



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10600.720069/2018-85
ACÓRDÃO	1102-001.438 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CSN MINERAÇÃO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

EXPORTAÇÕES. *COMMODITY*. ADQUIRENTE VINCULADA. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PECEX. *INVOICE*. NATUREZA CONTRATUAL. COMPARABILIDADE. COTAÇÃO. MÉDIA DE DIAS. ADMISSIBILIDADE.

A *commercial invoice* possui natureza contratual, revelando-se, portanto, apta a admitir, para fins de comparabilidade no método PECEX, a aplicação da cotação média da *commodity*, observada em determinado intervalo de dias acordado entre as partes vinculadas.

MÉTODO PECEX. AJUSTES. INCENTIVOS. QUANTIDADES NEGOCIADAS. ADMISSIBILIDADE.

Admitem-se ajustes ao preço-parâmetro decorrentes de descontos concedidos a clientes como incentivo ao incremento das quantidades negociadas.

MÉTODO PECEX. AJUSTES. COMISSÕES. PESSOA VINCULADA. INADMISSIBILIDADE.

No âmbito do PECEX, não se admitem ajustes ao preço-parâmetro alusivos às comissões pagas a pessoa vinculada.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. SEGUE A SORTE DA PRINCIPAL

Dado o suporte fático comum, aplica-se ao lançamento reflexo (CSLL) o que decidido no lançamento principal (IRPJ).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da autuação fiscal suscitada, vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque e Cristiane Pires McNaughton, que a acolhiam, e no mérito, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator. Manifestou intenção de declarar voto o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Fenelon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires McNaughton, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (substituto convocado) e Fernando Beltcher da Silva.

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário do contribuinte em face do Acórdão nº 09-72.564, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG.

Na origem, em desfavor da pessoa jurídica foram lavrados Autos de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do ano-calendário 2013, no montante de R\$ 116.610.861,24, que engloba a exigência principal, os juros (acumulados até dezembro de 2018) e a multa de ofício regulamentar, calculada a 75% (setenta e cinco por cento).

Contextualizando, CSN MINERAÇÃO S/A incorporou a NACIONAL MINÉRIOS S/A em 31 de dezembro de 2015, a qual exportara minério de ferro em 2013 para a vinculada austríaca NAMISA HANDEL GMBH (posteriormente denominada CSN MINING GMBH) na modalidade *Free On Board* (“FOB”), em que o frete é suportado pelo adquirente.

A Fiscalização constatou que a subsidiária austríaca se tratava de uma *trading company*, já que as exportações encontravam destino em diversos pontos do globo, onde se localizavam os clientes finais.

No Relatório de Verificação Fiscal, doravante “TVF”, a autoridade narrou que a incorporada adotara, na determinação de preço-parâmetro nas exportações da *commodity*, o Método do Preço sob Cotação na Exportação – PECEX – de que tratava, à época dos fatos, o art.

19-A¹ da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, acrescido pelo art. 50 da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012.

Referido método restou legalmente definido como sendo *os valores médios diários da cotação de bens [...] sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas*.

A aplicação do PECEX resultou numa espontânea *adição devidamente informada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica ("DIPJ")*, no valor de R\$ 67.242.368,54².

No curso do procedimento fiscal, a sucessora esclareceu que alguns fatores ocasionaram ajustes nos preços-parâmetro, para fins de determinação dos preços de transferência:

- (i) comissões concedidas à subsidiária, como remuneração pela atividade de agenciamento comercial, nos termos dos §§ 9º e 10 do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012;
- (ii) incentivos concedidos aos clientes finais, mediante intermediação da subsidiária, em razão de contratos firmados com aspectos de relevância comercial (prazo, volume, posicionamento no correspondente mercado etc.);
- (iii) seguros e fretes, dadas as condições contratuais pactuadas entre a subsidiária e os clientes finais;
- (iv) umidade e teor ferroso do minério contratado, quando cotejado com o cotado em bolsa; e
- (v) penalidades resultantes da presença de sílica em excesso, a qual reduz a qualidade do minério de ferro contratado.

Em paralelo aos esclarecimentos e documentos fornecidos pela sucessora no curso do procedimento fiscal, a Fiscalização, para fins de comparabilidade e averiguação dos procedimentos adotados pela sucedida, obteve da administração tributária da República Popular da China, mediante intercâmbio de informações, as cotações do minério de ferro em dois graus de pureza, bem como o documento denominado *China Beijing International Mining Exchange Iron Ore Purchase and Sales Contract (em anexo no e-processo)*, estabelecendo as condições específicas de negócios, condições de venda, de conteúdo, Incoterm praticado e de natureza física ao contrato padrão da bolsa e do "Regulations on Iron Ore Spot Trading of China Beijing International Mining Exchange", tudo disponibilizado pela **China Beijing International Mining Exchange ("CBMX")**.

¹ Vigente entre 1º de janeiro de 2013 e 31 de dezembro de 2023.

² Item "7" do Recurso Voluntário.

A par dos dados, a autoridade fiscal entendeu por inadequados os ajustes promovidos pelo contribuinte, no que tocam às comissões e aos incentivos:

Compulsando novamente o aspecto normativo, identificamos em contraposição aos ajustes discriminados na própria planilha I elaborada pela contribuinte, a existência de duas rubricas (comissões e incentivos), que não se coadunam com os ditames legais.

[...]

Sendo assim, o próprio diploma normativo (IN RFB nº 1312/2012), através do § 13 do artigo 34, assume que os valores previstos no § 10, a serem considerados como ajustes deverão ser provenientes de operações praticadas entre pessoas não vinculadas, não sendo essa a hipótese contemplada no caso em tela, ao referenciar duas unidades societárias derivadas do mesmo grupo econômico (CSN e CSN Handel), assim disposto:

[...]

Coadunando com o disposto no § 10 do artigo 34 da IN RFB 1312/2012, os ajustes levam em conta as diferenças existentes entre o preço recebido pelo exportador e a composição do preço de bolsa de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecida, assim previsto no regulamento da instituição negociadora, que poderá servir como prova documental para instrução procedimental.

Nesse contexto, tanto o “Regulations on Iron Ore Spot Trading of China Beijing International Mining Exchange”, quanto o “China Beijing International Mining Exchange Iron Ore Purchase and Sales Contract” (em anexo no e-processo), não preveem as duas variáveis como elemento necessário para a promoção de eventual ajuste, conforme ora realizado indevidamente pela contribuinte.

O autuante gerou a “Planilha IV”, anexa ao TVF, em que apresentou o resultado que encontrou para cada operação, considerando a cotação na data de embarque, nos casos em que não identificada a data da transação. Reproduzo, para ilustração, aqui em diversas linhas, os dados contidos no último registro do documento:

Doc Fatura (Fonte: Invoices)	Data Embarque (Art. 34, § 5º - IN 1312/2012)	DATA DE REFERENCIA DO CAMBIO USD BRL	Data de referência do preço do frete BDI	Preço parâmetro - CBMX (USD/DMT)	Umidade % (Depreendida da Invoice elaborada pela contribuinte)	Preço parâmetro CBMX ajustado pela umidade (USD/WMT)
98144596	31/12/2013	30/12/2013	24/12/2013	USD 131,66	10,	USD 118,49

Teor de ferro do minério do parâmetro	Teor de ferro do minério da INVOICE % (Depreendida da Invoice elaborada pela contribuinte)	Diferença de teor de ferro em relação ao parâmetro %	Preço parâmetro ajustado pela umidade e pelo teor de ferro no minério vendido	Preço do frete BDI (USD/WMT) : Tabela do Usuário VALORES DE FRETES DIA A DIA SOMA	Preço parâmetro ajustado pela umidade e pelo teor de ferro, excluído o frete (USD/WMT)
61,5	62,	0,5	USD 119,46	USD 30,11	USD 89,35

Penalidade por SiO2 (USD/DMT)	Penalidade por SiO2 (USD/WMT)	Preço parâmetro ajustado pela umidade, teor de ferro, de sílica e excluído o frete (USD/WMT)	Preço na INVOICE (USD/WMT)	Divergência 3%	Ajuste devido SOMA
-USD 2,50	-USD 2,25	USD 87,10	USD 95,21	-	USD 0,00

Quantidade informada na INVOICE (WMT)	Ajuste devido pela INVOICE USD SOMA	Taxa de Cambio	Ajuste devido R\$
43.485,	USD 0,00	R\$ 2,3420	R\$ 0,00
R\$ 218.689.185,48			

No exemplo anterior, a autoridade nada ajustou em relação à transação objeto da *invoice* n° 98144596, pois o preço praticado, em dólares, fora superior ao preço-parâmetro ajustado pela umidade, pelo teor de ferro, pela penalidade decorrente do excesso de sílica e pela exclusão do frete. Vê-se, ainda, que o valor total a ser ajustado, para o ano-calendário 2013, **R\$ 218.689.185,48**, em muito superava o espontaneamente processado pelo contribuinte (R\$ 67.242.368,54), sendo a diferença (**R\$ 151.446.816,94**), então, adicionada de ofício às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Regularmente notificado da autuação, o contribuinte a impugnou, cujas razões de defesa foram assim sintetizadas pelo julgador de primeira instância:

Primeiramente suscita a tempestividade, após, informa que a empresa CSN Mining, sua subsidiária no exterior, atuava como legítima trading company de maneira completamente independente e era responsável pela aquisição de seu minério de ferro e sendo elas vinculadas nos termos da lei vigente as exportações foram devidamente submetidas ao controle de preços de transferência e o cálculo do preço realizado com base no método do PECEX - Método do Preço sob Cotação na Exportação.

Fala sobre o preço de transferência, transcreve a legislação e diz que tanto ela como a autoridade fiscal adotaram como base as cotações de minério de ferro divulgadas pela CBMX, que no entanto, *há significativas diferenças entre as especificações dos contratos-padrão que respaldam as cotações divulgadas por essa bolsa e as condições comerciais verificadas nas exportações realizadas pela NAMISA. Também há diferenças no que diz respeito às especificidades dos produtos cotados pela bolsa e dos produtos efetivamente comercializados pela NAMISA.*

Explica que a diferença existente entre toneladas secas e úmidas do minério é a existência de componentes líquidos nele, essencialmente água e que uma tonelada expressa em DMT (tonelada seca) é mais cara que o peso expresso em WMT (Tonelada úmida) e que apesar dos cálculos da autoridade fiscal terem sido

feitos como toneladas úmidas, o que demonstra diferença nos números, entretanto esta divergência não altera o resultado final. Afirma também que, tanto ela como a fiscalização, efetuaram ajustes para eliminar o efeito da unidade³.

Informa que, tanto ela como a autoridade fiscal, também efetuaram ajustes com o objetivo de eliminar diferenças entre o grau de pureza do minério de ferro exportado e aquele objeto das cotações da CBMX e também no percentual de sílica (SiO₂).

Diz que, tanto ele como a autoridade fiscal, também concordaram no ajuste feito a título de frete e seguros pagos em relação às suas exportações de minério de ferro e que o único motivo da autuação se deu devido aos ajustes por ela efetuados referentes aos incentivos concedidos e às comissões pagas a CSN Mining.

Após todas as explicações a impugnante preliminarmente defende a nulidade do auto por fundamentação deficiente. Neste tópico diz ela:

*34. Ocorre que, ao analisar o ajuste de preços de transferência que embasou o Auto de Infração (em especial, a Planilha IV), a Impugnante verificou que a glosa dos ajustes de comissão e incentivos resultaria em uma adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL muito menor que a determinada pela Autoridade Fiscal, no valor aproximado de R\$ 40,8 milhões (o ajuste total calculado pela Autoridade Fiscal, vale lembrar, foi de **R\$ 151.446.816,94**). Diante desse fato, a Impugnante realizou diversos testes matemáticos com o objetivo de tentar identificar outros pontos que pudessem justificar o valor exigido no Auto de Infração.*

*35. Após realizar tais testes, a Impugnante constatou que a maior parte do ajuste de preços de transferência calculado pela Autoridade Fiscal decorre, na verdade, **de uma divergência de critério de cálculo sequer mencionada no TVF, divergência essa responsável por mais de R\$ 100 milhões do ajuste que resultou no Auto de Infração.***

*36. Com efeito, conforme será detalhado a seguir, a Impugnante aplicou o método PECEX calculando o preço parâmetro com base nas cotações da CBMX relativas a uma média de dias, em razão de o preço praticado pela NAMISA na maior parte de suas exportações de minério de ferro ser também determinado com base na mesma média de dias. Nas situações, por outro lado, em que o minério de ferro foi negociado em patamares de preços fixos, adotou-se para fins de cálculo de preço de transferência a cotação da CBMX da data de embarque (cotação spot). **Tal medida está estritamente alinhada ao que dispõe o artigo 34, § 17, da IN 1.312/12.***

³ Nota do Relator: onde se lê “unidade”, leia-se “umidade”.

37. *A Autoridade Fiscal, todavia, ignorou completamente essa circunstância e realizou – para 100% das operações de exportação de minério de ferro realizadas pela NAMISA em 2013 – o cálculo do preço parâmetro simplesmente a partir da cotação da CBMX disponível para a data de embarque das mercadorias para o exterior ou, em determinados casos, utilizando a cotação disponível para o dia anterior ao embarque.*

Defende que a maior parte da autuação não se deve aos motivos indicados no TVF, mas sim a razões que sequer foram mencionados pelo termo, denotando a deficiência do auto de infração.

Demonstra ainda as seguintes divergências:

a) *Para as Faturas nº 98004708 e 98004709, ambas referentes a exportações com embarque em 3.11.2013, a Autoridade Fiscal informou, como cotação da CBMX que serviria de base para o cálculo, um valor (USD 134,23) que simplesmente não corresponde ao efetivamente divulgado pela CBMX para o dia anterior (USD 133,64), já que inexistente cotação para o dia 3.11.2013. A cotação em questão pode ser verificada às fls. 572 do processo e está abaixo reproduzida para facilidade de referência: (tabela excluída)*

b) *Para as Faturas listadas abaixo, a Autoridade Fiscal ou erroneamente considerou um teor ferroso igual a 0 para o produto exportado, o que é um completo absurdo, facilmente identificável (como minério de ferro teria um teor ferroso igual a zero?), ou considerou um teor ferroso diferente do que havia na realidade, resultando em ajustes adicionais de mais de R\$ 6 milhões: (tabela não reproduzida)*

Devido ao exposto aponta a nulidade do auto de infração por vício material fundamentada na lei nº 9784/99, art.50 e em seguida diz:

42. *É bastante óbvio que o Auto de Infração, enquanto ato administrativo, não cumpriu os requisitos de motivação previstos na Lei 9.784/99. A deficiência de motivação do Auto de Infração e do TVF é particularmente grave no que diz respeito à questão das médias de dias consideradas pela Impugnante para o cálculo do preço-parâmetro, as quais não foram observadas pela Autoridade Fiscal.*

43. *Isso porque, quanto a esse ponto, a Impugnante agiu com base em previsão expressa do § 17 do artigo 34 da IN 1.312/12, e como não há qualquer menção a esse ponto no Auto de Infração ou no TVF, a Impugnante não tem condições de se defender porque não sabe se a Autoridade Fiscal (i) entendeu que não restaram cumpridos requisitos do § 17 do artigo 34 da IN 1.312/12, ou (ii) entendeu que o dispositivo não se aplicava ao caso concreto, ou (iii) desconsiderou o dispositivo por mera falha não intencional, por exemplo.*

Após, colaciona julgados do CARF e pede que se declare a existência de vício material insanável do lançamento, determinando sua integral anulação.

Em relação ao mérito [...]

[...]

Explica que a apuração do preço de transferência feita por ela foi baseada na cotação média de um determinado período de tempo, contratualmente previsto, sendo a sistemática adotada por ela a de preços variáveis, traz exemplos nas invoices por ela emitidas, informa que anexo a sua impugnação constam as relações das notas que se encontram nesta situação e por isto a autoridade lançadora encontrou divergência na apuração, vez que o critério adotado pelo auditor fiscal é diferente do por ela usado.

Afirma que a autoridade lançadora simplesmente desconsiderou seu método de apuração e adotou a cotação da CBMX relativa a data do embarque da respectiva exportação.

Informa também que *nem todas as operações de exportação tiveram preços negociados com base em médias de cotação. Em uma minoria das operações, os preços praticados foram estabelecidos em patamar fixo, adotando-se como ponto de partida determinada cotação aplicável em uma data específica. Para essas situações a Fiscalização não apurou diferença de ajuste de preço de transferência, como se nota da análise das linhas específicas do Anexo IV da Autuação Fiscal relativas às invoices listadas na relação que instrui a presente Impugnação (doc. 6). Esse fato é relevante porque denota que, quando a comparação entre preço praticado e cotação foi corretamente efetuada pela fiscalização (preço praticado spot com cotação também spot), não houve qualquer ajuste.*

Continua sua defesa alegando que a redação do §17 do artigo 34 da IN 1312/12, não estabelece uma permissão ou faculdade de usar o método mas sim uma imposição uma determinação categórica segundo a qual, quando o preço praticado se basear em cotações ou índices relativos a uma média de dias, a mesma média de dias deve nortear o cálculo do preço-parâmetro.

[...]

Em relação aos incentivos afirma que eles estão fundamentados no inciso II do §10, do art.34, pois tais correspondem na verdade a descontos concedidos em função das quantidades negociadas com os clientes finais, assim, ela replicava em suas notas os descontos concedidos pela CSN Mining [...]

[...]

Em relação às comissões afirma que tem respaldo direto no art.34, §10, inciso IV, da In 1312/12 e diz:

[...]

Caso a preliminar de nulidade suscitada não fosse acolhida, a autuada pediu pela procedência parcial da impugnação, para que fossem mantidos os incentivos e as comissões como fatores de ajustes e afastados os erros relacionados a 14 (catorze) *invoices*, referidos no item “39”

daquela peça recursal (data da cotação e teor ferroso considerados incorretamente pelo autuante).

A impugnante pediu, alternativamente, pela baixa dos autos em diligência, formulando quesitos.

O colegiado **a quo** entendeu por bem converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

A contribuinte em sua impugnação solicitou diligência elencando alguns quesitos, entre eles:

90. Assim, em cumprimento ao artigo 16, inciso IV, do Decreto 70.235/70, a Impugnante apresenta a seguir os quesitos que deverão ser respondidos no caso de realização da diligência:

(a) Para as exportações que tiveram o seu preço formado a partir de uma média de dias listadas no doc. 4, a Autoridade Fiscal calculou os respectivos preços-parâmetro com base nas mesmas médias diárias, ou simplesmente utilizou a cotação da data de embarque?

Este quesito foi incluído na peça impugnatória devido a divergência na utilização do preço parâmetro usado entre a autoridade lançadora e a contribuinte, esta usou a média de dias baseando-se no §17 do Art. 34 da IN 1312/12 e aquela, pelo que se depreende dos autos, usou o preço baseando-se no §2º, §4º ou §5º da mesmo dispositivo, ou seja, a autoridade lançadora efetivou a apuração do preço parâmetro com lastro na cotação de embarque, uma vez que a documentação apresentada ao Fisco não ampara outro tipo de apuração.

Em atendimento ao pleito da contribuinte, ora impugnante, para verificar a correção da aplicação do normativo por ela usado, necessário se faz a apresentação dos contratos firmados a época do fato gerador objeto do auto de infração, devidamente registrados, condição necessária para fazer prova junto a terceiros, no caso, a administração tributária, entre a então **NACIONAL MINÉRIOS S.A, CNPJ 08.446.702/0001-05** e sua subsidiária **NAMISA HANDEL GMBH**, se for o caso, com tradução realizada por tradutor juramentado.

Para isto, torna-se indispensável o retorno do processo a origem para intimar a contribuir a apresentar os documentos firmados entre as duas empresas no período do fato gerador objeto do auto de infração.

A autoridade fiscal endereçou, então, Termo à autuada, assinalando, inicialmente, que intimara a pessoa jurídica, no curso do procedimento fiscal que culminou na exigência de ofício, a apresentar os contratos comerciais referentes aos anos-calendário 2013 e 2014, alusivos às operações de venda de minério de ferro a companhias vinculadas no exterior, bem como os contratos de venda firmados com os clientes finais no exterior, por ordem das citadas companhias vinculadas, cujo pleno atendimento restara não cumprido pela outrora fiscalizada.

Em resposta ao Termo, a impugnante assim se manifestou (grifos nossos):

1. A Requerente esclarece que, nas relações entre a Nacional Minérios S.A. ("NAMISA" hoje Incorporada pela Requerente) e a CSN Mining GmbH ("CSN Mining") objeto do presente processo administrativo, **todas as operações de exportação de minério de ferro eram contratualmente formalizadas por meio de Faturas Comerciais** (*Commercial Invoices*).

2. Sendo assim, a Requerente vem apresentar uma lista enumerando todas as Faturas Comerciais relativas às exportações de minério de ferro da NAMISA para a CSN Mining no ano-calendário de 2013 (doe. 4) e cópias de todas as respectivas Faturas Comerciais (doe. 5).

3. Vale notar que, nas Faturas Comerciais em questão, a informação sobre a média de dias considerada para fins de precificação pode ser visualizada no campo "Platts Average" como na Fatura nº 97717139 mostrada abaixo a título de exemplo:

[...]

4. Ainda, a Requerente esclarece que nos casos de exportações em que a Fatura Comercial não possui o referido campo "Platts Average" mas sim um outro denominado "Fixed Price", a determinação dos preços praticado e parâmetro foi realizada com base na cotação da data de embarque, e não em média de dias.

O contribuinte apresentou cópia de todas as faturas comerciais, em língua estrangeira e traduzidas.

O colegiado de piso, por maioria de votos, afastou a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, julgou a impugnação improcedente, recebendo, a decisão, a ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2013

PECEX. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA.

Para aplicação da regra prevista no §17º, do art.34 da IN 1312/12, necessário que as empresa envolvidas sejam vinculadas e que entre elas exista contrato para aplicação de preço levando em conta a média de dias de um determinado período.

No voto condutor do acórdão combatido afirmou-se que a regra geral para fins de comparabilidade é a adoção da cotação da *commodity* na data da transação. Inexistindo essa cotação, observa-se a imediatamente anterior. Não sendo identificada a referida data, aplica-se a cotação na data de embarque dos bens exportados.

Contudo, o julgador de piso reconheceu a possibilidade de ser adotada a cotação referente à média de dias determinada em evento contratualmente previsto entre a empresa nacional e a pessoa jurídica vinculada sediada no exterior, hipótese em que deveria ser ajustada a

média dos preços praticados (§ 17 do art. 34 da IN RFB nº 1.312, de 2012, incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.395, de 13 de setembro de 2013).

O julgador de primeira instância verificou que uma das condições fora satisfeita, pois as transações se deram entre vinculadas. Já a segunda condição - existência de contrato firmado entre as partes, que possibilitasse à autuada a prática do preço-parâmetro por ela defendido -, não: os contratos que instruem o processo foram celebrados entre a subsidiária austríaca e os destinatários do minério de ferro exportado:

A determinação contida no §17º de "determinados em evento contratualmente previsto" deveria estar devidamente estipulado em acordo entre a autuada e sua subsidiária no exterior e não entre sua subsidiária e terceiros, assim a segunda condição para a prática de preço com cotação diferente do dia da transação ou embarque não foi satisfeita, visto o acordo apresentado ter sido feito com sua subsidiária que age de forma independente.

Quanto à alegação da autuada de que as transações se deram com base nas condições contratualmente formalizadas mediante as *commercial invoices*, apresentada em resposta à intimação em ulterior diligência, o voto condutor do acórdão de primeira instância não a acolheu:

Tais documentos representam a operação comercial e a nota fiscal em si, mas não trazem em seu bojo as cláusulas contratuais que definem o preço parâmetro a ser praticado, devendo ser aplicada a regra geral utilizada pela autoridade autuante.

Desta forma inexistindo evento contratualmente previsto entre elas e como não há na legislação previsão normativa que respalde o uso de preço conforme praticado pela impugnante, entendo estar correta a autuação vez que foi aplicado a regra geral para ajuste dos preços de transferência, ou seja, a data da transação, ou o dia imediatamente anterior ou ainda a data do embarque.

A turma julgadora salientou, ainda, que no mesmo período de apuração não se admitiria o uso da cotação média para algumas transações e o da cotação vigente na data de embarque para outras (quando as operações, neste caso, deram-se a preço fixo), pois isso contrariaria dispositivo normativo:

A impugnante afirma que usou métodos diferentes de apuração do preço parâmetro durante um mesmo período de apuração, tal conduta contraria o disposto no §18, do art. 34 da IN 1312/12:

[...]

Depreende-se assim da legislação, que é vedado o uso de métodos diferentes para apuração de preço no mesmo período, assim, se estivesse correto a aplicação do §17º para sistemática de apuração, o que já dito anteriormente que não está correto, deveria a contribuinte ter adotado somente ela, não sendo cabível sistemáticas diferentes dela, o que demonstra novamente o equívoco da contribuinte na escolha do método de apuração do preço parâmetro.

Aquele colegiado também refutou os argumentos de erros supostamente cometidos pelo autuante quanto à adoção de cotações alusivas às transações ocorridas em 3 de novembro de 2013, objeto de duas *invoices*, cujos embarques aconteceram na mesma data, para a qual inexistia cotação oficial, tampouco para o dia 2 daquele mês, o que corretamente levaria a autoridade fiscal a aplicar a de 1º de novembro daquele ano:

A impugnante aponta também divergência no valor do câmbio usado para as faturas nº 98004708 e 98004709 com embarque em 03/11/2013.

Analisando os valores contidos na planilha que embasou o lançamento, verificou-se que a autoridade lançadora usou o valor de USD 134,23, valor este informado pela CHINA BEIJING INTERNATIONAL MINING EXCHANG BRAZILIAN ENTITY em resposta datada de 17/07/2018, ao pedido feito pela RFB aquela entidade, contida na folhas 1752/1767 do processo, abaixo transcrevo trecho que demonstra a cotação para os dias 04 e 01/11/2013, onde fica claro a inexistência de cotação para o dia do embarque (03/11/2013), dado contrário ao defendido pela contribuinte, que cita documento por ela apresentado que faz parte do presente processo.

O documento apresentado pela contribuinte, contido nas folhas 572/579 do processo não possui cabeçalho, não foi apresentado em papel timbrado da empresa, não possui nenhuma assinatura, não possui numeração de folhas, não possui qualquer requisito que o diferencie de um papel comum, apesar de ter sido apresentado em resposta ao termo de intimação emitido pela autoridade lançadora.

Sem qualquer valor de juízo, ainda que o faça, a autoridade lançadora de posse de um documento oficial, emitido por uma entidade internacionalmente reconhecida em atendimento a um pleito oficial brasileiro, tido como acordo de cooperação entre países, deve usar o dado oficialmente fornecido dando a ele a credibilidade necessária e a segurança que o mesmo a traz.

[...]

A data usada então é a data da transação, esta ausente vale a data do embarque, como anteriormente dito. No exemplo dado pela autoridade fiscal a nota (invoice) nº 97744322 tem as duas datas iguais, tanto a transação como a de embarque, assim há situações em que as datas são divergentes, o que não é o caso das notas citadas pela impugnante que tem datas iguais, 03/11/2013.

Assim, como não há cotação para o dia 03/11/2013, nem tampouco 02/11/2013 na planilha apresentada pela CBMX, entendo como correto o uso da cotação do dia anterior 01/11/2013, cotação imediatamente anterior.

Desfecho semelhante também se deu no que toca aos alegados erros de ajustes quanto ao teor ferroso das transações objeto de 12 (doze) *commercial invoices*:

Outra divergência apontada pela impugnante é a consideração, pela autoridade lançadora, de um teor ferroso igual a ou diferente do real, para as notas abaixo demonstrada:

[...]

As faturas acima demonstradas como ausentes seu teor ferroso, não tem em seu conteúdo qualquer informação acerca dele. [...]

[...]

Quando as faturas indicavam 62% de teor ferroso, a autoridade fiscal adotou, para fins de comparabilidade, as cotações oficiais do minério a 61,5%, cujo procedimento foi tido por adequado pelo colegiado de piso, sem oposição da impugnante.

Por fim, aquela turma julgadora entendeu por não assistir qualquer razão à impugnante quanto às comissões e aos incentivos, parcelas glosadas pela autoridade fiscal para fins de ajuste do preço-parâmetro:

A própria impugnante entende não haver previsão legal para tal ajuste, mesmo que esta a reinvidique "sob pena de aceitar uma situação anti-isonômica".

E ainda que defenda a aplicação do art.12 da mesma instrução [IN RFB nº 1.312, de 2012], o fato é que o método PECEX na qual se encaixa a situação da impugnante não contempla tal ajuste.

Assim, não havendo previsão legal não é possível acatar o pleito da impugnante, vez que tanto a autoridade lançadora quanto esta instância administrativa é vinculada a legislação vigente, não podendo extrapolar seus deveres de zelo a aplicação da legislação sob pena de aplicação de punições previstas em lei.

Quanto a glosa referente ao item "incentivo" a impugnante informa que referem-se a ajustes realizados relativos a quantidades negociadas, vez que correspondem a descontos concedidos em função das quantidades negociadas com os clientes finais.

[...]

A impugnante fundamenta suas alegações em relação ao ajuste a título de incentivo no Inciso II, do art.34 da In 1312/12, entretanto o mesmo raciocínio do ajuste de comissão deve ser feito para o incentivo, vez que os ajustes contidos no mencionado inciso e permitido deve ser feito entre partes relacionadas⁴ como abaixo transcrevo:

§ 13. Os valores previstos no § 10, a serem considerados como ajustes, deverão ser provenientes de operações praticadas entre pessoas não vinculadas. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)

⁴ Há um equívoco redacional no trecho, pois toda a construção no voto condutor da decisão recorrida é pela possibilidade do referido ajuste na hipótese de transações entre partes NÃO relacionadas.

E como a transação se dá entre partes relacionadas não é permitido tal ajuste por falta de previsão legal.

Um dos julgadores componentes daquele colegiado aderiu às alegações de nulidade suscitadas pela impugnante:

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Vencido o julgador Antonio Carlos Lombello Braga que entende serem procedentes todos os argumentos da impugnante no tocante à existência de nulidade no auto de infração, sendo nulo o lançamento devido à ausência de justificativa expressa do critério adotado no ajuste do preço de transferência, justificativa que somente veio a surgir no processo no voto da ilustre relatora.

Notificada da decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário no trintídio legal, no qual trouxe um histórico do caso, contextualizou o mercado em que atua, reiterou quase que integralmente as razões de defesa contidas na impugnação, renovando as preliminares de nulidade do lançamento, por vício material, e, no mérito, as irresignações quanto à não utilização das cotações relativas às médias de dias, para fins de determinação do preço-parâmetro, e aos ajustes alusivos aos incentivos concedidos e às comissões pagas à subsidiária austríaca, desconsiderados pela autoridade fiscal⁵.

Em reforço, contrarrazoando a decisão recorrida, o contribuinte sustenta - invocando doutrina, jurisprudência e entendimento da administração tributária - que as faturas comerciais possuem natureza contratual, justificando, portando, o cálculo do PECEX com base em média de dias.

Postula, em conclusão, pelo provimento integral do recurso, para que se declare nulo e improcedente o lançamento. Subsidiariamente, requer o provimento parcial da peça recursal, para que seja determinada a redução do crédito tributário exigido de ofício, dados os vícios apontados pela Recorrente.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Em preliminar, a Recorrente reitera a arguição de nulidade da autuação, por deficiência na fundamentação. Tal irresignação se centra na ausência de motivação quanto à

⁵ A Recorrente **não** devolveu ao CARF a questão dos supostos erros cometidos pelo atuante ao apurar os ajustes relativos a 14 *invoices*.

adoção da cotação na data de embarque da *commodity*, enquanto a sucedida adotara, na maioria das transações, a cotação média de um certo intervalo de dias. Vejo que tal questão, dadas as especificidades do caso concreto, se confunde com o mérito.

Apuração do preço-parâmetro com base nas cotações relativas a uma média de dias

É de se destacar, inicialmente, que o PECEX entrou em vigor em 1º de janeiro de 2013, ano objeto da autuação fiscal. No nascer de uma metodologia de levantamento de preços de transferência, matéria em geral complexa, é natural que haja divergências de compreensão das normas, o que se pacifica com o desenrolar dos acontecimentos, com as “soluções de consulta” dadas em resposta aos contribuintes e, inevitavelmente, com o contencioso administrativo.

De um lado, com razão o julgador de primeira instância, quando afirma que, para fins de comparabilidade com o preço praticado, a regra é a aplicação da cotação do minério na data da transação, ou a última até então conhecida, ou a de embarque, tudo como assim estabelece o art. 19-A da Lei nº 9.430, de 1996 (grifos nossos):

Art. 19-A. O Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

§ 1º **Os preços dos bens exportados** e declarados por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País **serão comparados com os preços de cotação** dos bens, **constantes em bolsas** de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, ajustados para mais ou para menos do prêmio médio de mercado, **na data da transação**, nos casos de exportação para:

I - **pessoas físicas ou jurídicas vinculadas;**

[...]

§ 2º **Não havendo cotação disponível para o dia da transação, deverá ser utilizada a última cotação conhecida.**

§ 3º **Na hipótese de ausência de identificação da data da transação, a conversão será efetuada considerando-se a data de embarque** dos bens exportados.

A lei trouxe o essencial, sem adentrar em detalhes da aplicação do método, outorgando o disciplinamento à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Ainda em 2012, mas com efeitos, obviamente, a partir de 2013, a RFB expediu a Instrução Normativa nº 1.312, tratando, em seu art. 34, sobre o método PECEX.

Tal IN foi alterada pela de nº 1.395, publicada no Diário Oficial da União de **17 de setembro de 2013**, ou seja, passados oito meses e 16 dias daquele ano-calendário.

Uma das relevantes alterações implementadas pela IN RFB nº 1.395 no art. 34 da IN RFB nº 1.312 cuida da possibilidade de ser adotada a cotação de uma média de dias como preço-parâmetro:

§ 17. Na hipótese em que o preço praticado for calculado com base em cotações ou índices relativos a uma média de dias determinados em evento contratualmente previsto, a apuração do preço parâmetro também levará em consideração o mesmo período da média em dias.

Em que pese a iniciativa relativamente tardia da Administração Tributária - ao, aparentemente, avaliar a prática provavelmente usual de mercado, especialmente o de *commodities*, altamente suscetível a expressivas volatilidades -, outra novidade trazida pela IN RFB 1.395, invocada pelo julgador de piso como razão de decidir, foi a imposição de que tal metodologia de adoção da cotação pela média de dias, como parâmetro, deveria ser consistente em todo o período de apuração:

§ 18. A forma de apuração do preço parâmetro mencionada no § 17 deverá ser aplicado, consistentemente, por produto, durante todo o período de apuração.

E aqui cabe um natural questionamento: como ser consistente em todo o período com a regra sendo implementada/alterada/admitida no seu curso? Portanto, manifesto-me, desde já, pela inaplicabilidade da condicionante contida no referido § 18 para o ano-calendário 2013, afastando, assim, o fundamento subsidiário da decisão recorrida, quanto à metodologia empregada pela autuada para fins de comparabilidade.

O principal fundamento da decisão recorrida, ao considerar indevida a tal metodologia, foi a inexistência de contratos entre a sucedida e a vinculada austríaca, confirmando *a apuração do preço parâmetro com lastro na cotação de embarque, uma vez que a documentação apresentada ao Fisco não ampara outro tipo de apuração*⁶.

Nessa toada, o julgador **a quo** rejeitou a preliminar de nulidade suscitada, pois o necessário à compreensão do caso havia sido apresentado pelo autuante, inexistindo prejuízo ao contribuinte:

Outro argumento da defesa é a falta de informação pela autoridade fiscal do método utilizado para aplicação do ajuste e a motivação deficiente do lançamento.

Analisando o processo, não vislumbro ausência no TVF de fundamentação do motivo da adoção do critério adotado para o ajuste, há a adoção do critério do ajuste do preço de transferência conforme previsto na legislação vigente, vez que a operação foi feita entre empresas ligadas e qualquer outra forma de ajuste estaria incorreta.

A autoridade lançadora inclui nos autos planilha demonstrativa do cálculo do auto de infração, em seu TVF explica cada coluna desta planilha e porque usou cada um dos ajustes efetuados.

As folhas 2 e 3 do Auto de Infração trazem a fundamentação legal do lançamento, são eles - art. 3º da Lei nº 9.249/95 e Arts. 240, 242, 244, 247 e 249, inciso II, do

⁶ Excerto da Resolução, mediante a qual o processo foi baixado em diligência.

RIR/99, que tratam da alíquota do imposto e a previsão do ajuste pelo preço de transferência respectivamente.

Assim, não vislumbro nulidade no lançamento efetuada, até porque as hipóteses de nulidade são aquelas previstas no art.59 do Decreto 70.235/72, a saber:

[...]

É cabível ainda mencionar que a impugnação apresentada demonstra a total compreensão dos fatos contidos no lançamento, não tendo sido a contribuinte prejudicada de nenhuma forma.

Embora a autoridade autuante tenha explanado, ponto a ponto, como chegara ao resultado a que chegou, também é verdade que no TVF não se dispensou uma linha sequer para esclarecer a razão pela qual a cotação tida por referência pela fiscalizada, para a maioria das transações, era descabida. Houve a mera confrontação entre apurações. Não é possível sequer inferir se a não apresentação (no curso do procedimento fiscal) de contratos celebrados entre as partes vinculadas motivara a adoção da regra geral de parametrização.

Veja-se que no curso do procedimento, ambiente de diálogo entre a Fiscalização e a Fiscalizada, esta esclareceu como parametrizara a cotação⁷:

[A] Momento 1:

Ocorrem as vendas da **CSN MINERAÇÃO** para a **CSN Mining GmbH** que, em regra, aconteciam no momento do embarque da mercadoria, operacionalizadas na modalidade FOB (*Free On Board*).

[B] Momento 2:

Ocorre a Venda/Faturamento da **CSN Mining GmbH** para o **CLIENTE** que, a depender do contrato firmado com cada cliente, poderiam variar e considerar:

[...]

II. O preço da venda Fixo ou Variável

[...]

PREÇO VARIÁVEL: O preço é definido com base na média das cotações de um índice público de mercado para determinado período (Geralmente o índice PLATTS)

Para esse cenário, o produto é embarcado com um preço provisório (Geralmente baseado na média das cotações do índice PLATTS em período próximo ao embarque) e este preço é ajustado para o preço final após a entrega do minério.

O preço final é a médias das cotações do índice PLATTS durante determinado período, que pode ser anterior ou posterior ao fechamento do contrato, ao embarque ou à entrega da mercadoria.

⁷ Excertos extraídos das páginas 10 e 11 do TVF.

Além do ajuste decorrente dos contratos entabulados com o Preço Variável, há outros fatores [...]

De fato, a Recorrente, notificada da autuação, identificara, por sua conta, a divergência de critérios, mas sem saber o porquê. Veio o colegiado de primeira instância e disse, em linhas gerais: “só pode ser pelo que do processo [não] consta” – contratos.

Lamentavelmente, e o digo em respeito à complexa auditoria realizada e à excelência técnica da autoridade fiscal, ou a fundamentação foi deficiente, somente vindo a ser suprida, certa ou errada, pela decisão recorrida, ou o autuante equivocou-se por completo ao deixar passar ao largo a metodologia alternativa autorizada pela legislação e aplicada pelo contribuinte.

Tanto assim é, que somente nessa fase a Recorrente apresenta seus (sólidos) argumentos, embasados em respeitável doutrina, sobre a natureza contratual das *invoices*.

Ocorre que tal falha não contamina toda a autuação, mas, a meu juízo, somente afasta o referencial adotado pelo autuante, revelando-se, assim, hígidas as cotações que serviram de base para a apuração pelo contribuinte, quando as transações foram entabuladas em valores variáveis: média da cotação em intervalo de dias assinalados nas correspondentes faturas comerciais.

Acrescento que, na esteira do que defendido pela Recorrente, “a fatura comercial é o documento de natureza contratual que espelha a operação de compra e venda entre o importador brasileiro e o exportador estrangeiro”, como dito e afirmado pelo próprio Fisco⁸.

Portanto, se para a legislação aduaneira (como evidenciado nas Soluções de Consulta invocadas pela Recorrente⁹) a *invoice* é documento de natureza contratual, por que não o seria para os tributos internos, sendo certo que o “contrato”, enquanto acordo de vontades, destinado a estabelecer consentidas obrigações entre as partes, atendidas as condições para sua validade¹⁰, independe de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir¹¹?

A Administração e o administrado devem se pautar pela boa-fé nas suas relações¹², de modo a nutrir mútua confiança, e, nessa linha, não se admite ao presente caso a adoção de solução/compreensão claramente contraditória.

Logo, a inexistência de contratos, nos termos em que suscitada pelo julgador de piso, não se revela como fundamento para a confirmação da metodologia empreendida pelo autuante.

⁸ Disponível em <https://www.gov.br/receitaefederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/despacho-de-importacao/documentos-instrutivos-do-despacho/fatura-comercial>, acessado em 22 de agosto de 2024.

⁹ Soluções de Consulta Cosit n° 89, de 25 de janeiro de 2017, e 136, de 16 de fevereiro de 2017.

¹⁰ Nos termos do art. 104 do Código Civil, a validade do negócio jurídico requer que o agente seja capaz, que o objeto seja lícito, possível, determinado - ou determinável - e forma prescrita ou não defesa em lei.

¹¹ Art. 107 do Código Civil.

¹² Arts. 2º, inciso IV, e 4º, inciso II, da Lei n° 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Por tais razões, rejeito a preliminar de nulidade da exigência fiscal, mas, por outro lado, dou razão à Recorrente, para afastar o preço-parâmetro a tal título implementado pelo autuante, restabelecendo-se, assim, as cotações relativas às médias dos períodos adotadas pelo contribuinte.

Remanesce, contudo, a controvérsia acerca dos incentivos e das comissões. Passemos a essas questões.

Ajustes relativos aos incentivos – descontos concedidos por quantidades negociadas

No curso do procedimento fiscal, combinado com o que arguido em impugnação, o contribuinte informou que, a título de incentivo, fora concedido desconto comercial pela sucedida CSN MINERAÇÃO a alguns clientes finais, por intermédio da vinculada austríaca, *em virtude de contratos que são firmados com aspectos de relevância comercial*, correspondendo, resumidamente, a abatimentos decorrentes das quantidades negociadas.

A Recorrente se socorre do inciso II do § 10 do art. 34 da IN RFB nº 1.312, de 2012, para defender a possibilidade de serem realizados os tais ajustes. Vejamos o teor do correspondente dispositivo normativo:

§ 10. As variáveis que podem ser consideradas nos ajustes mencionados no § 9º são:

[...]

II - quantidades negociadas;

O julgador de primeira instância decidiu pela inaplicabilidade do referido ajuste, pois as transações se deram entre partes vinculadas, o que encontraria óbice no § 13 do art. 34 da IN em questão, o qual trago novamente à colação:

§ 13. Os valores previstos no § 10, a serem considerados como ajustes, deverão ser provenientes de operações praticadas entre pessoas não vinculadas.

Creio haver um equívoco de cunho interpretativo na decisão recorrida.

O método PECEX, como visto, é regulado especificamente pelo art. 34 daquela IN, de aplicação obrigatória ao caso concreto, haja vista a transação de *commodities* entre partes vinculadas, localizadas em jurisdições distintas.

Ora, como conceber o raciocínio de que um fator da transação entre partes vinculadas possa dar azo a ajuste (§ 10) e, ao mesmo tempo, esse ajuste ser inaplicável à espécie, por terem sido as operações praticadas entre entidades vinculadas (§ 13)?

A leitura que se deve fazer, em linha com o entendimento do contribuinte¹³, é que “o § 13 do artigo 34 exige [...] que **o valor do ajuste seja definido com base em operações entre partes não vinculadas**”. Ou seja, o que esse dispositivo pretende é não permitir ao contribuinte

¹³ Item “89” do Recurso Voluntário.

realizar o ajuste pelo valor que bem entender, obrigando-o a fazê-lo em conformidade com a prática comercial entre partes independentes.

Corroborar tal compreensão o parágrafo seguinte do art. 34 (grifou-se):

§ 14. Na ausência de operações próprias da pessoa jurídica domiciliada no Brasil com pessoas não vinculadas, poderão ser utilizadas pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico com base em publicações técnicas ou banco de dados internacionalmente reconhecidos.

No caso, a *trading company* entabulou acordos com clientes finais, concedendo, conforme contratos que instruem o processo, descontos. Vejamos um exemplo trazido na impugnação e as correspondentes alegações do contribuinte:

73. Ocorre que, para alguns desses clientes finais, os respectivos contratos de fornecimento previam a concessão de descontos em função, por exemplo, das quantidades negociadas. Exemplo disso é o contrato (**doc. 7**) firmado com a ERDEMIR (nome fantasia da Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.), que em 2013 passou a prever (**doc. 8**) um desconto intitulado “performance bonus”, em percentual proporcional às quantidades negociadas, nos seguintes termos:

The performance bonus shall be reduced from the Base Price of the Products for the purpose of the issuance of the relevant Provisional Invoice and Final Invoice, in accordance with the respective percentage considering the quantity of Products already delivered under the Contract (“Delivered Quantity”), as follows:

Iron Ore - CSN – IOCP	
Delivered Quantity (in WMT)	Performance Bonus
From 0 to 453,000	1.5 %
From 453,001 to 906,000	2.5 %
From 906,001 to 1,360,000	5%
From 1,360,001 onwards	3%

Livre tradução: “este bônus de performance deve ser reduzido do Preço Base dos Produtos para fins de emissão das correspondentes Fatura Provisória e Fatura Final, de acordo o respectivo percentual considerando a quantidade de Produtos já entregues por força do Contrato

(“Quantidade Entregue”), da seguinte forma: [...] (grifos nossos)

74. Não há dúvidas, portanto, de que os “incentivos” desconsiderados pela Autoridade Fiscal constituem descontos relativos a quantidades negociadas do minério de ferro exportado. Inclusive, vale notar que no cálculo de preços de transferência da própria Impugnante (Planilha I do Auto de Infração), para a maioria das exportações esse ajuste não foi efetuado, e isso se explica seja porque as exportações em questão não atingiram volume (ou seja, quantidade) suficiente para a aplicação do desconto, seja porque os respectivos contratos não previam incentivos proporcionais às quantidades vendidas, seja porque as operações não eram consideradas estratégicas do ponto de vista comercial.

76. Com efeito, descontos concedidos em razão de quantidades negociadas são comuns em qualquer mercado competitivo, não sendo uma exclusividade do

mercado de commodities e tampouco uma circunstância aplicável apenas a transações entre partes relacionadas. Tanto é assim que os descontos aplicados pela NAMISA em suas exportações eram reflexo dos descontos concedidos pela *trading company* aos terceiros independentes e destinatários finais do minério de ferro exportado. Em outras palavras, os “incentivos” aplicados na transação entre partes relacionadas eram, nada mais nada menos, que os próprios “incentivos” negociados entre partes independentes.

O método previsto em lei e a regulamentação trazida pela administração tributária buscavam espelhar, tanto quanto possível, a realidade do mercado, sendo cediço que há preços-parâmetro em negociações de *commodities*, de modo a afastar as más práticas de comparação das quais poderiam se valer sujeitos passivos de índole questionável, tal como consta na Exposição de Motivos endereçada ao Congresso Nacional, quando do encaminhamento da Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012 (grifos nossos):

59. Os preços parâmetros constituem, [...] para as operações de exportação, os valores a serem **minimamente** considerados para fins de constituição das bases de cálculo desses mesmos tributos, de forma que, os valores que [...] ou lhes sejam inferiores (exportações) tenham de ser adicionados às respectivas bases de cálculo brasileiras, a fim de que estas sejam recompostas.

60. Vale frisar que a crescente internacionalização da atuação de agentes econômicos brasileiros, bem como a maior abertura à atuação desses agentes multinacionais em nosso território, conduz ao risco tributário de esvaziamento da base imponible brasileira, razão pela qual propõe-se o aperfeiçoamento dos controles concernentes à matéria, inicialmente instituídos em 1996.

61. Como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência.

62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:

[...]

d) **instituição de método único de cálculo de preço parâmetro nas hipóteses de importação ou exportação de commodities que tenham cotação internacional em bolsa** de mercadorias ou congêneres, e que sejam alcançados mediante negociações de mercado de agentes econômicos com **interesses contrapostos**, no que concerne à formação de preços;

Considerando que tais descontos, proporcionais às quantidades negociadas com partes independentes, não tenham sido questionados quanto às suas efetivas concessões, ou seja, que o ônus tenha sido suportado pela remetente (a sucedida), parece-me razoável, para fins de comparabilidade, que o preço-parâmetro possa ser igualmente ajustado.

Assim, subsistem os ajustes efetuados pelo contribuinte a tal título.

Ajustes relativos às comissões pagas à subsidiária austríaca, trading company

Quanto às comissões, a Recorrente busca se amparar no inciso IV do § 10 do art. 34 da IN (grifou-se):

§ 10. As variáveis que podem ser consideradas nos ajustes mencionados no § 9º são:

[...]

IV - custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas **não** vinculadas;

A Recorrente sustenta que a limitação imposta, quanto às transações entre partes vinculadas, seria anti-isonômica, pois para outro método de apuração de preços de transferência (PRL) não haveria tal restrição.

Diferentemente da conclusão a que se chegou no tema anterior (incentivos), o texto aplicável aos “custos de intermediação” no âmbito do PECEX é claro e objetivo, não assistindo ao julgador administrativo a possibilidade de ampliar o leque de ajustes previsto na norma complementar da lei (IN RFB nº 1.312, de 2012), de modo a acolher o pleito do contribuinte nesse peculiar.

Confirma-se, portanto a decisão recorrida nesse ponto, ou seja, não se admite o ajuste alusivo às comissões pagas à **vinculada** austríaca.

Matéria não recorrida

Os erros de cálculo suscitados na impugnação, alusivos a catorze *invoices*, não foram alegados na peça recursal em apreço. Assim, a correspondente mensuração realizada pela autoridade fiscal, que não colidir com o dispositivo, é mantida.

Dispositivo

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para admitir que o preço-parâmetro, nas operações a preços variáveis, seja a cotação média de dias, o qual pode ser ajustado pelos descontos concedidos a clientes finais não vinculados como incentivo ao incremento das quantidades negociadas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque.**

Em que pese o muito bem fundamentado voto do ilustre Conselheiro Relator, divirjo de seu entendimento quanto ao afastamento da nulidade do lançamento suscitada pela contribuinte em seu Recurso Voluntário, ainda que concorde com a solução de mérito adotada pelo colegiado. Assim, a presente declaração de voto pretende esclarecer as razões que me levam a considerar as autuações materialmente nulas.

O processo trata de ajustes de preços de transferência nas transações de minério de ferro que eram remetidos da contribuinte brasileira (NAMISA, posteriormente incorporada pela CNS MINERAÇÃO) à sua controlada no exterior (CSN MINING), que funcionava como *trading company* responsável pela distribuição da *commodity* no exterior.

Tratando-se de *commodity* cuja fixação de preços é regulamentada pela Receita Federal (conforme Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012), a fixação do preço parâmetro passa por critérios de negociação na bolsa de *commodities* internacional, denominada CBMX (China Beijing International Mining Exchange), nos termos definidos pela administração tributária, mediante a utilização de Método do Preço sob Cotação na Exportação (“PECEX”), que regulava a questão no art. 19-A da Lei 9.430/96, à época vigente:

Art. 19-A. O Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

A fiscalização concluiu que as exportações do período resultaram em equívocos de cálculo dessas médias de valores, tendo adicionado ao lucro real e lucro líquido da contribuinte o valor que entendeu haver faltado no cômputo anual dos tributos, exigindo IRPJ e CSLL decorrentes dos ajustes dos preços de transferência do ano-calendário de 2013.

O TVF aponta o recálculo dos preços-parâmetro do minério de ferro que foi exportado pela contribuinte e entendeu que o ajuste de preços de transferência importava em acréscimo ao lucro real e lucro líquido R\$ 151.446.816,94, além dos R\$ 67.242.368,54 que a contribuinte apresentou em sua DIPJ. Após os ajustes, os valores lançados foram:

	Principal	Juros (até 12/2018)	Multa	Total
IRPJ	R\$ 37.837.704,23	R\$ 19.512.904,07	R\$ 28.378.278,17	R\$ 85.728.886,47
CSLL	R\$ 13.630.213,52	R\$ 7.029.101,11	R\$ 10.222.660,14	R\$ 30.881.974,77
			TOTAL DO AUTO DE INFRAÇÃO	R\$ 116.610.861,24

Importa registrar que o citado método PECEX se baseia na comparação entre o preço praticado pela exportadora da *commodity* (contribuinte) e o valor médio das cotações diárias que são divulgadas e planilhadas pelas respectivas bolsas de mercadorias e futuros do

exterior. São avaliados contratos-padrão que consideram as características das transações e sua comparação com as commodities analisadas.

No Recurso Voluntário, a contribuinte controverte que “tanto a NAMISA quanto a Autoridade Fiscal, no cálculo do preço-parâmetro pelo método PECEX, adotaram como base as cotações de minério de ferro divulgadas pela CBMX. **No entanto, há significativas diferenças entre as especificações dos contratos-padrão que respaldam as cotações divulgadas por essa bolsa e as condições comerciais verificadas nas exportações realizadas pela NAMISA.** Também há diferenças no que diz respeito às especificidades dos produtos cotados pela bolsa e dos produtos efetivamente comercializados pela NAMISA (grau de pureza, índice de umidade, etc). Por essa razão, **são necessários diversos ajustes para viabilizar a comparação de preços** e, conseqüentemente, a verificação quanto à necessidade de se promover ajustes a título de preços de transferência”.

Até esse instante, pode parecer que bastaria um ajuste de cálculos matemáticos para se adequar um possível erro na fórmula utilizada pela administração tributária para chegar à solução a que chegou. Ocorre que a própria contribuinte apresenta imenso desconforto em sugerir comparações possíveis entre o método utilizado no TVF e aquele que determina a lei e as Instruções Normativas que tratam da matéria, porque os critérios apontados não estão indicados no relato fiscal.

Com efeito, a parte suscita NULIDADE POR FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE dos lançamentos, pois tentou depurar os cálculos para controverter se os ajustes realizados pelo Fisco desbordariam em efetivos equívocos pela interessada, mas os critérios não estariam evidenciados. Com efeito, a contribuinte assim provoca o assunto:

36. Após realizar tais testes, a Recorrente constatou que a maior parte do ajuste de preços de transferência calculado pela Autoridade Fiscal decorre, na verdade, de **uma divergência de critério de cálculo sequer mencionada no TVF, divergência essa responsável por mais de R\$ 100 milhões do ajuste que resultou no Auto de Infração.**

37. Com efeito, conforme será detalhado a seguir, a Recorrente aplicou o método PECEX calculando o preço parâmetro com base nas cotações da CBMX relativas a uma média de dias, em razão de o preço praticado pela NAMISA na maior parte de suas exportações de minério de ferro ser também determinado com base na mesma média de dias. Nas situações, por outro lado, em que o minério de ferro foi negociado em patamares de preços fixos, adotou-se para fins de cálculo de preço de transferência a cotação da CBMX da data de embarque (cotação spot). Tal medida está estritamente alinhada ao que dispõe o artigo 34, § 17, da IN 1.312/12.

38. A Autoridade Fiscal, todavia, ignorou completamente essa circunstância e realizou – para 100% das operações de exportação de minério de ferro realizadas pela NAMISA em 2013 – o cálculo do preço parâmetro simplesmente a partir da cotação da CBMX disponível para a data de embarque das mercadorias para o

exterior ou, em determinados casos, utilizando a cotação disponível para o dia anterior ao embarque.

39. Não há como saber se a Autoridade Fiscal intencionalmente adotou critério diverso do usado pela NAMISA ou se apenas a questão lhe escapou por erro de cálculo. No entanto, o que importa é que é possível observar que a maior parte da autuação não se deve aos motivos indicados no TVF, mas sim a razões que sequer foram mencionadas pelo termo, o que denota clara deficiência da motivação do Auto de Infração.

40. Dessa forma, conclui-se que **o Auto de Infração é completamente nulo por vício material**, em razão de deficiência na sua fundamentação, constatada pelo fato de que a maior parte do crédito tributário constituído se deve **a questão que sequer foi mencionada no TVF** (qual seja, o ponto indicado quanto às médias de dias para cálculo do preço-parâmetro).

De fato, o TVF foi lacônico em não apontar os critérios por meio dos quais entendeu que os cálculos da contribuinte estariam corretos. Limitou-se a apresentar os cálculos sem realizar nenhuma fundamentação quanto às divergências, nem mesmo motivar os motivos pelos quais iria desconsiderar a apuração do preço parâmetro controlado pela contribuinte e regularmente escriturado em seus registros fiscais.

Chego a tal conclusão a partir dos fundamentos trazidos no próprio voto do ilustre Conselheiro Relator, que assim aponta em seu arrazoadado (grifou-se):

Embora a autoridade autuante tenha explanado, ponto a ponto, como chegara ao resultado a que chegou, **também é verdade que no TVF não se dispensou uma linha sequer para esclarecer a razão pela qual a cotação tida por referência pela fiscalizada, para a maioria das transações, era descabida. Houve a mera confrontação entre apurações. Não é possível sequer inferir se a não apresentação (no curso do procedimento fiscal) de contratos celebrados entre as partes vinculadas motivara a adoção da regra geral de parametrização.**

Veja-se que no curso do procedimento, ambiente de diálogo entre a Fiscalização e a Fiscalizada, esta esclareceu como parametrizara a cotação:

[A] Momento 1:

Ocorrem as vendas da **CSN MINERAÇÃO** para a **CSN Mining GmbH** que, em regra, aconteciam no momento do embarque da mercadoria, operacionalizadas na modalidade FOB (Free On Board).

[B] Momento 2:

Ocorre a Venda/Faturamento da **CSN Mining GmbH** para o **CLIENTE** que, a depender do contrato firmado com cada cliente, poderiam variar e considerar:

[...]

II. O preço da venda Fixo ou Variável

[...]

PREÇO VARIÁVEL: O preço é definido com base na média das cotações de um índice público de mercado para determinado período (Geralmente o índice PLATTS) Para esse cenário, o produto é embarcado com um preço provisório (Geralmente baseado na média das cotações do índice PLATTS em período próximo ao embarque) e este preço é ajustado para o preço final após a entrega do minério.

O preço final é a médias das cotações do índice PLATTS durante determinado período, que pode ser anterior ou posterior ao fechamento do contrato, ao embarque ou à entrega da mercadoria.

Além do ajuste decorrente dos contratos entabulados com o Preço Variável, há outros fatores [...]

De fato, a Recorrente, notificada da autuação, identificara, por sua conta, a divergência de critérios, mas sem saber o porquê. Veio o colegiado de primeira instância e disse, em linhas gerais: “só pode ser pelo que do processo [não] consta” – contratos”.

Lamentavelmente, e o digo em respeito à complexa auditoria realizada e à excelência técnica da autoridade fiscal, ou a fundamentação foi deficiente, somente vindo a ser suprida, certa ou errada, pela decisão recorrida, ou o autuante equivocou-se por completo ao deixar passar ao largo a metodologia alternativa autorizada pela legislação e aplicada pelo contribuinte.

Tanto assim é, que somente nessa fase a Recorrente apresenta seus (sólidos) argumentos, embasados em respeitável doutrina, sobre a natureza contratual das invoices.

Ocorre que tal falha não contamina toda a autuação, mas, a meu juízo, somente afasta o referencial adotado pelo autuante, revelando-se, assim, hígdas as cotações que serviram de base para a apuração pelo contribuinte, quando as transações foram entabuladas em valores variáveis: média da cotação em intervalo de dias assinalados nas correspondentes faturas comerciais.

Concordo com o insigne Relator em **lamentar que a fundamentação do lançamento tenha sido deficiente**, evidenciado no fato de que “no TVF não se dispensou uma linha sequer para esclarecer a razão pela qual a cotação tida por referência pela fiscalizada, para a maioria das transações, era descabida. Houve a mera confrontação entre apurações. Não é possível sequer inferir se a não apresentação (no curso do procedimento fiscal) de contratos celebrados entre as partes vinculadas motivara a adoção da regra geral de parametrização”.

Lamento ainda mais que tal omissão, ocasionada por fundamentação deficiente dos autos de infração tenha “somente vindo a ser suprida, certa ou errada, pela decisão recorrida”, que flagrantemente inovou nos lançamentos e, a meu juízo, não atendeu à vedação do art. 146 do CTN, que impede tal providência, a saber:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Por tal razão, divirjo da solução trazida no voto condutor, com todas as respeitadas vênias aos posicionamentos divergentes, por entender que houve manifesto cerceamento do direito de defesa da parte, ante a ausência de informações mínimas aos critérios de fixação da base de cálculo do tributo, acrescido de manifesta inovação.

Evidencia-se o claro esforço de salvar o lançamento, porém, tal solução não me parece possível, ante a vedação do CTN. Os ajustes nos critérios jurídicos adotados pela DRJ para requalificar o trabalho de auditoria fiscal demonstra a necessidade de desconstituir os autos de infração.

NATUREZA MATERIAL DA NULIDADE EM QUESTÃO: IMPOSSIBILIDADE DE SALVAR O LANÇAMENTO MALFEITO

O lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, parametrizado em requisitos legais, que exigem a desconstituição do ato equivocadamente realizado. O dever de controle da legalidade do ato administrativo impõe ao Fisco e aos órgãos julgadores a revisão de lançamentos que não preencham os requisitos de constituição regular do crédito tributário.

Outrossim, ao realizar ato administrativo, inclusive o lançamento de tributo, a autoridade não apenas aplica a lei, mas cumpre a *“função de concretizar e de estabilizar as relações jurídicas entre o Estado e o cidadão particular”*, conforme leciona Hartmut Maurer¹⁴, pois deles nascem pretensões jurídicas presumivelmente válidas que exigem o atendimento da legalidade, eficiência e expectativa de confiança decorrentes do Estado de Direito.

Por isso mesmo, o lançamento assume um caráter definitivo, conforme previsão do art. 145 do CTN, porquanto vinculado e parametrizado pelas exigências legais, mas nunca irrevogável. Havendo a comprovação de que a autoridade administrativa cometeu erro de fato ao lançar o crédito tributário, é dever dela mesma desconstituir o respectivo ato administrativo que se baseou em premissa fática equivocada e fora constatado posteriormente pelo agente do Estado. Não o fazendo, cabe às instâncias de julgamento corrigirem a rota equivocada.

Destaque-se – e aqui é sempre importante destacar – que não se admite Revisão de Lançamento por erro de direito, assim entendido aquele que pretenda alterar o lançamento por modificação de critério jurídico que motivou a realização do ato administrativo. É dizer: a revisibilidade de lançamento é oponível unicamente diante do cotejo de circunstâncias materiais,

¹⁴ MAURER, Hartmut: CONTRIBUTOS PARA O DIREITO DO ESTADO. HECK, Luís Afonso (Tradução). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 108. Cf. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003. p. 514. GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 77.

jamais alteração de critérios interpretativos, não sendo lícito que a autoridade lançadora tenha determinado entendimento sobre eventual controvérsia jurídica e, após o lançamento, pretenda alterá-lo para modificar sua interpretação.

Aliás, o próprio CTN disciplina que *“a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”* (art. 146).

Registre-se, por fim, que a Lei nº 9.784/99, ao regular o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, expressamente determina o dever revisão de processos administrativos que resultem em sanções, *“quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada”* (art. 65), aplicando-se também nos casos de inadequação de lançamentos por ausência de materialidade do fato gerador ou de apuração inadequada de base de cálculo, não sendo lícito, a meu juízo, que de tal revisão resulte agravamento do lançamento originário, mercê da expressa vedação do parágrafo único do citado artigo.

Não se valida ato administrativo eivado da pecha de nulidade que decorra de erro de metodologia do levantamento fiscal, por expressa violação à regularidade do lançamento prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional, além de representar inadequação procedimental que fulmina o dever de correta constituição do crédito tributário.

Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário malfeito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra de inadequada composição da base de cálculo ou qualquer outro elemento essencial do lançamento.

Vê-se dos autos elementos de fato que evidenciam os equívocos perpetrados pela administração tributária ao pretender lançar crédito tributário pautado em erro insanável.

Mais vale desconstituir lançamentos tributários malconduzidos a admitir o descumprimento da lei!

Outrossim, registre-se que o erro na apuração macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Não se está diante de erro procedimental de natureza sanável, do qual hipoteticamente não resultaria qualquer espécie de cerceamento ou vilipêndio à defesa. Não é o que se vê do caso em análise.

Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (*“pas de nullité sans grief”*), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercer sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal. Com efeito, os

instrumentos procedimentais não são um fim em si mesmos, por isso se admite que equívocos formais sejam corrigidos se a matéria que subjaz à forma seja alcançada.

Não obstante, o erro de lançamento oriundo de inadequação da metodologia de apuração não representa equívoco procedimental, mas consubstancia verdadeira ilegalidade na constituição do crédito tributário, maculando toda a autuação, viciando a relação jurídica que dela resulte e desconstruindo os parâmetros da lei que a elevam ao mesmo patamar de relevância dos demais elementos essenciais à sua formação.

Não se negocia com a ilegalidade. Não se convalida erro materialmente insanável. Não se extraem efeitos jurídicos válidos de ato administrativo nulo.

Registre-se que não se defende aqui a aplicação de formalismo exagerado no âmbito do processo administrativo tributário, pois esta Relatoria tem o firme entendimento de que o julgador deve admitir a construção de solução jurídica que permita alcançar a verdade material, mediante critérios e instrumentos de moderação, seja para impedir a desconstituição desnecessária de créditos tributários cuja validade seja atestável, seja para garantir o livre exercício do direito de defesa.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita “*que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial*” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322/323).

Por outro lado, a busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental, a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dele decorrentes.

Mas nada disso autoriza convalidar ato administrativo materialmente nulo, oriundo de inadequada metodologia do levantamento fiscal.

Leandro Paulsen tem razão ao afirmar que “*não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal*

*implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo*¹⁵.

Penso que o erro apontado macula diretamente um dos elementos obrigatórios de constituição de crédito tributário a que alude o art. 142 do CTN.

A imprestabilidade de atos administrativos de matriz tributária decorre da ausência de comprovação fenomênica dos elementos essenciais da hipótese normativa, de inadequada indicação da matéria tributável que subjaz à respectiva pretensão fazendária, do incorreto cômputo do quanto devido, e/ou da errônea atribuição de sujeição obrigacional passiva e ativa dos titulares de direitos e obrigações. Quaisquer dessas pechas destrói o lançamento e o torna inservível aos fins a que se destina, por ausência de legalidade que justifique validá-lo.

É dever do julgador administrativo tributário, ao exercer a função jurisdicional¹⁶ que lhe compete, desconstituir o lançamento que seja praticado com inadequação da apuração dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário, representados nos respectivos *critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal* da norma jurídica tributária, sem os quais se deve reconhecer a nulidade material ou improcedência dos autos de infração que desatendam a previsão legal.

Com efeito, seja no antecedente da norma (previsão hipotética de materialidade, espacialidade e temporalidade), seja no consequente de sua aplicação (sujeição passiva, sujeição ativa e quantificação), tem-se como condição à regularidade do lançamento a correta indicação de todos esses elementos, uma vez que, *“na identificação do fato jurídico, a tipicidade compreende, pois, todos os elementos do conceito da hipótese: materialidade, temporalidade e espacialidade, bem como do conceito do consequente, isolados mediante criteriosa seleção das propriedades necessárias e suficientes à sua qualificação”*¹⁷.

A falta de balizas objetivas na indicação de critério econômico que atribua ao contribuinte o descumprimento de obrigação tributária torna insuficiente a determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o lançamento. Mais ainda, tratando-se de questões que impliquem na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, a atribuição de artificialidade de operações comerciais não pode ser presumida por critérios genéricos do agente da administração tributária que não aponte em que medida o preço torna-se sobrepreço ou subpreço entre negócios realizados.

¹⁵ PAULSEN, Leandro. CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOUTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

¹⁶ Conforme notável obra da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, objeto de sua tese de doutoramento junto à Universidade de São Paulo, ao lecionar que: "reconhece-se que os julgadores administrativos tributários exercem função jurisdicional, tendo competência para dizer o direito aplicável ao caso concreto, com a interpretação estatal dos textos normativos diante de uma lide. Portanto, os julgadores administrativos podem resolver litígios instaurados a partir de um ato administrativo tributário" (DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. EFEITOS DAS DECISÕES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 43).

¹⁷ TÔRRES, Heleno. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO: AUTONOMIA PRIVADA, SIMULAÇÃO E ELUSÃO TRIBUTÁRIA. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 66

Tais elementos compõe o cerne da comprovação da relação jurídica tributária, ou seja, são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado. O erro perpetrado pela autoridade administrativa não é passível de correção em momento posterior, pois é a partir do conhecimento pelo contribuinte das razões de fato e de direito que ensejam a lavratura do auto de infração que ele poderá realizar sua ampla defesa e contraditar, de forma argumentativa e documental, a insurgência contra a autuação.

É dizer: o lançamento não é passível de conserto, nem pelo agente fiscal, nem pelas instâncias de julgamento! Tentativa contrária durante este litígio administrativo representaria mudança de critério jurídico proibida pelo art. 146 do CTN, consubstanciando uma injustificável “correção de ilegalidade por ato administrativo proferido ao longo do processo, superando critério jurídico inicialmente constante do lançamento tributário ou do despacho decisório”, na lição de Thais De Laurentiis, ex-integrante deste Conselho, em sua obra sobre mudança de critério jurídico pela administração pública¹⁸.

Entendo que os lançamentos são materialmente nulos, justificando-se a insurgência da contribuinte em seu Recurso Voluntário.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para decretar a nulidade material dos lançamentos, e, conquanto vencido nesse ponto prefacial, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, acompanhando o relator no mérito, para admitir que o preço-parâmetro, nas operações a preços variáveis, seja a cotação média de dias, o qual pode ser ajustado pelos descontos concedidos a clientes finais não vinculados como incentivo ao incremento das quantidades negociadas.

Assim declaro o voto.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque

¹⁸ LAURENTTIS, Thais De. Mudança de critério jurídico pela administração pública: regime de controle e garantia do contribuinte. Série Doutrina Tributária, Vol. XLV. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2022, p. 273.