



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720123/2012-97
ACÓRDÃO	1301-007.494 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ULTRAFÉRTIL SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PIC. *INCOTERMS FOB* E *CFR*. DIVERGÊNCIA.

Não há equivalência entre os incoterms *Free on Board (FOB)* e *Cost and Freight (CFR)*, pois nesse último está incluso o frete até o porto de destino.

No caso presente, as importações tiveram como porto de embarque o Caribe e foram realizadas com preço FOB Caribe, nesse sentido, a utilização do preço parâmetro CFR Tampa/Flórida/EUA não é o mais adequado, vez que nele está incluído o custo do frete Caribe-Tampa, não presente no preço FOB Caribe, fato que resulta em um preço parâmetro indevidamente majorado.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PIC. DADOS DE PUBLICAÇÕES TÉCNICAS.

Correto o lançamento no qual a Recorrente e a Fiscalização se valeram dos dados constantes em publicações técnicas para determinação do preço parâmetro quando adotado o método de Preços Independentes Comparados (PIC), nos termos do art. 29 da IN SRF nº 243, de 2002.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PIC. DADOS DE PUBLICAÇÕES TÉCNICAS. PROVAS COMPLEMENTARES.

As operações reais e passíveis de comparação para fins de determinação do preço parâmetro devem ser prioritárias a informações complementares, constantes em publicações técnicas ou especializadas, exceto quando o sujeito passivo se utilizou dessas informações complementares para justificar a desnecessidade de ajuste de preço de transferência após devidamente intimado pela Fiscalização.

As operações reais não são prevalentes aos dados complementares quando não são relevantes ou se referem a períodos de apuração distintos do lançamento e os dados complementares maior grau de assertividade.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

O decidido quanto ao lançamento principal aplica-se, naquilo em que for cabível, aos lançamentos decorrentes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso para manter a autuação fiscal, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam provimento ao recurso.]

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ/Recife, que julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo ao ano-calendário 2009, para reduzir o prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL em R\$ 17.329.499,21 (fls. 1.110/1.121).
2. A fundamentação da autuação se deu em razão de ajuste, mediante adição, do valor de R\$ 17.329.499,21, relativo a preço de transferência, correspondente à diferença entre o preço parâmetro obtido pelo método dos Preços Independentes Comparados (PIC) e o preço

praticado em importações de amônia anidra (NCM 28141000) realizadas durante o ano 2009 junto a empresas vinculadas, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.094/1.109).

2.1. O custo de importação foi determinado pelo valor *free on board* (FOB) a partir de informações do sistema Siscomex, normalizando os valores pagos a prazo com base na taxa *Libor* para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de *spread*, proporcionalizada para o intervalo, conforme art. 9º, §3º da referida IN SRF nº 243, de 2002 (fls. 190).

2.2. O preço parâmetro foi utilizado tendo por base o valor FOB Caribe, conforme publicações técnicas, em razão de os embarques terem ocorrido nessa região, exceto em relação ao embarque efetuado em 01.05.2009, que ocorreu na Líbia, *invoice* nº 71884, emitido por Yara Switzerland Ltd, para o qual foi utilizado o valor FOB North Africa, conforme demonstrativo (fls. 191).

2.3. Informa a autoridade fiscal, ainda, que houve diferença não adicionada ao lucro em razão de o contribuinte ter considerado o valor *Cost and Freight* (CFR) Tampa, presente nas publicações, para determinar o preço parâmetro, enquanto para os preços praticados considerou o valor FOB.

2.4. Em resumo, o ajuste decorre na multiplicação das quantidades de mercadorias consumidas, informada pelo contribuinte, limitada a quantidade importada de pessoas vinculadas, em razão de ser superior à margem de divergência, prevista no art. 38 da IN SRF nº 243, de 2002, que prevê ajuste apenas quando o preço parâmetro for superior a margem de 5%.

3. Em impugnação (fls. 1.344/1.362), o sujeito passivo alegou que possui apenas um produto ao controle de preço de transferência, amônia, importada da empresa vinculada Yara Ltd, com sede em Tampa, Flórida, Estados Unidos; que apurou os preços parâmetros com base no método PIC, não restando necessidade de ajuste da base cálculo do IRPJ e CSLL; que utilizou para aplicação do método a publicação da Fertecon e da FMB, conforme IN SRF nº 243, de 2002; que a divergência que embasou o lançamento decorre do indicativo de preço, FOB Caribe, no lançamento, e CFR Tampa, pela impugnante; que adotou o índice CFR Tampa em razão da vendedora estar localizada naquela localidade e o preço CFR é o melhor indicativo do preço do mercado da amônia em bases mundiais; que, caso se entenda que o CFR não seja a melhor forma de demonstrar o valor de mercado da amônia, que há outras duas possibilidades de demonstrar

que os valores praticados observaram o preço de mercado (do art. 8º, I e II, da IN SRF nº 243, de 2002), (i) as aquisições de partes não relacionadas no exterior ou (ii) as aquisições internas efetuadas entre empresas não vinculadas; que os juros sobre a multa de ofício viola o art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996.

3.1. Após a impugnação, onde informa ter localizado 78 notas fiscais de aquisição no mercado interno, que comprovam a desnecessidade de ajuste a ser feito no ano-calendário 2009 e parecer elaborado por consultoria, que reforça os argumentos da impugnação (fls. 1.445/1.531).

4. A DRJ negou provimento à impugnação (fls. 1.535/1.547), entendeu o julgador de primeira instância por afastar o argumento de que o índice CFR Tampa visto que as importações foram provenientes de Trinidad e Tobago e da Líbia; que tanto o CRF quanto o FOB não contemplam o frete do Caribe para o Brasil, conforme defende a impugnante, todavia no CFR Tampa contém o valor do frete até Tampa, fato que faz com que esse método contenha um custo adicional que inviabiliza a sua utilização como parâmetro, por essa razão o preço FOB Caribe é o mais indicado, nos termos do art. 9º, § 1º, VIII, da IN SRF nº 243, de 2002; que as aquisições efetuadas de empresas não vinculadas no exterior e no mercado interno não podem ser utilizadas após a identificação da infração, na fase de impugnação, em razão de que a autoridade fiscal ter utilizado o mesmo método adotado pelo contribuinte (PIC) e a aquisição no mercado internacional se refere a apenas uma operação, realizada em setembro de 2009, fato que a torna menos segura do que as informações constantes em publicações especializadas, que apresentam dados de diversos períodos do ano-calendário, lastreada em uma gama considerável de operações, quanto as operações no mercado interno com empresas não vinculadas, elas não servem como preço parâmetro pois se referem ao ano-calendário 2010; entendeu por afastar o argumento relativo a juros sobre multa, pois não houve constituição de crédito tributário. A referida decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO. FRETE. IGUALDADE DE CONDIÇÕES.

Na identificação do índice a ser utilizado como parâmetro deve-se cuidar para que as mesmas condições relativas a frete estejam presentes. Tendo as importações sido realizadas com preço FOB caribe, o preço parâmetro CFR Tampa não é o mais

adequado, vez que nele está incluído o custo do frete Caribe-Tampa, não presente no preço FOB caribe. Uma vez que a partir da mesma revista especializada onde foi obtida o preço CFR Tampa pelo contribuinte há indicação do preço FOB Caribe praticado no mercado, acertada a utilização deste preço parâmetro pela autoridade fiscal.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento foi efetuado para redução do prejuízo fiscal, não tendo havido constituição de crédito tributário, razão pela qual o argumento trazido quanto à incidência de juros sobre multa de ofício não tem qualquer sentido no presente caso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO. FRETE. IGUALDADE DE CONDIÇÕES.

Na identificação do índice a ser utilizado como parâmetro deve-se cuidar para que as mesmas condições relativas a frete estejam presentes. Tendo as importações sido realizadas com preço FOB caribe, o preço parâmetro CFR Tampa não é o mais adequado, vez que nele está incluído o custo do frete Caribe-Tampa, não presente no preço FOB caribe. Uma vez que a partir da mesma revista especializada onde foi obtida o preço CFR Tampa pelo contribuinte há indicação do preço FOB Caribe praticado no mercado, acertada a utilização deste preço parâmetro pela autoridade fiscal.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento foi efetuado para redução do prejuízo fiscal, não tendo havido constituição de crédito tributário, razão pela qual o argumento trazido quanto à incidência de juros sobre multa de ofício não tem qualquer sentido no presente caso.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 1.554/1.577), a Recorrente repisa os argumentos trazidos na impugnação, em especial que o método PIC foi adotado com base em publicações de empresa com notório conhecimento no mercado mundial de amônio, nos termos do art. 29, II, da IN SRF nº 243, de 2002; que a r. decisão parte de premissa errada ao considerar pela não aplicação do método CFR Tampa/EUA, em razão de haveria frete adicional entre o Caribe e Tampa; que a conclusão da r. decisão, embora demonstre conhecer o significado dos *incoterms*, incorreu em erro, pois a aplicação do índice CFR da amônia em Tampa decorre de dois motivos (i) a vendedora e a venda foi celebrada naquela localidade e (ii) o preço em Tampa é o melhor indicativo do preço de mercado da amônia; que não há dúvidas que para retirar a amônia da Flórida par o Brasil é

necessário incluir o novo frete (Tampa-Brasil), dessa forma, entende, que a aplicação do índice CFR Tampa possui os mesmos efeitos do índice FOB em Trinidad e Tobago, pois ainda haveria novo frete para os produtos chegarem ao Brasil; que para o comprador, o índice CFR Tampa tem a mesma natureza do preço FOB; que o preço CFR Tampa é o melhor indicativo para o mercado amônia, pois aquela cidade é a porta de entrada do produto no mercado norte-americano, referenciado pela revista Fertecon (fls. 1.393/1.402) e FMB, conforme laudo (fls. 1.526/1.531) e que o referido índice é formado com várias operações no mercado à vista ou de curto prazo (mercado *spot*) ao passo que em outras regiões, como o Caribe, as operações são caracterizadas por contrato de longo prazo (30 a 40 anos); que o argumento para desqualificar o índice CFR Tampa em razão de os produtos embarcaram fisicamente em Trinidad e Tobago, no Caribe, embora pareça plausível em uma análise superficial, não resiste a uma investigação mais atenta, visto que o fator relevante é o local da negociação dos contratos, da celebração da venda, justamente porque as publicações mensuram os volumes negociados; que o índice FOB Caribe só serve para pautar as negociações feitas nessa localidade e, no caso da Recorrente, as operações ocorreram na Flórida; que se a amônia fosse alçada ao status de commodity, certamente o preço parâmetro seria o praticado em Tampa (CFR); que o índice FOB Caribe, embora constante em publicações, apresenta distorções porque é resultado do preço CFR Tampa, deduzido de um frete estimado entre essa cidade e Trinidad e Tobago, conforme atestado pelas revistas Fertecon e FMB; que a própria revista Fertecon afirma que a verificação do frete entre Tampa e o Caribe tem sido problemática, diante de inúmeras variáveis, difíceis de isolar estatisticamente; que apresenta planilha em relação a uma operação de importação em 2009 e cem operações de aquisição do mercado interno em 2010 com partes não relacionadas, que demonstrariam a correção dos preços praticados e a desnecessidade de ajuste; que a DRJ desconsiderou, por ausência de relevância, a importação de parte independente (de uma concorrente) e as informações de 2010 porque existiam operações em 2009; que a Lei nº 9.430, de 1996, e IN SRF nº 243, de 2002, não faziam referência ao número mínimo de operações para fins de comparação, fato que ocorreu apenas com a edição da Lei nº 12.715, de 2012, que alterou o § 10 ao art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, que condicionou a existência de operações que representassem, no mínimo, 5%, do total das operações; que a pergunta nº 28 do Guia de Perguntas e Respostas da Declaração de Informações Econômico-financeiras da Pessoa Jurídica (DIPJ), exercício 2010, que reconhece não haver um conceito legal de amostra; que a DRJ não pode inovar, visto que a própria RFB apresentou

entendimento acerca da inexistência de limite mínimo de amostras; que os preços praticados no mercado interno em 2010 são muito superiores ao preço praticado pela Recorrente; que a r. decisão errou ao confundir elementos complementares de prova, referências obtidas em publicações (art. 29 da IN SRF nº 243, de 2002) com a primazia das operações concretas de compra e venda entre partes independentes (art. 9 e art. 11 da IN). Requer o provimento do Recurso Voluntário com o cancelamento dos Autos de Infração.

6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator.

Conhecimento

7. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 03.10.2016, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 1.552). O Recurso Voluntário juntado aos autos em 02.11.2016, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 1.694), é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

Mérito

8. A autuação tem como fundamento ajuste de preço de transferência em que a Recorrente utilizou o método *Cost and Freight* (CFR) Tampa, Flórida, EUA, enquanto a fiscalização considerou valor *Free on Board* (FOB) Caribe, a partir de publicações técnicas, em razão dos embarques efetivos do produto amônia terem ocorrido nessa região, a exceção do embarque efetuado em 01.05.2009, que ocorreu na Líbia, *invoice* nº 71884, emitido por Yara Switzerland Ltd, para o qual foi utilizado o valor FOB África Norte.

9. Como relatado, a Recorrente centra sua argumentação em dois pontos. O primeiro, de que o método *Cost and Freight* (CFR) Tampa seria o mais adequado e, alternativamente, o comparativo dos preços praticados com uma operação de importação em 2009 e com cem

operações de aquisição do mercado interno em 2010 com partes não relacionadas, pois operações concretas de compra e venda entre partes independentes devem ter primazia a elementos complementares de prova, em referência às informações constantes em publicações.

a) FOB Caribe e CFR Tampa

10. A autoridade fiscal que efetuou o lançamento fundamentou a utilização do preço parâmetro FOB Caribe, extraído da mesma documentação utilizada pela Recorrente, conforme respostas desta em 23.07.2012 e em 03.08.2012, quando entregou cópias autenticadas e as respectivas traduções juramentadas das publicações técnicas *Fertecon Amônia Report* (Doc nº 21, fls. 887/963) e *FMB Weekly Ammonia Report* (Doc nº 22, fls. 964/1.013).

11. Nesse primeiro ponto, portanto, a insurgência não reside sobre a fonte de informação para fins de cálculo do preço parâmetro, visto que **há identidade de fonte** entre os cálculos efetuados pela Fiscalização e a Recorrente, que apresentou cópia das publicações técnicas, que serviram como elementos complementares de prova, nos termos do art. 29 da IN SRF nº 243, de 2002, aplicável à época dos fatos.

12. A divergência reside na aplicação do *incoterm* FOB Caribe para a Fiscalização e CFR Tampa para a Recorrente.

13. A Fiscalização justifica a utilização do preço FOB Caribe, constante nas referidas publicações técnicas, pois, dessa forma, é possível *minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, tanto os preços dos bens adquiridos no exterior de empresas vinculadas, utilizados para apuração do preço praticado, quanto os preços utilizados para apuração do preço parâmetro*. Destaca ainda a autoridade fiscal, que o local para determinação do preço parâmetro, isto é, FOB Caribe, deu-se porque a quase totalidade dos embarques se deu no Caribe, sendo exceção uma única aquisição, cujo embarque se deu na Líbia, conforme *invoice* nº 71884, cujo preço parâmetro utilizado para fins de comparação foi o valor FOB África Norte.

14. A Recorrente busca desqualificar a utilização do preço FOB Caribe, pois, no seu entender, o *CFR Tampa possui os mesmos efeitos de um índice FOB* em Trinidad e Tobago, onde ocorreram a quase totalidade dos embarques.

15. A Recorrente justifica seu entendimento com base em duas premissas. A primeira porque a vendedora está localizada em Tampa e a venda foi celebrada nessa localidade; a segunda é de que o CFR Tampa seria o melhor indicativo de preço de mercado da amônia em bases mundiais.

15.1. Sobre o CRF Tampa, aduz que esse índice é cotado considerando as remessas que tem a cidade de Tampa como destino, por isso, o “F” constante da sigla INCOTERM “CFR” indica que foi considerado o frete do produtor para se chegar em Tampa, uma vez que Tampa não produz amônia.

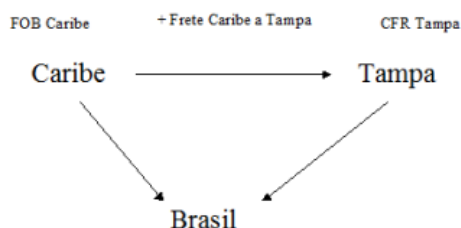
15.2. Prossegue que, para se retirar a amônia da Flórida com destino ao Brasil haveria de se incluir um novo frete (Tampa – Brasil). Assim, da perspectiva de um potencial comprador brasileiro, o índice CFR Tampa possui os mesmos efeitos de um índice FOB (FOB em Trinidad e Tobago, por exemplo).

16. O argumento não encontra validade nas operações que foram objeto de ajustes de preços de transferências. É incorreto considerar, para fins de comparação do caso concreto, o frete do produtor para que o produto chegue à cidade de Tampa pelo simples fato de que esse transporte nunca existiu, os produtos foram embarcados no Caribe.

17. Não há como aquiescer com a afirmação da Recorrente de que sob a perspectiva de um adquirente no Brasil, o índice CFR Tampa se trata de autêntico índice FOB, pois um novo frete haverá de ser adicionado no transporte até o Brasil, pois não houve transporte (e consequente custo com frete) até a cidade de Tampa.

18. Esse foi o entendimento do julgador de primeira instância, isto é, de que há esse custo adicional de frete até a cidade de Tampa, fato que inviabiliza a sua utilização como parâmetro para a determinação do preço de mercado. Destaca-se o seguinte trecho da r. decisão:

15. Com base nos gráficos antes apresentados neste voto e no teor do laudo da revista Fertecon, é possível elaborar novo gráfico que demonstra de forma clara que o argumento acima não possui qualquer fundamento lógico:



16. Percebe-se que, efetivamente, tanto no CFR Tampa quanto no FOB Caribe não estão incluídos o frete do Caribe para o Brasil, o que a princípio poderia conduzir à conclusão do contribuinte. Contudo, o valor CFR Tampa possui incluso nele o montante do frete do país do produtor para Tampa, vez que tal índice considera o frete até o porto de destino (Tampa). Logo, no índice CFR Tampa há um custo adicional que inviabiliza a sua utilização como parâmetro para a determinação do preço de mercado, vez que o preço praticado foi o FOB em porto do Caribe. Raciocínio idêntico pode ser realizado em relação à importação realizada na Líbia.

17. Tanto é assim que no trecho do laudo copiado abaixo está evidenciado que as vendas nos mercados latino-americanos (no qual se inclui o Brasil) são derivadas do índice CFR Tampa deduzido do frete para se chegar ao índice FOB Caribe. As vendas nos mercados latino-americanos são derivadas em grande parte do índice Tampa/EUA, levando em conta o diferencial de frete para que, de fato, a parte esmagadora do retorno FOB do Caribe seja definido pelas negociações em Tampa.

18. O entendimento exposto no gráfico acima resta ainda mais reforçado quando se atenta para o fato de que o próprio contribuinte, ao tentar desqualificar o índice FOB Caribe constante das publicações especializadas apresentadas, afirma, a partir de interpretação do laudo fornecido pela Fertecon, que este índice não é confiável pois seria obtido da subtração, do preço CFR Tampa, do valor do frete Caribe/Tampa. Ou seja, está evidente que no preço CFR Tampa está incluído o frete Caribe/Tampa.

19. Por não estar incluído no preço FOB Caribe o frete presente no CFR Tampa, há que se considerar que aquele é o índice mais adequado ao controle do preço de transferência no presente caso.

20. O art. 9º da IN SRF nº 243, de 2002, estabelece que os valores dos bens devem ser ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, dentre os quais, é destacado o ajuste relacionado com frete. Assim, na identificação do índice a ser utilizado como parâmetro de mercado deve-se tomar o cuidado para que as mesmas condições relativas a frete estejam presentes. Assim procedeu a autoridade fiscal, ao buscar nas mesmas revistas especializadas adotadas pelo contribuinte em seus cálculos, índice equivalente ao praticado nas operações de Importação.

Art. 9º Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo.

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

(...) VIII - frete e seguro.

21. Portanto, em que pese o laudo anexado aos autos esclarecer que o preço CFR Tampa é o melhor indicativo do preço de mercado da amônia, este, como visto,

não serve para ser utilizado na determinação do preço de transferência para as importações aqui tratadas por conter, embutido nele, frete não presente no índice FOB Caribe, o que o torna incompatível para fins de comparação com o preço FOB praticado no porto de Trinidad e Tobago, utilizado nas importações aqui tratadas.

22. Uma vez que, conforme defendido pelo próprio contribuinte, as publicações são especializadas em amônia anidra, há que se considerar que a cotação FOB Caribe é uma referência de mercado hábil e idônea, em atendimento ao disposto no art. 29 da IN.

23. Pertinente comentar, ainda, a respeito de argumento utilizado pelo contribuinte, no sentido de que, caso a amônia fosse alçada ao status de commodity com cotação em bolsa de valores, à semelhança, por exemplo, da soja, na Chicago Mercantile Exchange, cujas transações têm seu preço formado com base nas cotações dessa bolsa, certamente o preço a ser tomado como referência seria o praticado em Tampa, por ser mais confiável.

24. Primeiro, trata-se de uma suposição. O termo "caso" já afasta, por si só, o argumento trazido, pois não se pode defender uma tese com base em um fato ainda não ocorrido. Segundo, conforme já visto, ainda que confiável, o índice CFR Tampa não serve como referência no caso concreto.

19. A Recorrente junta laudo da empresa FMB responsável por uma das publicações utilizadas por ela e pela fiscalização (1.672/1.692), que em suma afirma que o preço CFR Tampa seria mais confiável que o FOB Caribe.

20. Ainda que tal afirmação esteja correta, tal fato não tem relevância para o caso concreto, visto que os produtos foram efetivamente embarcados no Caribe, não sendo sequer razoável admitir que o preço parâmetro seja majorado por um custo adicional (e inexistente) de frete até a Tampa.

21. Os produtos foram embarcados no Caribe e destinados ao Brasil, razão pela qual absolutamente correta a utilização do preço FOB Caribe para fins de determinação do preço parâmetro, nos termos do art. 18, I, da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 8º, VIII, da IN SRF nº 243, de 2002.

b) Operações concretas e elementos complementares de prova

22. O segundo ponto arguido pela Recorrente diz respeito ao comparativo dos preços praticados com uma operação de importação em 2009 e com cem operações de aquisição do

mercado interno em 2010 com partes não relacionadas, pois operações concretas de compra e venda entre partes independentes devem ter primazia a elementos complementares de prova, em referência às informações constantes em publicações técnicas.

23. De fato, assiste razão à recorrente. As operações reais e passíveis de comparação para fins de determinação do preço parâmetro deve ser prioritárias a informações complementares, constantes em publicações técnicas ou especializadas.

24. Preliminarmente, registre-se que não foi a Fiscalização que por sua iniciativa adotou os preços constantes nas publicações técnicas *Fertecon Amônia Report* (Doc nº 21, fls. 887/963) e *FMB Weekly Ammonia Report* (Doc nº 22, fls. 964/1.013), essas informações foram prestadas pela Recorrente, que se valeu dessas publicações para aplicação do método de Preços Independentes Comparados (PIC) para concluir pela desnecessidade de ajuste.

25. A premissa de utilização das informações que fundamentaram as conclusões do lançamento foram as mesmas que a Recorrente utilizou e que, após o lançamento, aduz não ser o mais correto após ter identificado uma operação de importação em 2009, período fiscalizado, e outras cem relativas ao ano-calendário 2010.

26. A conduta do Recorrente, que em um primeiro momento se utiliza das publicações técnicas para não fazer o ajuste de preço de transferência e, após o lançamento, busca afastá-las, contraria a própria boa-fé objetiva e a proteção da confiança, como bem abordado pelo i. Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, no Acórdão nº 1301-006.336, sessão de 11.04.2023, que assim se manifestou sobre o comportamento contraditório após a ciência do ato administrativo:

Além disso, a conduta do Recorrente, ao optar expressamente pelo lucro presumido para depois arguir a nulidade exatamente em função da consideração dessa opção pela Autoridade Fiscal, contraria a própria boa-fé objetiva e a proteção da confiança, na perspectiva da vedação ao comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). Segundo ANTONIO MENEZES CORDEIRO, a locução *venire contra factum proprium* “traduz o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente”, que é tido como inadmissível¹.

Apesar de originado no direito privado, é fato que a aplicação desse instituto ao direito público vem sendo admitida majoritariamente, conforme demonstrado

¹ CORDEIRO, Antonio Menezes. Da boa fé no direito civil. - Coimbra: Almedina, 2013, p. 742.

por FLÁVIO RUBINSTEIN². Inclusive, este CARF realiza a sua aplicação ao direito tributário com frequência (Cf. Acórdãos n. 3401-003.290, 2101-002.059 e 1401-004.667).

27. Esse fato por si só seria suficiente para afastar a argumentação de que se deveria utilizar operações reais a dados complementares constantes em publicações especializadas, todavia, alguns aspectos são importantes sobre as referidas operações reais trazidas pela recorrente.

28. O primeiro diz respeito às denominadas cem operações, juntadas em anexo ao Recurso Voluntario (fls. 1.693), que se referem a 98 aquisições efetuadas pela empresa Vale Fertilizantes S.A. da companhia Petróleo Brasileiro S.A. e duas aquisições efetuadas pela Recorrente junto à Copebrás Ltda, todavia, embora se refiram a operações entre partes independentes, essas operações se referem a ano-calendário diverso da exigência fiscal.

29. O segundo aspecto é a de utilizar uma única operação de aquisição efetuada pela Recorrente, efetuada junto à empresa Koch Nitrogen Internacional, com data de registro em 14.09.2009, relativa a 16.527,28 toneladas do produto, para fins de determinação do preço parâmetro de todas as operações ocorridas no ano-calendário 2009, que resultaram em 237.734 toneladas de amônia.

30. A Recorrente defende a utilização desses dados com base no art. 11 da IN SRF nº 243, de 2002:

Art. 11. Não sendo possível identificar operações de compra e venda no mesmo período a que se referirem os preços sob investigação, a comparação poderá ser feita com preços praticados em operações efetuadas em períodos anteriores ou posteriores, desde que ajustados por eventuais variações nas taxas de câmbio das moedas de referência, ocorridas entre a data de uma e de outra operação.

§ 1º Nos ajustes em virtude de variação cambial, os preços a serem utilizados como parâmetros para comparação, quando decorrentes de operações efetuadas em países cuja moeda não tenha cotação em moeda nacional, serão, inicialmente, convertidos em dólares americanos e, depois, para reais, tomando-se por base as respectivas taxas de câmbio praticadas na data de cada operação.

§ 2º Na hipótese desse artigo, serão consideradas, também, as variações acidentais de preços de commodities, quando comprovadas mediante

² RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III. - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 65-66.

apresentação de cotações de bolsa, de âmbito nacional ou internacional, verificadas durante o período. (g.n.)

31. Sobre as operações ocorridas no ano-calendário, a hipótese para se utilizar preços praticados em períodos anteriores ou posteriores é quando não for possível identificar operações de compra e venda no mesmo período a que se referirem os preços sob investigação. Definitivamente, essa não é a situação do caso concreto, no qual a Recorrente e a Fiscalização se valeram dos dados constantes em publicações técnicas, nos termos do art. 29 da IN SRF nº 243, de 2002.

32. Sobre a aquisição da empresa Koch Nitrogen Internacional, além do que já foi até aqui discorrido, em especial de que os dados utilizados pela Fiscalização têm a mesma fonte dos daqueles originalmente utilizados pela Recorrente, a mesma defende que a legislação então vigente no ano-calendário de 2009 não dispunha sobre um número mínimo de operações para fins e comparabilidade, isto é, que apenas com a edição da Lei nº 12.715, de 2012, que alterou o § 10 do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, para exigir que no cálculo do PIC deveriam ser consideradas operações representativas de, no mínimo, 5%. Em suma, alega que aplicar regra de relevância seria uma ilegal retroação.

33. Como já citado, a origem dos dados para fundamentação de não ajuste do lucro líquido com base na legislação de preços de transferência e a presente exigência fiscal tem como base as publicações técnicas sobre o mercado de amônia. A pretensão de se utilizar uma única operação de aquisição para derrogar os dados publicados por duas fontes distintas não deve prosperar por esse motivo.

34. A autoridade julgadora (e a responsável pelo lançamento de ofício também) pode afastar determinada amostra quando motivadamente a considere como não relevante ou que não represente fielmente o preço parâmetro, nomeadamente, quando, no caso concreto, há outros elementos fidedignos.

35. Além disso, a regra de relevância mínima instituída pela Lei nº 12.715, de 2012, ao estabelecer um valor mínimo de 5% das operações para fins de comparabilidade, tem como objetivo o de proporcionar segurança jurídica especialmente aos contribuintes, que doravante adotem esse critério de amostragem.

36. O objeto da inovação legislativa foi nesse sentido, estabelecer critérios objetivos e com isso diminuir litígios, conforme se observa na Exposição de Motivos que encaminhou a Medida Provisória nº 563, de 2012, que precedeu a referida lei:

56. A medida proposta também visa a aperfeiçoar a legislação aplicável ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no tocante a negócios transnacionais entre pessoas ligadas, **visando a reduzir litígios tributários e a contemplar hipóteses e mecanismos não previstos quando da edição da norma, atualizando-a para o ambiente jurídico e de negócios atual.** Destarte, a legislação relativa aos controles de preços de transferência aplicáveis a operações de importação, exportação ou de mútuo, empreendidas entre entidades vinculadas, ou entre entidades brasileiras e residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou ainda, que gozem de regimes fiscais privilegiados, restará atualizada e aperfeiçoada com as alterações propostas.

[...]

58. Como medida de combate a essas práticas, que aviltam a base de tributação no Brasil transferindo-a para outros países, **impõe-se ao contribuinte o dever de comprovar que os valores dessas operações não sofreram manipulações ou ajustes indevidos, o que é feito mediante o cálculo dos chamados preços parâmetros**, ou mediante arbitramento de juros que se adequem a taxas preestabelecidas na legislação, no que toca aos contratos de mútuo.

[...]

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

37. Não significa, portanto, que antes dessa lei o critério de relevância não pudesse ser aplicado aos procedimentos de auditoria, mas, tão somente, que a partir da edição da Lei nº 12.715, de 2012, se o contribuinte adotar o critério mínimo de 5% dos valores das operações para fins de determinação do preço parâmetro, esse fato não poderá ser objeto de censura pela Administração Tributária.

38. Por fim, a resposta à pergunta nº 28 do Ajuda da DIPJ/2000, tinha a seguinte redação:

028 Qual a amostra das operações realizadas no mercado brasileiro ou no exterior passível de ser aceita como aferidora da média aritmética do preço parâmetro, na hipótese de o produto não ter cotação oficial no mercado?

A legislação não estabelece um conceito legal de amostra de preços e custos. Considerando-se que **para cálculo do preço praticado nas operações de importação ou de exportação devem ser consideradas todas as operações praticadas no ano calendário**, se no cálculo do preço parâmetro forem consideradas, também, todas as operações realizadas pelas empresas independentes ocorridas ao longo do mesmo ano calendário, a amostra será consistente, evitando eventuais distorções em relação à variação cambial ocorrida no período, e facilitando a formação de convicção quanto aos preços, pelos AFRF encarregados da verificação. (g.n.)

39. Preliminarmente, observe-se que a orientação da Administração Tributária faz menção a operações ocorridas no ano-calendário, o que, por si só, convalida a posição da autoridade julgadora de primeira instância quando afasta as informações referente a aquisições efetuadas em 2010.

40. Outra questão, e a mais relevante sobre o ponto trazido pela Recorrente, é de que a orientação apenas informa não haver um conceito legal de amostra, o que não impede que essa técnica de verificação não possa ser adotada.

41. As orientações mais recentes³, já com base no novo disciplinamento legal (Lei nº 12.715, de 2012), a nova orientação é no sentido da finalidade da norma, conforme explicitado anteriormente, no sentido de proporcionar segurança jurídica ao contribuinte:

Capítulo XIX - IRPJ e CSLL - Operações Internacionais 2022

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

[...]

025 No caso de aplicação do método PIC, qual a amostra das operações realizadas no mercado brasileiro ou no exterior passível de ser aceita como aferidora do preço parâmetro?

Na hipótese em que os dados utilizados para fins de cálculo do preço parâmetro digam respeito às próprias operações realizadas pelo contribuinte, a amostra utilizadas para fins de cálculo deverá representar, ao menos, 5% do valor das operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência, empreendidas pela pessoa jurídica, no período de apuração, quanto ao tipo de bem, direito ou serviço importado.

Não havendo operações que representem 5% do valor das importações sujeitas ao controle de preços de transferência no período de apuração, o percentual

³ Perguntas e respostas do IRPJ 2022, in <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf/PeRPJ2022v1.pdf>

poderá ser complementado com as importações efetuadas no ano-calendário imediatamente anterior, ajustado pela variação cambial do período.

Nos demais casos, assim como na hipótese de aplicação de outros métodos, embora não exista um valor/percentual mínimo tal qual o mencionado acima, deverá ser utilizada uma amostra que seja consistente e permita a formação da convicção do Auditor-Fiscal encarregado da verificação quanto à robustez e regularidade do preço parâmetro calculado.

42. Na situação antiga, como não havia um limite mínimo legal de amostra, essa ficava condicionada a convicção da autoridade tributária em cada caso. Como o novo disciplinamento legal, em tendo o contribuinte observado a amostra mínima de 5%, essa amostra deve ser obrigatoriamente aceita pelo Fisco.

43. Não há de se falar, portanto, que a DRJ inovou ao desconsiderar uma única operação para fins de determinação de preço parâmetro por considerá-la não relevante, seja pelas razões expostas, mas principalmente porque não há inovação quando o argumento é trazido na impugnação, visto que o critério adotado para determinação do preço parâmetro pela Recorrente e pela Fiscalização teve como fundamento os dados de publicações técnicas.

44. Por fim, pelas razões expostas, deve ser afastado o argumento de que a r. decisão errou ao confundir elementos complementares de prova, em referência às publicações técnicas (art. 29 da IN SRF nº 243, de 2002), com primazia às operações concretas de compra e venda entre partes independentes (art. 9 e art. 11 da IN).

45. Como exaustivamente tratado nesse voto, as publicações técnicas, que serviram em um primeiro momento para que a Recorrente concluísse pela desnecessidade de ajuste de preços de transferência, foram aceitos pela fiscalização e fundamentaram o lançamento. Apenas com o novo argumento trazido na impugnação, buscando desqualificar os dados dessas publicações frente a uma única operação de aquisição, é que a autoridade julgadora de primeira instância pode se pronunciar e considerar que aqueles dados apresentavam maior grau de assertividade.

c) Tributação reflexa. CSLL.

46. Pela íntima relação ente causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo da CSLL.

Dispositivo

47. Em razão de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins