



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720377/2021-20
ACÓRDÃO	1402-007.663 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de março de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	VALE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

AJUSTE DA BASE DE CÁLCULO. ART. 51, PARÁGRAFO SEGUNDO DA IN RFB Nº 1.312/2012. IMPOSSIBILIDADE.

A margem de divergência serve como um filtro de eficiência para que a fiscalização não promova ajustes em casos em que a divergência seja pequena. Contudo, quando ultrapassado esse percentual, o ajuste deve ser realizado de forma integral, não havendo que se falar tributação do valor remanescente, pois não se trata de uma norma de isenção, mas de uma norma de praticabilidade. Desse modo, independentemente da irresignação quanto a 3% ou 5%, no caso concreto a divergência constatada foi de 5,5%, razão pela qual não se aplica a margem de divergência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração, nos termos do despacho de admissibilidade, sanando a omissão apontada, para negar provimento à matéria trazida no recurso voluntário e não apreciada pelo Acórdão embargado. Divergiram do voto do relator os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Ricardo Piza Di Giovanni, que sustentaram que deveria ser igualada a margem de 5% para exportadores de todos os produtos e, se não fosse aceito, que fosse tributado pela diferença. Pediu para fazer declaração de voto a Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda – Relator

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Gustavo de Oliveira Machado, Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração opostos pela empresa autuada, em face do Acórdão nº 1402-007.032 proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, em sessão de julgamento realizada em 17 de julho de 2024, com fundamento no artigo 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9 de junho de 2015.

A ementa e a decisão do Acórdão embargado foram proferidas, conforme destacado abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2017

PECEX. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. CUSTO DE INTERMEDIÇÃO. AJUSTE.

O ajuste pelo custo de intermediação no preço de transferência somente pode ser utilizado nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas, nos termos do art. 34, § 10, Inciso IV. Quando a operação é de exportação direta à empresa ligada sediada no exterior, não cabe o ajuste pelo custo de intermediação, por sua inexistência.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

IN RFB 1.568/2015. LEGALIDADE.

É legal a regulação do ajuste ao preço de transferência pelo custo de intermediação IN RFB 1.568/2015, uma vez que sua previsão também está em Instrução Normativa publicada pela RFB que regula o art. 19-A da Lei nº 12.715/2012. A regulação por meio norma publicada pela RFB está autorizada por força do contido no § 6º do mesmo artigo.

(...)

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos, ...

A embargante entendeu que o Acórdão embargado teria incorrido nas seguintes omissões e/ou contradições:

1. Omissão quanto a impossibilidade de se permitir distorção na margem de divergência
2. Omissão atinente aos custos cobrados pelas bolsas – COREX X GLOBAL ORE
3. Premissa quanto à aplicabilidade do ajuste de custo de intermediação e do PECEX

Omissão quanto à obrigatoriedade de observância da interpretação sistemática dos §§ 9º e 14, do art. 34 da IN 1312/12.

Despacho de admissibilidade, e-fls. 3.695/3.702, admitiu parcialmente os embargos interpostos, apenas para que este colegiado se manifeste acerca da margem de divergência de 3% para o método PECEX.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Iabrudi Catunda**, Relator

O auto de infração foi lavrado em razão de a autoridade fiscal ter entendido que a embargante efetuou ajustes incorretos para estabelecer o preço mínimo de transferência de suas exportações a sua empresa controlada no exterior. O método utilizado pela embargante foi o Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX inserido no ordenamento jurídico brasileiro pelo art. 19-A da Lei 12.715/12.

Este método 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, conforme foi redigido o caput do citado art. 19-A.

Em consonância com o § 6º deste mesmo artigo, que autorizou à RFB a disciplinar o que foi estabelecido por este ato legal, foi publicada a IN RFB 1.312/12, que em seu art. 34, §§ 9º e 10º estabeleceu alguns ajustes permitidos para se estabelecer o preço mínimo de transferência na exportação a empresa controlada no exterior.

Segundo a autoridade fiscal a embargante teria feito ajustes redutores a título de custos de intermediação no percentual de 5,5% sobre os valores unitários dos preços parâmetros nos cálculos de preços de transferência dos produtos sujeitos ao PECEX (minério de ferro, cobre, pelotas e manganês), sem amparo legal. Todas as exportações foram feitas a mesma empresa controlada no exterior, a Vale Internacional SA (VISA)

Este entendimento foi corroborado pelas duas instâncias de julgamento, sendo que nesta Turma foram prolatadas as seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 2017
PECEX. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. CUSTO DE INTERMEDIAÇÃO. AJUSTE.

O ajuste pelo custo de intermediação no preço de transferência somente pode ser utilizado nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas, nos termos do art. 34, § 10, Inciso IV. Quando a operação é de exportação direta à empresa ligada sediada no exterior, não cabe o ajuste pelo custo de intermediação, por sua inexistência.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2017 IN RFB 1.568/2015. LEGALIDADE.

É legal a regulação do ajuste ao preço de transferência pelo custo de intermediação IN RFB 1.568/2015, uma vez que sua previsão também está em Instrução Normativa publicada pela RFB que regula o art. 19-A da Lei nº 12.715/2012. A regulação por meio norma publicada pela RFB está autorizada por força do contido no § 6º do mesmo artigo.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 2017 PECEX. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. CUSTO DE INTERMEDIAÇÃO. AJUSTE.

O ajuste pelo custo de intermediação no preço de transferência somente pode ser utilizado nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas, nos termos do art. 34, § 10, Inciso IV. Quando a operação é de exportação direta à empresa ligada sediada no exterior, não cabe o ajuste pelo custo de intermediação, por sua inexistência.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2017 IN RFB 1.568/2015. LEGALIDADE.

É legal a regulação do ajuste ao preço de transferência pelo custo de intermediação IN RFB 1.568/2015, uma vez que sua previsão também está em Instrução Normativa publicada pela RFB que regula o art. 19-A da Lei nº 12.715/2012. A regulação por meio norma publicada pela RFB está autorizada por força do contido no § 6º do mesmo artigo.

Neste contexto, o que foi decidido por esta Turma foi que, no caso em questão, não caberia o ajuste no preço de transferência redutores a título de custos de intermediação e afirma a legalidade da IN RFB 1.568/2015, também foram afastadas as outras arguições levantadas pela atual embargante em seu recurso voluntário apresentado a época.

Por sua vez, por entender que houve algumas omissões e/ou contradições a atuada opôs embargos de declaração com a intenção de que fossem esclarecidos o seguinte:

1. Omissão quanto a impossibilidade de se permitir distorção na margem de divergência
2. Omissão atinente aos custos cobrados pelas bolsas – COREX X GLOBAL ORE
3. Premissa quanto à aplicabilidade do ajuste de custo de intermediação e do PECEX

4. Omissão quanto à obrigatoriedade de observância da interpretação sistemática dos §§ 9º e 14, do art. 34 da IN 1312/12.

Despacho de admissibilidade acolheu apenas a omissão apontada no primeiro item acima, nos seguintes termos:

Como visto, aduz a Embargante que a decisão teria incorrido em diversos vícios, que serão apreciados a seguir.

A primeira omissão suscitada decorreria da ausência de manifestação sobre o argumento de que no método PECEX a margem de divergência é de apenas 3%, distinta dos demais métodos, que permitem divergência de até 5%.

A leitura do recurso voluntário (p. 56 e 57) demonstra que essa questão foi levantada pela ora Embargante.

Verifica-se que o voto condutor não se manifestou sobre esse ponto – o que poderia se dar em razão do entendimento de que toda a legislação infralegal aplicável ao controle dos preços de transferência é válida, inclusive quanto ao percentual específico de divergência no caso do método PECEX.

Todavia, a fim de se evitar qualquer dúvida quanto ao entendimento do Colegiado sobre o tema, entendo ser necessária a manifestação dos julgadores.

A segunda omissão decorreria, na visão da Embargante, da ausência de manifestação sobre a cotação da Corex para o mês de dezembro de 2017, por entender que o ajuste feito com base na cotação da Global Ore, para o período, seria menos oneroso.

Contudo, a simples leitura do acórdão revela que este ponto foi objeto de expressa manifestação, como se pode depreender dos seguintes excertos (destacaremos):

A recorrente requer, caso prevaleça o entendimento que não é possível a utilização do custo de intermediação no ajuste do preço de transferência, que sejam considerados os preços de cotação da Global Ore, pois esta seria opção mais vantajosa que a cotação da COREX, utilizada pela fiscalização.

Sobre esses argumentos, assim decidiu a DRJ:

A impugnante afirma que no mês de dezembro de 2017, a Fiscalização, ao apurar os novos preços de transferência, considerou os custos de intermediação cobrados pelas bolsas tendo como parâmetro a cotação da COREX; sendo que a impugnante afirma que a Global Ore se revela mais vantajosa para ela, no mês de dezembro, do que a COREX.

Pois bem, compulsando-se os autos, verifica-se que a impugnante alega também (fls.2215), que “as vendas por meio de bolsas de mercadorias e futuros representam um percentual mínimo sobre o total transacionado pela VISA ...”; ademais, constata-se que, para o ano-calendário de 2017, a impugnante utilizou

ela própria as cotações da COREX, não tendo a Fiscalização a obrigação de analisar qual cotação é mais vantajosa para a impugnante.

Por último, não demonstra a impugnante um memorial de cálculo, fundado nos custos que de fato teria incorrido.

Por tais motivos, não deve prosperar a alegação de que houve erro no cálculo dos tributos lançados, ou que houve custos de intermediação nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e que tais valores não foram utilizados na determinação dos valores lançados.

Sem observações a fazer, entendo como correta a decisão da DRJ08, utilizando como minhas as suas razões de decidir, não assistindo razão à recorrente, também neste ponto.

Como facilmente se verifica dos trechos transcritos, o ponto questionado foi expressamente enfrentado, sendo certo que não há óbice para a reprodução e ratificação do entendimento da decisão recorrida, sobretudo quando inexistente qualquer fato ou prova novo nos autos.

Inexiste, portanto, a alegada omissão.

O terceiro vício suscitado pela Embargante seria uma suposta contradição, decorrente de um “erro de premissa” quanto à utilização do custo de intermediação. Defende, em síntese, que uma interpretação sistemática da legislação permite o uso de estudos técnicos, independentes e complementares, como os realizados pela EY e pelo CRU. Tudo isso com o objetivo de assegurar, em sua visão, a possibilidade de efetuar o ajuste do custo de intermediação no percentual de 5,5%.

A despeito dos longos argumentos utilizados, a questão é relativamente singela, pois o que pretende a Embargante, a título de “contradição”, é a reforma do entendimento adotado pelo Colegiado, hipótese que, como é cediço, não desafia embargos, conforme entendimento assente nos tribunais superiores (destacaremos):

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART 1.022 DO CPC/2015. INEXISTENTE. INADEQUAÇÃO LÓGICA ENTRE FUNDAMENTAÇÃO POSTA E A CONCLUSÃO ADOTADA.

I - Segundo o art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, os embargos de declaração são cabíveis para esclarecer obscuridade, eliminar contradição, suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento e/ou corrigir erro material.

II - A contradição que vicia o julgado de nulidade é a interna, em que se constata uma inadequação lógica entre a fundamentação posta e a conclusão adotada, o que, a toda evidência, não retrata a hipótese dos autos. Nesse sentido: EDcl no AgInt no RMS 51.806/ES, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em

16/5/2017, DJe 22/5/2017; EDcl no REsp 1.532.943/MT, Rel. Ministro Marco Aurélio Bellizze, Terceira Turma, julgado em 18/5/2017, DJe 2/6/2017.

III - A pretensão de reformar o julgado não se coaduna com as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material contidas no art. 1.022 do CPC/2015, razão pela qual inviável o seu exame em embargos de declaração.

IV - Cumpre ressaltar que os aclaratórios não se prestam ao reexame de questões já analisadas com o nítido intuito de promover efeitos modificativos ao recurso. No caso dos autos, não há vícios na decisão, considerando que foram apreciadas todas as teses relevantes para o deslinde do caso de modo fundamentado e coerente.

V - Agravo interno improvido.

(AgInt nos EDcl no RMS 54.398/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2018, DJe 21/09/2018)" A leitura do voto condutor sobre o ponto questionado revela que as conclusões são claras e consistentes com as premissas adotadas. Ocorre que a interessada simplesmente não concorda com a posição adotada pelo Colegiado e pretende, como visto, reabrir questão de mérito já devidamente apreciada e decidida.

Vejamos o teor do acórdão, especificamente quanto à questão da intermediação:

Além disso, tanto a alteração da IN 1.312/2012 feita pela IN 1.395/2013, bem como a realizada pela IN 1.568/2015, trazem em seu texto, no inciso IV, § 10, do art. 34, que os custos de intermediação são aqueles realizados nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas.

Portanto, o que se depreende da leitura deste dispositivo é que os custos de intermediação, somente podem ser utilizados no ajuste do preço de transferência, se forem realizadas por pessoas jurídicas não vinculadas, além disso devem ser aqueles cobrados pelas bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

(...)

No caso em discussão, as operações sujeitas ao ajuste ao preço de venda na exportação, gerando o auto de infração em comento, foram realizadas por pessoas jurídicas vinculadas, portanto, não sujeitas ao ajuste aos custos de intermediação, conforme requer a recorrente, nos termos do art. 34, inciso IV, § 10, da IN 1.312/2012, com as alterações efetuadas pelas INs 1.395/2013 e 1.568/2015. Isto porque, segundo este ato normativo somente é possível a utilização do custo de intermediação como ajuste do preço de transferência quando as operações de compra e venda são realizadas por pessoas jurídicas não vinculadas.

Nem poderia ser diferente, pois a intermediação de compra e venda se pressupõe que exista uma terceira empresa que intermedeie esta operação. No caso aqui tratado, as exportações foram realizadas diretamente à pessoa jurídica ligada

localizada no exterior, não havendo qualquer custo de intermediação a ser utilizado no ajuste ao preço de transferência.

Da mesma forma, não procede as alegações da recorrente que o lucro atribuível à VISA deveria se materializar nos ajustes decorrentes dos custos de intermediação.

Como já dito, a intermediação pressupõe uma terceira pessoa jurídica, fato que já está previsto na IN 1.568/2015.

O entendimento adotado é cristalino e não carece de maiores digressões, sendo certo que se a interessada não concorda com o resultado do julgamento pode apresentar o competente recurso, regimentalmente previsto, pois é vedada a tentativa de reforma do acórdão pela via estreita dos aclaratórios.

Também não procede o argumento de que a decisão teria ignorado os relatórios da EY e CU, pois a simples leitura do voto condutor comprova que isso não é verdadeiro:

Da mesma forma, não pode ser levado em consideração o relatório da Ernest & Young, pois tenta justificar a utilização dos ajustes realizados a título de custos de intermediação, o que, como já amplamente explanado não é cabível no presente caso. Cumpre esclarecer que, em que pese o referido relatório traga uma extensa análise sobre a possibilidade da utilização deste ajuste, o parecer não pode se sobrepor ao que está estabelecido na legislação tributária sobre a impossibilidade de utilização do ajuste de custo de intermediação ao preço de transferência entre pessoas ligadas.

De igual maneira não se pode admitir o Parecer elaborado pelo CRU International Ltda, também citado pela recorrente.

Inexiste, portanto, qualquer contradição ou omissão quanto a este ponto.

Conclusão:

Em síntese e conclusão, e com fulcro no art. 116, §3º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), ADMITO PARCIALMENTE os embargos de declaração, apenas para que o Colegiado se manifeste acerca da margem de divergência de 3% para o método PECEX.

Os autos deverão ser encaminhados ao Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, Relator do Acórdão, para análise dos embargos, nos limites em que admitidos, e posterior inclusão em pauta de julgamento.

Assim, a única omissão admitida foi a contestação da embargante em seu recurso voluntário, em suas fls. 56/57, sobre a margem de divergência de 3% pelo método PECEX.

Sobre este tema, assim argumentou em seu recurso voluntário:

IV – DAS INDEVIDAS LIMITAÇÕES ENVOLVENDO O METÓDO PECEX E NÃO EXISTENTES EM OUTROS MÉTODOS DE APURAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Em nítida afronta ao princípio da isonomia tributária, e em notória desconsideração da interpretação sistemática dos dispositivos da Lei nº 9.430/96, observa-se que o método PECEX experimenta indevidas limitações que não são estabelecidas para os outros métodos de apuração de preços de transferência.

De início, cabe destacar que o PECEX deve considerar bases diárias, ao passo que os outros métodos de cálculo dos preços de transferência são realizados em bases anuais. Os cálculos diários não permitem a compensação de ajustes positivos com ajustes negativos ao longo do ano, apresentando nítida desvantagem.

Outra limitação do PECEX em comparação aos autos métodos se observa no que tange à margem de divergência. O art. 51, da IN nº 1.312/2012, estabelece a regra geral de que nenhum ajuste será exigido da pessoa jurídica na apuração de IRPJ e CSLL quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, divirja em até 5% daqueles constantes dos documentos de importação e exportação.

Entretanto, sem qualquer justificativa plausível, o §2º do aludido dispositivo limita a apenas 3% a margem de divergência na hipótese de importação ou exportação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

É dizer, apenas os contribuintes importadores ou exportadores de commodities que se sujeitem à cotação em bolsa de mercadorias e futuros internacionalmente conhecidas estão sujeitos à margem de 3%, enquanto todo os demais sujeitam-se à mais alargada margem de 5%.

Trata-se de norma que dispensa tratamento distinto a contribuintes que se encontram na mesma situação e, por tal motivo, não merece prevalecer, devendo ser atribuído o tratamento mais benéfico (margem de 5%) a todos os contribuintes.

Mas ainda que se aplicasse a margem de apenas 3% ao caso de Recorrente, o que não se espera, revela-se sobremodo desproporcional e desarrazoado que nas operações em que a divergência seja de 2.9% nada seja tributado, ao passo que nas operações em que a divergência seja de 3.1% a integralidade do valor seja objeto de tributação.

Ora, dúvidas não restam de que apenas o percentual que exceder o valor de 3% poderá ser tributado (no exemplo em questão, apenas 0,1% e não 3,1%). Tal argumento, entretanto, não foi analisado na r. decisão, que incorreu em incontornável omissão, estando eivada de nulidade.

Adicionar o valor dos 3% em questão ao montante que ultrapassar tal percentual se revela tributação indevida, justamente por ferir a razoabilidade, a isonomia e a proporcionalidade, além violar frontalmente o artigo 51, § 2º, da Instrução Normativa 1.312/12.

Mas o indevido e inaceitável tratamento mais gravoso atribuído ao método PECEX não para por aí. Observa-se que, enquanto os demais métodos de preços de

transferência estão sujeitos ao safe harbour de que trata o art. 20, da IN 1.312/2012 --- dispensa de arbitramento nas hipóteses de preço médio de venda superior a 90% do preço médio praticado no mercado brasileiro --- no método do PECEX o referido safe harbour não é aplicável, nos termos do art. 34, §6º, da aludida Instrução Normativa.

Não bastassem tais restrições, exclusivamente o contribuinte que utilizar o método PECEX estará impossibilitado de fazer uso dos benefícios constantes do art. 48 e 49 da IN nº 1.312/2012, ao contrário dos contribuintes que seguirem os demais métodos de apuração. Veja-se o teor dos aludidos dispositivos:

Art. 48. A partir de 1º de janeiro de 2013, a pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido antes da provisão do imposto sobre a renda e da CSLL decorrente das receitas de vendas nas exportações para pessoas jurídicas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, 10% (dez por cento) do total dessas receitas, considerando-se a média anual do período de apuração e dos 2 (dois) anos precedentes, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nas exportações, do período de apuração, exclusivamente, com os documentos relacionados com a própria operação. (...)

Art. 49. A pessoa jurídica, cuja receita líquida das exportações, no ano-calendário, não exceder a 5% (cinco por cento) do total da receita líquida no mesmo período, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, exclusivamente, com os documentos relacionados com a própria operação.

Ora, o fisco pretende impor aos contribuintes que exportam commodities a obrigação de apurar os preços de transferência pelo método PECEX em detrimento de outras modalidades de apuração, ao mesmo tempo que afasta os benefícios da regra geral de apuração de preços de transferência para tais contribuintes, tornando sobremodo lesiva a apuração por intermédio do PECEX. Trata-se de conduta que além de ferir a isonomia, revela-se desproporcional e desarrazoada, não merecendo prevalecer. Ademais, tal conduta desrespeita a Lei nº 9.430/96, que deve ser analisado de forma sistemática.

Por tal motivo, a Recorrente propugna pela incidência, in casu, dos dispositivos normativos que lhe forem mais benéficos na apuração dos preços de transferência, sobretudo no que se refere à possibilidade de utilização de safe harbour e da margem de divergência de 5%.

De fato, não há no Acórdão embargado referências a esse tópico constante do recurso voluntário, caracterizando a omissão apontada pela embargante.

Neste sentido, faz-se necessário o exame desta matéria, e a oposição de embargos é o instrumento administrativo correto.

Passamos à apreciação desta matéria.

A embargante alegou em seu recurso voluntário, na matéria omissa, que *“o art. 51 da IN RFB nº 1.312/2012, estabelece a regra geral de que nenhum ajuste será exigido da pessoa jurídica na apuração de IRPJ e CSLL quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja em até 5% daqueles constantes dos documentos de importação e exportação”*.

Segue ainda em sua contestação, que *“sem qualquer justificativa plausível, o §2º do aludido dispositivo limita a apenas 3% a margem de divergência na hipótese de importação ou exportação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas”*.

Abaixo é transcrito os citados textos normativos, com o texto vigente a época dos fatos:

Art. 51. Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com pessoas jurídicas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até 5% (cinco por cento), para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação.

§ 1º Na hipótese descrita no caput, nenhum ajuste será exigido da pessoa jurídica na apuração do imposto sobre a renda, e na base de cálculo da CSLL.

§ 2º A margem de que trata o caput será de 3% (três por cento) na hipótese de importação ou exportação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, quando deverá ser utilizado o método do Preço sob Cotação na Importação (PCI) ou o método do Preço sob Cotação na Exportação (PECEX), definido nos arts. 16 e 34, respectivamente.

Com relação a essa primeira questão levantada, não merece qualquer digressão, uma vez que a IN 1312/2012 criou uma regra de que será considerada satisfatória divergências de valores de preços de transferência na ordem de 5%, no entanto, criou uma exceção que esta divergência estaria limitada a 3% quando o método utilizado fosse o PECEX, como é o caso da recorrente, ou o PCI.

Tal exceção, embora desnecessária a justificativa, podem ser explicados em razão de uma maior precisão existentes nos preços que são estabelecidos em mercado.

No entanto, a embargante alegou, ainda que, somente poderia ser tributado os valores divergentes que excedessem ao limite de 3% admitido pela IN 1312/12, uma vez que o citado ato normativo admitiria valores dentro desta divergência.

Sobre esta matéria entendo não assistir razão à recorrente. Isto porque esta margem de divergência admitida pela legislação tem como objetivo dar mais eficiência ao trabalho fiscal evitando que se promova ajustes de ofício quando constatada uma divergência considerada pela legislação irrelevante para uma autuação fiscal. Contudo, identificado que este valor foi ultrapassado, o ajuste deve ser realizado de forma integral, não havendo que se falar tributação

do valor remanescente. Cumpre esclarecer que a legislação não afirma que valores abaixo dos limites apontados devem ser reputados como corretos, mas apenas satisfatórios.

Vale dizer que, uma vez identificados ajustes maiores que o limites estabelecidos pela legislação, a fiscalização somente poderia desconsiderar o montante abrangido pelo limite a que se refere o art. 51 da IN RFB 1.312/12, se houvesse expressa determinação legal, pois se trataria de uma verdadeira isenção tributária.

Destaca-se, também, que este tema já foi apreciado por este tribunal administrativo em processo nº 16682.720914/2019-17, da mesma interessada e tratando das mesmas operações aqui discutidas, porém referentes aos anos calendários de 2015 e 2016. Abaixo transcrevo a ementa que traz estes mesmos entendimentos:

AJUSTE DA BASE DE CÁLCULO PARA CONSIDERAR A DIFERENÇA ENTRE OS VALORES PREVISTOS NO ART. 51, PARÁGRAFO SEGUNDO DA IN RFB Nº 1.312/2012 E O PERCENTUAL ADOTADO PELA CONTRIBUINTE EM RELAÇÃO AO CUSTO DE INTERMEDIACÃO. IMPOSSIBILIDADE. A margem de divergência serve como um filtro de eficiência para que a fiscalização não promova ajustes em casos em que a divergência seja pequena. Contudo, quando ultrapassado esse percentual, o ajuste deve ser realizado de forma integral, não havendo que se falar tributação do valor remanescente, pois não se trata de uma norma de isenção, mas de uma norma de praticabilidade. Desse modo, independentemente da irresignação quanto a 3% ou 5%, no caso concreto a divergência constatada foi de 5,5%, razão pela qual não se aplica a margem de divergência.

Por fim ainda aponta que os arts 48 e 49 da IN nº 1.312/2012 abre a possibilidade de comprovação da adequação dos preços praticados nas exportações, do período de apuração, exclusivamente, com os documentos relacionados com a própria operação, somente nos casos em que especifica, não incluindo o método PECEX.

Como a própria embargante admite em seu recurso voluntário, esta possibilidade não está aberta às empresas que adotem o método PECEX para cálculo do preço de transferência, não cabendo qualquer digressão sobre o assunto.

Sendo assim, por todo o exposto, voto por acolher parcialmente os embargos de declaração, nos termos do despacho de admissibilidade, sanando a omissão apontada, para negar provimento à matéria trazida no recurso voluntário e não apreciada pelo Acórdão embargado.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça.

Em que pese os lógicos argumentos expostos pelo Ilustre Relator em seu voto, com a devida vênia, ousou dele discordar, ainda que parcialmente.

Tal como defendido pela Embargante, entendo que a margem de divergência do método PECEX é de 3% somente, enquanto a dos demais métodos da legislação é de 5%.

Trata-se de norma que dispensa tratamento distinto a contribuintes que se encontram na mesma situação e, por este motivo, não merece prevalecer, de modo que apenas o que excedesse a 5% deveria ser objeto de tributação.

E mesmo que se aplicasse a margem de apenas 3% ao caso, revelar-se-ia sobremodo desproporcional e desarrazoado que nas operações em que a divergência seja de 2.9% nada seja tributado, ao passo que nas operações em que a divergência seja de 3.1% a integralidade do valor seja objeto de tributação.

Assim o percentual que excedesse o valor de 3% seria passível de tributação (no exemplo em questão, apenas 0,1% e não 3,1%). Adicionar o valor dos 3% em questão ao montante que ultrapassar tal percentual se revela tributação indevida, justamente por ferir a razoabilidade, a isonomia e a proporcionalidade, além violar frontalmente o artigo 51, § 2º, da Instrução Normativa 1.312/12.

Sobre esse tema, convém ainda destacar o brilhante entendimento esposado pelo Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, que foi voto vencido em acórdão proferido no processo nº 16682.720914/2019-17:

“Ainda, no que se refere ao segundo argumento subsidiário que acatei, da aplicação da margem de divergência constante do art. 51 da referida IN que para o Recorrente seria de 3%.

Ora, resta claro que tal margem disposta na instrução é um claro reconhecimento da Receita Federal da realidade, qual seja, que existem custos a serem ajustados no preço dos produtos, conforme disposto na legislação.

E para tal fim, ajustes que seriam feitos dentro da margem indicada pela Receita (3%) seriam considerados como comprovados. Ou seja, se a Recorrente tivesse aplicado 3% não haveria lançamento. Como ela aplicou 5,5% amparado por estudos técnicos que a permitiriam aplicar percentual ainda maior, a Recorrente teve glosada a integralidade dos seus custos com intermediação, algo que não se afigura minimamente razoável e proporcional.

Deveria, portanto, a autoridade fiscal glosar o percentual que excederia os 3% entendidos pela própria administração tributária como custos presumidamente comprovados.” (grifos nossos)

Diante disso, na pior das hipóteses, a autoridade fiscal deveria ter limitado a glosa exclusivamente ao montante que excedesse o percentual de 3%, considerando que tal patamar é

reconhecido pela própria administração tributária como correspondente a custos presumidamente comprovados.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça.