de suas alegações, determina, como regra geral, que *“A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual”*, nos termos do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, estabelecendo como exceções as hipóteses de impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior; a existência de fato ou direito superveniente; ou que a prova destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

42. Ressalta-se que a Lei nº 9.784/1999, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispõe que *“O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo”* – v. cf. artigo 38 –, como forma de assegurar a ampla defesa e, nas entrelinhas, reafirmar a busca de uma verdade materialmente demonstrável, opondo-se a pretextos formalísticos que dificultem ou inviabilizem a realização dessa finalidade.

43. Porquanto, o § 2º do citado dispositivo determina, categoricamente, que *“Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias”*.

44. Assim sendo, a busca da verdade material não é apenas um direito do contribuinte, mas uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores do processo administrativo tributário, os quais referendam ou não a regularidade da constituição do crédito tributário, como forma de lhe assegurar os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias a ele referíveis, conforme indica o Código Tributário Nacional e legislação.

45. Neste sentido, esta egrégia Turma Ordinária tem entendimento consolidado que privilegia a busca incansável da verdade material e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, em observância aos princípios da instrumentalidade e economia processuais, devendo ser considerados todos os fatos e provas novas e lícitas, em detrimento das presunções tributárias ou outros procedimentos que se atentem apenas à verdade formal dos fatos.

46. Desta forma, a fim de evitar alegação de supressão de instância e/ou nulidade pela não apreciação dos documentos, bem assim por existir fundada dúvida sobre as perdas dedutíveis, torna-se necessária a conversão do julgamento em diligência, a fim de que a unidade de origem da RFB esclareça os seguintes pontos:

- (i) Promova a análise do novo laudo da PWC, de fls. 4754/4982, verificando se houve erros cometidos quando da elaboração dos cálculos pela Fiscalização, pela diligência e pela DRJ/CTA (DRJ09), justificando a conclusão;
- (ii) Analise o *“Termo de Encerramento e Relatório de Diligência Fiscal”* de fls. 4395/4435 comparando com os cálculos elaborados pela Fiscalização, pela DRJ/CTA (DRJ09), e pelo novo laudo da PWC de fls. 4754/4982, indicando

quais são os critérios eleitos pela norma legal para a elaboração dos cálculos, justificando;

- (iii) Indique qual a base de cálculo correta para o ajuste do preço de transferência, a utilizada pela Fiscalização, pela diligência de fls. 4395/4435, pela DRJ/CTA (DRJ09), ou pelo novo laudo da PWC de fls. 4754/4982?
- (iv) Elabore relatório circunstanciado, com as conclusões relacionadas aos questionamentos apresentados, bem como acrescentadas eventuais razões adicionais que auxiliem na solução do litígio; e,
- (v) Dê ciência à Recorrente, com prazo de 30 (trinta) dias para sua manifestação caso seja de seu interesse. Findado o prazo, apresentada ou não a manifestação, os autos deverão retornar à esta Turma Julgadora para o prosseguimento do julgamento.

Dispositivo

47. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, voto por **CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, a fim de que a unidade de origem da RFB atenda ao contido nos itens (i) a (v) acima dispostos.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.