



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>17459.720001/2020-41</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	1302-001.324 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	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 relatório e voto da relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Natália Uchôa Brandão** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Sérgio Magalhães Lima** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de processo que retorna de diligência em razão de Resolução expedida por este Colegiado, após início do julgamento de Recurso Voluntário interposto por **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, inscrita no CNPJ sob o nº 03.470.727/0001-20, em face do Acórdão nº 104-005.066, proferido pela 9ª Turma da DRJ04, que julgou improcedente a impugnação oposta contra o Auto de Infração relativo ao ano-calendário de 2015.

Os autos foram minuciosamente relatados pelo eminente Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, relator originário, conforme se depreende das fls. 1481 e seguintes. Na presente oportunidade, passo à apresentação de um breve resumo histórico do feito, com especial destaque para os desdobramentos processuais supervenientes ao retorno dos autos da diligência determinada por este Colegiado por meio da Resolução nº 1302-001.183, de 17/10/2023.

A autuação fiscal resultou na apuração de ajuste positivo no lucro líquido para fins de IRPJ e CSLL no montante de R\$ 651.896.281,04, em razão da **desqualificação do método de preços de transferência CPL (Custo de Produção mais Lucro)**, adotado pela Recorrente para as operações de importação de veículos provenientes da Ford Argentina S.C.A., empresa vinculada localizada no exterior. O ajuste foi compensado integralmente com prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL apurados em períodos anteriores, não resultando em exigência tributária imediata, mas sim em glosa dos referidos saldos fiscais.

O **Termo de Verificação Fiscal** (fls. 22-26) indicou como fundamentos para a desqualificação do método:

1. Divergência de valores em 111 peças da amostra de 394 itens analisados, com base em confronto entre os valores declarados no CPL e as faturas de aquisição apresentadas (fl. 24);
2. Ausência de apresentação de faturas relativas a 14 peças, correspondentes a componentes de motores, cuja aquisição teria ocorrido de forma agregada ou indireta (fl. 24-25);
3. Recusa da Recorrente em apresentar documentação de controle de preços de transferência do fisco argentino em relação às aquisições da Ford Argentina junto a fornecedores vinculados (fl. 25-26).

Em sede de **impugnação** (fls. 625-662), a contribuinte alegou a **imaterialidade das supostas divergências**, argumentando que as inconsistências apontadas representariam apenas 0,0000078% do total de peças importadas no período e que 99,98% do custo da amostra estava documentalmente justificado (fls. 710-711). Quanto aos motores, esclareceu que não se tratava de itens adquiridos como **produtos acabados, mas sim montados** na Ford Argentina a partir de diversos componentes cujas faturas e listas de materiais foram juntadas (fls. 712-747). Rechaçou ainda a exigência de documentação estrangeira como inovatória e sem amparo legal.

A **DRJ**, ao apreciar a impugnação, entendeu por bem manter a glosa fiscal, proferindo o Acórdão nº 104-005.066 (fls. 774-776), sob o fundamento de que a documentação apresentada seria insuficiente para justificar a aplicação do método CPL. Vejamos a ementa:

**ACÓRDÃO Nº 104-005.066 - 9ª TURMA DA DRJ04**

DATA DA SESSÃO 11 DE MAIO DE 2021

PROCESSO Nº 17459.720001/2020-41

INTERESSADO FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA

CNPJ/CPF 03.470.727/0001-20

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DOCUMENTAÇÃO SUPORTE IMPRESTÁVEL OU INSUFICIENTE. NOVA APURAÇÃO.

Sendo os documentos apresentados pela contribuinte insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço de transferência, a fiscalização poderá determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, aplicando qualquer dos métodos previstos na legislação.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO MAIS FAVORÁVEL.

A escolha do método mais favorável ao contribuinte é uma prerrogativa que lhe cabe, mas não uma imposição à fiscalização ou aos órgãos julgadores.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios não são suficientes para infirmar a procedência do lançamento questionado.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A Recorrente, então, interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 777-813), reiterando os argumentos anteriormente expostos e apresentando como novo elemento de convicção um **Laudo Técnico independente elaborado pela Ernst & Young – EY** (fls. 825-1467), com a finalidade de demonstrar a consistência da metodologia adotada e a adequação dos controles de custo empregados pela Ford Argentina no contexto da aplicação do método CPL.

Diante da apresentação do referido laudo, esta Turma, por unanimidade, decidiu pela conversão do julgamento em diligência, nos termos da **Resolução nº 1302-001.183, de 1710/2023** (fls. 1481-1493), que expressamente determinou:

Converto o julgamento em diligência, nos termos do art. 18, §1º, do RICARF, com vistas a que a autoridade lançadora:

(i) proceda à análise do Laudo Técnico de Preços de Transferência juntado pela contribuinte às fls. 825-1467 dos autos, elaborado pela Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda., com vistas a verificar se os documentos ali indicados já constavam do processo à época da lavratura do auto de infração, inclusive mencionando os documentos por número e folha, se possível;

(ii) manifeste-se quanto à suficiência das justificativas técnicas e econômicas apresentadas pela contribuinte para as divergências apontadas no auto de infração, em especial em relação às peças com preços não comprovados, à suposta ausência de faturas e à alegada imaterialidade do impacto econômico do ajuste proposto.

Em **26/06/2024**, foi apresentado o **Relatório de Diligência Fiscal** (fls. 1499-1502), no qual a autoridade fiscal reiterou as razões que embasaram a autuação. O relatório apontou que:

- O laudo técnico teria examinado apenas 68 das 126 peças com divergência, sem tratar das demais 58 peças (fl. 1499);
- Houve análise em duplicidade de algumas peças, bem como contradição na indicação de faturas distintas para o mesmo item (fls. 1500-1501);
- A justificativa baseada na adoção do custo médio ponderado, em lugar do custo de aquisição específico, contrariaria a literalidade do art. 15, §5º, inciso I, da IN RFB nº 1.312/2012;
- As simulações de imaterialidade do ajuste seriam metodologicamente incorretas, pois ignorariam a extrapolação da amostra;
- Por fim, introduziu **novo fundamento** à desqualificação, afirmando que 55,1% dos custos apurados seriam oriundos de fornecedores vinculados, o que comprometeria a aplicação do princípio do “arm’s length” (fl. 1502), com fundamento no art. 2º da IN RFB nº 2.161/2023.

Em **29/07/2024**, a Recorrente protocolou **manifestação ao Relatório de Diligência** (fls. 1509-1538), na qual:

- Refutou a alegação de não análise de 58 peças, apresentando tabela correlacionando VINs (*Vehicle Identification Number*), códigos de peça, número da fatura e as folhas do laudo onde a análise estaria consignada;
- Reafirmou que o método CPL deve se basear no custo médio ponderado de produção, nos termos do art. 18, III, da Lei nº 9.430/1996, do art. 15 da IN RFB nº 1.312/2012 e da Solução de Consulta COSIT nº 17/2018;
- Alegou que as faturas das peças dos motores foram apresentadas ainda na impugnação (fls. 712-746), sendo indevida a alegação de sua ausência;
- Rechaçou o argumento fiscal quanto à origem vinculada das peças, afirmando que tal fundamento **não constou do auto de infração**, tratando-se de inovação vedada à luz do art. 146 do CTN;

- Requereu o **cancelamento integral do lançamento** e, alternativamente, **nova conversão em diligência**, para esclarecimentos adicionais sobre os documentos analisados no laudo técnico da EY.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

Trata-se de processo que retorna a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais após diligência determinada por meio da Resolução nº 1302-001.183, de 17/10/2023, que teve como objetivo permitir à autoridade fiscal a análise técnica do Laudo elaborado pela consultoria Ernst & Young, apresentado pela Recorrente em sede de Recurso Voluntário.

Considerando que o exame dos pressupostos de admissibilidade recursal – notadamente a regularidade formal, a legitimidade processual, a representação válida e a tempestividade – **já foi realizado e acolhido** por ocasião da referida Resolução, passo à apreciação do mérito recursal, consolidando inicialmente as demandas e os argumentos deduzidos pela Recorrente em suas manifestações nos autos.

### 1. Das demandas da Recorrente

A Recorrente, FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA., interpõe o presente Recurso Voluntário (fls. 777–813), insurgindo-se contra a decisão da 9ª Turma da DRJ04 que julgou improcedente a sua impugnação ao Auto de Infração lavrado com base na desqualificação do método de preços de transferência CPL (Custo de Produção mais Lucro), adotado nas importações de veículos provenientes de sua vinculada Ford Argentina S.C.A., no ano-calendário de 2015.

Em síntese, a Recorrente formula os seguintes pedidos e fundamentos:

#### ***Cancelamento integral do Auto de Infração.***

Sustenta que o método CPL foi regularmente aplicado, nos termos do art. 18, inciso III, da Lei nº 9.430/1996 e art. 15 da IN RFB nº 1.312/2012, com base em custos de produção apurados por sistema de custeio integrado e que as supostas inconsistências identificadas pela fiscalização são imateriais e não comprometem a lisura da metodologia.

#### ***Validação do custo médio ponderado.***

Aduz que o custo médio ponderado de produção é o critério aplicável ao método CPL, conforme previsão expressa no caput do art. 15 da IN RFB nº 1.312/2012, sendo indevida a exigência de individualização por fatura de aquisição. As diferenças entre os valores registrados no

BOM (*Bill of Materials*) e nas faturas seriam decorrência natural do regime de custeio e da dinâmica da produção fabril.

***Reconhecimento da imaterialidade das divergências.***

Argumenta que 99,98% do custo da amostra de 394 peças analisadas pela fiscalização foi devidamente suportado por documentação hábil, e que as divergências residuais identificadas em 126 peças não têm impacto significativo na formação do preço parâmetro ou no lucro real. Anexou ao recurso Laudo Técnico elaborado pela Ernst & Young (fls. 825–1467), que reafirma a consistência dos valores apurados.

***Comprovação do custo dos motores.***

Esclarece que os motores em questão foram montados na Ford Argentina a partir de componentes adquiridos de terceiros, cujas faturas foram apresentadas ainda na fase de impugnação (fls. 712–746), acompanhadas de planilhas detalhando os componentes e seus respectivos custos. Alega que não há emissão de fatura interna entre linhas de produção da mesma pessoa jurídica.

***Inexistência de obrigação de apresentar documentação estrangeira.***

Rechaça a exigência de apresentação de relatórios de controle de preços de transferência do fisco argentino, por ausência de previsão legal à época dos fatos. Afirma que tal exigência extrapola a jurisdição da autoridade fiscal brasileira e viola os princípios da legalidade e da territorialidade tributária.

***Inovação de fundamento pela autoridade fiscal.***

Impugna, em manifestação protocolada em 29/07/2024 (fls. 1509–1538), o relatório de diligência fiscal que, de forma inédita, aponta que 55,1% dos componentes do custo de produção foram adquiridos de fornecedores vinculados, o que violaria o princípio do *arm's length*. A Recorrente sustenta que esse fundamento é extemporâneo e não constava do Auto de Infração, violando o disposto no art. 146 do CTN.

***Validade e suficiência do Laudo Técnico.***

Defende que o Laudo Técnico da EY analisou integralmente as 126 peças questionadas, conforme planilha demonstrativa juntada em resposta à diligência, afastando a alegação de omissão quanto a 58 itens. As faturas foram correlacionadas aos VINs e aos componentes, e o controle de custos está ancorado em sistema auditado conforme CPC 16 e as práticas contábeis internacionais.

***Impropriedade da crítica à metodologia de simulação.***

Alega que a autoridade fiscal incorreu em erro ao desconsiderar as simulações feitas pela EY com base na recomposição do custo total dos veículos. Sustenta que a extrapolação estatística foi, sim, realizada de forma adequada e que o procedimento adotado respeita os princípios da auditoria independente e da materialidade tributária.

### **Requerimentos subsidiários.**

Além do pedido principal de cancelamento do lançamento, formula pleitos subsidiários, a saber:

- realização de **perícia técnica independente**, nos termos do art. 18, §1º, do Decreto nº 70.235/1972;
- **nova diligência complementar**, caso subsistam dúvidas técnicas relevantes;
- **autorização para juntada de novos documentos**;
- **concessão de sustentação oral** no julgamento do recurso.

Os tópicos que se seguem buscarão, assim, avaliar de forma objetiva e criteriosa a suficiência da prova apresentada, a legalidade da metodologia de custeio adotada, a aderência à legislação vigente à época dos fatos, bem como a regularidade dos procedimentos fiscais, inclusive quanto aos limites da atuação da autoridade lançadora em sede de diligência.

### **2. Da situação do processo após o retorno da Diligência**

O processo administrativo em exame retorna a esta Turma após a realização de diligência determinada por meio da Resolução nº 1302-001.183 que teve como **escopo específico a análise técnica do Laudo de Preços de Transferência elaborado pela consultoria Ernst & Young**, apresentado pela contribuinte às fls. 825–1467 dos autos.

A Resolução mencionada delimitou expressamente os objetivos da diligência:

- (i) verificar se os documentos citados no Laudo Técnico já constavam do processo à época da lavratura do Auto de Infração, com menção, sempre que possível, às folhas e identificação documental; e
- (ii) manifestar-se quanto à suficiência das justificativas técnicas e econômicas apresentadas pela Recorrente para as divergências apontadas no lançamento, especialmente no que se refere às peças com preços não comprovados, à alegada ausência de faturas e à pertinência da imputada imaterialidade do ajuste apurado.

A autoridade fiscal apresentou o Relatório de Diligência em 26/06/2024, reiterando, em linhas gerais, os fundamentos constantes do Auto de Infração. **Segundo o entendimento da fiscalização**, das 126 peças identificadas no exame amostral como contendo alguma inconsistência ou ausência de documentação, **apenas 68 teriam sido objeto de análise efetiva no Laudo da EY**.

Alegou-se, ainda, que algumas peças teriam sido apresentadas com duplicidade ou com faturas distintas e contraditórias, e que as justificativas oferecidas quanto ao uso do custo médio ponderado e à alegada imaterialidade das divergências não mereceriam acolhimento técnico ou jurídico. Foi reiterada a conclusão de que os documentos apresentados pela contribuinte seriam insuficientes para a validação do método CPL.

Vejamos o que concluiu a Diligência:

#### **DA ANÁLISE DO LAUDO**

Mediante exame amostral de 394 peças, a fiscalização identificou 126 peças, cujo preço informado pelo contribuinte no cálculo do preço parâmetro pelo método CPL não tinha suporte documental, seja por divergência de preço na fatura, por ausência de fatura ou por ausência da peça na fatura.

O contribuinte apresentou em sede de recurso laudo onde pretende examinar o preço de todas essas 126 peças.

**A análise do laudo mostra que o contribuinte examinou apenas 68 peças, deixando de lado 58 peças.**

Isto é demonstrado no anexo a este relatório, onde são informadas as peças que constam do laudo e as que estão ausentes do laudo.

No item 6 do laudo, o contribuinte informa que separou as 126 peças em 3 grupos distintos, indicados respectivamente nas tabelas A1, A2 e A3. A tabela A1 contém 48 peças; a tabela A2, 25 peças; a tabela A3, 14 peças. A fiscalização constatou que apenas as 14 peças da tabela A3 fazem parte da lista das 126 peças.

O item 7 analisa as peças do grupo 1, e aí então, embora não relacionadas na tabela A1, são encontradas 33 peças das 126 peças.

O item 8 analisa as peças do grupo 2, e novamente embora não relacionadas na tabela A2, nele constam 21 peças das 126 peças.

O item 9 analisa as peças do grupo 3, e de fato sem divergência com a tabela A3, nele constam 14 peças das 126 peças.

Registre-se que:

- no item 7 são analisadas desnecessariamente 2 peças cujo preço já havia sido confirmado no exame amostral feito pela fiscalização;
- no item 6 são analisadas em duplicidade 3 peças, para as quais o contribuinte apresenta de modo contraditório 2 faturas diferentes para cada uma delas;
- no item 7 também ocorre duplicidade em 2 peças, e novamente para cada uma delas o contribuinte apresenta 2 faturas diferentes.

Todas essas inconsistências, contradições e omissões são identificadas no anexo a este relatório.

#### **DA JUSTIFICATIVA PARA O PREÇO DIVERGENTE DE 111 PEÇAS DENTRE AS 126 PEÇAS**

Eis a justificativa apresentada à folha 9 do laudo:

**Preço divergente:** correspondente a 111 faturas comerciais, cujo preço de aquisição não estaria em conformidade com o método aplicado durante as análises de preços de transferência. As divergências relacionadas ao preço referente a falta de controle do fornecedor e o momento de aquisição *versus* produção. Portanto, no caso dos preços divergentes, o custo presente na fatura em si refere-se a um determinado momento e o custo empregado pela Ford representa o custo médio ao longo do ano-calendário de 2015, visto que, conforme é estabelecido pela legislação Brasileira de preços de transferência o preço parâmetro apurado pelo método CPL, deve considerar os custos formados ao longo do ano-calendário em estudo, dessa forma há que se observar que o custo de material informado na BOM levou em consideração o custo da peça na data de sua produção, que foi atualizada diariamente com base no preço médio de todas as peças adquiridas ao longo do período, e não especificamente pelo custo de aquisição da peça indicada em uma determinada fatura.

Em suma, alega o contribuinte que um é o preço de aquisição da peça, constante da fatura, outro é preço da peça utilizado no cálculo do preço parâmetro, sendo este um preço médio na data de produção do veículo, a que seria obrigado por força da legislação, que prevê custo médio ponderado no método CPL.

A fiscalização repudia essa justificativa, por dois motivos:

1º) a legislação determina claramente que seja adotado no método CPL o custo de aquisição:

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

I - o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;” IN RFB nº 1.312/2012, art. 15, § 5º, inc. I O custo médio ponderado de produção, a que se refere o caput do mesmo artigo acima, não se confunde com o custo de aquisição do § 5º, sendo este um dos integrantes daquele.

2º) das 394 peças do exame amostral, a fiscalização constatou que 268 peças informavam o custo de aquisição, confirmado na fatura, no cálculo do preço parâmetro pelo método CPL. Se a justificativa do contribuinte fosse procedente, também nessas peças teria ocorrido divergência, já que o custo de produção é atualizado diariamente.

A alegação do contribuinte é de tal modo grave, que condena o preço de 268 peças para justificar o preço de 111 peças.

#### **DO PREÇO DIVERGENTE DA FATURA NOS 14 MOTORES**

Tendo calculado o preço parâmetro como se o motor fosse uma peça única – portanto de se esperar que houvesse uma fatura com o preço dessa peça única –, posteriormente o contribuinte informou tratar-se de cerca de 200 peças para cada motor, tendo cada uma delas sua própria fatura. Nem durante a fiscalização nem durante a impugnação o contribuinte apresentou qualquer dessas faturas. Em sede de recurso apresentou fatura de 2, 3 ou 4 peças selecionadas, conforme o motor.

Registre-se de imediato que, no item 9.3, a fatura 6767 (folha 607 do laudo) é datada de 31/08/2015, apesar de referir-se a componente de motor de 3 veículos produzidos dois meses antes, em JUNHO/2015. A impossibilidade é flagrante: os veículos já estavam produzidos em junho, mas só em agosto seria fornecido componente de seus motores.

Por outro lado, como que se antecipando à constatação fiscal de divergências de preço também nessas faturas, o contribuinte assim as justifica à folha 9 do laudo:

**Ausência da fatura:** correspondente a 14 faturas comerciais ou qualquer outra documentação necessária e suficiente para comprovar o custo de material dos motores. Não há que se falar em ausência de faturas comerciais para comprovar o custo de material dos motores, visto que os motores não são adquiridos como produtos acabados, mas sim industrializados pela Ford Argentina com base nos insumos adquiridos, tendo seu custo determinado pelas matérias-primas que são utilizados em sua fabricação. Posto isto, os códigos que constam nas faturas são os códigos dos itens que compõem esse motor e não o código do produto acabado, que seria o motor em si. Assim, segundo a legislação Brasileira de preços de transferência o preço parâmetro apurado pelo método CPL deve considerar os custos formados ao longo do ano-calendário em estudo, dessa forma há que se observar que o custo de material informado na BOM levou em consideração o custo dos componentes na data da produção dos motores, que foi atualizado diariamente com base no preço médio de todas os componentes adquiridos ao longo do período para a composição daquele motor, e não especificamente pelo custo de aquisição do componente indicado em uma determinada fatura.

A justificativa é semelhante à apresentada para as 111 peças mencionadas no item anterior deste relatório, opondo custo médio de produção a custo de aquisição. A fiscalização repudia tal justificativa, e reitera as razões apresentadas no item anterior, reproduzindo-as novamente abaixo.

Em suma, alega o contribuinte que um é o preço de aquisição da peça, constante da fatura, outro é preço da peça utilizado no cálculo do preço parâmetro, sendo este um preço médio na data de produção do veículo, a que seria obrigado por força da legislação, que prevê custo médio ponderado no método CPL.

A fiscalização repudia essa justificativa, por dois motivos:

1º) a legislação determina claramente que seja adotado no método CPL o **custo de aquisição**:

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

I - **o custo de aquisição** das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção do bem, serviço ou direito;” IN RFB nº 1.312/2012, art. 15, § 5º, inc. I O custo médio ponderado de produção, a que se refere o caput do mesmo artigo acima, não se confunde com o custo de aquisição do § 5º, sendo este um dos integrantes daquele.

2º) das 394 peças do exame amostral, a fiscalização constatou que 268 peças informavam o custo de aquisição, confirmado na fatura, no cálculo do preço parâmetro pelo método CPL. Se a justificativa do contribuinte fosse procedente, também nessas peças teria ocorrido divergência, já que o custo de produção é atualizado diariamente.

A alegação do contribuinte é de tal modo grave, que condena o preço de 268 peças para justificar o preço de 14 motores.

#### **DA SIMULAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO CALCULADO COM O PREÇO DA FATURA**

Mais grave ainda é a alegação de “imaterialidade” das divergências constatadas pela fiscalização no exame amostral. Tais divergências estão demonstradas pela fiscalização e não são afastadas pelo contribuinte, pelo contrário, estão todas confirmadas no laudo. Mas o contribuinte por “imaterialidade” quer dizer que tais divergências não afetaram o ajuste final na apuração do lucro real.

Nas palavras do contribuinte, às folhas 628-9 do laudo:

Conforme se verifica abaixo constatamos que dentre as faturas questionadas pelo auditor fiscal, a variação foi de 0,15%, ainda assim, em todos os chassis analisados observou-se que tais variações não afetaram o resultado final do ajuste fiscal apurado pela Ford Brasil.

*(tabela AM.1 Comparativo Preço Parâmetro)*

No decorrer deste laudo técnico apresentamos esclarecimentos e evidências quanto a razoabilidade da amostragem testada, bem como a imaterialidade das variações pontuadas pelo auditor fiscal.

Ocorre, entretanto, que para concluir por essa “imaterialidade”, o contribuinte adota um procedimento metodologicamente incorreto, visto que ignora a extrapolação do exame amostral para o universo do qual a amostra foi extraída. Erroneamente, para cada peça que o contribuinte examina no laudo, ele recalcula, para o veículo a que esta peça está associada, um novo preço parâmetro, alterando no cálculo exclusivamente o preço dessa peça. É como se o contribuinte admitisse o preço incorreto da peça e o corrigisse, apresentando novo cálculo do preço parâmetro do veículo a que ela pertence.

Acontece que os resultados obtidos pela fiscalização no exame amostral se projetam e se generalizam para o conjunto total das peças. Isto é, por meio da extrapolação da amostra, generaliza-se para toda a população o resultado obtido com indivíduos selecionados. Justamente nessa capacidade de extrapolação reside a importância do exame amostral.

Quando o contribuinte simula um novo preço parâmetro, corrigindo num subconjunto de 1500 peças que compõem um veículo, por exemplo, o preço de apenas uma peça, ele deixa de extrapolar para esse subconjunto o resultado de 32,0% obtido no exame amostral. Isto é, o contribuinte deixou de corrigir o preço de aproximadamente 500 peças.

Por esse motivo, por considerá-las metodologicamente incorretas, a fiscalização repudia todas as simulações que o contribuinte fez, não havendo onde se sustentar a “imaterialidade” por ele alegada.

#### **PARECER CONCLUSIVO**

Após exame do laudo, a fiscalização:

- recusa a justificativa do contribuinte para utilizar no cálculo do preço parâmetro pelo método CPL preço diferente do custo de aquisição comprovado em fatura;

➤ recusa qualquer alegação de “imaterialidade” das divergências encontradas.

Por fim a fiscalização destaca que em nenhum momento o laudo tratou de motivo de suma importância para desqualificação do método CPL, a saber, o fato de 55,1% do custo material das peças ser faturado por fornecedores vinculados. Tal fato prejudica a aplicação do princípio “arm’s length”, expresso no art. 2º da IN RFB nº 2.161/2023 e implícito na IN RFB nº 1.312/2012. Por óbvio, não se pode admitir que um preço parâmetro, calculado por qualquer método, seja dependente de preços estabelecidos por fornecedores vinculados.

Assim, pelas razões apresentadas no relatório de auditoria fiscal, a fiscalização sustenta a correção da desqualificação do método CPL

Em seguida, a contribuinte apresentou **manifestação** (fls. 1509–1538) na qual rebate de forma minuciosa as alegações fiscais, apresentando planilhas que relacionam as 126 peças aos respectivos códigos, VINs, faturas e folhas do Laudo Técnico onde teriam sido analisadas. Refutou a alegação de omissão ou duplicidade, apontando para a metodologia de custeio utilizada pela Ford Argentina – com base no sistema SOD (*Statement of Details*) –, reconhecida pelas auditorias externas.

No tocante aos motores, reiterou que a produção ocorria internamente, a partir de componentes adquiridos, cujas faturas e listas técnicas foram regularmente juntadas aos autos desde a fase de impugnação (fls. 712–746).

Quanto à crítica metodológica ao custo médio ponderado e à simulação de imaterialidade, reiterou que tais critérios são amplamente aceitos tanto na norma tributária vigente à época quanto nos padrões contábeis nacionais e internacionais, conforme será tratado nos tópicos seguintes.

Importante destacar, desde já, que no bojo do Relatório de Diligência foi inserido novo fundamento jurídico-fático que não constava do Auto de Infração original, nem foi objeto de intimação fiscal ou da decisão da DRJ: **a alegação de que 55,1% do custo das peças seria oriundo de aquisições realizadas pela Ford Argentina junto a fornecedores vinculados, o que, segundo a fiscalização, comprometeria a aplicação do princípio do *Arm’s Length* e, por conseguinte, inviabilizaria a adoção do método CPL.** Esta afirmação foi sustentada com fundamento no **art. 2º da IN RFB nº 2.161/2023<sup>1</sup>** – norma que sequer estava em vigor à época dos fatos geradores.

---

<sup>1</sup> CAPÍTULO II  
DISPOSIÇÕES GERAIS  
Seção I

Do princípio arm’s length

Art. 2º Para fins de determinação da base de cálculo dos tributos de que trata o art. 1º, os termos e as condições de uma transação controlada deverão ser estabelecidos de acordo com aqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis.

Parágrafo único. A não observância do disposto no caput implica a realização dos ajustes previstos no art. 48.

Além disso, merece destaque a alegação da Recorrente, constante da manifestação de fls. 1509–1538, de que a autoridade fiscal, ao afirmar que 58 das 126 peças não teriam sido analisadas no Laudo Técnico, incorreu em erro de leitura e interpretação dos anexos que compõem o documento técnico elaborado pela Ernst & Young. Segundo sustentado, o laudo está estruturado com base em tabelas que agrupam os dados por número de chassi (VIN), código da peça (*part number*), fatura internacional e folha correspondente à análise. A tabela consolidada às fls. 1523–1526 demonstra de forma sistemática essa correlação.

Vejamos a tabela e argumentos que se refere a Contribuinte:

51. Com o objetivo de afastar a confusão cometida, a Requerente apresenta abaixo tabela, indicando os chassis, os códigos de peças, as faturas comerciais e as respectivas folhas do Laudo Técnico em que cada uma das Faturas foram analisados no Laudo Técnico:

• **Grupo 1**

cont- itens	VIN	Código Peça	Fatura	Fis do Laudo Tecnico que analisaram fatura	Linhas Exame amostral
1	8AFSZZFFCFJ302270	HM55A600K28BA1FZQ	534 (fls. 242-245)	fls. 854-887	1
2	8AFAR22F7FJ309936	AB392660004GA3A06	536 (fls. 246-252)	fls. 888- 952	1
3	8AFAR22F6FJ308812	AB392660004JA3A06	536 (fls. 246-252)	fls. 888- 952	1
4	8AFAR22F7FJ309936	AB392660005FA3A06	536 (fls. 246-252)	fls. 888- 952	1
5	8AFAR22F6FJ308812	AB392660005GA3A06	536 (fls. 246-252)	fls. 888- 952	1

#108309173v1<TEXT> - Manifestação - Diligência Ford 2020-41Ford (versão protocolada)

14

6	BAFAR22F6FJ308812 BAFAR22F7FJ309936	AB392660032GA3A06	536 (fls. 246-252)	fls. 888- 952	2
7	8AFSZZFFCFJ302270 8AFSZZFFCFJ304915 8AFSZZFFCFJ306245 8AFSZZFHCFJ301540 8AFSZZFHCFJ304941 8AFSZZFHCFJ305052 8AFVZZFHCFJ302976 8AFVZZFHCFJ304929 8AFVZZFHCFJ304937 8AFVZZFHCFJ304938	HM55A600K04BA1FZQ	536 (fls. 246-252)	fls. 888- 952	10
8	8AFVZZFHCFJ284600 8AFVZZFHCFJ299283 8AFVZZFHCFJ304919	HM55A600K28CA1FUZ	536 (fls. 246-252)	fls. 888-921	3
9	8AFSZZFHCFJ305052	HM55A600K28DA1FZQ	536 (fls. 246-252)	fls. 888-921	1
10	8AFSZZFHCFJ301540 8AFSZZFHCFJ304941 8AFVZZFHCFJ302976 8AFVZZFHCFJ304929 8AFVZZFHCFJ304937 8AFVZZFHCFJ304938	HM55A600K28FA1FZQ	536 (fls. 246-252)	fls. 888-921	6
11	8AFSZZFFCFJ304915 8AFSZZFFCFJ306245 8AFSZZFHCFJ301540 8AFSZZFHCFJ304941 8AFVZZFHCFJ302976 8AFVZZFHCFJ304929 8AFVZZFHCFJ304937 8AFVZZFHCFJ304938	HM55A600L05BA1FZQ	536 (fls. 246-252)	fls. 888-921	8
12	8AFSZZFFCFJ302270 8AFSZZFHCFJ305052	HM55A600M05AA1FZQ	536 (fls. 246-252)	fls. 888-921	2
13	8AFSZZFFCFJ304914	HM55A600K28AA1FUZ	538 (fls. 253-260)	fls. 953-998	1
14	8AFVZZFHCFJ314131	HM55A600K28CA1FUZ	538 (fls. 253-260)	fls. 953-998	1
15	8AFSZZFFCFJ304915 8AFSZZFFCFJ306245	HM55A600K28EA1FZQ	538 (fls. 253-260)	fls. 953-998	2
16	BAFAR23L4FJ342820	AB392660005GD3A06	597 (fls. 288-299)	fls. 999-1028	1
17	BAFAR23L4FJ342820	AB392660004JC3A06	597 (fls. 288-299)	fls. 999-1028	1
18	BAFAR23L2FJ338250	AB392660005FD3A06	602 (fls. 300-308)	Fls. 1029- 1063	1
19	BAFAR23L2FJ338250	AB392660004GC3A06	602 (fls. 300-308)	Fls. 1029- 1063	1
20	BAFAR23L9FJ349794	AB392660005GD3A06	602 (fls. 300-308)	Fls. 1029- 1063	1
21	BAFAR23L9FJ349794	AB392660004JC3A06	602 (fls. 300-308)	Fls. 1029- 1063	1
23	BAFAR22F3GJ366880	AB392660005FD3A06	646 (fls. 317-320)	Fls. 1069- 1099	1
24	BAFAR22F3GJ366880	AB392660004GC3A06	646 (fls. 317-320)	Fls. 1069- 1099	1

#108309173v1 &lt;TEXT&gt; - Manifestação - Diligência Ford 2020-41Ford (versão protocolada)

15

25	8AFAR22F2GJ387364	AB392660032GE3A06	672 (fls. 323-329)	fls. 1100- 1138	1
26	8AFSZZFFCGJ381783 8AFSZZFFCGJ382951 8AFSZZFHCGJ379961 8AFSZZFHCGJ383350	F1E5A600K048D35B8	681 (fls. 338-346)	fls. 1143- 1198	4
27	8AFSZZFFCGJ381783	F1E5A600K28BB35B8	681 (fls. 338-346)	fls. 1143- 1198	1
28	8AFSZZFHCGJ379961	F1E5A600K28DB35B8	681 (fls. 338-346)	fls. 1143- 1198	1
29	8AFSZZFFCGJ382951	F1E5A600K28EB35B8	681 (fls. 338-346)	fls. 1143- 1198	1
30	8AFSZZFHCGJ383350	F1E5A600K28FB35B8	681 (fls. 338-346)	fls. 1143- 1198	1
31	8AFSZZFFCGJ382951 8AFSZZFHCGJ383350	F1E5A600L05BD35B8	681 (fls. 338-346)	fls. 1143- 1198	2
32	8AFSZZFFCGJ381783 8AFSZZFHCGJ379961	F1E5A600M05AD35B8	681 (fls. 338-346)	fls. 1143- 1198	2
33	8AFAR23L0GJ393300 8AFAR23L4GJ393347	AB392660032GE3A06	690 (fls. 347-353)	Fls. 1198- 1229	2
34	8AFAR23L4GJ393347	AB392660005FD3A06	700 (fls. 355-360)	Fls. 1230- 1269	1
35	8AFAR20F3GJ366865	AB3914290BBK	758 (fls. 380-382)	Fls. 1270- 1286	1
36	8AFAR23L5GJ364469	AB3914290HFC	758 (fls. 380-382)	Fls. 1270- 1286	1
37	8AFVZZFHCGJ361065	F1FT14K733CD	776 (fls. 391-393)	Fls. 1287- 1296	1
38	8AFAR23L5GJ364469	AB391007J2A	12332 (fls. 487-491)	Fls. 1297- 1303	1
<b>Quantidade de linhas do exame amostral</b>					<b>69</b>

• Grupo 2

conta- itens	VIN	Código Peça	Fatura	Fls do Laudo Técnico que analisaram fatura	Linhas Exame amostral
1	8AFAR21L4FJ330802 8AFAR23L9FJ349794	DB3R7003BB	2015JP0030601 (fls. 148)	Fls. 1303-1308	2
2	8AFAR20F3GJ366865 8AFAR22F0FJ359397 8AFAR22F2GJ387364 38AFAR22F3GJ366880 8AFAR22F5GJ379503	DB3R7003CB	2015JP0030602 (fls. 149)	Fls. 1308-1318	5
3	8AFAR21N8FJ353419 8AFAR23L2FJ353556	DB3R7003FB	2015JP0030705 (fls. 150)	Fls. 1318-1323	2
4	8AFAR21N3GJ364216 8AFAR23N1GJ364308	DB3R7003FC	2015JP0031005 (fl. 164)	Fls. 1323-1328	2
5	8AFAR23N8GJ385026	DB3R7003BC	2015JP0031302 (fls. 151)	Fls. 1328-1332	1
6	8AFAR20F7FJ306778 8AFAR22F6FJ308812 8AFAR22F7FJ309936	AB391007DA	207708 (fls. 152)	Fls. 1332-1336	3
7	8AFAR20F3GJ366865 8AFAR22F2GJ387364 8AFAR22F3GJ366880	AB391007DA	209517 (fls. 153).	Fls. 1336-1342	3

8	BAFAR23L8GJ368211	EB3G5F297BB	245887 (fls. 155)	Fls. 1342-1346	1
9	BAFAR23L1FJ343407 BAFAR23L2FJ338250 BAFAR23L4FJ342820	AB395F297KC	246186 (fls. 156-157)	Fls. 1346-1351	3
10	BAFAR23L1FJ343407 BAFAR23L2FJ338250 BAFAR23L4FJ342820	AB395K206BB	246186 (fls. 156-157)	Fls. 1346-1351	3
11	BAFAR23L9FJ349794	AB395F297KC	246475 (fls. 160-163)	Fls. 1351-1355	1
12	BAFVZZFHCFJ304938	DM5G6L084SA	494696 (fl. 177)	Fls. 1355- 1359	1
13	BAFAR23L8GJ368211	EB3T9G853AD	500020 (fls. 182-183)	Fls. 1359- 1363	1
14	BAFAR23L8GJ368211	EB3C3D070BE	500021 (fls. 184-185)	Fls. 1363- 1367	1
15	BAFVZZFHCFJ304938	BV6P7000ED	533984 (fls. 194)	Fls. 1367-1371	1
16	BAFSZZFFCJ282185	CV6C3D070A2J	534049 (fls. 195-196)	Fls. 1371-1375	1
17	BAFAR23L1FJ343407	AB3P7000BC	534537 (fls. 197-198)	Fls. 1375-1379	1
18	BAFAR23L2FJ338250 BAFAR23L4FJ342820	AB3P7000BC	534555 (fl. 205)	Fls. 1379-1383	2
19	BAFSZZFFCGJ382951 BAFSZZFHCGJ383350 BAFVZZFHCGJ361065	CV6C3D070A4N	534663 (fls. 136)	Fls. 1383-1389	3
20	BAFSZZFFCGJ381783 BAFSZZFHCGJ379961	CV6C3D070A4N	536233 (fls. 211)	Fls. 1389-1393	2
21	BAFAR23L1FJ343407 BAFAR23L2FJ338250 BAFAR23L4FJ342820	AB393B079BC	607168 (fls. 221)	Fls. 1393-1397	3

52. Diante do exposto, devem ser afastadas as equivocadas alegações da Autoridade Fiscal diligenciante no sentido de que o Laudo Técnico teria deixado de analisar 58 peças do exame amostral. Resta demonstrado que o Laudo Técnico efetivamente analisou, não apenas as peças que foram questionadas pela autoridade fiscal no lançamento, mas sim a integralidade dos itens que constam das faturas objeto de questionamento pela autoridade lançadora.

A defesa aponta que a omissão detectada pela fiscalização decorre da não compreensão dessa estrutura tabular, bem como da ausência de verificação cruzada entre os diferentes itens do laudo, o que compromete a conclusão de que teria havido falha ou lacuna documental.

No que diz respeito aos motores, a Recorrente reiterou que eles **não eram adquiridos como unidades prontas, mas sim montados internamente na Ford Argentina** a partir de dezenas de componentes, cujos custos individuais são capturados e agregados por meio do sistema SOD.

Foram juntadas, já na fase de impugnação (fls. 712–746), listas de materiais (BOMs) e faturas referentes aos insumos utilizados, demonstrando que a composição dos motores deriva da transformação interna e não de transações entre empresas distintas que gerariam fatura global. A ausência de fatura única é, segundo alegado, uma consequência natural da estrutura produtiva fabril, e não uma falha de documentação.

**O Relatório de Diligência, contudo, foi omissivo quanto a esse ponto técnico fundamental.**

Assim, a situação do processo após a diligência demonstra que os elementos apresentados pela contribuinte **não foram objeto de exame técnico suficiente por parte da autoridade fiscal**, que se limitou a reafirmar a narrativa da fiscalização originária e introduziu elementos novos que extrapolam o objeto da diligência, em aparente violação ao contraditório e à legalidade estrita.

### 3. Dos conceitos técnicos e da delimitação da controvérsia

A controvérsia instaurada nos autos diz respeito à validade da aplicação do método CPL – Custo de Produção mais Lucro – pela Contribuinte, no ano-calendário de 2015, relativamente às operações de importação de veículos provenientes da Ford Argentina S.C.A., empresa a ela vinculada.

A autoridade fiscal desqualificou o método adotado pela contribuinte, substituindo-o pelo PRL – Preço de Revenda menos Lucro –, com fundamento em alegadas inconsistências na comprovação dos custos utilizados como base para o cálculo do preço parâmetro, nos termos do art. 20-A da Lei nº 9.430/1996.

O método CPL está disciplinado no inciso III do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 e, à **época dos fatos**, era regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012. De acordo com o *caput* do art. 15 da referida IN:

O preço parâmetro no método do custo de produção mais lucro (CPL) será determinado mediante a soma dos custos incorridos na produção do bem, do serviço ou do direito, acrescido de margem de lucro.

No § 5º do mesmo artigo, a norma estabelece:

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

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

II – os custos de transformação, diretamente relacionados à produção do bem, serviço ou direito, tais como mão de obra direta, energia elétrica, depreciação e outros custos fixos e variáveis.”

Note-se que a própria norma admite a integração do custo de aquisição no cálculo do custo de produção, sendo **o custo médio ponderado uma metodologia legítima**, tanto sob o ponto de vista contábil quanto tributário, **desde que validamente demonstrada**. O que se exige é que haja correspondência razoável entre os valores utilizados para fins de cálculo do preço parâmetro e os efetivos custos incorridos pela empresa produtora.

A FORD, em sua defesa, sustentou que o sistema de custeio utilizado pela Ford Argentina – baseado no Sistema SOD (*Statement of Details*) – adota o custo médio ponderado, prática amplamente aceita nos padrões internacionais de contabilidade. O CPC 16, convergente

com a norma IAS 2 do *International Accounting Standards Board* (IASB), expressamente prevê, em seu item 21:

As fórmulas de custeio que podem ser utilizadas incluem o custo médio ponderado e o PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair).

Ainda, o item 10 da IAS 2 dispõe:

O custo dos estoques deve compreender todos os custos de aquisição, de transformação e outros incorridos para trazê-los à sua condição e localização atuais.

No caso concreto, a Recorrente apresentou, em sede recursal, Laudo Técnico elaborado pela Ernst & Young (fls. 825–1467), com análise detalhada das 126 peças apontadas pela fiscalização no exame amostral. O laudo contém informações sobre os custos dos componentes, planilhas extraídas do sistema SOD, cruzamento com os códigos de peça e dados das faturas internacionais, além de **simulações demonstrando que eventuais divergências identificadas não resultaram em distorção significativa na formação do preço parâmetro, configurando hipóteses de imaterialidade.**

Ocorre que o Relatório de Diligência não examinou tecnicamente o funcionamento do sistema de custeio empregado, tampouco se manifestou com profundidade sobre a validade da adoção do custo médio ponderado, nem sobre a conformidade entre os dados do SOD e as faturas apresentadas. Limitou-se, entretanto, a alegar, de forma genérica, a inexistência de comprovação em relação a 58 peças, sem indicar precisamente os elementos faltantes, bem como rejeitou as simulações de imaterialidade por alegado vício metodológico, sem apontamento técnico específico ou refutação fundamentada dos parâmetros utilizados no laudo.

Dessa forma, **a controvérsia se estrutura em torno das seguintes questões técnicas e jurídicas:**

- A validade da utilização do custo médio ponderado no método CPL, diante da regulamentação vigente à época dos fatos e das normas contábeis aplicáveis;
- A suficiência probatória do Laudo Técnico apresentado pela contribuinte e sua aderência à realidade operacional da Ford Argentina;
- A existência, ou não, de inconsistências documentais capazes de desconstituir a confiabilidade do método;
- A pertinência da análise de imaterialidade das divergências realizadas pela EY;
- A eventual extrapolação do escopo da diligência fiscal, diante da inserção de fundamentos novos no relatório apresentado.

**4. Da jurisprudência, dos pareceres e da doutrina aplicável ao método CPL e à prova técnica**

A discussão sobre a validade do método CPL, em especial quando aplicado com base em custo médio ponderado de produção, tem sido enfrentada reiteradamente pela jurisprudência do CARF, revelando-se importante, neste caso, a harmonização entre os critérios técnico-contábeis e a conformidade tributária exigida pela legislação nacional.

No tocante à aceitação do custo médio ponderado, a jurisprudência do CARF tem reconhecido a sua compatibilidade com o método CPL, desde que os controles internos sejam auditáveis, transparentes e estejam alinhados com os padrões contábeis geralmente aceitos. Há precedente: **Acórdão nº 1302-007.005**, proferido no Processo nº 17459.720064/2021-88, em sessão de 14/03/2023, de relatoria do Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama (TOYOTA DO BRASIL LTDA.), no qual se assentou que:

A utilização de sistemas integrados de custeio e a adoção do custo médio ponderado, devidamente auditado e baseado em controles contábeis, não descaracterizam, por si só, a idoneidade do método CPL.

Em igual sentido, o **Acórdão nº 1301-003.034** (JOHNSON MATTHEY BRASIL LTDA.), de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, ao examinar o alcance probatório de laudos técnicos, decidiu:

A simples discordância metodológica não basta para invalidar laudo de auditoria independente que observa padrões contábeis e foi submetido a validação formal.

Em ambos os casos, a análise colegiada reconheceu o **valor técnico da prova pericial contábil produzida pelo contribuinte e admitiu que divergências pontuais ou inconsistências formais sanáveis não são suficientes para desqualificar, de plano, a aplicação do método CPL.**

No caso concreto, a contribuinte apresentou Laudo Técnico elaborado por auditoria independente de renome internacional (Ernst & Young), com dados extraídos de sistema corporativo de controle de custos (Sistema SOD), aderente ao modelo de custeio aceito pelas normas contábeis brasileiras e internacionais. Conforme já destacado, o CPC 16, em consonância com a **IAS 2 – Inventories**, expressamente reconhece o custo médio ponderado como técnica legítima de mensuração de estoques. Transcreve-se o item 21 da norma internacional:

As fórmulas de custeio que podem ser utilizadas incluem o custo médio ponderado e o PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair).

No mesmo sentido, o item 10 da IAS 2 esclarece que o custo dos estoques compreende todos os custos incorridos para que os bens estejam em sua condição e local atual, o que inclui, como no caso em análise, componentes adquiridos, custos de transformação e gastos indiretos devidamente atribuídos.

**Essa compreensão é especialmente relevante para afastar a exigência de individualização rígida de cada insumo**, típica de uma leitura formalista do art. 15 da IN RFB nº 1.312/2012, incompatível com a operacionalização industrial em larga escala de empresas como a FORD.

Ressalte-se, ainda, que a fiscalização deixou de contestar tecnicamente os pressupostos contábeis ou os parâmetros estatísticos empregados no Laudo da EY, optando por uma crítica genérica, desprovida de confrontação específica com os dados constantes dos autos. **Em sede de diligência, cabia à autoridade examinadora demonstrar tecnicamente porque os valores indicados, aa metodologia aplicada ou os documentos apresentados seriam imprestáveis – o que não ocorreu.**

Por fim, a inserção de novo fundamento jurídico-fático no Relatório de Diligência – a saber, a suposta impossibilidade de aplicação do CPL por envolver fornecedores vinculados – não encontra respaldo legal, tampouco foi objeto do Auto de Infração original. A esse respeito, é pertinente rememorar o art. 146 do Código Tributário Nacional, segundo o qual os critérios jurídicos que fundamentam o lançamento não podem ser modificados posteriormente, exceto nas hipóteses de revisão formal autorizadas por lei – o que não se verifica no caso.

Conforme já pacificado na jurisprudência do CARF, a inovação de fundamentos em sede de diligência é inadmissível. No já citado **Acórdão nº 1402-006.177**, firmou-se que:

A introdução de novo fundamento legal ou fático em diligência, ausente do Auto de Infração, configura inovação indevida e afronta ao contraditório.

A adoção de nova tese jurídica com base em norma infralegal posterior aos fatos geradores – no caso, a IN RFB nº 2.161/2023 – também esbarra na vedação do art. 106, inciso I, do CTN, que proíbe a retroatividade de norma que altere critérios jurídicos desfavoráveis ao contribuinte.

Sob a ótica da Fazenda Nacional, o **Parecer PGFN/ME SEI nº 3.981/2020**, dispõe que:

1. No Brasil, os métodos para apuração de preços de transferência estão previstos em lei e as possibilidades de decomposição para redução dos preços de transferência, calculados de acordo com tais métodos legalmente previstos, estão taxativamente previstas em atos normativos.
2. Não há respaldo legal para a decomposição do valor da cotação da ICE US com a finalidade de retirar o valor da tarifa adicional cobrada pela autoridade americana no caso do contribuinte que realiza uma exportação da commodity sumo de laranja para pessoa vinculada, localizada em países europeus;
3. Nos casos em que é praticado um preço FOB, é possível ajustar o preço parâmetro em função dos custos de frete e de seguro suportados pelo contribuinte em transação na qual se estipulou o Inconterm® CIF.4. **O tratamento legal dos preços de transferência foi modificado pela Lei Nº 14.596, de 2023, que deve ser aplicada para os fatos ocorridos a partir de sua vigência.** (grifou-se)

Diante desse conjunto normativo, doutrinário, contábil e jurisprudencial, reafirma-se o entendimento de que o método CPL é cabível nas operações analisadas, que o custo médio ponderado constitui técnica legítima de apuração do custo de produção, e que os elementos

probatórios apresentados pela contribuinte **devem ser examinados com base na lógica da razoabilidade, da materialidade e da verossimilhança.**

### **5. Da insuficiência do relatório de diligência realizado e fundamentação para nova diligência fiscal**

Considerando o conjunto de elementos apresentados, impõe-se concluir que o Relatório de Diligência apresentado pela autoridade fiscal não atendeu, de forma satisfatória, ao comando constante da Resolução nº 1302-001.183. O documento é lacônico, não enfrenta os pontos essenciais constantes do Laudo Técnico da EY (fls. 825–1467), tampouco se manifesta, de forma técnica e fundamentada, sobre as justificativas apresentadas pela Recorrente.

Ao longo da análise, observou-se:

- Ausência de identificação clara e fundamentada das supostas 58 peças que não teriam sido analisadas no Laudo Técnico, com omissão quanto aos códigos, páginas ou evidências do suposto descumprimento amostral;
- Recusa genérica das simulações de imaterialidade promovidas pela Ernst & Young, sem avaliação estatística contraposta ou análise crítica fundamentada da metodologia utilizada;
- Silêncio sobre a operação do sistema de custeio interno (SOD), utilizado pela Ford Argentina, ignorando a lógica de funcionamento integrada da cadeia de produção, típica da indústria automobilística;
- Inserção de fundamento jurídico-fático novo — a suposta inviabilidade do CPL em razão da origem vinculada de parte dos fornecedores — o qual não constava do Auto de Infração, não foi objeto da impugnação e tampouco integrava o escopo definido na Resolução que determinou a diligência.

Além disso, a introdução de fundamentos com base em norma infralegal superveniente — notadamente o art. 2º da IN RFB nº 2.161/2023 — revela-se materialmente imprópria, à luz do princípio da irretroatividade (CTN, art. 106, I), porquanto se trata de alteração interpretativa posterior ao exercício fiscal em análise (ano-calendário de 2015). Tal fato configura inovação indevida do critério jurídico de lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN e pela jurisprudência consolidada deste Conselho.

**Do ponto de vista da prova**, a autoridade fiscal não se desincumbiu de infirmar o conteúdo técnico do Laudo da EY, documento que deve ser tratado como prova robusta no processo administrativo, notadamente quando elaborado por auditoria independente reconhecida, com base em sistemas corporativos auditáveis, e em conformidade com as normas contábeis internacionais (IAS 2 / CPC 16), como visto no ponto anterior.

Diante desse contexto, e com fundamento no princípio da verdade material (art. 18 do Decreto nº 70.235/1972), mostra-se necessário o **aprofundamento da análise técnica mediante nova diligência fiscal**. A diligência deve ser conduzida com rigor metodológico, dentro dos limites definidos por esta Turma, respeitando os direitos ao contraditório, à não inovação de fundamentos e à adequada avaliação da prova já apresentada.

Assim, a autoridade fiscal deverá:

#### **QUESITOS PARA A NOVA DILIGÊNCIA**

1. Reexaminar, uma a uma, as 126 peças, informando para cada item: (i) se a documentação de suporte constante dos autos é suficiente; (ii) se há inconsistência ou ausência de fatura/nota explicativa; (iii) a referência precisa ao documento e às folhas do processo/laudo em que se apoia a conclusão.
2. Avaliar tecnicamente a metodologia de custeio da Ford Argentina: afirmar se o uso de custo médio ponderado é compatível com a legislação vigente ao tempo dos fatos (Lei nº 9.430/1996, art. 18, III; IN RFB nº 1.312/2012, art. 15 e § 5º) e se os registros do SOD atendem aos requisitos para apuração do custo de produção.
3. Quanto aos motores, verificar se a documentação (BOM/listas de materiais, faturas de componentes e planilhas de produção) valida o custo final e se há correspondência entre os componentes e os veículos (por VIN), registrando conclusão por motor.
4. Reapreciar as simulações de imaterialidade apresentadas pela EY, indicando se houve extrapolação válida do exame amostral e se a substituição pontual de peças afeta a integridade do preço-parâmetro, com fundamentação técnico-estatística sucinta.
5. À luz da solução de consulta invocada, explicitar de forma objetiva quais fatos do caso concreto afastariam (ou confirmariam) a interpretação de possibilidade de cálculo com base em custo médio ponderado.
6. Realizar cotejo formal entre: (a) o anexo do Relatório de Diligência de 26/06/2024 (que lista as 126 peças e aponta 58 “não analisadas”); e (b) a tabela da Recorrente (fls. 1523–1526), registrando, peça a peça, a correspondência (ou sua ausência) e a conclusão. Indicar, para cada divergência, as folhas e documentos específicos que embasam o achado.

Após a apresentação do relatório conclusivo da diligência, deverá ser oportunizado à Recorrente o prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de manifestação, retornando-se os autos a este Conselho para julgamento definitivo do mérito.

#### **6. Conclusão**

Diante de todo o exposto, com base na Resolução nº 1302-001.183, no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, nos princípios da legalidade, da verdade material e do contraditório, bem como na jurisprudência reiterada deste Conselho, voto por **converter o julgamento do Recurso Voluntário em nova diligência**, para determinar à **autoridade fiscal que realize nova diligência, observando rigorosamente os quesitos técnicos definidos neste voto.**

Após a juntada do relatório conclusivo da diligência, determinar a intimação da Recorrente para manifestação no prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do §1º do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972.

Determinar, ao final da diligência e da manifestação da parte, o retorno dos autos a esta Turma para continuidade do julgamento do mérito.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Natália Uchôa Brandão**