



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.000179/2004-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-005.890 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de setembro de 2021
Recorrente USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S/A - USIMINAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1998

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PIC. SIMILARIDADE. COMPROVAÇÃO.

Incumbe à fiscalização a comprovação da identidade ou similaridade dos produtos utilizados como parâmetro para ajuste da base de cálculo da CSLL conforme o Método de Preços Independentes Comparados - PIC.

Na espécie, o fato de todos os produtos utilizados como referência encontrarem-se acobertados pela mesma classificação fiscal (NCM 27131100) não é suficiente para atestar a similaridade em razão da falta de distinção da qualidade, do teor de enxofre e do uso do coque de petróleo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente). Ausente momentaneamente o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-005.890 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.000179/2004-89

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração sem exigência de crédito tributário por meio do qual a autoridade fiscal retificou a base negativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL apurada no ano calendário 1998. Com o ajuste promovido por meio do auto de infração, reduziu-se em R\$ 2.282.919,13 a base negativa de CSLL daquele ano.

A infração apurada pela fiscalização foi a falta de adição à base de cálculo da CSLL de parcela de custo considerada indedutível em razão das normas atinentes a preços de transferência.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a Companhia Siderúrgica Paulista – COSIPA, que foi sucedida pela contribuinte em epígrafe, efetuou duas aquisições de coque de petróleo (classificação fiscal 27131100) da COSIPA OVERSEAS LTD, que seria pessoa vinculada domiciliada nas Ilhas Cayman. Tais operações estariam sujeitas, portanto, às regras de preços de transferência em vigor na época.

Uma vez constatada a existência de tais operações, a autoridade fiscal intimou a contribuinte a justificar o motivo do ajuste não constar da Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e deu oportunidade para que a empresa aplicasse o método que entendesse mais adequado e apresentasse as respectivas planilhas de cálculo.

Entretanto, a contribuinte limitou-se a apresentar uma planilha simples com comparativos com outras operações suas, chegando a uma diferença de 2,65%.

Uma vez que a planilha apresentada pela fiscalizada não atendia a nenhum dos métodos legalmente previstos, a fiscalização optou por apurar os valores com base no Método de Preços Independentes Comparados – PIC. Reproduzo o trecho do TVF em que a autoridade fiscal resume o procedimento adotado:

10. A fiscalização optou por aplicar o Método dos Preços Independentes Comparados – PIC, conforme tabelas I e II, nos termos do parágrafo único do art. 39 da Instrução Normativa SRF nº 38, de 30 de abril de 1997.

11. A Tabela I discrimina detalhadamente as duas importações em 1998 da autuada do produto Coque de Petróleo, classificação fiscal 27131100 no Sistema Harmonizado, da exportadora COSIPA OVERSEAS LIMITED, domiciliada em paraíso fiscal, Ilhas Cayman. Na parte superior são discriminadas nove importações do mesmo produto ocorridas em 1998 (algumas delas com o mesmo produtor estrangeiro, KOCH OIL MARKETING SA), ocorridas entre partes não relacionadas e não provenientes de paraísos fiscais. Os dados dessa tabela são extraídos dos sistemas da Secretaria da Receita Federal e facilmente identificáveis pelo número da Declaração de Importação relativa a cada operação.

12. A Tabela II mostra o cálculo detalhado do preço parâmetro, uma média aritmética ponderada com base nos dados das operações entre as terceiras empresas da Tabela I, e o preço praticado pela autuada, média aritmética ponderada dos preços das duas importações por ela efetuadas, também constantes na Tabela I. Os prazos das operações e as taxas *Libor* utilizadas (necessários para fazer o ajuste) foram exatamente os empregados pela empresa no demonstrativo que apresentou (documento A Anexo). Para permitir uma comparação realista, foram ajustados os valores das operações pela subtração dos montantes do frete e do seguro, tanto no preço praticado, quanto no parâmetro.

Vê-se que a fiscalização cotejou os preços das operações realizadas pela contribuinte com a média de outras operações realizadas por pessoas independentes com

mercadorias com a mesma classificação fiscal (27131100). As características das operações, assim como os valores praticados foram obtidos a partir das informações contidas na base de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

Com esse procedimento, a fiscalização concluiu que a contribuinte deveria adicionar R\$ 2.282.919,13 à base de cálculo de CSLL.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação ao auto de infração. Na peça de defesa, a contribuinte, em apertada síntese, alegou que o auto de infração não deveria prosperar porque (i) o coque adquirido não seria similar ao que foi utilizado como paradigma; e (ii) o preço pago pelo coque seria similar aos preços de mercadorias semelhantes. Cito trechos que sintetizam as alegações da contribuinte:

Como pode ser verificado no Auto de Infração aqui acostado, o método utilizado foi "Preços Independentes Comparados - PIC"

Esse método corresponde à média aritmética anual dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda em condições de pagamento semelhantes.

Deveria então o Processo partir da pesquisa de produtos idênticos ou similares, para apurar a veracidade dos valores apontados pela Impugnante. Na realidade, foram pesquisadas Guias de Importações desses materiais classificados no item 27.13 1100 da NCM, sem considerar que o teor de enxofre constante no material proporciona uma grande diferença no preço final.

Os materiais (coque de petróleo), importados pela Impugnante cuja utilização é adstrita à empresas siderúrgicas é, sem dúvida nenhuma, muito diferente do coque de petróleo aplicado nas indústrias cimenteiras e utilizados como mercadoria paradigma, pela Ação Fiscal.

Na verdade, é altíssimo o nível de enxofre encontrado no carvão coque utilizado nas indústrias cimenteiras, proporcionando um preço mais de dez vezes menor. Esse coque não pode ser utilizado pela siderurgia pois comprometeria seriamente a qualidade do gusa produzido e, conseqüentemente o processo produtivo do aço.

[...]

DO PREÇO CORRETO DO MATERIAL

Trata-se de material (coque de Petróleo) importado através da Cosipa Overseas LTD do fornecedor Koch Oil Marketing, cujas faturas de 05.01.98 (doc. 08) e 10.07.98, (doc. 09) mostram os preços C&F de U\$ 68.87 e U\$ 57.00, respectivamente. O contrato e certificado de registro (vide docs. 05/07) comprovam a qualidade do material, assim como o (baixíssimo) teor enxofre.

Para maiores esclarecimentos, afastando qualquer dúvida na transparência das operações, a Impugnante requer a juntada das Notas Fiscais n.º 081579, datada de 30.01.98 (doc. 10), 089270, datada de 14.04.98 (doc. 11), 090919, datada de 28.04.98 (doc. 12), 095430, datada de 05.06.98 (doc. 13) e 096633, datada de 16.06.98 (doc. 14). Note-se que tais documentos retratam a compra de mercadorias similares aquelas adquiridas pela Impugnante, na mesma época.

Ademais, referidos documentos trazem o mesmo código de classificação na NCM, materiais esses comprados da "BR Distribuidora" de preço C&F de U\$ 61,02 e U\$ 60,17. Destacadamente as notas de nos. 090919 e 095430 respectivamente (vide docs. 12 e 13), provam não ter havido superfaturamento na aquisição dos materiais em questão.

A impugnação foi julgada improcedente. O Acórdão n.º 9.428 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – DRJ/BHE, ora guerreado, recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -
CSLL

Exercício: 1999

Ementa: PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – MÉTODO DOS
PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS - PIC

Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada são dedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL até o valor que não exceda ao preço determinado pelo Método dos Preços Independentes Comparados – PIC.

Lançamento Procedente

Em essência, a DRJ/BHE entendeu que a fiscalização aplicou corretamente o método PIC e que a contribuinte não logrou comprovar sua tese acerca da ausência de similaridade entre a mercadoria por si adquirida e aquelas utilizadas como parâmetro de comparação pela fiscalização. Trago à colação excerto que resume a matéria:

Os custos relativos a bens, constantes dos documentos de importação são dedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL até o valor que não exceda ao preço determinado pelos métodos indicados pela legislação. Depois de notificada, de acordo com o Termo de Início da Ação fiscal, fls. 31/34 e os Termos de Intimação, fls. 54/56 e 59, a impugnante não logrou comprovar “a aplicação adequada de nenhum método”, fls. 10/12.

Assim, foi adotado de ofício o método legal dos Preços Independentes Comparados – PIC para as operações de importação. Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL é legítimo o registro pelo PIC do valor da despesa com importação de produto. Neste método foi utilizado como parâmetro a média aritmética dos preços de bens, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra

praticada entre outras pessoas jurídicas não vinculadas em condições de pagamento semelhantes e não provenientes de paraísos fiscais, no ano-calendário de 1998.

O produto em questão é o coque de petróleo não calcinado identificado pelo código n.º 2713.11.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, vigente à época, que tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM (Decreto n.º 2.092, de 10 de dezembro de 1996). Esta foi a classificação fiscal adota pela autuada nas Declarações de Importação n.ºs 98034833618001 e 9810644051001, fls. 07/09. Ademais, a defesa não logrou comprovar que o produto adotado de ofício como paradigma não é similar ao coque por ela adquirido.

A Administração Tributária apurou o preço unitário médio ponderado do produto no valor de R\$6,9555, em conformidade com as Declarações de Importação n.ºs 9810843186001, 9807577349001, 9911663165001, 9811173680001, 9809748655001, 9809339256001, 980879451130001, 9803820664001 e 9803749196001, fl. 09, de outras pessoas jurídicas não vinculadas. Por seu turno, a defesa adotou nas Declarações de Importação n.º 9803833618001 e 9810644051001 como preço unitário médio ponderado o valor de R\$52,7932, fl. 09. A impugnação, todavia, não foi instruída com meio hábil e idôneo consoante com o rol indicado no art. 21 da Lei n.º 9.430, de 1996. Nesse sentido, a sua alegação não deve prosperar.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, reiterou as alegações lançadas na manifestação de inconformidade, como se pode observar nas seguintes passagens:

Como a Recorrente apontou, na discussão do regime PIC adotado para o arbitramento, o coque por ela importado é o de melhor qualidade, dentre os muitas que existem, e é unicamente apropriado ao processo siderúrgico. As especificações estão sujeitas a verificação permanente pelas partes e, principalmente, pelo Fisco.

A Aplicação do método de arbitramento mediante a utilização de “preços independentes comparados” de modo a aferir indiretamente o preço dos produtos indicados na documentação, usando produtos díspares, se mostra o mais inadequado e se efetiva de forma totalmente imprópria, no caso.

Efetivamente, como ficou atestado, o método utilizado compara produtos os mais heterogêneos para obter a média de preços (que supõe valores para mais e para menos), como aconteceu, aliás, no caso. Assim fazendo, o v. Acórdão viola toda a lógica, que desautoriza comparação de coisas de natureza diversa. Como ficou assentado nos Autos, escolha dos produtos comparados se fez apenas com base em que estão classificados na mesma Posição 27.13 1100, da NCM, embora sejam das mais diversas naturezas.

Não se pode, efetivamente, fazer o preço médio do coque siderúrgico, comparando-o com o do coque de baixa qualidade usado pelas indústrias cimenteiras. É o mesmo, com o perdão pelo simplismo, que dividir laranja por barras de aço, ou multiplicar peixes por cadeiras. A ilogicidade é, data venia, patente.

O recurso voluntário foi apreciado pela 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que resolveu converter o julgamento em diligência nos seguintes termos:

E antes de adentrar na análise do processo vejo uma prejudicial que, se não atendida, implicará em ilegítimo cerceamento do direito de defesa da Recorrente, em descompasso com todos os princípios de regência do PAF.

Isto porque, desde as razões exordiais, vem a Recorrente requerendo a realização de perícia, ou diligência, para que se ateste se a comparação realizada pela autoridade administrativa encontra amparo na verdade material.

Entendo, salvo melhor juízo, que apenas um técnico (químico) poderá dirimir a questão. Concordo com a Recorrente quando afirma que não é possível fazer o preço médio do coque siderúrgico, comparando-o com o do coque de baixa qualidade usado pelas indústrias cimenteiras, por exemplo, pois se trata de produtos diferentes. E como afirmou que não apresentou laudo do INT porque este órgão só atende a pedido oficial, sugiro, aos meus pares, a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade diligenciante providencie a elaboração de um laudo técnico do insumo em questão, a fim de que reste demonstrado o cabimento da exigência fiscal.

Desta forma deverá a autoridade administrativa designada providenciar o pedido ao órgão competente ou (laboratório técnico) para que confirme, através de laudo pericial: a) se o coque de petróleo, nas diversas descrições de fls. 06: (verde de petróleo a granel, de petróleo não calcinado, metalúrgico de petróleo), é similar ou idêntico aquele utilizado pelo autuante, classificados no item 27.13.1100 da NCM; b) se há diferença no teor de enxofre do produto; e c) se tal diferença repercute no preço desses produtos no mercado.

d) se positiva a resposta da questão anterior, deverá a autoridade jurisdicionante, se pertinente, informar o novo preço para cálculo da comparação no método escolhido na ação fiscal, desde que não implique em novação do feito.

A autoridade diligenciadora intimou a contribuinte a apresentar amostra do coque de petróleo importado em 1998, conforme as Declarações de Importação nº 9803833618001 e 9810644051001, ora sob exame. Em resposta, a contribuinte informou não ser possível apresentar amostra daquela época e entregou à fiscalização amostra recente. A autoridade diligenciadora entendeu não ser adequado para atender à Resolução do Conselho de Contribuintes realizar perícia em amostra distinta daquele objeto do processo, ressalvando que, caso os julgadores entendam de forma diferente, a amostra estaria arquivada na unidade da RFB.

A autoridade diligenciadora procedeu, então, a um cotejamento das informações das importações da USIMINAS com informações obtidas junto a terceira (Cimento Tupi S/A) e com informações da base de dados da RFB sobre outra indústria siderúrgica (Companhia Siderúrgica Nacional – CSN). Cito excerto que resume o procedimento e suas conclusões:

Com o objetivo de realizar a comparação documental, relativa ao teor de enxofre e valor de mercado, entre empresas dos setores de siderurgia e cimenteira, intimamos as empresas Companhia Siderúrgica Nacional-CSN e Cimento Tupi S/A, para apresentarem cópias dos seguintes documentos: a) Contrato para Venda e Compra de Coque de Petróleo, b) Certificado de Qualidade e, c) Certificado de Amostragem e Análise, relativos aos produtos importados por ocasião da importação realizada pela Usiminas S/A.

A Companhia Siderúrgica Nacional-CSN respondeu que não foi possível localizar a documentação solicitada, tendo em vista o transcurso do prazo para guarda fiscal obrigatória.

A empresa Cimento Tupi S/A apresentou cópia dos seguintes documentos: Extrato da DI nº 98/0757734-9, Certificado de Análise e Nota Fiscal nº 089312. Informou que não possui os demais documentos solicitados, por ter se expirado o prazo de guarda.

Assim, realizamos a comparação dos produtos importados pela empresa Cimento Tupi S/A, Companhia Siderúrgica Nacional-CSN e Usinas Siderúrgicas de Minas Gerias S/A – Usiminas com os dados disponíveis por esta diligência. Neste sentido, por meio dos Certificados de Qualidade, de Amostragem e Análises de fls.156 a 158, 189 a 191 do Volume 1, Parte II e fls. 410 a 415 do processo digital, elaboramos o quadro demonstrativo abaixo, relativamente ao teor de enxofre e os preços de mercado, constantes às fls. 10 do Volume 1, Parte I do processo digital:

Nº DI e Adição	Empresa/Importadora	Enxofre %	Valor Unitário (Dólar)
98075773490001	Cimento Tupi S/A	7,01	9,90
9811663165001	Cia.Siderúrgica Nacional-CSN		11,20
9810644051001	Usiminas S/A	1,34	57,00
9803833618001	Usiminas S/A	0,40	68,87

Pelo demonstrativo acima, depreende-se que o coque utilizado pela Usiminas S/A possui baixo teor de enxofre e preço elevado, comparado com o coque utilizado pela empresa Cimento Tupi S/A, com alto teor de enxofre e preço baixo.

Como se vê, a comparação relativa ao teor de enxofre ficou prejudicada pela falta de apresentação de informações pela Companhia Siderúrgica Nacional-CSN.

Porém, por se tratar de empresa do mesmo ramo da autuada (siderurgia), cremos que os insumos adquiridos e aplicados nos seus processos produtivos possuem especificações e qualidades semelhantes, inclusive os preços pagos por estes.

Mas, no caso questão isto não ocorreu, verificou-se que o preço do coque pago pela CSN está bem abaixo do preço do coque pago pela Usiminas, e, similar ao preço do coque pago pela Cimento Tupi S/A, empresa do ramo de cimentos.

A contribuinte insurgiu-se contra as conclusões da autoridade diligenciadora por meio da manifestação de fls. 421 / 458. Em síntese, contestou a comparação do preço do coque de petróleo de suas importações com as da CSN porque não há no relatório qualquer informação acerca do teor de enxofre de tais importações. Cito suas palavras:

Vê-se que a Autoridade Administrativa anexou uma Declaração de Importação de procedência da CSN, na qual aponta um valor de USD 11,20/ton. pela importação de "coque **METALÚRGICO** de petróleo". Contudo, é certo que no referido documento não há a informação a respeito da composição de enxofre do material importado. Por que, então, haveria considerável divergência de preços praticados pela Impugnante e pela CSN?

A resposta é simples: o fornecedor da CSN – TCP PETCOKE CORPORATION – disponibilizava no mercado material com teor de enxofre em torno de 3,0% a 4,5%. A Impugnante **NUNCA** consumiu este tipo de material. O teor de enxofre do coque importado pela USIMINAS varia entre 1,0% e 1,5%. Natural, portanto, que seja mais caro. Como prova disso, a Impugnante junta aos autos e-mail trocado entre funcionário da Impugnante e representante comercial da TCP PETCOKE CORPORATION (doc. nº 01).

Ademais, voltou a reforçar a argumentação de que outros elementos demonstrariam que as duas operações de importação em tela teriam sido realizadas com valores compatíveis com o mercado:

Por outro lado, no que se refere ao insumo consumido pela contribuinte, junta-se, aos presentes autos, levantamento de algumas notas fiscais de venda de coque de petróleo pela BR Distribuidora dos anos de 1999 e 2000, próximos, pois, do ano de 1998 (docs. nº 04 e 05). Nota-se que, aplicando o câmbio da época, a compra feita no mercado interno se aproxima da média de USD 45/ton., próxima ao valor praticado pela Impugnante, objeto da presente autuação, o que demonstra que a antiga COSIPA não realizou operações com valores bem superiores à média anual das demais empresas do ramo que não sejam partes relacionadas.

Ao final da manifestação, a contribuinte voltou a pedir a reforma da decisão de piso e, subsidiariamente, a realização de nova diligência.

Após a manifestação em resposta à diligência, a contribuinte ainda juntou aos autos os documentos de fls. 478 / 572 e 545 / 583.

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata o presente feito de lançamento de CSLL em razão da aplicação das normas de preços de transferência sobre duas importações realizadas pela contribuinte com pessoa vinculada domiciliada em paraíso fiscal.

Uma vez que a contribuinte, embora especificamente intimada, não apresentou durante o procedimento fiscal cálculo do limite de dedutibilidade dos custos em questão conforme as normas legais de preço de transferência, a autoridade administrativa apurou tal limite conforme o Método de Preços Independentes Comparados – PIC.

Em relação às alegações da contribuinte, vale destacar, à partida, que esta não contesta que as operações estivessem sujeitas aos ajustes de preços de transferência. Também não contesta que o Método PIC fosse aplicável ao caso ou que outro método fosse mais adequado à sua atividade.

O que a contribuinte alega, em apertadíssima síntese é que (i) a apuração feita pela autoridade fiscal foi inadequada porque comparou o preço das importações em questão com operações de importação de coque de petróleo feitas com produtos díspares em razão da quantidade de enxofre contida; e (ii) que os preços praticados eram adequados à realidade do mercado quando comparados a outras operações com produtos similares, conforme notas fiscais juntadas aos autos.

Muito bem. Uma vez delineada a questão controversa, passo à análise desta, iniciando pela transcrição da norma legal de regência em vigor no momento da ocorrência dos fatos jurídicos tributários:

Lei nº 9.430/1996:

Art.18.Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa

vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I-Método dos Preços Independentes Comparados-PIC: definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;

III-Método do Custo de Produção mais Lucro-CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pela referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado.

§1º As médias aritméticas dos preços de que tratam os incisos I e II e o custo médio de produção de que trata o inciso III serão calculados considerando os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados.

§3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.

§4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

[...]

§7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

[...] – grifei.

Art.21.Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:

I-publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;

II-pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.

§3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

[...]

Art.28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei. (grifei)

A partir do texto normativo acima transcrito, vê-se que a contribuinte poderia ter procedido à escolha do método que lhe fosse mais conveniente para fazer o ajuste do custo dedutível conforme as regras de preço de transferência.

Entretanto, a contribuinte não efetuou a apuração do ajuste. Nem espontaneamente, nem durante o procedimento fiscal.

Quanto ao procedimento espontâneo, tal ajuste deveria estar registrado na escrituração fiscal, bem como na DIPJ. No que tange ao procedimento fiscal, a contribuinte limitou-se a fazer um cotejamento com outras operações realizadas. Este cotejamento não corresponde a nenhum dos métodos legalmente previstos.

O ajuste da apuração da base de cálculo da CSLL deve ser feito adicionando-se na escrita fiscal o excesso de custo – indedutível, portanto – calculado conforme um dos métodos legalmente previstos na norma legal acima citada.

E, justamente por não corresponder a nenhum dos métodos legalmente previstos para ajuste de preços de transferência é que se deve afastar as alegações da recorrente de que os preços praticados seriam adequados aos preços de mercado conforme notas fiscais juntadas ao processo.

Contudo, penso que a recorrente tem razão na alegação sobre a inadequação da apuração do preço de transferência feita pela autoridade fiscal.

Conforme visto, a autoridade fiscal limitou-se a cotejar o preço praticado nas duas operações de importação realizadas pela contribuinte com pessoa vinculada domiciliada em

paraíso fiscal com algumas operações realizadas na mesma época por pessoas não vinculadas com mercadorias com classificação fiscal 27131100.

Consultando a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, vê-se que a classificação fiscal 27131100 refere-se ao *coque de petróleo não calcinado*.

Nomenclatura

* Seleccione uma Data: 31/12/1998 * Pesquisa: 27131100 Palavra Inteira

SEÇÃO V - PRODUTOS MINERAIS

Capítulo 27 Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos da sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais

27.13 COQUE DE PETRÓLEO, BETUME DE PETRÓLEO E OUTROS RESÍDUOS DOS ÓLEOS DE PETRÓLEO OU DE MINERAIS BETUMINOSOS

2713.1 -Coque de petróleo

2713.11.00	--Não calcinado
2713.12.00	--Calcinado

À primeira vista, portanto, parece que a autoridade fiscal efetivamente cotejou as operações de importação feitas pela contribuinte com operações feitas por outras pessoas com produtos similares.

Contudo, desde a manifestação de inconformidade, a contribuinte tem alegado que os produtos objeto das operações de importação tomadas como parâmetro teriam características químicas distintas daquelas exibidas pelos produtos objeto de suas importações em razão das exigências de qualidade típicas da indústria siderúrgica.

Esta alegação encontra eco na norma administrativa que estava em vigor na época dos fatos, conforme se verifica nos artigos 6º a 8º da IN SRF nº 38/1997:

Art. 6º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados - PIC, definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes.

Parágrafo único. Por esse método, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma empresa vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

I - vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;

II - adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes;

III - em operações de compra e venda praticadas entre outras pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes.

Art. 7º Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo.

[...]

Art. 8º No caso de bens, serviços ou direitos similares, além dos ajustes previstos no artigo anterior, os preços serão ajustados em função das diferenças de natureza física e de conteúdo, considerando, para tanto, os custos relativos à produção do bem, à execução do serviço ou à constituição do direito, exclusivamente nas partes que corresponderem às diferenças entre os modelos objeto da comparação.

[...] – grifei.

De fato, consultando brevemente a literatura especializada na matéria, verifica-se que o teor de enxofre é crucial para a classificação da qualidade do coque de petróleo e para a sua utilização nos processos de siderurgia.

Quanto à composição do coque de petróleo, informa Anderson Azevedo Agra em trabalho de diplomação na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (*Avaliação da adição de coque de petróleo em misturas de carvões para coqueificação contendo carvão nacional*. p. 15 e 18, disponível em < <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/197561/001098371.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>):

A composição típica do coque de petróleo (CP) tem carbono, variando de 91 a 99,5%, hidrogênio entre 0,035 e 4%, **enxofre de 0,5 à 8%** e nitrogênio + oxigênio entre 1,3 e 3,8%. A composição e as características físico - químicas apresentam algumas diferenças dependendo do processo de fabricação do coque de petróleo.

[...]

O coque de petróleo é classificado conforme seu teor de enxofre, cinzas e granulometria (IMRG, 2010).

Enxofre: baixo < 1%; Médio < 1 - 2% e Alto >2%.

Cinzas: baixa < 0,5%; Média 0,5 - 0,8% e Alta >0,8%.

Granulometria: grande: > 25 mm; Média: 6 - 25 mm e Finos: < 6mm

O CVP distribuído no Brasil é classificado como um coque de petróleo de alta qualidade devido a seu baixo teor de enxofre (tipicamente de 0,7 a 1,0 %) e baixo teor de cinzas. (grifei)

Na mesma toada, quanto à relevância do teor de enxofre no coque para utilização na siderurgia, assevera André Malícia Giglio em dissertação de mestrado na Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (GIGLIO, André Malícia. *Modelo de previsão de qualidade de coque metalúrgico para utilização em altos-fornos utilizando produção em escala piloto*. André Malícia Giglio; orientador: José Carlos D'Abreu. – 2016. p. 43, – disponível em < <https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/29703/29703.PDF>>):

Para cumprir com as funções de combustível, redutor, carburante e permeabilizador do processo de alto - forno, o coque deve apresentar as seguintes características:

- Máximo teor em carbono e **mínimos teores em cinza, enxofre e umidade;**

[...]

Na descida da carga no alto - forno a estabilidade e dureza devem ser suficientes para obter um bom comportamento do coque na zona superior do alto - forno, enquanto que uma adequada resistência do coque após a reação (CSR) assegura uma boa

permeabilidade na zona baixa do alto – forno (2 6). A Tabela 2.7 mostra as especificações de algumas dessas propriedades do coque utilizadas na TKCSA.

Tabela 2. 7 - Especificação da qualidade do coque na TKCSA

Parâmetro	Meta
Matéria Volátil (%)*	≤ 21,50
Cinza (%)*	≤ 11,5
Enxofre Total (%)*	≤ 0,90
Fósforo (%)*	≤ 0,045
Umidade Total (%)	≤ 9,0
> 120mm (%)	0 máx
Tamanho Médio (mm)	≥ 46
Irsid I ₄₀ (%)	≥ 58
CSR (%)	≥ 62

* Medidos em base seca

[...] – grifei.

Portanto, vê-se que a contribuinte tem razão em argumentar que o teor de enxofre é relevante para o uso do coque de petróleo para o uso siderúrgico e, por consequência, de seu preço.

Vale lembrar que a classificação fiscal 27131100 (NCM acima reproduzida) não distingue a qualidade do coque de carvão ou seu uso. Desta forma, penso que se deva acolher o argumento da contribuinte de que a fiscalização não demonstrou ter cotejado os preços com produtos similares conforme exige a norma legal que rege o método PIC.

É oportuno salientar que a fiscalização já teve a oportunidade de se manifestar acerca da alegação da contribuinte quando o julgamento de segunda instância foi convertido em diligência. Contudo, a autoridade fiscal limitou-se a cotejar o preço praticado pela contribuinte com duas referências: (i) uma única empresa siderúrgica (Companhia Siderúrgica Nacional), sem informação de teor de enxofre contido no coque de petróleo); e (ii) com uma indústria cimenteira (Cimento Tupi S/A) com um teor de enxofre (7%) muito superior ao alegado pela recorrente.

Em razão de a fiscalização já ter tido essa oportunidade de manifestação, penso ser desnecessária nova conversão do julgamento em diligência.

Tenho que as comparações feitas pela autoridade diligenciadora podem servir de indícios de que tenha havido um sobrepreço nas operações feitas pela contribuinte. Todavia, não servem para demonstrar que a média obtida pela autoridade fiscal para fins de ajuste da base de cálculo da CSLL esteja de acordo com a exigência legal do método PIC.

Portanto, não vejo como sustentar o preço apurado de ofício pela fiscalização e, por consequência, o ajuste veiculado pelo auto de infração.

O entendimento aqui esposado está de acordo com diversos precedentes do Conselho de Contribuintes e deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se pode verificar exemplificativamente nos julgados abaixo, reproduzidos na parte que interessa:

MÉTODO PIC. SIMILARIDADE DE PRODUTOS

Nos termos do art. 28 da IN SRF n.º 243, de 2002, dois ou mais produtos serão considerados similares quando, simultaneamente, “tiverem a mesma natureza e a mesma função”, “puderem substituir - se mutuamente, na função a que se destinem” e “tiverem especificações equivalentes”.

Se for necessário fazer adaptações nas condições de processo do material, como por exemplo, tempo e temperatura de reação, adição de aditivos, entre outros, resta evidenciado que os produtos objeto de comparação não podem substituir - se mutuamente, na função a que se destinam, o que significa dizer não haver a similaridade vindicada, ante a ausência de simultaneidade dos quesitos que a compõem. (Acórdão CARF n.º 1201-003.196, de 15/10/2019) - grifei

MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS. MÉTODO PIC. EXIGÊNCIA DE SIMILARIDADE.

Na apuração de ajustes efetuados pelo método PIC (Preços Independentes Comparados), apura-se o preço parâmetro com base nos preços de bens, idênticos ou similares, adquiridos de terceiros independentes. **Não se tratando de bens idênticos, e não logrando a fiscalização comprovar a similaridades dos bens comparados, correta a decisão que exonerou as exigências.** (Acórdão n.º 107-09.412 do 1º Conselho de Contribuintes, de 25/06/2008) – grifei.

Assim, em razão da falta de comprovação da similaridade dos produtos importados pela contribuinte com aqueles utilizados como parâmetro na formação do preço médio conforme o Método PIC, tenho que deva-se dar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão.

Voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira