



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



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16561.720097/2019-73</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1302-007.269 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 9 de outubro de 2024                                 |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | SUCOCITRICO CUTRALE LTDA                             |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Ano-calendário: 2015, 2016

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. DESCLASSIFICAÇÃO DO MÉTODO DE AJUSTE DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. INOCORRÊNCIA**

A contribuinte alegou que a Autoridade Fiscal desclassificou o método de ajuste do Preço de Transferência por ela adotado, e que não a intimou a apresentar novo método. Ocorre que a Autoridade Fiscal não desclassificou o método de ajuste do preço de transferência, mas constatou que a contribuinte não teria apurado corretamente os ajustes necessários de preço de transferência, de acordo com o preconizado no artigo 19-A da Lei 9.430/1996 e os artigos 34 a 36 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012. o bem analisado nos autos é uma commodity e estaria sujeita. Ademais o produto exportado, aqui analisado, é uma commodity, que estariam sujeitos à regra de preço de transferência pelo método **PECEX**.

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. MUDANÇA DE ENTENDIMENTO DO FISCO. INOCORRÊNCIA. PROCEDIMENTOS FISCAIS DISTINTOS REALIZADO EM ANO ANTERIOR.**

O procedimento fiscal anterior tratou-se de diligência e não de fiscalização. A Autoridade Fiscal esclareceu que a diligência teve o objetivo de coletar informações acerca da aplicação do método PECEX pelas pessoas jurídicas obrigadas a utilização do referido método para ajuste de preço de transferência e seleção de contribuintes para fiscalização.. Portanto, pelo procedimento fiscal anterior não ter sido de fiscalização, não há falar-se em consolidação de entendimento do FISCO acerca da matéria e tampouco em “homologação expressa” de procedimento adotado pela contribuinte na aplicação do método de preço de transferência.

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 incoterm FOB.

MÉTODO PECEX. PREÇO PARÂMETRO. AJUSTE NA COTAÇÃO EM BOLSA DA TARIFA DE IMPORTAÇÃO E FRETE PARA EXPORTAÇÃO DE ACORDO COM ESPECIFICAÇÃO DO CONTRATO PADRÃO. OUTROS PAÍSES. POSSIBILIDADE

Nas exportações sob a cláusula FOB da *commoditie* suco de laranja concentrado e congelado (FCOJ), ao se utilizar como o preço-parâmetro a cotação da Intercontinental Exchange (ICE), como esta inclui na formação da cotação a tarifa de importação norte-americana e os custos com frete, seguros e encargos, por considerar o preço do bem desembarçado nos armazéns estadunidenses, é admitido o ajuste da tarifa de importação norte-americana e dos custos com frete, seguros e encargos, ainda que o país de destino seja distinto dos Estados Unidos da América.

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.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

O lançamento de CSLL decorre das mesmas ocorrências fáticas do lançamento do IRPJ, portanto, aplica-se ao lançamento de CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da autuação por ausência de intimação, nos termos do art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, e, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, por alteração de entendimento do Fisco, vencidos os Conselheiros Marcelo Oliveira e Natália Uchôa Brandão, que votaram por acolher a referida preliminar; e, no mérito, (i) por unanimidade de votos, em dar

provimento ao recurso, quanto ao ajustes de preços de transferência em relação às exportações destinadas aos Estados Unidos da América; e (ii) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, quanto ao ajustes de preços de transferência em relação às exportações destinadas aos demais países, vencido o conselheiro Wilson Kazumi Nakayama (relator) que votou por negar provimento ao recurso quanto a esta matéria. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Henrique Nimer Chamas quanto à matéria em relação a qual o relator foi vencido. Conforme art. 110, §5º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, o Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva não votou, pois as matérias já foram votadas pelo Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama. Do mesmo modo, o Conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista (substituto) não votou em relação às preliminares suscitadas, pois as matérias já foram votadas pelo Conselheiro Marcelo Oliveira. Por fim, a Conselheira Miriam Costa Faccin não votou em relação à preliminar de nulidade da autuação por ausência de intimação, nos termos do art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, pois a matéria já foi votada pela Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e redator *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Henrique Nimer Chamas – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Henrique Nimer Chamas, Marcelo Oliveira, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Luís Ângelo Carneiro Baptista (substituto) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

Conforme o art. 110, §12, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, não mais integra o CARF.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo se serviu das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão 16-95.230 de 28 de maio de 2020 da 10ª Turma da DRJ/SPO que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte Sucocitrico Cutrale Ltda (“**CUTRALE**”).

Contra a **CUTRALE** foi lavrado Auto de Infração por falta de ajuste de preços de transferência na exportação da *commodity* suco de laranja para empresas vinculadas domiciliadas

no exterior, com fundamento nos arts. 19, § 9º e 19-A da Lei nº 9.430/1996, com exigência de IRPJ de R\$ 264.688.247,95 e CSLL de R\$ 95.287.769,23, incluindo juros e multa de ofício de 75%, relativos a fatos geradores do ano-calendários de 2015 e 2016.

A **CUTRALE** informou na ECF do ano-calendário 2015 que auferiu receita de exportação no total de R\$ 2.608.928.494,42, dos quais R\$ 1.980.855,626,55 foram destinadas a pessoas vinculadas e R\$ 5.016.285,84 para pessoas residentes em países com tributação favorecida (totalizando 76,12% das exportações), sujeitas a controle de preço de transferência, e no ano-calendário 2016 a contribuinte informou em ECF que as exportações totalizaram R\$ 2.714.125.447,35, dos quais R\$ 2.021.378.152,79 foram destinadas a pessoas vinculadas e R\$ 3.584.464,13 para pessoas residentes em países com tributação favorecida, totalizando 74,61% das exportações. Não houve ajuste de preço de transferência informado na ECF.

A Autoridade Fiscal relata no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 10930 a 10974) e seus anexos, que os lançamentos de ofício foram realizados porque a **CUTRALE** não teria apurado corretamente os ajustes necessários de preço de transferência, de acordo com o preconizado no artigo 19-A da Lei 9.430/1996 e os artigos 34 a 36 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012.

A **CUTRALE** impugnou o Auto de Infração arguindo que o lançamento de ofício decorreu de entendimentos divergentes entre o FISCO e a contribuinte em relação a ajuste em dois itens por ela realizados no preço cotado em bolsa de mercadorias, quais sejam: a tarifa de importação norte-americana e o frete, que entendeu devidos porque o preço de referência (*Frozen Concentrated Orange Juice – “FCOJ”*), praticado na bolsa de referência (*Intercontinental Exchange – “ICE” US*), considera a *commodity* suco de laranja colocada em armazéns dos Estados Unidos. Alegou que a Solução do Consulta Interna SCI COSIT nº 2 de 2019, no qual a Autoridade Fiscal fundamentou o entendimento pelo não cabimento do desconto do *duty* e do frete do preço de referência **FCOJ**, apresentam equívocos conceituais e práticos na aplicação das regras de preço de transferência pelo método **PECEX**.

A **CUTRALE** afirmou que demonstrou em planilha que devido aos ajustes ao preço de referência com exclusão do *duty* e do frete, não haveria ajuste de preço de transferência a ser adicionado à receita de exportação nos anos-calendários de 2015 e 2016.

A **CUTRALE** alegou que já teria sido submetida a procedimento fiscalizatório no ano-calendário 2013, com o mesmo objetivo do lançamento analisados nos presentes autos (verificação da aplicação do ajuste de preço de transferência), sem que tenha sido apurado qualquer infração, e que por isso manteve o mesmo procedimento adotado na apuração de ajustes de preço de transferência na exportação.

Segundo a **CUTRALE**, o presente lançamento foi decorrente de mudança de entendimento do FISCO, a partir da edição da SCI COSIT nº 02/2019. E que a alteração no entendimento do FISCO fere o princípio da segurança jurídica, eis que o sujeito passivo toma como parâmetro de sua atuação os atos administrativos em geral, e a mudança de entendimento é ainda mais relevante quando a questão suscita dúvidas na sua interpretação devido a sua

complexidade. A **CUTRALE** afirma que, no presente caso, a dúvida de interpretação surgiu internamente ao próprio FISCO, o que suscitou a remessa de consulta à COSIT.

Afirma a **CUTRALE**, que ao receber a “homologação expressa” da correição do procedimento por ela adotado no cálculo do ajuste do preço de transferência (com a finalização do procedimento de fiscalização do ano-calendário de 2013, sem lançamento), a alteração no cálculo do preço de transferência enunciada em abril de 2019, com fundamento na SCI COSIT nº 02/2019, só poderia ser convalidada em atuação fiscal relativos a fatos geradores posteriores à sua emissão.

Defendeu ainda, a nulidade do lançamento, com o argumento que a Fiscalização não a teria intimado a apresentar novo cálculo ao desqualificar a metodologia por ela empregada, e assim, não observando o disposto no art. 20-A da Lei nº 9.430/96.

A impugnação foi julgada improcedente pela 10ª Turma da DRJ/SPO em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

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

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2015, 2016

DEMAIS TRIBUTOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL dele decorrente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015, 2016

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válidos são os autos de infração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015, 2016

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE DE NORMAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas.

JUROS SOBRE MULTA. TAXA SELIC. SÚMULA VINCULANTE.

A multa, isolada ou de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora à taxa Selic. Entendimento vinculante expressado na Súmula Carf nº 108.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com o r. acórdão a **CUTRALE** apresentou recurso voluntário (e-fls. 17278 a 17318), reafirmando que o lançamento foi decorrente de divergência de entendimento quanto ao ajuste no preço da cotação de referência (**FCOJ**), basicamente reprisando os argumentos apresentados na impugnação, acrescentando sua irresignação com a decisão da DRJ.

Juntou “manifestação institucional” em que contesta as informações e conclusões contidas no Anexo II do TVF – Relatório de Controle e Fiscalização Aduaneira e um Parecer do professor Eliseu Martins acerca do ajuste do frete e seguro no preço parâmetro e o entendimento exarado na SCI COSIT nº 2 de 29 de abril de 2019.

Alegou que a DRJ não teria analisado em profundidade os argumentos por ela trazidos na impugnação, apenas repetindo o que fora consignado no TVF.

O recurso voluntário foi apreciado por esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara em julgamento realizado em 19 de outubro de 2023, que decidiu converter o julgamento em diligência para que fosse verificado a veracidade da alegação da **CUTRALE** junto a Autoridade Fiscal, i.e, que teria sido submetida a procedimento de fiscalização no ano-calendário de 2013, com o mesmo objeto do procedimento de fiscalização aqui analisado (cumprimento de obrigações tributárias relacionadas a preço de transferência) e com o mesmo auditor fiscal, e que não teria sido constatado nenhuma infração. E que a autuação decorreu de mudança de entendimento do FISCO, a partir da emissão da **Solução de Consulta Interna COSIT nº 2/2019**, o que fere o princípio da “não surpresa”.

Em atendimento ao determinado pelo CARF, a Autoridade Fiscal prestou esclarecimentos no documento intitulado “Informação Fiscal em Diligência”, às e-fls. 17370 a 17376, no qual esclarece que o procedimento fiscal realizado no ano-calendário 2016 tratou-se de diligência para a coleta de informações acerca da aplicação do método PECEX no primeiro ano de vigência do método. E que o procedimento de coleta de informações também foi direcionado para outros contribuintes que deveriam aplicar o referido método.

A Autoridade afirma que a partir de informações coletas em diligência, a **CUTRALE** foi selecionada para fins de verificação do devido cumprimento das normas tributárias nos anos-

calendários de 2015 e 2016 por meio de procedimento de fiscalização, por ter apresentado indícios de descumprimento das regras de preço de transferência.

Cientificada da “Informação Fiscal em Diligência”, a **CUTRALE** apresentou manifestação às e-fls. 17384 a 17393 reafirmando que a Fiscalização checkou os procedimentos contábeis e tributários por ela realizado em relação à apuração dos preços de transferência sob o método PECEX no ano-calendário 2013, e que por não ter sido constatado nenhuma infração, entendeu que houve homologação expressa do procedimento de apuração de ajuste de preço de transferência pelo PECEX, de modo que que o lançamento deveria ser cancelado porque houve mudança de entendimento do FISCO, a partir da SCI Cosit nº 2/2019, em conformidade com a regra estatuída no art. 146 do CTN.

É o Relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

O recurso voluntário já havido sido considerado tempestivo e que atendia aos demais requisitos para sua admissibilidade quando da análise anteriormente realizada por esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção quando da conversão do julgamento em diligência.

Tendo tomado ciência do resultado da diligência, a **CUTRALE** apresentou manifestação tempestiva, de modo que também deve ser conhecido.

### 1. Arguição de nulidade do Auto de Infração

A **CUTRALE** alega que o Auto de Infração deveria ser cancelado, porque tendo a Autoridade Fiscal desclassificado o método PECEX por ela adotado para ajuste do preço de transferência, não a intimou a apresentar outro método para ajuste do preço de transferência, conforme determina o art. 20A da Lei nº 9.430/96:

5. NULIDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO NOS TERMOS DO ARTIGO 20-A, DA LEI N. 9.430/96.

Somando-se à improcedência do lançamento tributário, e às restrições impostas pelo Código Tributário Nacional, no presente caso, há que se apurar a nulidade, de cunho material, de que está eivada a autuação impugnada. Olvidou-se, no procedimento fiscal que edificou o lançamento, a providência determinada pela Lei n. 9.430/96, em seu artigo 20-A:

Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não

poderá ser alterada pela contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

O artigo 20-A foi inserido na Lei n. 9.430, pela Lei n. 12.715/2012, precisamente o diploma legal que introduziu o PECEX. Ou seja, trata-se de providência que contempla exatamente a hipótese em que a discordância da fiscalização quanto aos critérios adotados na aplicação do novo método, conduzindo a alteração de tamanha relevância quantitativa para a apuração do preço parâmetro, exige que o Fisco passe a considerar outra metodologia, a ser apresentada pelo contribuinte.

Como já foi demonstrado, a “glosa” dos ajustes quanto ao duty e ao frete ocasiona alteração substancial do preço parâmetro a ser comparado com o praticado, tornando-o imprestável para a aplicação de um método de controle de preços de transferência.

Revela-se imprescindível a providência prescrita no artigo 20-A, pois a edificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL contaria com método que levou a preço parâmetro incomparável, dissociado de razoabilidade quantitativa. Tributa-se, ao final, margem de lucro flagrantemente inexistente nas exportações, decorrente da desqualificação de critérios antes adotados pela empresa.

Por influir decisivamente na delimitação da base de cálculo, nos aspectos materiais da incidência tributária, a invalidade que resulta da não oportunidade de apresentação de novo cálculo, sob novo método, é nulidade material, a qual se requer seja decretada no julgamento do recurso.

Não assiste razão à Recorrente.

No período de vigência do art. 19-A da Lei nº 9.430/96, que instituiu o método PECEX para ajuste de preço de transferência na exportação de *commodities*, o PECEX era o método obrigatório para a aplicação de ajuste de preço de transferência na exportação de *commodities*, de acordo com o art. 19, § 9º da Lei nº 9.430/96.

Além do mais, não houve desclassificação do método PECEX, como pretende fazer crer a **CUTRALE**, mas a não aceitação da dedução do frete e da tarifa norte-americana do preço parâmetro na apuração do ajuste do preço de transferência pela Autoridade, questão que será analisada no mérito.

Portanto, rejeito a nulidade arguida

## **2. Da arguição de nulidade do Auto de Infração por alteração de entendimento do FISCO**

A **CUTRALE** afirma que foi submetida a procedimento de fiscalização no ano-calendário de 2013, com o mesmo objeto do procedimento de fiscalização aqui analisado

(cumprimento de obrigações tributárias relacionadas a preço de transferência) e com o mesmo auditor fiscal, e que não teria sido constatado nenhuma infração. Alega que houve mudança de entendimento do FISCO a partir da emissão da **Solução de Consulta Interna COSIT nº 2/2019**, o que fere o princípio da “não surpresa”.

A **CUTRALE** defende que o procedimento de apuração de ajuste de preço de transferência por ela adotado foi “homologado expressamente” com a finalização do procedimento de fiscalização do ano-calendário de 2013, encerrado em 2016, e que segundo ela, concluiu pela correição do procedimento por ela adotado. Assim, suscita a aplicação do art. 146 do CTN, pleiteando que a aplicação do novo entendimento do FISCO se dê a partir da emissão da SCI COSIT nº 2/2019. Subsidiariamente defende a aplicação do art. 100, § único, do CTN, excluindo-se do lançamento as penalidades sancionatórias.

Em virtude da alegação da CUTRALE, essa turma julgadora houve por bem converter o julgamento em diligência, para verificar se o procedimento a que a Recorrente esteve sujeita no ano-calendário de 2016, relativo a fatos geradores do ano-calendário de 2013, tinha o mesmo objeto, ou seja, análise dos ajustes do preço de transferência preconizado pelo artigo 19-A da Lei 9.430/1996 e os artigos 34 a 36 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012, e caso houvesse diferença em relação a situação fática aqui analisada (nos anos-calendários 2015 e 2016) com os analisados no ano-calendário 2016, que os apontasse.

A Autoridade Fiscal prestou esclarecimentos, às e-fls. 17370 à 17376, onde informa que o procedimento realizado em 2016, relativo ao ano-calendário 2013, não se trata do mesmo procedimento que o realizado em 2019, relativo aos fatos geradores dos anos-calendários 2015 e 2016 analisados no presente processo. No ano-calendário 2016 foram realizadas diligências, pela área de programação fiscal, não apenas em face da CUTRALE, mas também em relação a outros contribuintes, para coleta de informações acerca da aplicação do método PECEX:

1. Trata-se de conversão de julgamento em diligência para que a Unidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, que procedeu a ação fiscal no ano-calendário de 2013, informe se o objeto daquele procedimento fiscal foi o mesmo aqui tratado (ajuste do preço de transferência em exportações de suco de laranja para empresas domiciliadas no exterior e vinculadas à Recorrente, relativos a fatos geradores do ano-calendário de 2015 e 2016), e caso houver diferenças, que as aponte.
2. Conforme prevê ainda a mesma Resolução em relatório, torna-se necessário verificar se o procedimento de fiscalização, a que a Recorrente esteve sujeita no ano-calendário de 2016, relativo a fatos geradores do ano-calendário de 2013, tinha o mesmo objeto, ou seja, análise dos ajustes do preço de transferência preconizado pelo artigo 19-A da Lei 9.430/1996 e os artigos 34 a 36 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012 e, caso houver diferença na situação fática aqui analisada (nos anos-calendários 2015 e 2016) com os analisados no ano-calendário 2016, que os aponte.

3. De início, não resta dúvida que a presente diligência fiscal, determinada pela Resolução acima mencionada, é oportuna porque é importante esclarecer a recorrente e o Colegiado acerca da diferença entre os procedimentos citados, tanto para que não ocorra prejuízos ao mérito do julgamento em questão, como para que o próprio recorrente entenda melhor as finalidades dos procedimentos fiscais a que está submetido.

4. Torna-se relevante o esclarecimento até para conhecimento dos procedimentos conduzidos pela administração tributária federal pelos próprios Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. 5. O primeiro procedimento fiscal, objeto de questionamento, foi o conduzido conforme Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal – TDPF constante abaixo e citado:

[...]

6. O ano-calendário 2013 foi o primeiro ano da vigência do método obrigatório PECEX para commodities, conforme alteração pelo artigo 19-A da Lei 9.430/96, incluído pela Lei 12.715/2012. Dessa maneira, a unidade da RFB – Delegacia de Maiores Contribuintes em São Paulo – responsável pela programação e fiscalização de preço de transferência, abriu e concluiu, em sede de programação fiscal, uma série de diligências fiscais em alguns contribuintes para coletar informações para análise. Dentre eles, o recorrente foi um dos diligenciados.

A Autoridade Fiscal esclareceu, ainda, que foi o auditor fiscal responsável pela diligência em 2016, em atribuição no âmbito da Divisão de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal – DIPAC, não tendo realizado qualquer análise conclusiva acerca da eventual irregularidade pela CUTRALE quanto a aplicação de preços de transferência, ressaltando que tratou-se de procedimento com o objetivo de selecionar contribuintes para fiscalização:

8. A diligência fiscal foi realizada no âmbito das atribuições da Divisão de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal – Dipac, onde este Auditor-Fiscal exercia suas funções à época. Tais atribuições estão previstas no mesmo Regimento Interno da RFB, Portaria MF 203, de 14 de maio de 2012, em seu artigo 249:

*“Art. 249. Às Divisões de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal - Dipac, aos Serviços de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal - Sepac e às Seções de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal - Sapac competem as atividades de seleção de sujeitos passivos, preparo do procedimento fiscal, avaliação e controle da atividade fiscal.”*

9. Portanto, o procedimento citado, referente ao ano-calendário 2013, não fez qualquer análise conclusiva acerca da irregularidade ou regularidade da aplicação de legislação de Preço de Transferência. Importante ressaltar que se tratava de uma atividade com vistas à seleção de contribuintes e em virtude da nova legislação citada. Por isso, inclusive, a abertura de diligência fiscal. Tanto que o

texto constante do Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal – TEPF faz referência apenas à verificação de documentação, não determinando qualquer conclusão fiscal se estava regular ou não o cumprimento das obrigações principais relativas à legislação de Preço de Transferência. 10. Dessa maneira, conforme constante do Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal, reforça-se que se tratava de uma ação fiscal de diligência e não de fiscalização. E o objetivo dessa ação fiscal era apenas coletar as informações para entendimento de como os contribuintes estavam aplicando a nova legislação tributária acerca do PECEX

A **CUTRALE** tomou ciência da informação fiscal e reafirmou que na diligência realizada em 2013 foram solicitados todos os dados e documentos possíveis de serem exigidos para apuração dos ajuste de preços de transferência pelo **PECEX**, que teriam sido comuns ao exigido pela Fiscalização em 2019

Nos itens 3 e 4 foram solicitados todos os dados e documentos possíveis de serem exigidos quanto à apuração do PECEX e quanto às estruturas societárias, físicas e de pessoal, no exterior, vinculadas à contribuinte fiscalizada.

São anexados à presente manifestação alguns dos documentos probatórios fornecidos naquela ocasião, apenas para ilustrar a efetividade e a profundidade da fiscalização promovida sobre a empresa.

O mais importante - e que responde àquele segundo “quesito da diligência” - é a planilha apresentada pela empresa (e claro, acompanhada de centenas de documentos - invoices, RE’s, etc.), que é exatamente igual, nos parâmetros, colunas e critérios, àquela apresentada perante a fiscalização seguinte (que culminou no lançamento aqui questionado) (Anexo).

E claramente aponta os ajustes de frete e duty efetuados tanto ao longo de 2013 (“AJUSTES PERMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA (US\$/TON)”), como em 2015 e 2016.

[...]

Como se pode verificar na comparação com a planilha apresentada à fiscalização que culminou na autuação debatida nestes autos, a mesma Coluna “AJUSTES PERMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA (US\$/TON)”, estava presente, apontando os valores de duty e frete, que a partir de 2019 passaram a ser tido como inadequados - pela Receita Federal - na esteira da Solução de Consulta n. 2/2019.

Ademais, na primeira fiscalização, toda a estrutura no exterior foi apresentada à auditoria fiscal, com diversos elementos quantitativos e qualitativos esclarecidos, no sentido de demonstrar a substância e efetividade das operações das vinculadas.

Nos anexos à presente manifestação, alguns dos documentos que foram entregues diante dos termos de intimação, a evidenciar a profundidade e efetividade do procedimento fiscal, que em tudo se equipara àquele promovido em 2019 (quanto aos anos 2015 e 2016).

A **CUTRALE** ratifica o seu entendimento que ao ter sido encerrado o procedimento fiscal em 2016, sem que tivesse sido apontado qualquer infração, entendeu que teria havido “homologação expressa” que os procedimentos por ela adotado para apuração do ajuste de preço de transferência pelo método PECEX estava correto, e que teria havido alteração do entendimento do FISCO, a partir do enunciado da SCI Cosit nº 2/2019, que levou à autuação. Assim, entende que o novo entendimento só poderia ser exigido para fatos gerados posteriores à edição da :SCI Cosit nº 2/2019:

5. **CONCLUSÃO** Diante dos elementos ora trazidos à cognição da instância de julgamento administrativo, constata-se que a fiscalização tratou da checagem dos procedimentos contábeis e tributários da empresa quanto à apuração dos preços de transferência sob o método PECEX, no ano-base 2013. E que a contribuinte efetuou exatamente os mesmos ajustes a título de frete e duty.

O desfecho diferenciado formalizado em 2019 (autuação aqui enfrentada) decorreu da interpretação aventada na Solução de Consulta n. 2/2019, que passou a enxergar impropriedade nos ajustes de tais parcelas.

Trata-se de alteração de entendimento que fere o princípio da segurança jurídica, da irretroatividade, com desdobramento no primado da “não surpresa”.

Assim, tendo a Recorrente recebido a homologação expressa em 2016 - com relação ao ano base 2013 (e não tácita, que seria a hipótese de não fiscalização no decurso de 5 anos) - de que os critérios jurídicos adotados nos cálculos de preços de transferência estavam corretos, consentâneos com as prescrições legais, a modificação do critério enunciada em abril de 2019, na Solução de Consulta que vincula a DEMAC, só poderia ser convalidada em autuação fiscal com relação aos fatos geradores que lhe sucederam.

Entendo que não assiste razão à **CUTRALE**.

Ficou esclarecido que o procedimento fiscal realizado em 2016 teve o objetivo de coletar informações sobre a aplicação do método **PECEX** pelos contribuintes que estavam obrigados a aplicar referido método na apuração de ajuste de preço de transferência na exportação de *commodities*, para fins de seleção de contribuintes para fiscalização. O procedimento fiscal teve um objetivo claro e definido, justificando o ato administrativo.

A Autoridade Fiscal esclareceu que o procedimento se tratou de ação fiscal de diligência, conforme se verifica no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal abaixo colacionado:

**TERMO DE ENCERRAMENTO DE PROCEDIMENTO FISCAL**

TDPF-D 08.1.85.00-2016-00021-9  
\*CÓDIGO ACESSO 20596009

CONTRIBUINTE : SUCOCÍTRICO CUTRALE LTDA.  
CNPJ : 61.649.810/0001-68  
ENDEREÇO : AV. PADRE JOSÉ DE ANCHIETA, 470 – BLOCO 1 – VILA FURLAN  
CIDADE : ARARAQUARA - SP  
Lavatura: DEMAC/São Paulo/Rua Novo Horizonte, 78 - 3º andar

Encerramos nesta data **ação fiscal de diligência** levada a efeito no CONTRIBUINTE acima identificado, tendo sido verificada documentação relativa ao cumprimento de obrigações tributárias referentes ao Ano-Calendário 2013 relacionadas a Preço de Transferência.

E, para constar e surtir todos os efeitos legais foi lavrado o presente Termo, em duas vias de igual forma e teor, assinadas pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, sendo uma das vias entregue ao contribuinte para ciência.

São Paulo, 06/10/2016

  
Geórgio Fener de Souza  
AFRFB – matrícula 680325

De fato, em procedimento de diligência, o objetivo é coletar informações e o procedimento de fiscalização, em que se busca informações mais específicas, demanda muito mais tempo. Isso pode ser comprovado porque a diligência realizada em 2016 levou pouco mais de 6 meses (iniciou-se em 28/03/2016 e encerrou-se em 06/10/2016), ao passo que a fiscalização demorou mais de 2 anos para ser realizada (iniciou-se em 03/10/2017 e foi encerrada em 29/11/2019).

A demora no prazo para realização da Fiscalização foi decorrente de atraso no atendimento de intimações pela **CUTRALE**, conforme os excertos abaixo transcritos do TVF:

112. Em 13/05/2019, o contribuinte solicitou prorrogação pela sétima vez, justificando tal fato em decorrência da complexidade e volume de informações a serem apresentadas, bem como em razão da reunião a ser realizada dia 16 de maio na DEMAC-SP, visando a conformidade tributária nos casos de exportação da “commodity” suco de laranja. (grifei)

(...)

149. O início da fiscalização ocorreu em 03/10/2017. Em 13/06/2019, com ciência nesta mesma data, depois de mais de **sete pedidos de prorrogação**, conforme histórico de intimações e respostas do contribuinte acima, a Auditoria-Fiscal intimou o contribuinte a mais uma vez apresentar os documentos para suportar os ajustes de Preço de Transferência realizados por meio de Termo de Constatação.

150. Desde os anos-calendário 2015 e 2016, e por quase dois anos de ação fiscal, a empresa não possuía documentos para suportar os ajustes que fez de preço de transferência. (grifei)

Fica claro, portanto, que os documentos requisitados no procedimento de Diligência não tiveram o mesmo objetivo que os documentos e explicações requisitados na Fiscalização.

Por se tratar de procedimento fiscal de diligência, por óbvio, não se emite nenhum juízo acerca da matéria diligenciada. É apenas em procedimento de fiscalização que no seu encerramento a Autoridade Fiscal lavra o Auto de Infração, caso tenha sido constatado infração à legislação tributária, ou então consigna que não verificou infração relativa à matéria fiscalizada. Não há, portanto, falar-se em “homologação expressa” do procedimento adotado pela CUTRALE para apuração do ajuste de preços de transferência pelo método PECEX.

Pelos motivos elencados, rejeito a arguição de nulidade do Auto de Infração por mudança de entendimento da Fiscalização.

### 3. Mérito

O objetivo do controle de preços de transferência é evitar a alocação fora do país de receitas que integram a base impositiva 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 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 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\*<sup>1</sup> 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\*<sup>2</sup> do preço praticado pela Cutrale, com relação ao preço “cheio” cotado na bolsa, que inclui tais custos.(destacou-se)*

*Todavia, o desconto\*<sup>3</sup> 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\*<sup>4</sup> 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 (\*<sup>2</sup>, 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” (\*<sup>1</sup>, \*<sup>3</sup>), 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” (\*<sup>4</sup>) 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. | <p>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.</p> <p>preço da bolsa &gt; ajustes &gt; preço parâmetro</p> <p style="text-align: center;">comparação </p> <p style="text-align: center;">preço praticado</p> |
| 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:

$$\text{Preço pago} \leq FCOJ - (C_{FS} + C_D + C_I + C_A + C_{Da} + C_{IT})$$

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.

## 2 - Exportação para os demais países sob a cláusula FOB (Porto de Santos)

No caso de exportação para os demais países, caso os custos tenham sido suportados pelo importador, e o preço cobrado foi FOB posto no Porto de Santos, o importador

deve considerar além da cotação em bolsa, o custo de embarque, transporte, seguro, desembarque o custo da cotação em bolsa mais os custos de transporte, para fins de comparação com os custos de importação do Brasil. Assim:

$$P_{USA} = FCOJ + C_{E\_USA} + C_{FS\_USA} + C_{D\_USA} + C_{I\_USA} + C_{Da\_USA} + C_{IT\_USA} + C_I$$

$$P_{Br} = P_{FOB} + C_{E\_Br} + C_{FS\_Br} + C_{D\_Br} + C_{I\_Br} + C_{Da\_Br} + C_{IT\_Br} + C_I$$

Onde:

$P_{USA}$  = Preço do produto importado dos Estados Unidos

$P_{Br}$  = Preço do produto importado do Brasil

$P_{FOB}$  = Preço FOB Porto de Santos

$C_{E\_Br}$  = Custo do embarque no Brasil

$C_{E\_USA}$  = Custo do embarque nos Estados Unidos

$C_{FS\_Br}$  = Custo do frete e seguro a partir do Brasil

$C_{FS\_USA}$  = Custo do frete e seguro a partir dos Estados Unidos

O importador independente acharia viável o negócio se:

$$P_{Br} \leq P_{USA}$$

Admitindo-se que os custos de desembarque, desembaraço aduaneiro, impostos e taxas e de transporte interno no país de destino fossem os mesmos para produtos de origem em qualquer dos dois países, já que o volume da mercadoria é o mesmo:

$$P_{FOB} + C_{E\_Br} + C_{FS\_Br} \leq FCOJ + C_{E\_USA} + C_{FS\_USA}$$

Para comparação do preço FOB posto no Porto de Santos com o preço de cotação na bolsa ICE, o importador independente teria que considerar a diferença de preço de embarque e de frete e seguro de mercadoria embarcada nos Estados Unidos e no Porto de Santos:

$$P_{FOB} \leq FCOJ + (C_{E\_USA} + C_{FS\_USA}) - (C_{E\_Br} + C_{FS\_Br})$$

Teríamos então que comparar o custo do embarque da mercadoria e o custo do frete e do seguro para o transporte da mercadoria dos Estados Unidos subtraindo o custo do embarque e do frete e seguro da mercadoria exportada pelo Porto de Santos.

O que se verifica então é que se o custo do embarque, frete e seguro de mercadoria embarcada nos Estados Unidos for maior que esses mesmos custos de mercadoria embarcada no Brasil, a Recorrente não poderia subtrair tais custos do preço padrão para fins de apuração do preço parâmetro.

Se o custo do embarque, frete e seguro de mercadoria embarcada nos Estados Unidos for menor que esses mesmos custos de mercadoria embarcada no Brasil, a Recorrente

poderia subtrair tais custos do preço padrão para fins de apuração do preço parâmetro, mas não em sua totalidade, eis que teriam que ser diminuídos dos custos de embarque a partir do Brasil.

Verifica-se um problema quanto ao valor do frete, pois a empresa de transporte é vinculada à **CUTRALE**, de modo que teriam que ser verificados os custos de embarque, frete e seguros obtidos a partir de fontes independentes.

Na impugnação, a Recorrente afirma que para precificação dos negócios em relação a exportação para vinculadas domiciliadas nesses outros países, também excluiu os custos de frete, seguro, tarifa de importação americana sobre o suco de laranja importado do Brasil, custos de transporte e de armazenagem (ou seja, os custos vistos no item “i”), mas adicionou uma margem positiva, um prêmio (considerando a demanda e variação do preço no mercado de destino).

Entendo que essa margem positiva também seria aplicada caso a importação tivesse origem nos Estados Unidos (base da cotação em bolsa), uma vez que o prêmio está relacionado com as condições do local de importação, e portanto não teria influência na comparação a que nos propomos.

Mas de quem seria o ônus de comprovar a adequação da exclusão dos custos da cotação de bolsa (preço parâmetro “ajustado”)?

Entendo que seria ônus da Recorrente.

Isso porque quem procedeu ao ajuste do preço-parâmetro foi a Recorrente, de modo que seria ela quem deveria justificar o motivo do ajuste.

Em relação às exportações destinadas aos Estados Unidos a Recorrente apresentou justificativas que tem coerência lógica e econômica.

Mas em relação às exportações para os demais países, como se verifica acima, não se aplica a mesma justificativa.

Além do mais, o § 13 do art. 34 determina que os ajustes autorizados do preço parâmetro devem ter origem em operações com pessoas não vinculadas:

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

A SCI Cosit nº 2, que tratou especificamente de consulta relativa à utilização como preço parâmetro da cotação da bolsa ICE para suco de laranja exportada para a Europa, concluiu com o mesmo entendimento.

Confira-se a conclusão em relação à exclusão da tarifa de importação americana sobre o suco de laranja (realces acrescidos):

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.

52. Entretanto, inexistindo prêmio de mercado para este produto, não se admite que o contribuinte construa um prêmio baseando-se em supostas diferenças entre o detalhamento do contrato padrão e as condições de sua operação, o que inclui o ajuste pretendido referente à tarifa cobrada pelos Estados Unidos sobre o ingresso do suco de origem brasileira. Neste caso, o preço parâmetro será determinado apenas com base no valor da cotação, sem que seja efetuado qualquer ajuste adicional.

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.

Em relação ao frete se seguro, no caso da SCI Cosit nº 2/2019, a questão é diferente da tratada nos presentes autos, por que ali a transação foi pactuada sob a cláusula CIF. Confira-se:

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.

Como no presente caso o transporte do suco de laranja foi realizado com empresas vinculadas à **CUTRALE**, entendo que para os demais países, as exportações sob a cláusula FOB, foi

indevida a exclusão dos outros custos do preço de cotação em bolsa, devendo ser mantido o lançamento em relação às exportações destinadas à aqueles outros países.

#### 4. Dos juros sobre a multa de ofício

Irresignou-se a CUTRALE contra a incidência de juros sobre a multa de ofício. Alegando que a SELIC somente seria aplicável em relação a débitos relativos a tributos, não alcançado as penalidades.

6. DESCABIMENTO DE CÔMPUTO DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO É sabido que o não adimplemento da obrigação tributária no prazo fixado em lei implica a incidência de multa e juros, em razão da mora. Os juros serão equivalentes à Taxa SELIC, consoante determinação do § 3º do art. 61, que remete ao § 3º do art. 5º, ambos da Lei nº 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Na linha dos artigos acima elencados, a Súmula CARF nº 4, define que:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais

Todavia, na hipótese de lançamento de ofício, a multa incidirá à razão de 75%, na forma prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Essa proposição normativa traduz uma sanção, quando o Fisco se vê obrigado a apurar de ofício o crédito tributário que o contribuinte deixou de declarar. Vale mencionar o conceito de tributo, nos termos da definição trazida pelo art. 3º do Código Tributário Nacional:

“Todavia, na hipótese de lançamento de ofício, a multa incidirá à razão de 75%, na forma prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Essa proposição normativa traduz uma sanção, quando o Fisco se vê obrigado a apurar de ofício o crédito tributário que o contribuinte deixou de declarar. Vale mencionar o conceito de tributo, nos termos da definição trazida pelo art. 3º do Código Tributário Nacional:”

Dessa forma, conclui-se que a SELIC somente é aplicável em relação a débitos relativos a tributos, não alcançando, portanto as penalidades, pois a teor do supracitado artigo do CTN, tributo não pode ser confundido com sanção por ato ilícito. Nota-se que os juros não existem por si só, eles decorrem, antes de qualquer coisa, de uma obrigação principal. Com a multa o procedimento lógico é o mesmo: ela apenas surgirá se existir um compromisso anterior não liquidado no prazo legal. Visto isso, os juros não podem incidir sobre a multa, uma vez que a mesma não retrata originariamente uma obrigação principal e sim, encargo que se adita à importância da dívida, com o fito de punir o contribuinte. Contudo ao se permitir a incidência de juros sobre multa, ambos com previsão em norma secundária, estar-se-ia distorcendo por inteiro a natureza e a própria finalidade dessa norma, a qual foi instituída com o objetivo de atribuir eficácia à execução da obrigação constituída em norma primária, estabelecendo consequências para o seu descumprimento (não para ser contornada para si mesma).

Essa questão não demanda maiores digressões, eis que está resolvida na Súmula vinculante CARF nº 108 (abaixo transcrita), que os conselheiros, bem como toda a Administração Tributária Federal devem observar em suas decisões.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto deve ser mantida a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

#### **5. Lançamento reflexo de CSLL**

O lançamento de CSLL decorre das mesmas ocorrências fáticas do lançamento do IRPJ, portanto, aplica-se ao lançamento de CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

#### **Conclusão**

Pelo exposto, rejeito as preliminares de nulidades arguidas, e, no mérito, voto em dar provimento parcial ao recurso para afastar o lançamento em relação aos ajustes em relação às exportações destinadas aos Estados Unidos da América, mantendo o lançamento em relação às exportações destinadas aos demais países.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

(Voto de Wilson Kazumi Nakayama)

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Redator designado

Em que pese o substancial voto do i. Relator, divergi com relação à **possibilidade dos ajustes relacionados à tarifa de importação norte-americana, frete, seguros e encargos que compõem a cotação do FCOJ na bolsa ICE**, nas exportações sob a cláusula FOB para os *demais países, que não os Estados Unidos da América*, posição que se sagrou vencedora na ocasião do julgamento.

Eis os fundamentos da divergência.

**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 desembaraço 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 às 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.

### **Conclusão**

Diante do exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, com fulcro no §§ 9º, 10, incisos V, VI e VII, e 12 do artigo 34 da IN RFB nº 1.312/2012, para admitir ajustes no preço-parâmetro e consequentemente 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 independentemente do destino do bem exportado.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas**