



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.000054/2004-64</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1002-003.818 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CCB - CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 1999

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DOS PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS.

É cabível a utilização do método PIC para valoração dos custos, despesas e encargos relativos a bens e serviços importados de países com tributação favorecida.

LANÇAMENTOS REFLEXOS

Aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido o quanto decidido no que tange ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, pela similitude dos motivos de lançamento e das razões de impugnação.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

Luis Angelo Carneiro Baptista – Relator

*Assinado Digitalmente*

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ailton Neves da Silva (presidente), Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Ricardo Pezzuto Rufino e Andrea Viana Arrais Egypto.

## RELATÓRIO

Adota-se relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Maria (DRJ/STM), por bem representar até aquele momento processual:

Contra o contribuinte foram lavrados Autos de Infração de ajuste nas bases de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário de 1999 (folhas 236/237 e 456/458), em razão da importação de matérias-primas de empresas sediadas em país de tributação favorecida.

De acordo com o *Termo de Verificações Finais para Lavratura de Auto de Infração* de folhas 224/234 a autuação deve-se, em síntese, aos seguintes fatos:

1. O contribuinte, no ano-calendário de 1999, importou das Antilhas Holandesas, País com tributação favorecida, coque de petróleo, utilizado como combustível no processo de produção de cimento portland, conforme DIs 9907059013 e 9909973901, Invoice, B/L, Contrato de Câmbio, NF de Entrada (folhas 37/92).
2. O contribuinte importou 26.515,072 toneladas de coque de petróleo ao preço por tonelada de R\$ 16,79075, tendo informado que não logrou êxito em apurar o Preço Parâmetro para a mercadoria importada (folha 43).
3. Como não foi calculado o preço parâmetro do custo do produto importado, com base no disposto no artigo 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigo 241 do Decreto nº 3.000, de 06 de março de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda — e artigo 6º da IN SRF nº 38, de 30 de abril de 1997, a fiscalização buscou identificar outras pessoas jurídicas que tivessem efetuado importações de produto similar ou idêntico, objetivando a apuração do preço parâmetro para a comparação com o preço praticado pelo contribuinte.
4. Pelo Sistema Integrado de Comércio Exterior — SISCOMEX — foram identificadas importações de "coque de petróleo" por indústrias cimenteiras de países sem tributação favorecida e entre pessoas jurídicas não vinculadas. Os importadores foram intimados a ratificar ou retificar as informações constantes do Siscomex, além de indicar a aplicação, uso ou emprego do produto importado e fornecer especificações sobre o mesmo. Os documentos e informações solicitadas encontram-se às folhas 102/211.
5. Os preços de cada importador foram apurados pela média ponderada. O preço parâmetro foi obtido pela média aritmética dos preços médios

ponderados de cada pessoa jurídica independente, seguindo o determinado pelo artigo 10 da IN SRF nº 38, de 1997.

6. As folhas 102/211 encontram-se tabelas com o resumo das informações das operações que serviram de base de cálculo para o preço parâmetro, que resultou em R\$ 10,29916. Como consequência, a diferença entre o preço parâmetro e o preço praticado pelo contribuinte é de R\$ 6,49159 por tonelada, resultando em R\$ 172.124,97 o valor a ser diminuído do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, apurados no exercício.

O contribuinte apresenta a impugnação de folhas 251/265, alegando, em síntese:

1. As operações de importação só foram viáveis economicamente porque efetuadas em conjunto com outras indústrias, pois a previsão de consumo era inferior ao volume necessário para a contratação de um barco completo, o que foi feito em duas transações comerciais.

2. Os fundamentos da fiscalização para justificar os autos de infração não podem prevalecer, pois foram considerados elementos distintos como equivalentes fossem, o que torna absolutamente impertinente a comparação feita para justificar a suposta infração.

3. O "coque de petróleo" apresenta variação de preço em função de sua qualidade, em especial quanto a "dureza", o "teor de enxofre" e o "poder calorífico", o que já seria suficiente para demonstrar que os produtos foram indevidamente equiparados, o que causou, em última análise, a distorção de preços praticados, como apontado pela fiscalização, mas que traduzem, na verdade, a comparação de produtos diferentes.

4. Também não foi levada em consideração a diferença de períodos em que foram efetivadas as operações de importação, o que é de suma importância, posto que o mercado de coque, no ano de 1999, devido à falta do produto, ensejou uma considerável variação nos preços praticados, volatilidade essa que pode ser constatada até o presente momento, conforme página 13 do documento 02 (folhas 286/305).

5. Alguns importadores, devido ao seu conhecimento do mercado, procuram firmar contratos de longo prazo, com volumes pré-estabelecidos, o que obviamente reduz o custo final na aquisição. Tal não é o seu caso, que justamente por estar começando a consumir o coque de petróleo, efetuava compras pontuais diante da necessidade, sem nenhuma previsão de longo prazo, com evidente aumento de seu custo final.

6. Nesse sentido, na primeira importação o custo foi de US\$ 5,753 por tonelada, acrescido de US\$ 9,00 por tonelada pelo frete marítimo, e na segunda importação o custo foi de US\$ 12,99 por tonelada, acrescido de US\$ 8,50 por tonelada pelo frete marítimo. Tal variação de preço é fruto da diferença na qualidade do produto, bem como, e, principalmente, pela

variação do próprio mercado e dos volumes contratados, fatores que não podem ser esquecidos pela fiscalização, sob pena de se verificarem distorções que são apontadas nos autos, mas que são absolutamente explicáveis e corriqueiras neste mercado volátil.

7. Quanto maior o percentual de umidade, mais dificuldade para a queima do produto, com resultado calorífico menor, portanto, o produto será mais barato. Até porque isso significa a compra efetiva de menos volume de coque. O mesmo vale para o HGI (dureza), quanto mais duro o coque, mais dificuldade para ser moído, logo, maior o custo fixo da produção, com resultados menos expressivos, e, portanto, mais barato.

8. O mais importante é considerar a composição total para o custo da oportunidade para se fazer o negócio, ficando claro que o preço varia em função da quantidade, da qualidade, e sobretudo da oportunidade apresentada para o fecho da operação.

9. O equívoco das comparações também resta claro quando colocado, lado a lado, as operações efetuadas e tomadas como parâmetro pela fiscalização. Em relação à Cimento Itambé pode-se notar que as bases comparativas são todas diferentes, o que pressupõe a dificuldade de se comparar, pois os produtos não são similares.

10. Em relação a Cimento Tupy, nota-se a diferença do volume adquirido, bem como a dureza do coque, o torna o produto, aparentemente, mais barato.

11. Quanto a Cimento Planalto, deve ser realçado o fato de que a empresa tem uma estrutura preparada para trabalhar com coque diferenciado, cuja demanda no mercado é diminuta, razão do baixo preço de aquisição, pois é um produto que não é disputado pela maioria das empresas.

12. Em comparação com a Brasil Beton, Minas Oeste e Concrebras, por serem do mesmo grupo econômico, pode-se notar que o volume importado é substancialmente maior, bem como a constância do preço pressupõe a aquisição baseada em contratos de longo prazo, o que, obviamente, faz o preço final ficar mais atraente.

13. Em comparação com a IBACIP nota-se a variação de preço entre julho e novembro de 1999, o que confirma nossa explicação sobre a volatilidade do mercado do coque de petróleo.

14. As informações colhidas pela fiscalização não se prestam a permitir uma análise comparativa, posto que não foram informados todos os elementos necessários a esse cotejo. Ora o produto não é quimicamente igual, ora falta informação sobre o frete, ora não se informam descontos por volumes, ou seja, é extremamente frágil o conjunto de informações prestadas.

15. Conforme o artigo 26 da IN SRF no 38, de 1997, para serem similares os bens devem simultaneamente respeitar as três condições exigidas no dispositivo, caso contrário não podem ser considerados similares, o que não ocorreu no caso concreto, em violência à norma vigente.

16. No caso em tela, a fiscalização utilizou para a fixação dos preços parâmetros, produtos de "mesma natureza e a mesma função", que podem "substituir-se mutuamente, na função a que se destinem", entretanto, neste caso, empregados sob condições técnicas diferenciadas, além do fato de que os mesmos não têm "especificações equivalentes", isso com relação à qualidade do produto refletida, principalmente nos teores de enxofre, dureza do material, poder calorífico, umidade, cinzas, materiais voláteis etc, o que, grosso modo, significa dizer, comparou-se o incomparável, cujo resultado só poderia ser distorcido e irreal.

17. Há importações efetuadas na mesma data com preços diferentes, que se explica pelo fato de os produtos não terem a mesma especificação, os preços também são diferentes.

18. A dificuldade para a fixação do preço parâmetro não é gerada apenas pela variação da qualidade do produto, mas também pela volatilidade do mercado de coque de petróleo, como pode ser verificado na planilha em anexo (folha 298), que mostra a oscilação de preços entre janeiro de 1986 e dezembro de 2003.

19. No procedimento fiscal restou claro o desrespeito aos artigos 6º e 26 da IN SRF nº 38, de 1997, pela não utilização de bens de especificações equivalentes, tendo em vista a variação qualitativa do coque de petróleo.

A DRJ/STM julgou improcedente a impugnação através do Acórdão nº 18-8136 – 1ª Turma da DRJ/STM (fls. 353 a 361), de 20/11/2007, que teve a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ

Ano-calendário: 1999

PREÇO DE TRANSFERENCIA. MÉTODO DOS PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS

É cabível a utilização do método PIC para valoração dos custos, despesas e encargos relativos a bens e serviços importados de países com tributação favorecida.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

A solução dada ao Imposto de Renda se aplica integralmente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O contribuinte foi cientificado desta decisão em 30/09/2010 (fl. 363). Irresignado, apresentou Recurso Voluntário (fls. 364 a 374) em 29/10/2010 (fl. 364) reforçando todos os

argumentos da impugnação, arguindo a mais que a fundamentação utilizada pela DRJ de inaplicabilidade do método do Custo de Produção mais Lucro (CPL) por ser de difícil realização é simplória e inapropriada. A não utilização do CPL, mas do PIC, por este ser mais fácil, não se justificaria, ainda mais que este foi utilizado de forma inadequada.

Este é o relatório.

## VOTO

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, Relator

### Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma dos art. 43 e 65 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

A ciência do Acórdão nº 18-8136 – 1ª Turma da DRJ/STM se deu em 30/09/2010 (fl. 363), sendo o recurso voluntário apresentado em 29/10/2010 (fl. 364). Logo, o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### Mérito

A irrisignação do recorrente perpassa, basicamente, pela fiscalização ter apurado preço parâmetro como referência para as importações realizadas pelo contribuinte de pessoas jurídicas sediadas em país de tributação favorecida, no denominado Preço de Transferência, com base nos art. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 (vigente à época):

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.

(...)

§ 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.**

(...)

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, **aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.**

§ 1º Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação. (*grifamos*)

Em bem da verdade, deveria o próprio recorrente ter realizado o cálculo do preço parâmetro, conforme legislação acima. Mas, em resposta a Autoridade Fiscal, o contribuinte informou que não logrou êxito em apurar o preço parâmetro para a mercadoria importada (“coque de petróleo”).

A fiscalização, então, aplicou o previsto no art. 39 da IN SRF Nº 38/97:

Art. 39. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional - AFTN, encarregados da verificação:

- I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo, observado o disposto nos arts. 33 a 35.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFTN encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser, **aplicando um dos métodos referidos nesta Seção.** (*grifamos*)

Dentre os 3 métodos para apuração de preço parâmetro previstos no art. 18 da Lei nº 9.430/96, a Autoridade Fiscal adotou (conforme autorizado pela IN SRF Nº 38/97) o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC). Este método, se bem aplicado, com boa amostragem e parâmetros regulados, permite minimizar as diferenças ocasionais provocadas por diversos fatores que permeiam as operações de importação.

Só para esclarecimento, a adoção do PIC não se deu por se mostrar mais fácil, como argumenta o recorrente, mas por previsão normativa (Parágrafo Único do art. 39 da IN SRF Nº 38/97), já que o contribuinte não fez adoção de método algum.

O PIC é regulamentado pelos art. 6º a 11 da IN SRF Nº 38/97:

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.

§ 1º No caso de bens, serviços e direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com:

I - prazo para pagamento;

II - quantidades negociadas;

III - obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito;

IV - obrigação pela promoção, junto ao público, do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade;

V - obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene;

VI - custos de intermediação, nas operações de compra e venda, praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços;

VII - acondicionamento;

VIII - frete e seguro.

§ 2º As diferenças nos prazos de pagamento serão ajustadas pelo valor dos juros correspondentes ao intervalo entre os prazos concedidos para o pagamento das obrigações sob análise, com base na taxa praticada pela própria empresa fornecedora, quando comprovada a sua aplicação, consistentemente, em relação a todas as vendas a prazo.

(...)

§ 4º Os ajustes em função de diferenças de quantidades negociadas serão efetuados com base em documentos de emissão da empresa vendedora, que demonstrem a prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.

(...)

§ 10. Para efeito de comparação, os preços dos bens, serviços e direitos serão, também, ajustados em função de diferenças de custo dos materiais utilizados no acondicionamento de cada um e do frete e seguro incidente em cada caso.

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.

(...)

§ 2º Na hipótese desse artigo, serão consideradas, também, as variações acidentais de preços de commodities, quando comprovadas mediante apresentação de cotações de bolsa, de âmbito nacional, verificadas durante o período.

Art. 10. Preliminarmente à comparação, os preços apurados de conformidade com esta Subseção, correspondentes a cada empresa serão multiplicados pelas

quantidades relativas à respectiva operação e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor médio ponderado do preço a ser comparado com aquele registrado em custos, computado em conta de resultado, pela empresa.

Art. 11. Para efeito de comparação, o preço médio ponderado dos bens, serviços e direitos adquiridos pela empresa vinculada, domiciliada no Brasil, será apurado considerando-se as quantidades e valores correspondentes a todas as operações de compra praticadas durante o período de apuração sob exame.

A Autoridade Fiscal, então, apurou o preço médio ponderado praticado pela empresa (fl. 245), chegando ao valor de preço praticado por tonelada de R\$ 16,79075.

Após, a fiscalização buscou importadores do mesmo produto (coque de petróleo) durante o ano fiscalizado (1999) e que atuavam no mesmo segmento do contribuinte (fabricantes de cimento portland). Foram levantados 8 importadores, que foram intimados para verificar o atendimento aos ditames dos art. 6º a 11 da IN SRF nº 38/97 e para verificar se seria necessário algum ajuste aos preços praticados por estas empresas, conforme a mesma previsão normativa (fls. 102 a 211).

Assim exarou a Autoridade Fiscal para as condições que esteve atento para que as amostras coletadas servissem para atendimento ao método PIC:

- Se o Coque de Petróleo que é importado pela empresa fiscalizada é utilizado como combustível na indústria cimenteira também é adquirido por uma empresa independente que o utiliza como combustível na mesma indústria de cimento, podemos afirmar que há uma relação de igualdade entre essas mercadorias - essa identidade é uma qualidade de bens idênticos;
- Se duas substâncias tiverem a mesma natureza, a mesma função e especificações equivalentes e, ainda, puderem substituir-se mutuamente na função a que se destinem, está respeitado o conceito de bem similar (art. 26 da IN SRF nº 38/97);
- Todos os preços parâmetros apurados estão baseados em operações de importações efetuadas entre empresas independentes. Deste modo, a comparabilidade entre os preços praticados pela empresa Cia de Cimentos do Brasil e os praticados nas aquisições efetuadas pelas empresas independentes pôde ser analisada, conforme inc. III, do § único, do art. 6º, da IN SRF nº 38/97;

A partir dos levantamentos realizados, a fiscalização chegou ao Preço Parâmetro por tonelada de R\$ 10,29916 (fl. 252). Considerando que o preço praticado pela empresa por tonelada era de R\$ 16,79075, então caberia um ajuste a ser realizado de R\$ 6,49159 por tonelada (fl. 253). Desta sorte, restou apurado o ajuste de R\$ 172.124,97 não realizado pelo contribuinte (fl. 254).

PRODUTOS NÃO SIMILARES

O recorrente, então, argumenta que a comparação realizada pela Autoridade fiscal foi indevida, já que os produtos comparados não seriam similares dada a suas características físicas/químicas. O recorrente traz as seguintes características como referência comparativa: teor de enxofre, dureza e poder calorífico.

Resta, então, entender se há divergências de qualidade que não foram consideradas pela fiscalização entre os produtos importados pelo autuado e por terceiros que foram referência para cálculo do preço parâmetro, o que demonstraria se os produtos são similares ou não.

Quanto à composição do coque de petróleo, informa Anderson Azevedo Agra em trabalho de diplomação na Universidade Federal do Rio Grande do Sul<sup>1</sup>, denominado “*Avaliação da adição de coque de petróleo em misturas de carvões para coqueificação contendo carvão nacional*”:

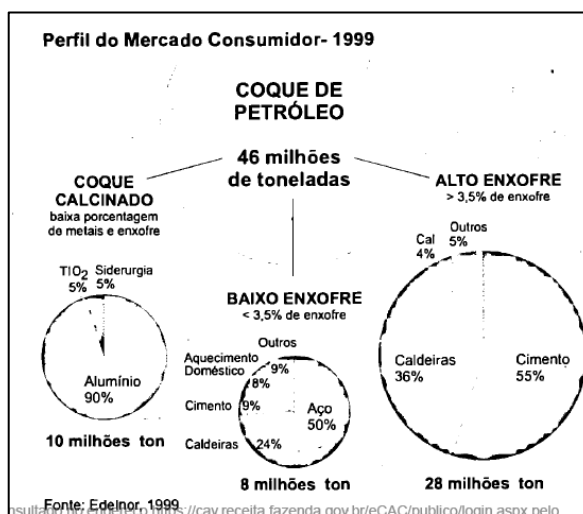
A composição típica do coque de petróleo (CP) tem carbono, variando de 91 a 99,5%, hidrogênio entre 0,035 e 4%, enxofre de 0,5 a 8% e nitrogênio + oxigênio entre 1,3 e 3,8%. A composição e as características físico-químicas apresentam algumas diferenças dependendo do processo de fabricação do coque de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

Realmente o teor de enxofre, como argumenta o recorrente, demonstra ser relevante para definir a qualidade do coque de petróleo. Parece ser o elemento mais relevante. Quanto menor o teor de enxofre, melhor a qualidade do produto. Em estudo acostado ao processo pela fiscalização denominado de “*O Coque de Petróleo na Indústria de Cimento*” (fls. 225 a 243), realizado pela Associação Brasileira de Cimento Portland, é mostrado o seguinte gráfico:



<sup>1</sup> Acesso em <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/197561> no dia 12/11/2024.

Se percebe, então, que coques de petróleo para indústria cimentícia seriam aqueles com enxofre maior que 3,5%, que são classificados como de alto teor de enxofre.

Olhando, então, os teores de enxofre das importações das empresas aqui tratadas (tanto do recorrente, quando das terceiras), tem-se os seguintes valores:

Empresa	Enxofre	
	Teor	Classificação
EMPRESA FISCALIZADA	5,64 a 5,98	Alto
BRASIL BETON AS	5,95 a 6,09	Alto
CIA DE CIMENTO ITAMBE	5,36	Alto
CIMENTO TUPI AS	4,97	Alto
CIPLAN CIMENTO PLANALTO AS	6,3	Alto
COMPANHIA MINAS OESTE DE CIMENTO	5,95 a 6,09	Alto
COMPANHIA PARAIBA DE CIMENTO PORTLAND CIMEPAR	6,2	Alto
LAFARGE BRASIL S/A	5,95 a 6,09	Alto
IBACIP INDUSTRIA BARBALHENSE DE CIMENTO PORTLAND S A	4,71	Alto

Diferente do argumentado pelo recorrente, se percebe que os produtos importados possuem todos alto grau de enxofre, variando entre 4,71% e 6,3%. E os graus de enxofre dos insumos importados pelo recorrente estariam dentro da média (5,64% e 5,98%), o que demonstraria similaridade dos produtos envolvidos sob esta perspectiva. Além disso, pela característica necessária, segundo estudo da Associação Brasileira de Cimento Portland, este são coques de petróleo apropriados para o uso da indústria cimentícia.

Para as demais características físicas/químicas apontadas pelo recorrente, este é o quadro comparativo:

Empresa	Dureza (HGI)	Poder Calorífico (BTU/lb)
EMPRESA FISCALIZADA	52 a 56	14155 a 14193
BRASIL BETON SA	50 a 54	14152 a 14208
CIA DE CIMENTO ITAMBE	56	13736
CIMENTO TUPI SA	46	13946
CIPLAN CIMENTO PLANALTO SA	52	14344
COMPANHIA MINAS OESTE DE CIMENTO	50 a 54	14152 a 14208
COMPANHIA PARAIBA DE CIMENTO PORTLAND CIMEPAR	50	14000
LAFARGE BRASIL S/A	50 a 54	14152 a 14208
IBACIP INDUSTRIA BARBALHENSE DE CIMENTO PORTLAND S A	50 a 55	13852 a 14388
<b>Média</b>	<b>51,83</b>	<b>14.095,56</b>

Sobre a dureza (HGI), estudo realizado pela PETROBRAS, intitulado de “Coque Verde de Petróleo – Informações Técnicas”<sup>2</sup>, assim relata:

<sup>2</sup> Acesso em <https://petrobras.com.br/documents/2677942/3190768/Coque-Informacoes-Tecnicas.pdf/de752329-56f3-1910-9c7e->

Índice de Moabilidade Hardgrove (HGI, do inglês Hardgrove Grindability index): é a medida da dureza relativa do coque em termos de resistência à moagem. Quanto menor o valor do HGI, maior será a energia necessária para moer o coque. **Produtos com HGI acima de 65 são moídos facilmente, enquanto que valores abaixo de 35 geralmente indicam que a moagem será difícil. (grifamos)**

Considerando esta informação e os valores da tabela, se observa que os insumos importados pelo contribuinte possuem uma HGI levemente maior que a média dos demais produtos importados por terceiros. A diferença é mínima e, frente aos parâmetros estabelecidos pela Petrobras para considerar um produto de difícil moagem (abaixo de 35 HGI) ou moagem fácil (acima de 65 HGI), pode-se afirmar que os produtos listados na tabela são similares segundo esta característica, estando todos na casa de 46 a 56, com uma dureza média.

Já considerando o poder calórico, se percebe uma similaridade muito grande dos diversos produtos estudados, todos com poder calórico em torno de 14.000 BTU/lb. Segundo o mesmo estudo da PETROBRÁS já citado, esta é uma das características dos coques de petróleo aplicável nos mercados cimenteiros:

APLICAÇÃO	MERCADOS	REQUISITOS DE QUALIDADE
Produção de anodos	Alumínio, TiO <sub>2</sub>	Voláteis ≤ 12 (% em massa); Baixos teores de metais e enxofre.
Cogeração de energia	Cimenteiras	Alto poder calorífico; Sem restrições ao teor de enxofre
Redutor à base de carbono	Ferro-gusa, ferro-ligas	Alto teor de carbono fixo (> 90 % em massa); Baixo teor de cinzas e metais.

Ressalta-se que o poder calórico das importações da CIPLAN CIMENTO PLANALTO e IBACIP não são de 8.000 BTU/lb, como afirma a recorrente no seu Recurso Voluntário (fl. 369). Eles são de aproximadamente 8.000 KCAL/KG (fls 166 e 224), o que equivalem a aproximadamente 14.400 BTU/lb. Só para esclarecer, para converter KCAL/KG para BTU/lb se multiplica o valor por 1,8.

No geral, os parâmetros levantados demonstram a similaridade dos produtos comparados. E não haveria de ser diferente: estes insumos são importados por indústrias diferentes (siderúrgica, petrolífera e cimenteira). Mas a Autoridade Fiscal teve o cuidado de tomar como preço de referência somente importações de empresas do ramo cimenteiro, como consta no Termo de Verificação Fiscal:

Ao realizar pesquisa de importações de "Coque de Petróleo" no Siscomex, foram encontradas importações realizadas por empresas das áreas siderúrgica,

[82d3b82b953a?version=1.0&t=1691773222000&download=true#:~:text=Hardgrove%20Grindability%20index\)%3A%20%C3%A9,que%20a%20moagem%20ser%C3%A1%20dif%C3%ADcil](https://www.receita.fazenda.gov.br/Siscomex/Imprensa/82d3b82b953a?version=1.0&t=1691773222000&download=true#:~:text=Hardgrove%20Grindability%20index)%3A%20%C3%A9,que%20a%20moagem%20ser%C3%A1%20dif%C3%ADcil) no dia 12/11/2024.

petrolífera e cimenteira. Foram então descartadas as importações das duas primeiras áreas, quais sejam, siderurgia e petróleo, tendo sido utilizados somente os resultados da pesquisa referentes a empresas da indústria cimenteira a fim de obter o preço parâmetro do mesmo produto importado pela empresa fiscalizada. Também foram descartadas as operações ainda que realizadas por empresas cimenteiras, mas que também foram originadas de países de tributação favorecida ou de empresas vinculadas às importadoras, a fim de garantir a total desvinculação entre importador e exportador.

Este Conselho já julgou caso similar no Acórdão nº 1401-005.890 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 14/09/2021. Este caso se tratou de uma empresa de siderurgia que usava coque de petróleo em seu processo produtivo como fonte de energia, ramo industrial que utiliza o coque com baixo teor de enxofre, característica que torna o produto mais caro que o coque de petróleo de alto teor de enxofre. Assim se pronunciou o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira em seu voto:

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.

(...)

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.**

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. *(grifo próprio)*

O crédito tributário no caso comentado foi exonerado. Isso porque a Autoridade Fiscal utilizou dois preços praticados por terceiros, um por uma empresa do mesmo ramo siderúrgico, mas que não demonstrou o teor de enxofre do insumo, e outra do ramo cimentício, que utiliza coque de petróleo com teor de enxofre muito maior que o utilizado no ramo siderúrgico.

Em contrário senso, no caso concreto atual, se observa que a Autoridade Fiscal foi bastante diligente. Coletou preços praticados por 8 empresas distintas, todas do mesmo ramo (cimentício) do fiscalizado e com propriedades físico-químicas similares ao utilizado por ele.

Desta forma, se entende que os produtos utilizados para apuração do PIC são similares, como exigido pelo art. 18, inciso I, da Lei nº 9.430/96 vigente à época.

#### VARIAÇÃO DE PREÇO POR VOLUME

O recorrente argumenta que o volume importado por ele foi inferior à qualidade importada por alguns dos terceiros que foram usados para comparação. Desta sorte, os terceiros teriam vantagem comercial, tornando a comparação injusta.

Há a previsão de ajuste no PIC devido a quantidade negociada ser diversa, como se vê abaixo em trecho da IN SRF 38/97:

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.

§ 1º No caso de bens, serviços e direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com:

(...)

II - quantidades negociadas;

(...)

§ 4º Os ajustes em função de diferenças de quantidades negociadas serão efetuados com base em documentos de emissão da empresa vendedora, que demonstrem a prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.

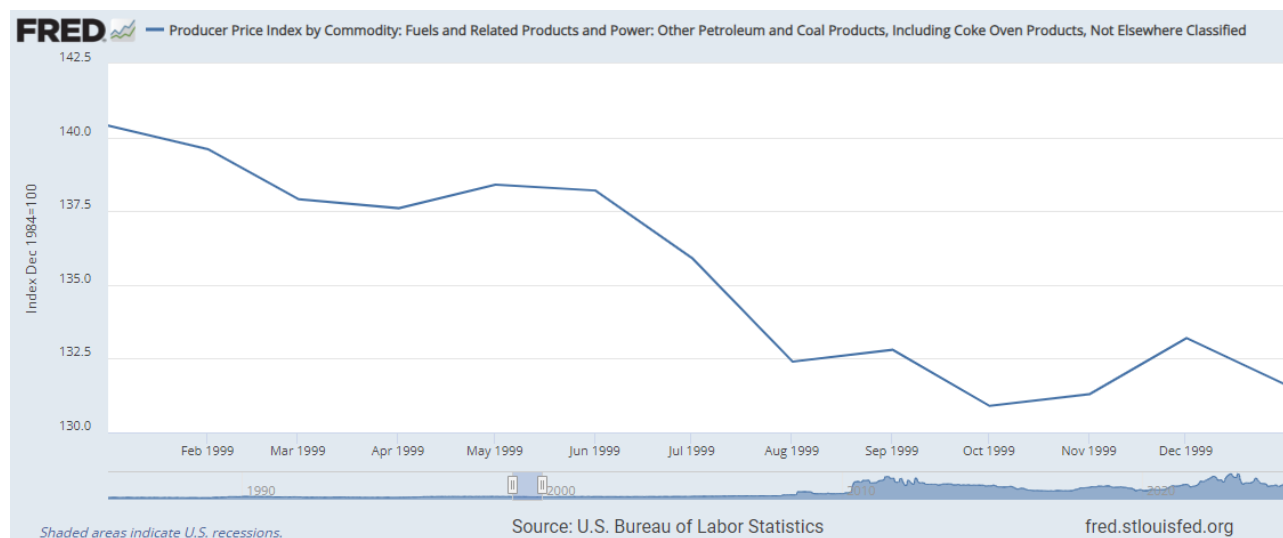
Contudo, no caso concreto, não é possível identificar variação de preço, para um mesmo comprador, dada a quantidade de toneladas de coque de petróleo adquirido. Aliás, nem mesmo o recorrente foi capaz de demonstrar tais diferenças, argumentando somente genericamente.

Afasta-se, pois, a arguição do recorrente neste ponto.

#### PERÍODOS DIFERENTES COM PREÇOS PRATICADOS VARIADOS

O recorrente também arguiu que a diferença de períodos em que foram efetivadas as suas as operações de importação e as amostragens de terceiros é inadequada, já que o mercado de coque, no ano de 1999, devido à falta do produto, ensejou uma considerável variação nos preços praticados.

Sobre este ponto, é importante salientar que “coque de petróleo” é uma *commoditie*, estando seus preços históricos disponíveis para consulta. Segundo o *Federal Reserv Bank of St. Louis*<sup>3</sup> esta foi a variação de preços do “coque de petróleo” em 1999:



Considerando que as importações do recorrente se deram em agosto e novembro de 1999, os preços internacionais da *commoditie* estavam nos seus menores valores do ano. Logo, a amostragem utilizada pela Autoridade Fiscal de importações de terceiros em outros períodos do ano de 1999, com base no gráfico acima, teria beneficiado o recorrente, diferente do argumentado por ele.

Desta sorte, não cabe acolhimento a argumentação do recorrente.

#### CONDIÇÕES DE MERCADO DO IMPORTADOR

O recorrente argumenta que as condições de compra que ele tinha (em ser um importador esporádico, sem contrato de longo prazo e em quantidades baixas) fazia com que seus preços fossem mais elevados.

Em que pese sua argumentação ser lógica, os ajustes permitidos na apuração do PIC são previstos no § 1º do art. 7º da IN SRF 38/97:

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.

<sup>3</sup> Acesso em <https://fred.stlouisfed.org/series/WPU058103> no dia 12/11/2024.

§ 1º No caso de bens, serviços e direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com:

I - prazo para pagamento;

II - quantidades negociadas;

III - obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito;

IV - obrigação pela promoção, junto ao público, do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade;

V - obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene;

VI - custos de intermediação, nas operações de compra e venda, praticadas pelas empresas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços;

VII - acondicionamento;

VIII - frete e seguro.

Além de não ter previsão normativa para o ajuste pretendido, o recorrente também não demonstrou a sua argumentação, narrando só genericamente.

A Autoridade Fiscal esteve, inclusive, atenta quando intimou as empresas que foram tomadas como parâmetro, interrogando-as sobre todos os ajustes acima listados e previsto na legislação que poderiam incorrer sobre o preço do insumo importado, como se vê como exemplo a intimação de fls. 106 e 107:

- 6. Informar se no preço praticado na importação do referido produto estão incluídas quaisquer parcelas referentes:**
- ✓ ao desconto em função da quantidade importada;
  - ✓ aos juros em função do prazo de pagamento;
  
  - ✓ ao adicional da obrigação por garantia de funcionamento;
  - ✓ ao adicional da obrigação pela promoção, junto ao público;
  - ✓ ao adicional da obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene;
  - ✓ a comissão em função dos custos de intermediação nas operações de compra e venda;
  - ✓ ao acondicionamento;
  - ✓ ao frete e ao seguro.

Logo, não há como prosperar a arguição do recorrente.

Considerando que foram atendidas as previsões normativas dos art. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 e da IN SRF Nº 38/97, matem-se o auto de infração objeto deste processo, que fora inalterado pela instância de piso.

**Dispositivo**

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

Luis Angelo Carneiro Baptista