



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720005/2021-70
ACÓRDÃO	1202-001.667 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de julho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	SUCOCITRICO CUTRALE LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CORRELAÇÃO MATERIAL. NÃO COMPROVAÇÃO DE DOLO. REDUÇÃO

A aplicação de multa qualificada exige comprovação de prática de condutas dolosas correlacionadas com matéria objeto de constituição de crédito tributário. Não havendo indícios e comprovação detalhada, a multa de ofício qualificada não deve prosperar. Neste caso, o percentual de 150% deve ser reduzido para 75%.

MÉTODO PECEX. PREÇO PARÂMETRO. POSSIBILIDADE DE AJUSTE NA COTAÇÃO EM BOLSA DA TARIFA DE IMPORTAÇÃO E FRETE PARA EXPORTAÇÃO COM DESTINO AO PAÍS QUE SEDIA A BOLSA DE MERCADORIA E FUTUROS DE ACORDO COM ESPECIFICAÇÃO DO CONTRATO PADRÃO.

No caso de exportações de suco de laranja concentrado e congelado com destino aos Estados Unidos da América, o preço parâmetro poderá ser o valor médio da cotação em bolsa ajustado pela tarifa de importação americana incidente sobre o suco de laranja importado do Brasil e pelo frete, no caso de exportação incotem FOB.

EXPORTAÇÃO. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PECEX. DESPESAS NÃO SUPORTADAS PELO EXPORTADOR.

O Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX é de aplicação obrigatória na exportação de commodities. (O Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX é de aplicação obrigatória na exportação de commodities. Despesas não suportadas pelo exportador não são contempladas nos ajustes da cotação do produto exportado. Apenas os custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas

pelas pessoas jurídicas não vinculadas, assim entendidos os custos de intermediação cobrados pelas bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, podem ser usados para ajuste dos preços comparados.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF N° 108
Há incidência de juros sobre a multa de ofício, de acordo com a Súmula vinculante CARF n° 108.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência referente às exportações de suco de laranja feitas para os Estados Unidos da América. Vencidos os Conselheiros André Luis Ulrich Pinto e Fellipe Honório Rodrigues da Costa que votaram por dar provimento integral ao recurso. Designado o Conselheiro José André Wanderley Dantas de Oliveira para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Assinado Digitalmente

José André Wanderley Dantas de Oliveira – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto(Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração para exigência de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2017. A autoridade Fiscal exige da Recorrente adição decorrente de valor de ajuste oriundo da aplicação de método de Preço de Transferência (PECEX) sobre receitas de exportação de Suco de Laranja Integral e Concentrado classificados.

Por se tratar de *commodity*, a apuração do método Pecex para apuração de ajuste de preços de transferência é obrigatória, na forma do art. 19, § 9º, da Lei nº 9.430/1996.

Ocorre que a Fiscalização constatou que a Recorrente procedeu a ajustes relativos a parcelas de custos referentes à tarifa de importação e custo do frete, seguros e encargos. Em síntese, por um lado a Recorrente defende que a forma de contratação das exportações com a adoção do incoterm FOB justificaria o ajuste, enquanto a Autoridade Fiscal invoca a Solução de Consulta Interna COSIT nº 2/2019 como fundamento para embasar a autuação.

Também merece destaque que a autuação objeto do presente processo administrativo é, na verdade, um complemento complementar ao lançamento objeto do processo administrativo sob nº 16561.720097/2019-73, que recaiu sobre a mesma matéria relativamente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2015 e 2016. É o que se verifica do TVF:

O contribuinte em tela já havia sido fiscalizado sobre o mesmo tema, preço de transferência, referente aos anos-calendário 2015 e 2016. Tal fiscalização culminou em uma autuação fiscal, lavrada em 26/11/2019, e gerou o processo administrativo fiscal de nº 16561.720097/2019-73.

No mesmo sentido, a DRJ também destacou a identidade – praticamente total – entre as matérias tratadas no presente processo e no processo administrativo sob nº 16561.720097/2019-73.

5. Os enquadramentos legais específicos resumem-se nos seguintes dispositivos e diplomas legais indicados nos Autos de Infração e detalhados no Relatório Fiscal: Lei 9.430/96, artigos 19, 19A, 23 e 24, e Instrução Normativa RFB 1.312/2012.

6. Nos Autos de Infração instruídos no processo 16561-720.097/2019-73 os cenários de adições de ofício, bem como, dispositivos e diplomas legais invocados pelo Fisco são similares. Há diferença somente em relação à multa de ofício aplicada. Neste processo o percentual é de 150% em função de qualificação decorrente de indícios de fraude apontados nos autos.

(...)

PROCESSO COMPLEMENTAR

45. Antes de entrar no mérito de argumentações trazidas na Impugnação, como questão de ordem, conforme já indicado no Relatório deste Acórdão, vale ressaltar que, tanto no presente processo quanto no processo anterior

(16561.720097/2019-73) mencionado no Relatório deste Acórdão, as ações fiscais tiveram como foco a mesma matéria.

46. Por isso, o presente trabalho pode ser definido como complementar ao trabalho original do Fisco. Pois, ambos possuem como objetivo essencial apuração de diferença de ajustes em operações de exportação da commodity Suco de Laranja. A diferença é que o trabalho original se refere aos anos de 2015 e 2016 e este se refere ao ano de 2017:

CONSOLIDAÇÃO DE CRÉDITO CONSTITUÍDO - R\$		
MATÉRIA: PREÇO DE TRANSFERÊNCIA		
TRIBUTOS: IRPJ e CSLL		
PROCESSO	PERÍODO	CRÉDITO R\$
16561.720005/2021-70	2017	194.804.119
16561.720097/2019-73	2015 e 2016	359.976.017
CRÉDITO TOTAL R\$		554.780.136,59

47. Conforme já indicado nas informações anteriores, nos dois processos confirma-se a ideia de Planejamento Tributário Agressivo mencionada de forma prévia em Relatório de Controle e Fiscalização Aduaneira formalizado por Autoridades Aduaneiras lotadas na Alfândega de Santos.

48. Tal documento, produzido pela Coordenação da Operação Citrus, foi endereçado para a Delegacia de Maiores Contribuintes do Estado de São Paulo (DEMAC/SP) e está instruído a partir da folha 5488.

49. A partir da folha 5789 há trechos de informações extraídas de tal Relatório.

No parágrafo 28 de tal representação ratifica-se a ideia de Planejamento Tributário Agressivo:

Importante ressaltar que a Auditoria-Fiscal obteve maiores indícios acerca da maior parte das suspeitas narradas pela informação da Alfândega brasileira, no que se refere à lesão à tributação da renda no Brasil pela CUTRALE na utilização de planejamento tributário agressivo, conforme descrito no Anexo II.

50. Por haver correlação material, qual seja, Planejamento Tributário Agressivo(conforme item 5, a partir da folha 5791), na presente constituição de crédito foi incluída vinculação no e-processo com a Autuação de 2015 e 2016, bem como, inserida Nota de Processo:

Vinculos				
Palavras - Chave	Vinculado	Descrição Tipo Processo	Nº Contribuinte	Excluir Vínculo
	16561.720009/2021-58	REPRES. FISCAL PARA FINS PENAS CONTRA ORDEM TRIB.	61.649.810/0001-68	
	16561.720097/2019-73	AUTO DE INFRAÇÃO E/OU NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO(FISCAL)	61.649.810/0001-68	

51. Nos itens 4 e 5 do Relatório Fiscal (a partir da folha 5789) há detalhes de motivações que levaram Autoridades Tributárias, constituidoras do processo 16561.720097/2019-73, ao entendimento de que houve prática de Planejamento Tributário Ilícito. As conclusões essenciais são as de que, nos anos de 2015 e 2016, informações indicam os seguintes cenários:

1. Há uma diferença relevante entre o preço do suco de laranja exportado pelo Brasil para as vinculadas e o preço de revenda na Europa e Estados Unidos.

2. Superfaturamento no frete.

3. Há fortes indícios de vinculação com as empresas proprietárias dos navios que fazem o transporte das exportações da CUTRALE para suas vinculadas

52. Em Acórdão de Impugnação, instruído a partir da folha 17218 do referido processo, Autoridades Tributárias Julgadoras mantiveram na íntegra a constituição de crédito original formalizada pelo Fisco.

A diferença entre o presente processo e o já citado processo sob nº 16561.720097/2019-73 reside na presença de multa qualificada imputada à Recorrente no âmbito do presente processo.

A Recorrente apresentou impugnação alegando, em sede de preliminar, que a solução de consulta COSIT nº 2 de 2019 mudou de forma indevida os critérios anteriormente previstos. Dessa forma, por se tratar de inovação de critério jurídico, não poderia retroagir e alcançar fatos pretéritos ocorridos no ano-calendário de 2017.

Argumentou, ainda, que os ajustes de custos relativos às tarifas de importação e frete são necessárias, tendo em vista que fixa seus contratos com o preço FOB – Porto de Santos, enquanto a cotação da bolsa ICE leva em consideração a entrega física do produto, já desembaraçado, em armazéns localizados na Flórida, Nova Jersey e Delaware.

Por fim, pleiteou ser indevida a qualificação da multa de ofício e a incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Em primeira instância, a impugnação apresentada pela Recorrente foi julgada parcialmente procedente para afastar a qualificação da multa de ofício.

Contra o acórdão de impugnação foram interpostos recurso de ofício e recurso voluntário, por meio do qual a Recorrente reitera as alegações já apresentadas em sede de impugnação, apresentando, ainda, contrarrazões ao recurso de ofício.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

1 RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

As alegações apresentadas pela Recorrente podem ser sintetizadas em três temas: (i) preliminar de inovação de critério jurídico; (ii) mérito da exigência; e (iii) juros de mora sobre multa de ofício.

Passa-se a analisar as razões recursais.

1.1 INOVAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

A Recorrente argumenta que a Fiscalização teria incorrido em inovação de critério jurídico para fundamentar a exigência de IRPJ e CSLL em análise. Argumenta que as autuações estariam fundamentadas na mudança de entendimento manifestada pela Fiscalização a partir da Solução de Consulta COSIT nº 2/2019.

Defende que o entendimento exarado na referida Solução de Consulta não poderia retroagir e alcançar fatos pretéritos. Argumenta, ainda, que teria sido fiscalizada anteriormente, ocasião na qual a Autoridade Fiscal não teria constatado nenhuma irregularidade com relação aos ajustes feitos pela Recorrente.

A sua irresignação não merece prevalecer. Em primeiro lugar, deve-se dizer que não há que se falar em mudança de entendimento da fiscalização, uma vez que ficou demonstrado a existência de entendimento diverso formalizado em outra Solução de Consulta COSIT sobre o tema em análise.

Ademais disso, a Solução de Consulta representa uma interpretação da legislação tributária e, por se tratar de norma interpretativa, pode ser aplicada a fatos anteriores à sua edição.

A circunstância de já ter sido submetida anteriormente a procedimento de fiscalização tendente a apurar eventuais irregularidades relativas a preços de transferência não configura nulidade por inovação de critério jurídico. Seja porque as conclusões obtidas pela Autoridade Tributária em procedimento de fiscalização não vinculam o trabalho de seus colegas em períodos subsequentes, seja porque não está comprovado que o suporte fático analisado pela Autoridade Fiscal relativamente ao ano-calendário de 2013 é o mesmo que se apresenta nos autos do presente processo.

Dessa forma, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente

1.2 MÉRITO DA EXIGÊNCIA

Como relatado linhas acima, o cerne da controvérsia reside sobre na possibilidade de se excluir parcelas de tarifa de importação e frete do preço parâmetro para exportações de suco de laranja.

Como já mencionado acima, o presente processo aborda a mesma matéria objeto do processo nº 16561.720097/2019-73, cujo recurso voluntário foi recentemente julgado pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção, por meio do acórdão nº 1302-007.269.

Na ocasião, o relator original Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama votou por dar parcial provimento ao recurso voluntário quanto aos ajustes de preços de transferências em relação às exportações destinadas aos Estados Unidos da América, onde está situada a Bolsa ICE. Nessa matéria, foi dado provimento ao recurso voluntário por unanimidade. Para melhor compreensão das razões de decidir, transcreve-se abaixo o voto condutor na parte que tratou da matéria.

3.Mérito

O objetivo do controle de preços de transferência é evitar a alocação fora do país de receitas que integram a base imponible do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por meio da manipulação de preços praticados com pessoas vinculadas domiciliadas em outros países ou com pessoas não vinculadas domiciliadas em países com tributação favorecida.

No caso de exportação, o objetivo do controle de preços de transferência é verificar se não ocorreu subfaturamento, ou seja, que tenham sido praticados, pelo exportador, preços menores que ocorreriam em condições de venda equitativas com o que seriam em transações comparáveis realizadas entre partes independentes no negócio. Para essa finalidade, comparam-se um preço de referência, denominado preço-parâmetro, com o preço praticado pelo exportador.

Para fins de se verificar a ocorrência de subfaturamento na exportação são aplicadas as regras de preços de transferência definidas na legislação e em normas infralegais.

No caso de exportação de commodities, o método definido pelo artigo 19-A da lei nº 9.430/96, vigente à época dos fatos geradores, foi o PECEX, e determinava que fosse utilizado como preço-parâmetro os preços da cotação dos bens apurados em bolsa de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidos, ajustados para mais ou para menos do prêmio médio de mercado, na data da transação.

Pelo fato dos preços apurados nas bolsas de mercadorias internacionalmente reconhecidas tratar-se de um preço público, que emerge de negociações entre partes independentes, reflete um “valor justo”, ou seja obedece ao princípio arm’s length. Trata-se, portanto, de um valor adequado para o preço-parâmetro.

No presente caso, a CUTRALE utilizou os preços cotados na bolsa de mercadorias e futuros Intercontinental Exchange (ICE) de Atlanta nos Estados Unidos da América para o contrato padrão FCOJ (suco de laranja concentrado e congelado). A Autoridade Fiscal não questionou a fonte utilizada para o preço-parâmetro pela Recorrente, eis que consta expressamente no Anexo II da Instrução Normativa RFB nº 1312/2012, onde estavam relacionadas as bolsas de mercadorias e de futuros cujas cotações poderiam ser utilizadas para fins de aplicação do método PECEX.

A CUTRALE exportou além do suco concentrado da laranja concentrado e congelado (NCM 20091100), o suco de laranja concentrado extraído com água (NCM 20091900) e o suco de laranja integral – não congelado (NCM 20091200) com Brix superior a 2.0.

A CUTRALE procedeu a ajustes nos produtos suco de laranja concentrado extraído com água (NCM 20091900) e o suco de laranja integral – não congelado (NCM 20091200) em função das variações de conteúdo e natureza física do bem vendido, em relação à cotação da bolsa internacional ICE do Suco de Laranja Concentrado e Congelado, que não foram questionados pela Fiscalização, porque os ajustes são permitidos, de acordo com o § 9º do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012, e inclusive, a Autoridade Fiscal afirmou no TVF que para os 3 tipos de produtos exportados haveria obrigatoriedade de aplicação do método PECEX para apuração do ajuste de preço de transferência.

A CUTRALE exportou os produtos para diversos destinos, além dos Estados Unidos da América, para as Antilhas Holandesas, Cingapura, os Emirados Árabes Unidos, Hong Kong, Líbano, Holanda e Reino Unido e destinadas para empresas vinculadas.

As exportações foram realizadas, de acordo com a Autoridade Fiscal, em sua maior parte pelo incoterm FOB, posto Porto de Santos, tendo sido do importador os custos de desembarque no porto de destino, transporte interno, armazenagem e de desembarço aduaneiro, incluídos os impostos e taxas de importação do mercado de destino das exportações.

Ressalve-se que a Autoridade Fiscal afirma que em algumas das exportações o custo do frete até o país de destino foi por conta da CUTRALE.

A divergência de entendimento ocorre em relação ao procedimento adotado pela CUTRALE que utilizou como preço-parâmetro a cotação em bolsa ajustada, i.e, deduziu do preço cotado em bolsa os custos do frete e da tarifa americana sobre o suco de laranja originário do Brasil.

No entendimento da Fiscalização, fundamentado na SCI Cosit nº 02/2019, a tarifa de importação americana imposta sobre o suco de laranja originário do Brasil e o custo do frete não poderiam ser deduzidos da cotação em bolsa. A DRJ corroborou o entendimento, afirmando que a tarifa e o frete não foram suportados pela CUTRALE, não havendo previsão legal para tal dedução:

(...)Por outro lado, os ajustes de cotações efetuados pela contribuinte, de US\$472,21/Ton para o suco de laranja concentrado e de US\$172,19/Ton para o suco de laranja integral, conforme declarado pela empresa às fls. 9673, não foram considerados pela fiscalização. Tais ajustes se referem a custos e despesas de frete, movimentação da carga no terminal, transporte interno no país de destino, tributos cobrados no país de importação e ainda uma margem de segurança.

A seu turno, a alegação da impugnante é a de que a cotação da ICE embute tanto a tarifa de importação nos EUA como o frete para aquele país, eis o que produto negociado na bolsa estaria em armazém dos EUA, já desembaraçado.

Assim, a impugnante entendeu ser possível descontar de seu preço de exportação os valores de frete e de custos de desembaraço aduaneiro no país de destino (que foram ambos pagos pelo importador, e não pela exportadora, frise-se), como afirma às fls. 17173 da impugnação:

(...) O frete (US\$125,00/TON) e o duty (US\$415,86/TON), foram pagos pela Citrus Products, tendo sido descontados do preço praticado pela Cutrale, com relação ao preço “cheio” cotado na bolsa, que inclui tais custos.(destacou-se)Todavia, o desconto de valores que não foram suportados pelo vendedor (Cutrale, no caso) não é validado pelo §2º, II, do art.19 da Lei nº 9.430/96 e tampouco pelo art.34, §9º, da IN RFB nº 1.312/12, na redação dada pela IN RFB nº 1.458/14, vigente à época dos fatos geradores aqui analisados:

Art.19 da Lei nº 9.430/96 § 2º Para efeito de comparação, o preço de venda:

(...)II - nas exportações, será tomado pela valor depois de diminuído dos encargos de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa exportadora. (destacou-se)

Art.34 da IN RFB nº 1.312/12 § 9º Além do prêmio, que consta no § 7º, o valor da commodity poderá sofrer ajustes correspondentes às diferenças entre o valor suportado pelo vendedor e às especificações de contrato padrão estabelecidas pela bolsa de mercadorias e futuros, a que se refere o caput, ou em instituições de pesquisa setoriais, conforme definido pelo art.

36, tendo em vista as condições específicas de negócios, condições de venda - Incoterm, de conteúdo e de natureza física. (destacou-se)

Os textos dos dispositivos não comportam dúvida, restando claro que os valores que não foram suportados pelo exportador não são admitidos nos ajustes do valor da commodity. Logo, não se verifica a alegação da impugnante de que tal condição teria sido implementada por solução de consulta posterior aos fatos geradores lançados nesta autuação, sendo inaplicáveis ao caso os arts.100 e 146 do CTN.

A CUTRALE alegou que houve equívoco, tanto da Fiscalização quanto da DRJ, eis que na verdade o que fez foi, para fins negociais, e tendo em vista que a exportação foi negociada sob a cláusula FOB Porto de Santos, estabelecer como preço praticado (tendo como referência o preço cotado na ICE), o valor cotado em bolsa descontado do frete para o porto de destino e a tarifa americana sobre o suco de laranja importado do Brasil, pois seriam pagos pelo importador. E para que o preço parâmetro (preço cotado em bolsa) ficasse comparável ao preço praticado, agora para fins de apuração de ajuste de preço de transferência, “decoitou” do preço cotado em bolsa os valores relativos ao frete e à tarifa americana sobre os suco de laranja importado do Brasil, porque foram suportados pelo importador.

3.3. EXPLANAÇÃO CONCEITUAL.

DEMONSTRAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE FORMAÇÃO DO PREÇO PRATICADO, E OS AJUSTES AO PREÇO PARÂMETRO (DIANTE DOS EQUÍVOCOS EXPOSTOS NA DECISÃO RECORRIDA)

Já se referiu, no início do presente recurso, que no breve trecho da r. decisão a quo em que o voto efetuou abordagem do cerne da controvérsia destes autos, há evidente confusão de conceitos e nítida incompreensão de quais foram os critérios adotados tanto na definição do preço praticado nas exportações, como nos ajustes para aplicação do método PECEX.

Segue, novamente, o trecho do voto que trata do mérito da autuação, seguido dos comentários quanto aos equívocos ali presentes:

*“Assim, a impugnante entendeu ser possível descontar*1 de seu preço de exportação os valores de frete e de custos de desembarço aduaneiro no país de destino (que foram ambos pagos pelo importador, e não pela exportadora, frise-se), como afirma às fls. 17173 da impugnação:*

*(...) O frete (US\$125,00/TON) e o duty (US\$415,86/TON), foram pagos pela Citrus Products, tendo sido descontados*2 do preço praticado pela Cutrale, com relação ao preço “cheio” cotado na bolsa, que inclui tais custos.(destacou-se)Todavia, o desconto*3 de valores que não foram suportados pelo vendedor (Cutrale, no caso) não é validado pelo §2º, II, do art.19 da Lei nº 9.430/96 e tampouco pelo art.34, §9º, da IN RFB nº*

1.312/12, na redação dada pela IN RFB nº 1.458/14, vigente à época dos fatos geradores aqui analisados:

Art.19 da Lei nº 9.430/96 § 2º Para efeito de comparação, o preço de venda: (...) II - nas exportações, será tomado pelo valor depois de diminuído dos encargos de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa exportadora. (destacou-se) Art.34 da IN RFB nº 1.312/12 § 9º Além do prêmio, que consta no § 7º, o valor da commodity poderá sofrer ajustes correspondentes às diferenças entre o valor suportado pelo vendedor e às especificações de contrato padrão estabelecidas pela bolsa de mercadorias e futuros, a que se refere o caput, ou em instituições de pesquisa setoriais, conforme definido pelo art. 36, tendo em vista as condições específicas de negócios, condições de venda - Incoterm, de conteúdo e de natureza física. (destacou-se) Os textos dos dispositivos não comportam dúvida, restando claro que os valores que não foram suportados pelo exportador não são admitidos nos ajustes*4 do valor da commodity. ...” Observando os termos assinalados (*), nota-se a incompreensão do que significou “descontar” nos eventos envolvidos no lançamento.

Tanto ao longo da fiscalização, como na impugnação (*2 , marcado acima), a Recorrente sempre narrou que ao definir o preço praticado na exportação, descontou os valores de duty e frete, diferenciando-o, portanto, nesses dois itens, quanto ao preço da cotação na bolsa. Assim, estava-se mencionando o desconto no preço negociado, pago pela compradora estrangeira. Tudo isso antes de qualquer procedimento de aplicação do PECEX. Tudo ocorrido na vida real, negocial, por motivos econômicos (como se verá mais abaixo), na venda física.

Por sua vez, a r. decisão da DRJ trata o termo “descontar” (*1 , *3), como se tivesse sido o ato formal de decotar tais valores no procedimento fiscal de apurar o preço de transferência. Como se, do preço praticado, a empresa retirasse, deduzisse, o duty e o frete, no momento de aplicar o PECEX. Tanto que conclui - ao passo em que menciona os “descontos” nos trechos já referidos - afirmando que não poderiam ser admitidos dentre os “ajustes” (*4) no valor da commodity; revelando evidente confusão quanto ao que efetivamente significaram os “descontos” (que se referem ao preço praticado).

Desse modo, propõe-se a seguir a identificação precisa dos conceitos, termos e as dinâmicas envolvidas no tema de mérito deste processo:

Identificação de dois momentos distintos:

Formação do preço praticado	Aplicação do Método PECEX
tempo: momento em que negociadas e efetuadas as exportações	tempo: ulterior, quando da apuração do IR
"descontos" dos valores de frete e <i>duty</i> , eis que estes foram pagos pela compradora no exterior. Portanto, de um preço "cheio" (equivalente e diretamente comparável com o da Bolsa ICE), a venda se fez com a redução do valor recebido pela Recorrente, que, assim, suportou os descontos em tela.	Ajustes de preços: possíveis, conforme a legislação de preços de transferência, para tornar o preço da cotação comparável com o preço da operação praticada. Ou seja, ajustes para se delinear o preço parâmetro. preço da bolsa > ajustes > preço parâmetro comparação ⇕ preço praticado
Receita da exportação: os valores auferidos nas vendas, contabilizados conforme fluxo financeiro real.	Receita da exportação ajustada pelas regras de preços de transferência: ajustes "a maior" ao resultado tributável, eventualmente decorrentes da comparação entre preço praticado e preço parametrizado, conforme regras de <i>transfer pricing</i> .

Portanto, devem ser entendidos:

- *Descontos*: reduções no preço praticado na exportação, suportados pela vendedora do suco, ora Recorrente; Contemporâneos às exportações efetuadas no mundo real. Precificação do negócio.
- *Ajustes (de preço)*: ajustes, para mais ou para menos, realizados sobre o preço da cotação em bolsa, para tornar comparáveis este último e o preço praticado, nivelando-os naquilo em que revelavam disparidades de condições negociais.

Contemporâneo à apuração do resultado tributável pelo IR e CS.

- *Ajustes sobre as receitas de exportação pelas regras de Preços de Transferência*:

ajustes, para maior, eventualmente decorrentes da comparação entre preços praticados e preços parametrizados (claro, se esta última grandeza - o preço de cotação ajustado - for superior ao praticado).

Depois de apresentado um exemplo com valores hipotéticos de uma transação nos moldes por ela realizado, e de apresentar um outro exemplo com abordagem contábil e econômica de transação hipotética para justificar porque utilizou como preço parâmetro o preço de cotação pública da bolsa ICE excluindo a tarifa americana sobre o suco de laranja importado do Brasil e do frete, a Recorrente conclui:

Em conclusão, no presente tópico, verifica-se a adequação jurídica e econômica de que a exportadora (que fez a venda em Incoterm FOB) suporte a redução do preço da venda quanto às parcelas de duty e frete, e que o preço de referência na bolsa ICE seja ajustado com a exclusão de tais valores, para equiparar os preços (controlado <> cotado em bolsa) em suas condições de negócio.

Pois bem.

Entendo que para fins de dirimir a controvérsia há que se valer de uma negociação hipotética entre partes independentes, i.e, exportação para um terceiro não vinculado, com vistas a estabelecer uma premissa de negociação com o princípio arm's length.

Como já afirmado, a cotação em bolsa, por se tratar de um preço público, traduz em essência o preço negociado entre partes independentes. Assim, é o resultado da interação entre compradores e vendedores, tendo um valor claramente definido e válido para fins de comparação e aplicação na apuração de ajuste de preço de transferência.

Foi constatado que as exportações da CUTRALE, em sua maior parte, foram realizadas sob a cláusula FOB Porto de Santos e tiveram como destino os Estados Unidos da América (origem da bolsa ICE e local de entrega do contrato padrão do produto FCOJ), além de outros países.

Temos então que considerar as seguintes situações:

(i) Exportação para os Estados Unidos sob a cláusula FOB (Porto de Santos);

(ii) Exportação para os demais países sob a cláusula FOB (Porto de Santos);

Para verificar se haveriam ajustes a serem realizados vejamos cada uma das situações:

i) Exportação para os Estados Unidos sob a cláusula FOB (Porto de Santos)

Para verificar se há ajuste no preço de transferência é necessário verificar o preço-parâmetro sob o ponto de vista de um importador independente, não vinculado ao exportador.

Evidentemente que o importador sediado nos Estados Unidos da América vai comparar o custo de importação com a cotação em bolsa, que na verdade, tem algumas “convergências” com os objetos do controle de preço de transferência, senão vejamos.

Para o importador sediado nos Estados Unidos, se o custo de importação (incluindo os custos de desembarque, transporte, desembaraço aduaneiro impostos e seguros – caso o ônus desses encargos tenha sido seu) for maior que a cotação da mercadoria posta nos Estados Unidos, a importação sairia cara e não seria competitiva em relação a fornecedor americano ou mesmo de outros países.

O que significa, na prática, realizar uma comparação entre o preço cotado em bolsa (preço parâmetro) e o preço pago ao exportador (preço praticado).

Por outro lado, do ponto de vista do Fisco brasileiro, se o preço pago ao exportador for menor que o preço parâmetro, então deverá haver ajuste no preço de transferência. Mas considerando que estamos analisando as exportações sob a cláusula FOB, posta no Porto de Santos, a comparação feita pelo importador independente seria a seguinte:

$$FCOJ \geq C_{FS} + C_D + C_I + C_A + C_{Da} + C_{IT} + P_{FOB}$$

Onde:

FCOJ = cotação média da bolsa ICE

C_{FS} = Custo do frete marítimo e seguro

C_D = Custo de desembarque no porto de destino da exportação

C_I = Custo do transporte interno no país de destino

C_A = Custo de armazenagem no país de destino

C_{Da} = Custo de desembaraço aduaneiro no país de destino

C_{IT} = Custo de impostos e taxas no país de destino

P_{FOB} = Preço de exportação sob a cláusula FOB, Porto de Santos

Para o importador independente, caso tenha que arcar com todos os custos acima, o negócio seria viável em termos de preço se:

$$\text{Preço pago} \leq FCOJ - (CFS + CD + CI + CA + CDa + CIT)$$

O que se constata então, é que o “preço parâmetro” para uma negociação entre partes independentes, com o importador sediado nos Estados Unidos, é a cotação em bolsa excluindo o valor dos encargos para colocação do produto no local definido pela bolsa ICE, No art. 19-A da Lei nº 9.430/96, havia previsão da possibilidade de ajuste do preço de cotação em bolsa (preço parâmetro) pelo prêmio de mercado. Confira-se:

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: (realcei)I - pessoas físicas ou jurídicas vinculadas; (II - residentes ou domiciliadas em países ou dependências com tributação favorecida; ou III - pessoas físicas ou jurídicas beneficiadas por regimes fiscais privilegiados.

§ 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.

§ 4º As receitas auferidas nas operações de que trata o caput ficam sujeitas ao arbitramento de preços de transferência, não se aplicando o percentual de 90% (noventa por cento) previsto no caput do art. 19.

§ 5º Na hipótese de não haver cotação dos bens em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, os preços dos bens exportados a que se refere o § 1º poderão ser comparados:

I - com os obtidos a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas; ou II - com os preços definidos por agências ou órgãos reguladores e publicados no Diário Oficial da União.

§ 6º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo, inclusive a divulgação das bolsas de mercadorias e futuros e das instituições de pesquisas setoriais internacionalmente reconhecidas para cotação de preços.

§ 7º(VETADO)(Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)(Produção de efeito)

Não houve definição do que se tratava o “prêmio de mercado” na lei, tendo sido definida no § 7º do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/12, que regulamentou o PECEX:

Art. 34. 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.

(...)§ 7º O valor do prêmio é decorrente de avaliação de mercado, positiva ou negativa, que deve ser adicionado ou diminuído à cotação de bolsa internacional ou do instituto de pesquisa, a que se refere o art. 36, para se obter o preço recebido pelo exportador, e devem ser consideradas, inclusive, as variações na qualidade, nas características e no teor da substância do

bem vendido.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)

Mas além do prêmio de mercado, no § 9º da IN RFB nº 1.312/12 houve a previsão de ajustes no preço parâmetro por condições específicas do negócio, condições de venda -Incoterm, de conteúdo e de natureza física. O § 9 do art. 34 da IN RFB nº 1.312/12 sofreu alterações.

No texto original do § 9 do art. 34 da IN RFB nº 1.312/12, percebe-se que se admitia a possibilidade de ajustar o preço parâmetro por outras variáveis que não tivessem sido consideradas na cotação em bolsa:

§ 9º Além do prêmio, que consta no § 7º, o valor da commodity poderá sofrer ajustes correspondentes às diferenças entre o valor líquido recebido pelo vendedor e às variáveis que são consideradas na cotação específica da commodity em bolsa de mercadorias e futuros, a que se refere o caput, ou em instituições de pesquisa setoriais, conforme definido pelo art. 36.

O texto sofreu alteração pela IN RFB nº 1.458/2014, ao deixar mais claro que os ajustes seriam devido às diferenças entre às especificações do contrato padrão da bolsa de mercadoria e futuros com as condições especificadas do negócio suportado pelo vendedor:

§ 9º Além do prêmio, que consta no § 7º, o valor da commodity poderá sofrer ajustes correspondentes às diferenças entre o valor suportado pelo vendedor e às especificações de contrato padrão estabelecidas pela bolsa de mercadorias e futuros, a que se refere o caput, ou em instituições de pesquisa setoriais, conforme definido pelo art. 36, tendo em vista as condições específicas de negócios, condições de venda - Incoterm, de conteúdo e de natureza física.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1458, de 18 de março de 2014)

Por fim a IN RFB nº 1.870/2019 alterou a redação do § 9 do art. 34 da IN RFB nº 1.312/2012 mantendo a redação anterior, mas retirando a restrição da diferença apenas ao suportado pelo vendedor:

§ 9º Além do valor do prêmio de que trata o § 7º, o valor da commodity poderá sofrer ajustes correspondentes às diferenças entre o preço praticado e as especificações do contrato padrão estabelecidas pela bolsa de mercadorias e futuros a que se refere o caput, ou em instituições de pesquisa setoriais, conforme os termos do art. 36, tendo em vista as condições específicas de negócios, condições de venda - Incoterm, de conteúdo e de natureza física.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)

O § 10 do art. 34 da IN RFB nº 1.312/2012 elenca quais seriam as variáveis que poderiam ajustar o preço parâmetro. Originalmente eram permitidas apenas o frete e as influência climáticas do bem:

§ 10 As variáveis que podem ser consideradas nos ajustes mencionados no § 9º são o custo de transporte ao porto de destino e as influências climáticas nas características do bem.

Outras variáveis foram elencadas no § 10 do art. 34 da IN RFB nº 1.312/2012 conforme se verifica abaixo:

§ 10. As variáveis que podem ser consideradas nos ajustes mencionados no § 9º são:(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)

I - prazo para pagamento;(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)

II - quantidades negociadas;(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)

III - influências climáticas nas características do bem exportado;(Incluído(a)pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)IV - custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas;(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)

IV - custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas, assim entendidos os custos de intermediação cobrados pelas bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas;(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1568, de 05 de junho de 2015)

V - acondicionamento; e(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)V - acondicionamento;(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1458, de 18 de março de 2014)

VI - frete e seguro.(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)

*VI - **frete e seguro**; e(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1458, de 18 de março de 2014)*

VII - custos de desembarque, de transporte interno, de armazenagem e de desembarço aduaneiro, todos no mercado de destino da commodity;(Incluído(a)pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1431, de 24 de dezembro de 2013)

VII - custos de desembarque no porto, de transporte interno, de armazenagem e de desembarço aduaneiro incluídos os impostos e taxas de importação, todos no mercado de destino da commodity.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1458, de 18 de março de 2014)

VII - custos de desembarque no porto, de transporte interno, de armazenagem e de desembarço aduaneiro, incluídos os impostos e as

taxas incidentes na importação. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)

Verifica-se, portanto, que o § 9º e os incisos VI e VII do §10 do art. 34 da IN RFB 1.312/2012 dão suporte ao ajuste do preço parâmetro pelo valor da tarifa, frete seguro e encargos.

Portanto, para as commodities exportadas para os Estados Unidos, poderá ser utilizada a cotação da bolsa ajustada com o valor da tarifa e do custo do frete, seguro e encargos para colocação do produto em armazéns daquele país.

O exemplo utilizado no referido voto é muito didático e demonstra de que forma a aplicação sem ajustes da cotação na bolsa ICE compromete os princípios da isonomia e do *arm's lenght*. Está claro que, considerando que a cotação na bolsa ICE leva em consideração a entrega da mercadoria já desembaraçada no território norte-americano, é certa a necessidade do ajuste para as exportações com cláusula FOB (Porto de Santos).

No entanto, entendo que a necessidade de se proceder aos ajustes de tarifa de importação e frete (para entrega das mercadorias em armazém situado nos Estados Unidos da América) é a mesma.

Isso porque, as citadas peculiaridades da cotação na bolsa de referência (ICE) previstas no regulamento da instituição (fls. 4389-4411) deverão ser consideradas para efeito dos ajustes previstos no § 10 do art. 34 da IN nº 1312/2012, dentre eles tarifas, seguro e frete. É o que previa o § 12 do art. 34 da IN nº 1312/2012, vigente à época dos fatos:

§ 10. As variáveis que podem ser consideradas nos ajustes mencionados no § 9º são: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)

I - prazo para pagamento; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)

II - quantidades negociadas; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)

III - influências climáticas nas características do bem exportado; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)

IV - custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)

IV - custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas, assim entendidos os custos de intermediação cobrados pelas bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1568, de 05 de junho de 2015)

V - acondicionamento; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)

V - acondicionamento; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1458, de 18 de março de 2014) VI - frete e seguro. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1395, de 13 de setembro de 2013)

VI - frete e seguro; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1458, de 18 de março de 2014)

VII - custos de desembarque, de transporte interno, de armazenagem e de desembarço aduaneiro, todos no mercado de destino da commodity; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1431, de 24 de dezembro de 2013)

VII - custos de desembarque no porto, de transporte interno, de armazenagem e de desembarço aduaneiro incluídos os impostos e taxas de importação, todos no mercado de destino da commodity. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1458, de 18 de março de 2014)

VII - custos de desembarque no porto, de transporte interno, de armazenagem e de desembarço aduaneiro, incluídos os impostos e as taxas incidentes na importação. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)

(...)

§ 12. Os ajustes mencionados no § 10 deverão levar em conta as diferenças existentes entre o preço recebido pelo exportador e a composição do preço de bolsa de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecida, conforme consta no regulamento da instituição negociadora, que poderá servir como prova documental da necessidade de ajuste.

É certo que os preços praticados em exportações com cláusula FOB (Porto de Santos) entre parte não vinculadas jamais contemplariam os custos de tarifa e frete para entrega da mercadoria nos Estados Unidos, independentemente da exportação ter como destino os Estados Unidos da América ou outro País.

Dessa forma, aplicar o preço parâmetro sem os devidos ajustes implica em ofensa aos princípios norteadores dos preços de transferência.

Nesse sentido, concordo com as conclusões expostas no voto vencedor do acórdão nº 1302-007.269, da lavra do Conselheiro Henrique Nimer Chamas, que abaixo transcrevo e adoto como razões de decidir.

ANÁLISE DOS AJUSTES DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A análise dos ajustes nos preços de transferência deve ser verificada sob o ponto de vista de transações entre partes independentes. Isto é, o importador compara

os custos de importação com a cotação em bolsa, que reflete parte das transações sob o controle de preços de transferência.

É importante mencionar que os ajustes previstos na legislação visam expurgar as diferenças entre o preço-praticado e as especificações da formação do preço-parâmetro, levando-se em consideração as condições específicas dos negócios. Isto é, como os preços de transferência presumem um preço-parâmetro de comparação ao preço-praticado, o importante é comparar os comparáveis: bananas com bananas, maçãs com maçãs.

Compara-se, portanto, exportações sob a cláusula FOB com preços-parâmetro FOB e exportações sob a cláusula CIF com preços-parâmetro CIF.

Passo a analisar os ajustes pleiteados pela contribuinte.

Tarifa de Importação Norte-Americana, Frete, Seguros e Encargos

A Contribuinte alega que a cotação do FCOJ na bolsa ICE adiciona em sua precificação a **tarifa de importação** dos EUA e os custos relacionados ao **frete, seguros e encargos**, pois a cotação de negociação do **FCOJ na bolsa ICE contempla o preço do produto já desembaraçado e localizado nos armazéns norte-americanos** (código 2009.11 da “Harmonized Tariff Schedule”). Seria necessário, portanto, nas exportações sob a cláusula FOB, realizar ajustes da tarifa de importação estadunidense e dos custos de frete, seguro e encargos, nos casos em que as exportações se destinam a outros países.

Tal ajuste teria guarida nos §§ 9º, 10, 12 e 13 do artigo 34 da IN RFB nº 1.312/2012:

§ 9º Além do prêmio, que consta no § 7º, o valor da commodity poderá sofrer ajustes correspondentes às diferenças entre o valor suportado pelo vendedor e às especificações de contrato padrão estabelecidas pela bolsa de mercadorias e futuros, a que se refere o caput, ou em instituições de pesquisa setoriais, conforme definido pelo art. 36, tendo em vista as condições específicas de negócios, condições de venda - Incoterm, de conteúdo e de natureza física.

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

V – acondicionamento;

VI - frete e seguro; e VII - custos de desembarque no porto, de transporte interno, de armazenagem e de desembarço aduaneiro incluídos os impostos e taxas de importação, todos no mercado de destino da commodity.

§ 12. Os ajustes mencionados no § 10 deverão levar em conta as diferenças existentes entre o preço recebido pelo exportador e a composição do preço de bolsa de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecida,

conforme consta no regulamento da instituição negociadora, que poderá servir como prova documental da necessidade de ajuste.

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

Nos termos da Solução de Consulta Interna (“SCI”) COSIT nº 2/2019, que trata sobre o tema da exportação do CFOJ, extraímos algumas conclusões:

Ajustes Referentes à Tarifa Americana sobre Produtos Originados do Brasil
51. *Diante disso, no caso da commodity em análise, na hipótese de o contribuinte efetuar uma exportação sob a cláusula FOB para a Europa, o preço parâmetro poderá ser determinado a partir da cotação divulgada pela ICE US. Existindo prêmio de mercado para a commodity suco de laranja, este será ajustado ao valor da cotação para efeitos de cálculo do preço parâmetro.*

(...)53. Não existe autorização legal para que seja construído um suposto prêmio de mercado a partir do apontamento de algumas diferenças existentes entre as especificações do contrato padrão e as características da transação realizada pelo contribuinte. Ademais, ainda que a legislação autorizasse esse procedimento, no caso objeto da consulta, o detalhamento do contrato prevê que o produto pode ser originário não somente do Brasil, como também dos Estados Unidos, Costa Rica ou México, países dos quais não se cobra a mencionada tarifa. Nesse sentido, como o produto pode ser originado de diversas localidades, a determinação de uma eventual influência sobre o valor da cotação da tarifa cobrada pelo Estados Unidos sobre o produto brasileiro restaria prejudicada.

54. *Sendo assim, conclui-se que, em uma exportação realizada para a Europa, não caberia apurar o preço parâmetro com base no método Pecex ajustando o valor da cotação retirada da ICE US pelo valor da tarifa cobrada pelos Estados Unidos sobre a entrada do produto brasileiro. Como dito, a legislação não dá guarida a esse procedimento.*

Ajustes Referentes ao Frete e Seguro
57. *Conforme tratado preliminarmente, a determinação da necessidade ou não dos ajustes previstos no art. 34, §§ 9º e 10 exige que se realize uma comparação entre as condições de negócio suportadas pelo exportador na transação realizada com a pessoa vinculada e as condições de mercado refletidas pela cotação, após o ajuste do prêmio, caso existente.*

58. *No caso da soja citado como exemplo, demonstrou-se que, após ajustar a cotação da CBOT pelo valor do prêmio de mercado, atinge-se um preço*

correspondente ao valor FOB no porto de Paranaguá. Com isso, se a transação realizada pelo contribuinte tiver sido contratada com base no Incoterm CIF, haverá a necessidade do ajuste do preço parâmetro em função dos gastos de frete e seguro suportados pelo contribuinte.

59. Este mesmo raciocínio deve ser aplicado à commodity suco de laranja. Se da análise das condições de mercado refletidas pela cotação ajustada pelo prêmio (se houver) for verificado que se está diante de um preço FOB, haverá a necessidade de ajustar o preço parâmetro devido à existência de uma diferença em relação às condições de negócio pactuadas na transação realizada pelo contribuinte, na qual se estipulou o Inconterm CIF.

60. Neste caso, admite-se que o preço parâmetro seja ajustado em função das despesas de frete e seguro suportadas pelo contribuinte. Com isso, para determinação do preço parâmetro da transação, o valor da cotação retirada da Bolsa de Valores sofrerá um ajuste, acrescentando ao seu valor o montante correspondente ao frete e ao seguro assumido pelo exportador.

Conclusão 61. Considerando o disposto acima, conclui-se que:

a) No caso de exportação de commodity suco (sumo) de laranja (NCM 2009.1)

para pessoa vinculada situada na Europa, a aplicação do método Pecex, utilizando como referência a cotação divulgada por Bolsa de Valores norte-americana, não admite que seja computado, na determinação do preço parâmetro, o ajuste referente à tarifa cobrada pelos Estados Unidos sobre a importação de produtos originados do Brasil. Não há base legal para que o contribuinte busque efetuar uma decomposição do valor da cotação com a finalidade de retirar o efeito de variáveis listadas no contrato padrão que supostamente tenham influenciado o preço futuro da commodity.

b) A determinação da necessidade ou não dos ajustes previstos no art. 34, §§ 9º, 10 e 12 da Instrução Normativa 1.312, de 2012, exige que se realize uma comparação entre as condições de negócio suportadas pelo exportador na transação realizada com a pessoa vinculada e as condições de mercado refletidas pela cotação, após o ajuste do prêmio, caso existente. No caso de exportação de commodity suco (sumo) de laranja (NCM 2009.1) para pessoa vinculada com Incoterm CIF para o porto de destino, o preço parâmetro deverá ser ajustado em função do frete e seguro suportado pelo contribuinte se, da análise das condições de mercado refletidas pela cotação ajustada pelo prêmio de mercado, for verificado que se está diante de um preço FOB.

Embora, a meu ver, desnecessária a limitação geográfica feita pela SCI COSIT nº 2/2019, sigo o mesmo racional na delimitação da controvérsia dos ajustes:

(i) ajustes para exportações aos EUA, sob a cláusula FOB (o qual acompanhei o voto do i. Relator); e (ii) ajustes para exportações aos demais países, também sob a cláusula FOB.

Exportações aos demais países sob a cláusula FOB (Porto de Santos)

Conforme já salientado, a hipótese dos ajustes do preço-parâmetro com relação ao valor da tarifa de importação e do custo do frete, seguro e encargos para se colocar o produto em armazéns dos EUA, tem suporte nos §§ 9º, 10, incisos V, VI e VII, e 12 do artigo 34 da IN RFB nº 1.312/2012.

Além disso, na formação da cotação do FCOJ na bolsa ICE, em sua composição, é considerado o valor da tarifa de importação e os custos do frete, seguro e encargos para se colocar o produto nos armazéns dos EUA.

Como na exportação sob a cláusula FOB tais custos não são suportados pelo vendedor em território nacional à sua parte vinculada, nos termos do §12 artigo 34 da IN RFB nº 1.312/2012, a comparação deve ser feita com a decomposição dessas rubricas que são custeadas pelo importador e compõem o preço-parâmetro calculado sob a disciplina do PECEX.

Isso é, compara-se os comparáveis, pois, caso contrário, os ajustes dos preços de transferência computariam no preço-parâmetro algo que não compõe o preço de venda do contribuinte nacional, acarretando uma artificial majoração do valor de venda. Sob a ótica econômica, aplicar-se-ia duplamente os efeitos fiscais às receitas sem contrapartida em custo pela entidade, ao passo que em termos mercadológicos seria fulminada a essência da cláusula FOB, pois a ausência de neutralização acarretaria considerar duplamente as rubricas sujeitas ao ajuste (para o exportador, um preço-parâmetro presumido sem contrapartida num custo real e, para o importador, o aumento artificial do preço do produto importado, sob a ótica do custo, arcado no país de destino da mercadoria).

Tendo em vista que as exportações foram pactuadas sob a cláusula FOB (Porto de Santos), a responsabilidade pelo ônus das tarifas de importação são cobradas na jurisdição de destino pela parte compradora.

Não sendo tais custos de responsabilidade do vendedor-exportador e, portanto, não estando incluídos no preço praticado, não há necessidade, sob a perspectiva da finalidade do controle dos preços de transferência, de que a tarifa de importação e custos com frete, seguro e encargos no mercado de destino sejam computadas no preço parâmetro, para fins de determinação da receita mínima tributável do exportador, independentemente das práticas aduaneiras no mercado de destino.

No caso em tela, portanto, é aplicável o §12, e não o §13, da IN RFB nº 1.312/2012, pois na própria cotação do FCOJ na bolsa ICE se adiciona, em sua precificação, a tarifa de importação dos EUA e os custos de frete, seguros e encargos, de modo que eventual ajuste parte do próprio regulamento da instituição negociadora.

Tratando-se de exportação sob a cláusula FOB, por outro lado, como os custos não são suportados pelo exportador, o § 13 do artigo 34 da IN RFB nº 1.312/2012 não se aplica, haja vista que os ajustes já estão previstos na cotação do FCOJ na bolsa ICE, ponto de partida para se apurar o preço-parâmetro pelo método PECEX.

Assim, com fulcro no §§ 9º, 10, incisos V, VI e VII, e 12 do artigo 34 da IN RFB nº 1.312/2012, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para admitir os ajustes do preço-parâmetro para excluir o valor da tarifa de importação estadunidense e o custo do frete, seguro e encargos, previstos na cotação do FCOJ na bolsa ICE, para as exportações sob a cláusula FOB para os demais países.

Dessa forma, assiste razão à Recorrente quando defende que a exportadora (que fez a venda em Incoterm FOB) suporte a redução do preço da venda quanto às parcelas de tarifa de importação e frete, e que o preço de referência na bolsa ICE seja ajustado com a exclusão de tais valores, para equiparar os preços em suas condições de negócio.

Por essas razões, entendo que o recurso voluntário merece provimento.

2 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar-lhe provimento.

3 TESE SUBSIDIÁRIA – JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Considerando que restei vencido quanto à proposta de provimento total do recurso voluntário, deve ser analisado o pedido formulado pela Recorrente que pretende ver afastados os juros de mora sobre a multa de ofício. Ocorre que a sua pretensão encontra obstáculo na Súmula CARF nº 108, razão pela qual não merece provimento o recurso voluntário neste ponto.

4 RECURSO DE OFÍCIO

Vencido quanto ao mérito do recurso voluntário, passo a analisar o recurso de ofício.

O recurso de ofício preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Conforme já relatado, o recurso de ofício trata do afastamento da qualificação da multa de ofício.

De acordo com o TVF, a qualificação da multa teve a seguinte motivação:

No que se refere às multas de lançamento de ofício, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece que:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

II – (...); § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 dispõem que:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72

No caso concreto, estamos diante de uma ocorrência de fraude em que o contribuinte produziu, e apresentou à fiscalização, documentos que faltam com a verdade: foram emitidos “Sales Confirmation” (doc. 29 a 31) , documentos utilizados para confirmação de vendas realizadas pela CUTRALE, com datas adulteradas, datas em que não ocorreram efetivamente as transações, conforme pode ser comprovado pela análise da planilha ECF 2017 Registro X300_310 Operacoes com Exterior_04_08, enviada pelo contribuinte, no dia 04/08/2020, em resposta à Intimação nº 06.

Tal ação se enquadra perfeitamente no art. 72 citado acima, já que houve dolo, o contribuinte agiu intencionalmente, de forma premeditada, com a finalidade justamente de reduzir o montante do imposto devido.

Também não se pode olvidar que o contribuinte encomendou novas traduções de contratos, originalmente redigidos na língua inglesa, sendo que já possuía traduções que refletiam perfeitamente o texto contido no documento original, para que pudesse apresentar à fiscalização. Essas novas traduções suprimiram uma parte do texto, que não era de interesse do contribuinte, lhe era

desfavorável, e poderia gerar uma autuação fiscal, e desta forma não são traduções fiéis do texto original

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

O contribuinte tem todo direito de discordar da opinião da RFB quanto à interpretação da legislação tributária, de realizar os cálculos da forma que os entende corretos, e de recorrer do lançamento fiscal nas instâncias administrativas e judiciais.

Todavia, a partir do momento em que falsifica documentos, modificando a data constante em tais documentos, com a finalidade de tentar induzir a fiscalização a erro, e assim tentar evitar a ocorrência do fato gerador, incorre o contribuinte em fraude, justificando, portanto, a qualificação da multa.

A DRJ, por sua vez, assim analisou a qualificação da multa.

Multa de Ofício Qualificada

111. Diferentemente da Autuação Original, no presente processo houve qualificação de multa de ofício para o percentual de 150%, bem como, Representação Fiscal Para Fins Penais (Processo 16561-720.009/2021-58). Conforme quadro de comparação já demonstrado, os itens da Impugnação que tratam de tal matéria são os que seguem:

ANÁLISE DE MÉRITO – TÓPICOS DE IMPUGNAÇÕES ATUAL E ANTERIOR – COMPARAÇÃO			
DESCRIÇÃO	PROCESSO 16561.720005/2021-70 (Atual)	PROCESSO 16561.720097-2019-73 (Anterior)	Observação
INDEVIDA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO	Item 6 - A partir da folha 5910	Item Não Incluído na Impugnação	Novo Tópico
EM VERDADE, O QUE A AUDITORA IMPUTA, LEVARIA, EM TESE, AO AGRAVAMENTO DA MULTA, POIS SE REFERE A ATOS NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO	Item 6.2 - A partir da folha 5916	Item Não Incluído na Impugnação	Novo Tópico

112. Tendo por base o conteúdo do Relatório Fiscal (a partir da folha 5842, item 11), da Representação Fiscal Para Fins Penais (Processo 16561-720.009/2021-58), bem como, das demais informações instruídas nos autos, vale dizer, desde já, inclusive em função de argumentos trazidos pelos representantes da Impugnante (a partir da folha 5910, item 6), que a qualificação ora analisada é Improcedente. Os motivos de tal conclusão estão detalhados nos parágrafos que seguem.

113. Tanto no Relatório Fiscal, quanto na referida Representação, a Autoridade Tributária argumenta de forma bastante sucinta suposta prática de duas ações ilícitas, em tese, criminosas: acusação de falsificação documental e acusação de supressão textual em documento juramentado. Ambas, em tese, teriam visado ocultar informações do Fisco.

114. Na folha 3 da referida representação, instruída no processo 16561-720.009/2021-58, em apenas meia página a Autoridade Tributária detalha os supostos crimes praticados. Tal detalhamento evidencia o quanto sucinto e frágil foram as referidas acusações. Do mesmo modo, em poucos parágrafos os supostos crimes são detalhados no Relatório Fiscal.

115. Não há prova alguma nos autos de que as supostas ações tenham contribuído de forma direta com tentativa de redução ilícita de IRPJ e CSLL. Conforme amplamente demonstrado, tanto no Relatório Fiscal, quanto na Impugnação, há evidência de que a Autuação nasceu de interpretação divergente do Contribuinte em relação a legislação tributária que trata de ajustes de Preço de Transferência (Frete, Duty, etc.). Ou seja, não há correlação material direta das supostas ações criminosas com resultado final da ação fiscal que culminou com a formalização do presente crédito.

116. De fato, mesmo com a eventual existência dos supostos crimes, eventual representação da Autoridade Tributária não deveria resultar em agravamento do crédito constituído, justamente por inexistência de prova quanto a correlação material mencionada. O mesmo vale para a afirmação de que tais ações teriam o condão direto de evitar a ocorrência do fato gerador. Conforme dito, a diminuição nos ajustes devido se deu por equívoco interpretativo e não com objetivo direto de evitar o nascimento de tributo devido.

117. É fato, considerando as provas instruídas, que o Fisco teve por base para a constituição de crédito informações extraídas da Escrituração Contábil e Fiscal do Sujeito Passivo.

Neste sentido, ganha força o argumento da Impugnante de que não há relação alguma entre informações extraídas da ECF e os supostos crimes alegados pelo Fisco. Conforme já indicado, não há no Relatório Fiscal e na Representação informações que evidenciem eventual ilação neste sentido.

118. A Autoridade Tributária não demonstra nenhuma informação que contrarie o conjunto de registros contábeis e fiscais informados à RFB. Neste sentido, procede a indagação do Contribuinte quanto ao detalhamento e explicitação do tipo penal praticado, o qual, necessariamente, tem de estar conexo com o mérito da constituição de crédito formalizada. Não há menção clara nos autos sobre eventual contabilização inexata praticada. Pelo contrário, os dados indicam que a questão dos ajustes relacionados aos Frete, Duty, etc., estão vinculados a divergência interpretativa.

119. A visão do Contribuinte, conforme penúltimo parágrafo da folha 5911, é a de que ...tudo o que a impugnante produziu em 2017, em termos de contabilização, declarações e apurações de transfer pricing, foi realizado em busca da verificação espontânea da materialidade tributável. Nunca se buscou “evitar a ocorrência de fato gerador” (as receitas foram todas declaradas), nem “reduzir o montante do imposto devido” (em 2017 nem se debatia a adequação dos ajustes em tela). Ora, considerando a escassa análise da Autoridade Tributária já mencionada,

realmente, não há elementos no processo que contrariem tal visão. Ou seja, os supostos crimes praticados foram jogados ao vento sem efetiva explicitação detalhada correlacionado a questão de mérito com os referidos ilícitos.

120. Em função da clara falta de correlação dos supostos crimes com o mérito, ganha notoriedade informações do Sujeito Passivo relativas a valores de exportações, montantes de ajustes e, principalmente, no que se refere a alegação de inferência exclusivamente subjetiva da Autoridade Tributária, ou seja, sem evidência de indícios relevantes conexos de real influência direta no mérito da lide. Nesta seara, certamente, cabe ao Fisco demonstrar em detalhes eventuais condutas delitivas. **Não só isso, mais ainda, considerando o que aqui se analisa, a relação entre tais condutas com o fato que levou ao crédito constituído.**

121. Quanto as Sales Confirmation, divergências detectadas em datas de cotação não têm relação alguma com os ajustes implementados pelo Fisco. Portanto, conforme já dito inúmeras vezes, o ponto de divergência do mérito refere-se exclusivamente à inclusão ou não de valores de Fretes, Duty, etc. Realmente, inexistindo a inclusão de tais valores no cálculo do Fisco, inexistiria se quer crédito a ser constituído. Portanto, mais uma vez, não há correlação alguma de tal divergência com o mérito.

122. Quanto a alegação formal de que a Representação Fiscal Para Fins Penais deve ser invalidada porque não foi protocolizada na data de protocolo do crédito, não há na legislação tributária norma indicando possibilidade legal de tal invalidação. O que há é que, havendo correlação material com o mérito, eventual imputabilidade penal pode ser tornada sem efeito em função de eventual pagamento integral do crédito.

123. Considerando o exposto, a multa de ofício aplicada pelo Fisco deve ser reduzida a 75%, ou seja, deve ser aplicada sem o fundamento da qualificação, a qual, conforme aqui explicitado, não teve elementos justificadores demonstrados pela Autoridade Tributária, isto é, ficou evidenciado nos autos inexistência de correlação material de supostos crimes mencionados no Relatório Fiscal e na Representação Fiscal Para Fins Penais.

De fato, a conduta ilícita atribuída à Recorrente não tem qualquer relação com a constituição do crédito tributário. A Autoridade Fiscal não demonstrou de que forma as informações alegadamente falsas teriam o propósito de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador.

Por essas razões, entendo que o recurso de ofício não merece provimento.

5 CONCLUSÃO GERAL

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar-lhe provimento. Vencido quanto ao mérito do recurso voluntário, voto por conhecer do recurso de ofício e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro José André Wanderley Dantas de Oliveira, redator designado.

A divergência se fundamentou nas seguintes considerações:

Nas exportações os custos do valor da tarifa de importação e os custos do frete, seguro e encargos para se colocar o produto nos armazéns de outros países, sob a cláusula FOB, não sendo suportados pelo vendedor em território nacional à sua parte vinculada, nos termos do § 12 artigo 34 da IN RFB nº 1.312/2012, a comparação deve ser feita com a decomposição dessas rubricas que são custeadas pelo importador e compõem o preço-parâmetro calculado sob a disciplina do PECEX.

Não sendo tais custos de responsabilidade do vendedor-exportador e, portanto, não estando incluídos no preço praticado, não há necessidade, sob a perspectiva da finalidade do controle dos preços de transferência, de que a tarifa de importação e custos com frete, seguro e encargos no mercado de destino sejam computadas no preço parâmetro, para fins de determinação da receita mínima tributável do exportador, independentemente das práticas aduaneiras no mercado de destino.

Apesar do processo tratar de ajustes de preços de transferência para produtos diferentes, a precificação dos dois produtos na venda da SUCOCÍTRICO CUTRALE para suas vinculadas também foi baseada, inclusive, na própria cotação da bolsa ICE do Suco de Laranja Concentrado. Tal fato está provado em todos os contratos apresentados pelo contribuinte, conforme o Anexo VI do Termo de Verificação Fiscal.

A utilização comercial da cotação da bolsa ICE de Suco de Laranja Concentrado para precificar os demais tipos de Sucos justifica a necessidade da aplicação do método Pecex. O contribuinte efetivamente utilizou comercialmente as cotações da bolsa ICE do produto específico Suco de Laranja Concentrado – NCM 20091100 – Suco (sumo) de Laranja Congelado como base para precificar os produtos Suco de Laranja Concentrado Extraído com Água – NCM 20091900 –

Suco (sumo) de Laranja Outros; e Suco de Laranja Integral – NCM 20091200 – Suco (sumo) de Laranja Não Congelado, com Brix não Superior a 20.

Assim, cumulativamente, o produto estava sujeito a preços públicos em bolsa de mercadorias e futuros listadas no Anexo II da Instrução Normativa (nº 1312/2012) e contratos de precificação do contribuinte.

Por isso, inclusive, não cabe para este produto específico a aplicação dos artigos 35, parágrafo único, 36 e 36-A, da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012. Ou seja, o ajuste de fretes pleiteado não é procedente, pois, já consta do preço praticado em bolsa.

Portanto e em conclusão, as despesas de frete não suportadas pelo exportador não são contempladas nos ajustes da cotação do produto exportado.

Assinado Digitalmente

José André Wanderley Dantas de Oliveira