



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10508.720642/2017-28  
**Recurso** De Ofício  
**Acórdão nº** 1302-003.989 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de outubro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2012, 2013

**EXPORTAÇÃO. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PECEX**

O Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX é de aplicação obrigatória e exclusiva aos casos de exportação de *commodities*, assim entendidos os produtos negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II e os produtos listados no Anexo I que estejam sujeitos a preços públicos nas instituições de pesquisa setoriais listadas no Anexo III, todos da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012, antes das alterações promovidas pela Instrução Normativa RFB nº 1.870/2019.

Impõe-se, assim, o cancelamento do lançamento de ofício de crédito tributário que aplica método equivocado no controle dos preços de transferência, em especial, quando utiliza o método PECEX, para operações de produtos que não são considerados pela legislação como *commodities*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Maria Lucia Miceli e Luiz Tadeu Matosinho Machado votaram pelas conclusões do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Lucia Miceli, Breno do Carmo Moreira Vieira, Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada) e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

**Relatório**

O presente processo administrativo teve origem com a lavratura de Autos de Infração (fls. 261 e seguintes) em face do contribuinte Suzano Papel e Celulose S/A, ora Recorrido, em que foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, sendo a multa de ofício qualificada pelo agente autuante. O valor total originário do crédito tributário de ambos tributos, da multa (no importe de 150%) e dos juros é de R\$ 1.553.865.455,51.

Pelo o que se depreende do extenso Termo de Verificação Fiscal (fls 02 a 257 dos autos), ao proceder fiscalização da apuração do resultado tributável do contribuinte nos anos-calendário de 2012 e 2013 (exercícios 2013 e 2014, respectivamente), a fiscalização entendeu que houve erro na aplicação dos preços de transferência nas exportações dos produtos que o Recorrido comercializou junto a entidades vinculadas no exterior.

Cumprе ressaltar, de pronto, que, em virtude do trabalho de fiscalização, houve a constituição apenas de créditos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL, uma vez que o agente autuante entendeu que, no que tange à contribuição ao PIS e à COFINS, houve “*perda de objeto*”, já que “*a Equipe de Fiscalização, juntamente com a Autoridade Fiscal signatária daquela Delegacia, após discussão do assunto, formaram o entendimento de que a análise do crédito de PIS e Cofins do 4º trimestre de 2013, até então em andamento, perdera o objeto (trabalho sobreposto), razão pela qual deveria ser interrompida, uma vez realizada pela DRF/Salvador, tendo seu resultado já cientificado à Contribuinte*” (item 162 e seguintes do TVF).

No que tange ao IRPJ e à CSLL, em necessária e apertada síntese, naquele TVF, a fiscalização, após listar os documentos e planilhas analisados, qualificar o Recorrido e seu objeto social, parte da premissa de que “*a Contribuinte efetivou operações com Pessoa Vinculada ou Residente e/ou Domiciliada em País com Tributação Favorecida nos dois anos-calendário (2012 e 2013), optando pela aplicação das disposições contidas no art. 52 da Lei n.º 12.715/2012, para fins de aplicação das regras de Preços de Transferência no período de apuração 2012*”.

As exportações foram realizadas para as Pessoas Jurídicas “*SUZANO TRADING LTD e para a STENFAR SOCIEDAD ANONIMA INDL Y CO (pessoas Vinculadas/Residente e/ou Domiciliada em País com Tributação Favorecida)*”. Os produtos exportados seriam, basicamente, celulose, papel e produtos de papel, que foram devidamente listados no TVF (fls. 19 a 23 dos autos).

A fiscalização deixou claro também que “*Mediante negativas firmadas na “Ficha 29 A” das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ referentes aos anos-calendário de 2012 e 2013, a Contribuinte reconheceu não estar dispensada do controle de Preços de Transferência (comparação entre o preço praticado e o preço parâmetro obtido por um dos métodos previstos na legislação), de que tratam os arts. 48, 49 e 58-A da Instrução Normativa RFB n.º 1.312/2012.*”

Assim, após discorrer sobre as peculiaridades da apuração para cada um dos anos-calendário sob análise – 2012 e 2013 -, a motivação da fiscalização, as intimações feitas e os documentos apresentados, o agente autuante fez arrazoado sobre os preços de transferências, seus conceitos e implicações e, em especial, sobre as possibilidades de escolha dos métodos por parte dos contribuintes sujeitos àquele controle, afirmando “*que o presente benefício não é contemplado quando o controle de Preços de Transferência for efetuado por meio do método do Preço sob Cotação na Exportação (PECEX) – por opção do contribuinte ou na obrigatoriedade legal -, contexto onde o arbitramento não ficará dispensado (§ 4º do art. 19-A da Lei n.º 9.430/1996 e § 6º do art. 34 da IN RFB n.º 1.312/2012)*”.

Com relação ao PECEX, o agente fiscal deixou clara a sua interpretação da legislação quanto às condições para a adoção deste método. Veja-se o que constou do TVF:

41. Métodos do Preço sob Cotação na Exportação (PECEX): é a média diária da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, observando-se que (art. 19-A da Lei n.º 9.430/96 e art. 34 da IN RFB n.º 1.312/2012):

41.1 quando o bem não tiver cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, o preço do bem exportado poderá ser comparado com aquele obtido a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas constantes do Anexo III da IN RFB n.º 1.312/2012 (inciso I do § 5º do art. 19-A da Lei n.º 9.430/96 e inciso I do art. 36 da IN RFB n.º 1.312/2012);

**41.2 o uso de referido método é obrigatório quando o bem exportado for commodity para fins do controle de Preços de Transferência, a partir de 01/01/2013** (§ 9º do art. 19 da Lei n.º 9.430/96 e § 1º do art. 34 da IN RFB n.º 1.312/2012);

41.3 quando identificada a data da transação, considera-se a cotação do bem nesta data ou naquela imediatamente anterior se não houver cotação disponível para o dia da transação (§§ 1º e 2º do art 19-A da Lei n.º 9.430/96 e §§ 2º e 4º do art. 34 da IN RFB n.º 1.312/2012);

41.4 quando não identificada a data da transação, considera-se a cotação da data de embarque do bem exportado (§ 3º do art 19-A da Lei n.º 9.430/96 e § 5º do art. 34 da IN RFB n.º 1.312/2012);

41.5 o preço de cotação dos bens, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas será ajustado, para mais ou para menos, pelo prêmio médio de mercado, decorrente de avaliação positiva ou negativa da mercadoria exportada (§ 7º do art. 34 da IN RFB n.º 1.312/2012);

**41.6 a obrigatoriedade da aplicação do método PECEX se restringe às exportações das commodities destacadas em um dos itens abaixo, e não em relação a qualquer bem que se imagina seja commodities** (§§ 1º e 3º do art. 34 e Anexos I a III da IN RFB n.º 1.312/2012):

41.6.1. os produtos listados no Anexo I que, **cumulativamente**, estejam sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II da IN RFB n.º 1.312/2012;

41.6.2. os produtos listados no Anexo I que, **cumulativamente**, estejam sujeitos a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais, internacionalmente reconhecidas, listadas no Anexo III da IN RFB n.º 1.312/2012;

41.6.3. os produtos negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II da IN RFB n.º 1.312/2012.

41.7. quando não houver o preço de cotação em bolsa de mercadorias e futuros ou em instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas no mercado do bem exportado, será considerada a cotação do mercado mais próximo (§ 1º do art. 36-A da IN RFB n.º 1.312/2012);

41.8 as bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas e as instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas, fontes de cotação dos bens para fins de aplicação do método PECEX, são aquelas listadas nos Anexos II e III da IN RFB n.º 1.312/2012 respectivamente (art. 35 e parágrafo único do art. 36 da IN RFB n.º 1.312/2012). (destacou-se)

Assim, o agente autuante entendeu que houve opção “*pelo controle de Preços de Transferência mediante arbitramento por meio do método do Preço sob Cotação na Exportação (PECEX) relativamente ao ano-calendário de 2012*”.

Neste contexto, o contribuinte, afirmando não estar sujeito ao PECEX, apresentou planilhas com cálculos em métodos diversos daquele, mas a fiscalização conclui pela desqualificação dos métodos e critérios de cálculos apresentados, no seguinte sentido:

Concluindo a análise dos documentos apresentados em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização (TIF), nos termos do art. 20-A, §1º, da Lei n.º 9.430/1996 (transcritos no item 41 deste Termo), não nos restou outra alternativa, senão desqualificar os métodos e critérios de cálculos utilizados pela Contribuinte, cuja motivação consta do Termo de Constatação e Intimação (documento n.º 33 da “Relação de Documentos”), a qual sintetizamos na sequência.

Ato contínuo, no TFV, a fiscalização demonstrou que o contribuinte foi instado a comprovar os valores das operações de exportação realizadas e a composição dos preços praticados com as entidades vinculadas.

Entretanto, houve a desqualificação das “*opções e critérios de cálculos apresentados pela Contribuinte com fundamento nas motivações elencadas no item precedente (as informações apresentadas não contemplaram as requisições efetivadas pela fiscalização, ficando impossibilitada a checagem individualizada atinente aos diversos produtos exportados)*”, sendo o Recorrido novamente intimado para apresentar esclarecimentos e para corrigir as divergências apontadas pela fiscalização.

Após a apresentação de novos esclarecimentos e planilhas pelo contribuinte, a fiscalização chegou às seguintes conclusões:

#### 6.5. Cronologia procedimental

52. Pela complexidade do assunto, entendemos razoável relatar a cronologia procedimental abaixo, que a consideramos facilitadora da compreensão do trabalho efetivado neste exame sobre Preços de Transferência na exportação:

52.1. **Primeiro:** verificamos que os bens exportados não são considerados commodity pela legislação dos Preços de Transferência, na forma disposta no item “39”, implicando o afastamento da obrigatoriedade da implementação do controle por meio do método PECEX, que tem regramento específico; inclusive, não sendo admitida a dispensa do controle de Preços de Transferência mediante arbitramento, bem como ficando a Margem de Divergência reduzida de 5% (cinco por cento) para 3% (três por cento), contextos já registrados anteriormente (arts. 21, 34, 50 e 51 da IN RFB n.º 1.312/2012);

52.1.1. A propósito, a razão dos produtos exportados pela Contribuinte não se enquadrarem como commodities, para fins de controle de Preços de Transferência, é que eles não estão listados no Anexo I da IN RFB n.º 1.312/2012, nem são negociados nas bolsas de mercadoria e futuros constantes do Anexo II de referida IN – salvo ocorrência de erro na tradução quando das exaustivas pesquisas, o que me parece improvável), ficando afastada a sujeição à aplicação do método PECEX relativamente ao ano-calendário de 2013.

52.2. **Segundo:** entendido não se tratar de receitas decorrentes da exportação de commodity, constatamos que referidas receitas não estão dispensadas do controle de Preços de Transferência mediante arbitramento, na forma já manifestada nos itens “07 a 09” do Tópico 03 deste Termo.

52.3. **Terceiro:** considerando as disposições postas nos dois subitens precedentes (“52.1” e “52.2”), resta a apuração do controle de Preços de Transferência por meio dos métodos e critérios de cálculo previstos na legislação.

Com estas conclusões, para ano-calendário de 2012, a fiscalização entendeu que o contribuinte havia feito a opção para aplicação do método PECEX na DIPJ 2013. Assim, após fazer longa transcrição de atos legais e infra-legais, o agente autuante entendeu que houve “*livre e irretroatável opção, formalmente exercida na época apropriada*” e que, por isso:

(...) conforme estabelece o § 4º do art. 19-A da Lei n.º da Lei n.º 9.430/1996, a apuração do preço parâmetro por meio do método PECEX fica sujeita ao arbitramento, não se aplicando a dispensa prevista quando o preço praticado na exportação (preço médio ponderado de venda) for igual ou superior a 90% (noventa por cento) daquele alcançado pela própria empresa, para outros clientes a ela não vinculados, ou, na falta de operação no mercado interno, por outra pessoa jurídica (também para clientes a ela não vinculados) na venda do respectivo produto, idêntico ou similar, no mercado brasileiro, em condições de pagamento semelhantes.

Ademais, ainda com relação ao ano-calendário de 2012, para fins de cálculos do arbitramento, a fiscalização deixou claro, mais uma vez, que a opção pelo contribuinte pelo PECEX deveria prevalecer e que os valores dos produtos comercializados (exportados) poderiam ser medidos com os valores constantes dos informativos da ESALQ. Confira-se o que constou daquele Termo de Verificação Fiscal:

75.2. Retomando o que se manifestou nos itens 53 a 66 retrocitados, onde fica evidente que a Contribuinte teria de apurar seus preços parâmetros do presente ano-calendário por meio do método do Preço sob Cotação – PECEX, necessariamente obrigatório quando o bem exportado for considerado commodity para fins de controle do Preço de Transferência, e facultativo para os demais produtos exportados. Assim sendo, não pode prevalecer o argumento da Fiscalizada, no sentido de que optou, na DIPJ/2013 (ano-calendário de 2012), pela aplicação do art. 52 da Lei n.º 12.715/2012, mas não informou que estava sujeita a algum método de cálculo de Preços de Transferência, aduzindo se tratar de equívoco, segundo Ela, porque referida aplicação fica restrita aos produtos considerados commodities pela legislação que trata dos Preços de Transferência (item “54”).

75.3. Conquanto não tenha ficado caracterizado que os produtos exportados pela Fiscalizada (“celulose” e “papel”) se enquadram como commodity para fins de controle de Preços de Transferência, entre outros, porque não sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, eles têm cotação média na fonte de dados independentes fornecida por instituição de pesquisa setorial internacionalmente reconhecida, constante do Anexo III da IN RFB n.º 1.312/2012, no caso a ESALQ (item “41” e documento n.º 60 da “Relação de Documentos”).

75.4. No presente ano-calendário, a Fiscalizada efetivou exportação para as pessoas Vinculadas Suzano Trading e Stenfar Sociedad Anonima, cujas mercadorias tinham por destino os mercados europeu, americano, Africano e Asiático (item 08 e documentos n.º 55, 94 e 95 da “Relação de Documentos”).

75.5. Vale registrar que, embora os informativos da ESALQ (documento n.º 60 da “Relação de Documentos”) não trazem a cotação de referidos produtos, especificamente, nos países de destino dos bens, aquela instituição de pesquisa setorial internacionalmente reconhecida disponibiliza referida cotação nos mercados americano e europeu (fls. 08 e 10 respectivamente). Relativamente ao mercado europeu, há de se considerar as informações dispostas nas fls. 10 de cada informativo, e não aquelas constantes das fls. 09, por se tratar de preço médio do produto embarcado, indistintamente em valores globais, e não em face de país ou mercado específico de destino dos bens.

75.6. Por oportuno, conforme entendimento da Repartição, a valoração é realizada em face do mercado mais próximo do destino dos bens, e não relativamente ao país em que o importador estrangeiro está localizado.

75.7. Conforme se constata nos documentos n.º 85 a 89 da “Relação de Documentos”, para fins de controle sobre Preços de Transferência por meio do método PECEX, a Fiscalizada não exporta grande variedade de produtos com naturezas diferentes. (destacou-se).

Desta forma, após demonstrar a formatação dos cálculos para os preços de transferência de acordo com o método PECEX, a fiscalização, para o ano-calendário de 2012,

afirmou que “o Lucro Real e o da Exploração, bem como a base de cálculo da CSLL, deverão ser ajustados em R\$ 968.518.465,16, valor correspondente à receita apurada no presente procedimento fiscal, que não foi apropriada na escrituração do correspondente ano-calendário”.

Já para o ano-calendário de 2013, a fiscalização demonstrou que, mais uma vez, em um primeiro momento, o contribuinte prestou esclarecimentos no sentido que não estaria sujeito ao arbitramento, para as operações de exportação realizadas, em que pese ter apresentado planilhas com cálculos pelos métodos CAP e PVEX, que foram desconsiderados pelo agente fiscal, uma vez que, supostamente, não atenderiam aos requisitos da legislação em vigor.

Assim, atestando a impossibilidade de arbitramento pelos métodos apresentados pelo contribuinte, a fiscalização conclui que o PECEX também deveria ser aplicado no ano-calendário de 2013, afirmando que:

87.2. Na forma disposta no subitem “56.1” retrocitado, onde fica evidente que o método do Preço sob Cotação na Exportação – PECEX é de uso obrigatório quando o bem exportado for considerado commodity para fins de controle do Preço de Transferência, e facultativo para os demais produtos exportados. Assim sendo, não pode prevalecer o argumento da Fiscalizada, no sentido de que referido método de cálculo tem aplicação restrita aos produtos considerados commodities pela legislação que trata dos Preços de Transferência (subitens “54” e “70.2” – documentos n.ºs 64 e 100 da “Relação de Documentos”).

87.3. Conquanto não tenha ficado caracterizado que os produtos exportados pela Fiscalizada (“celulose” e “papel”) se enquadram como commodity para fins de controle de Preços de Transferência, entre outros, porque não sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, eles têm cotação média na fonte de dados independentes fornecida por instituição de pesquisa setorial internacionalmente reconhecida, constante do Anexo III da IN RFB n.º 1.312/2012, no caso a ESALQ (item “41” e documento n.º 84 da “Relação de Documentos”). (destacou-se)

Assim, ao final, para o ano-calendário 2013, o agente fiscal asseverou que:

90. Na forma já discutida no item 79, a parcela da receita, apurada segundo um dos métodos estabelecidos na legislação, que exceder ao valor já apropriado na escrituração deverá ser adicionada ao lucro líquido - sendo considerada no lucro da exploração - para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL (§ 7º do art 19 e art. 28 da Lei n.º 9.430/96 e parágrafo único do art. 28 da IN RFB n.º 1.312/2012).

90.1. Nessas circunstâncias, conforme detalhamento a seguir, o Lucro Real e o da Exploração, bem como a base de cálculo da CSLL, deverão ser ajustados em R\$ 1.047.681.535,13, valor correspondente à receita apurada no presente procedimento fiscal, que não foi apropriada na escrituração do correspondente ano-calendário:

Ainda, no TVF, a fiscalização abriu um tópico denominado “*Créditos a descontar apurados pela Contribuinte*” (fls. 114 e seguintes), no qual faz longo arrazoado (mais de 100 páginas) acerca do conceito de insumos e as possibilidades de creditamento na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS, em especial, no ramo de atividade do Recorrido, além de demonstrar suposta incorreção na apuração da base de cálculo destas contribuições.

Contudo, como mencionado alhures, houve entendimento de que aquelas contribuições já haviam sido analisadas pela DRF/Salvador no período analisado e, por isso, a referida análise “*deveria ser interrompida.*” (item 162 do TVF).

Por fim, ainda no TVF, o agente autuante motivou a qualificação da multa de ofício (150%), sob o argumento de que, em síntese, “*enquanto não submetida a procedimento*

*fiscal, ano após ano, a Contribuinte vinha declarando à Receita Federal do Brasil, falsamente, que não havia receita realizada decorrente de ajustes no controle de Preços de Transferência. Nesse pressuposto, parte significativa da receita tributável passava ao largo da tributação, porque não contabilizada na apuração do lucro líquido do exercício nem considerada no lucro da exploração e adicionada no lucro real e na base de cálculo da CSLL. Tudo, em total afronta à Lei tributária (...)*”.

Assim, em face da suposta conduta reiterada do contribuinte, que estaria em contrariedade à legislação, além da qualificação da penalidade (multa de ofício aplicada ao patamar de 150%), foi formalizada a representação para fins penais.

Não houve imputação de responsabilidade tributária aos administradores do Recorrido, em que pese a fiscalização ter citado os nomes dos membros da diretoria e do conselho fiscal, para fins de apuração de eventual prática de crimes contra a ordem tributária.

Devidamente intimado, o Recorrido apresentou extensa Impugnação Administrativa (fls. 12.219 a 12.315). Os argumentos lançados para desconstruir as ilações da fiscalização foram assim sintetizados pelo acórdão da DRJ de Florianópolis:

a) Nulidade. Autuação lavrada por autoridade sem competência legal para proceder à auditoria de preços de transferência. A legislação atribui a fiscalização dos cálculos de preços de transferência à competência da Delegacia de Maiores Contribuintes da Receita Federal do Brasil (DEMAC). Logo, era vedado à equipe de Fiscalização da Superintendência da 5ª Região Fiscal (Bahia), local da sede da empresa, proceder à auditoria e constituição de crédito tributário acerca do tema;

b) Eleição de critério inaplicável para cálculo do preço parâmetro dos produtos exportados. Não só a IMPUGNANTE nunca afirmou estar sujeita ao PECEX, como também, ainda que o tivesse feito, jamais seria possível adotá-lo para determinar o “preço parâmetro” no seu caso, dado ser inaplicável aos produtos que exporta, por não se qualificarem como *commodities*, únicos sujeitos a tal sistema, como se depreende da legislação e reconhece a COSIT. Nessa medida, ao adotar método reconhecidamente inaplicável ao caso, a Fiscalização atuou infringindo não só a lei como também as instruções hierarquicamente superiores do órgão que integra e está obrigada a respeitar, caracterizando evidente comportamento ilegal;

c) Nulidade ou, ao menos, improcedência do procedimento adotado pela Fiscalização para proceder aos ajustes. Conduta contraditória. As assertivas adotadas pela Fiscalização para aplicar o PECEX no cálculo dos preços de transferência da IMPUGNANTE estão em desconformidade com a legislação. Primeiramente, para 2012, porque a irretratabilidade da opção não impõe a utilização de método para cálculo do “preço parâmetro” inaplicável ao tipo de mercadoria exportada. Se o PECEX não poderia ser utilizado, evidente que deveria ser adotado critério diverso, pois, por óbvio, a irretratabilidade se refere à escolha por antecipar o uso do novo marco normativo e não de método de cálculo que, segundo o próprio Fisco, não é elegível pela empresa (IMPUGNANTE). Afinal, não se pode escolher antecipar o uso do que não se tem direito, nem obrigação legal.

Semelantemente, para 2013, também se vê o erro na forma de proceder da Fiscalização. Embora reconheça que o PECEX não possa ser utilizado pela IMPUGNANTE, afirma a autoridade atuante que, dentre os elementos existentes, este seria o único meio à disposição da Fiscalização para arbitrar o preço parâmetro. Ora, não só não é verdadeira a alegação de que não seria possível proceder à revisão dos cálculos por método diverso (cf. item 3.6), como também, ao utilizar critério reconhecidamente incabível, o que fez a Fiscalização foi apurar valor evidentemente em desconformidade com o de mercado, contrariando assim o propósito das normas de preços de transferência;

d) Regularidade dos cálculos pelo PVEx e CAP apresentados durante a auditoria. As assunções fiscais para não aceitar os cálculos apresentados pela IMPUGNANTE estão em desconformidade com a legislação ou com os dados que suportaram os valores apurados pela IMPUGNANTE. Ao contrário do que consta da peça fiscal:

d.1. Houve a elaboração de cálculo de “preço parâmetro” segregado por produto (como exige a legislação);

d.2. Os relatórios que suportam os cálculos permitem identificar os valores de custos individuais por produtos e dos montantes que levaram às suas formações;

d.3. Os ajustes foram informados de forma global por instrução da própria RFB no Manual de Preenchimento da DIPJ; e d.4. Os relatórios que serviram de base para cálculo do “preço parâmetro” são equivalentes ao SISCOMEX. A diferença é que aglutina informações que estão individualizadas no SISCOMEX, mas que, se a Fiscalização desejasse, poderia tornar individual, pois o relatório permite assim proceder.

e) Imprestabilidade do informativo da ESALQ que subsidiou o trabalho fiscal. Os critérios para sua composição distinguem-se dos eleitos pela legislação. Mesmo que possível fosse a adoção do PECEX no caso concreto, assunção aceita para argumentar, ainda assim os lançamentos devem ser afastados, pois a base de dados adotada (informativo da ESALQ) não atende os requisitos exigidos pela legislação, uma vez que:

e.1. Embora esteja listada como entidade de pesquisa reconhecida, a ESALQ não faz levantamento de valores diários de preços de celulose e papel, mas apenas de outros produtos (v.g. arroz e soja). O estudo feito no segmento em que se insere a IMPUGNANTE é meramente informativo, não tendo o objetivo de apontar o preço de mercado, como reconhece a própria entidade que o elaborou;

e.2. Aponta valores de celulose e papel com periodicidade mensal, ao passo que a legislação impõe a verificação do preço na data de transação;

e.3. Não contempla as mesmas espécies de produtos comercializados pela IMPUGNANTE, mas itens com características diversas;

e.4. Não contempla o preço de mercado no país de destino dos produtos, como exige a legislação, mas apenas de regiões do mundo próximas a eles;

e.5. Como o objetivo é verificar o preço de mercado, poderia a Fiscalização ter adotado valor unitário das exportações de papel e celulose divulgados pela SECEX do MIDC, integrante do trabalho da ESALQ, mas não o fez; e e.6. A comparação dos preços praticados pela IMPUGNANTE nas operações sujeitas às regras de transferência com os preços praticados em exportações a partes não vinculadas demonstra que aqueles foram estabelecidos em condições *arm's length* e comprova que as cotações médias divulgadas no informativo da ESALQ não têm o condão de subsidiar a aplicação da legislação de preços de transferência.

f) A adoção das premissas fiscais para cálculo do PVEx demonstra inexistir ajustes. Mesmo que se pudesse admitir o uso dos critérios adotados pela Fiscalização no curso da auditoria para fins de classificação dos produtos exportados, do que se discorda, mas se admite para argumentar, ainda assim o cálculo do “preço parâmetro” segundo o PVEx conduz a ajustes em valores sensivelmente inferiores aos determinados pela Fiscalização mediante a adoção do PECEX. Portanto, ainda que utilizadas as equivocadas premissas fiscais na identificação dos produtos da IMPUGNANTE, no mínimo, o método PVEx é que deveria ser levado em consideração.

g) Dispensa do ajuste por envolver receita que integrou o resultado em razão da tributação automática dos lucros das investidas/importadoras (ou destinatárias). Assumindo-se, para argumentar, que a acusação fiscal fosse procedente, se por um lado era obrigatória a realização do ajuste por envolver vendas supostamente abaixo do valor de mercado a pessoas relacionadas, por outro, é certo que as destinatárias tiveram lucro maior ao adquirirem as mercadorias a preços defasados e revendê-los a terceiros pelo

valor de mercado. Como os lucros das adquirentes foram considerados automaticamente distribuídos à IMPUGNANTE (controladora), que também era a exportadora, isso fez com que os valores que deveriam ser agregados ao resultado tributável como ajustes de preços de transferência acabaram por ser adicionados a título de lucros disponibilizados, havendo assim uma compensação e equivalência entre as importâncias.

h) Improcedência da multa qualificada. Não houve dolo na conduta da IMPUGNANTE, quer por não ter prestado declaração falsa, quer por conta de ela própria ter reconhecido a realização de exportações a pessoas vinculadas, deixando às claras a sua interpretação de dispensa de arbitramento na forma da legislação acerca dos preços de transferência. A controvérsia, na realidade, resume-se à correição dos cálculos para a dispensa do ajuste (ou dos números indicados na fase de auditoria) comparativamente ao que a Fiscalização considera ser correto. Ou seja, divergência de interpretação. Não cometimento de fraude.

i) Dever de redução do resultado tributável com resultados fiscais negativos acumulados. Ainda que convicta de que teria havido infração à legislação, a Fiscalização estava obrigada a compensar o valor tributável identificado com o estoque de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL (“resultados fiscais negativos acumulados”) na determinação do crédito tributário, o que não se deu e, quando menos, deverá ser determinado pelas autoridades julgadoras.

j) Redução do IRPJ em razão da receita integrar o lucro da exploração. Por fim, se possível fosse superar o quanto retro exposto, o que se aceita para argumentar, deveria ainda ser reduzido o IRPJ devido, na medida em que a receita de exportação integra o lucro da exploração, sendo defeso à Fiscalização afastá-lo não só por não ter competência para tanto, configurando a sua conduta desvio de finalidade, como também em consequência do afastamento da multa qualificada, na forma do tópico 3.8.

Em análise aos argumentos apresentados, aquela DRJ de Florianópolis, por unanimidade de votos, entendeu pelo cancelamento dos créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2012.

No que se refere ao ano-calendário de 2013, em que pese por maioria de votos, também houve o entendimento pelo cancelamento da autuação. O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2012, 2013

Exportação. Preço de transferência. Procedimentos fiscais

Quando o método de apuração do preço de transferência ou algum dos seus critérios for desclassificado pela autoridade fiscal, deve-se intimar o sujeito passivo para, no prazo de 30 dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação. A fiscalização deverá motivar o ato, caso desqualifique o método eleito pelo contribuinte.

Exportação. Preço de transferência. Método PECEX

O Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX é de aplicação obrigatória e restrita aos casos de exportação de *commodities*, assim entendidos os produtos negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II e os produtos listados no Anexo I que estejam sujeitos a preços públicos nas instituições de pesquisa setoriais listadas no Anexo III, da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012.

No acórdão proferido, não se pode deixar de ressaltar, houve 04 declarações de voto dos julgadores que compunham a Turma de Julgamento na DRJ de Florianópolis.

Como o “*crédito tributário discutido excede o limite fixado no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, do Ministro de Estado da Fazenda*”, foi apresentado Recurso de Ofício por aquela Turma de Julgamento.

A douta Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso de Ofício (fls. 12.915 a 12.963), nas quais defende, em síntese, a assertividade da acusação fiscal, em especial a correta eleição do método PECEX como forma de apuração dos preços de transferência nas operações de exportação realizada pelo Recorrido, uma vez que a adoção deste método seria facultativa quando os produtos exportados não pudessem ser caracterizados como *commodities*.

Ato contínuo, os autos foram distribuídos a este relator para julgamento.

Este é o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

### DO CABIMENTO E ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO

Como se observa do acórdão proferido pela DRJ de Florianópolis, a decisão proferida por aquela Turma de Julgamento exonerou a totalidade do crédito tributário em valores superiores a 1 bilhão de Reais.

Como o valor exonerado (principal e multa) supera o valor de alçada de R\$2.500.000,00, nos termos da Portaria MF nº 63/2017, o Recurso de Ofício deve ser conhecido e analisado por este Conselho.

### DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DO MÉTODO PECEX.

Antes de se adentrar ao mérito da discussão, para se verificar, em especial, se a decisão recorrida está de acordo com os ditames legais, importante fixar algumas premissas, mesmo que de forma breve, no que tange aos Preços de Transferências e ao método de cálculo denominado PECEX, que foi introduzido no ordenamento jurídico pátrio pela Lei nº 12.715/12, nas alterações que promoveu na Lei nº 9.430/96.

Os preços de transferência, como sabido, são valores atribuídos às operações realizadas por entidade que pratica transações internacionais com partes relacionadas ou que estejam domiciliadas em paraísos fiscais ou em localidades com tributação favorecida. Neste sentido, o professor Luís Eduardo Shoueri caracteriza o preço de transferência da seguinte forma:

(...) entende-se, na doutrina internacional, o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada. Tratando-se de preços que não se negociaram em um mercado livre e aberto, podem eles desviar-se daqueles que teriam sido acertados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis nas mesmas circunstâncias. No direito brasileiro, a matéria preços de transferência estende-se às trocas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, situados em diferentes territórios. (SHOUERI, Luis Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2006. Pág 12)

São precisos, também, os ensinamentos de Ricardo Marozzi Gregório, em brilhante obra acadêmica. Veja-se:

“Em face do que foi dito é possível, então, de forma genérica, definir os ‘preços de transferência’ como os valores monetários atribuídos, pelas empresas relacionadas, às transações internacionais de transferências de propriedade ou de direito de uso de bens, tangíveis ou intangíveis, e de prestação de serviços. O termo ‘preço de transferência’ é o que corresponde à expressão inglesa *transfer price*.” (GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência – Arm’s Length e Praticabilidade – Série Doutrinária Vol. V – São Paulo: Quartier Latin, 2011. Págs. 40 e 41)

Há que se ressaltar, contudo, como ensina Marozzi, que é “*conveniente distinguir os ‘preços de transferência’ do ‘controle dos preços de transferência’*. Este último pode ser definido como a disciplina jurídica que visa contornar os efeitos da tributação da renda causados pela prática dos preços de transferência”.

Desta forma, partindo do ponto de que o controle dos preços praticados nas operações de importação ou exportação é válido e pode ser feito pelo ente competente, é a legislação, tendo em vista o princípio da legalidade, que irá determinar quando e como deverá ser utilizado o controle dos preços de transferência, devendo a entidade se submeter aos ajustes<sup>1</sup>, caso estejam presentes os requisitos necessários para que esse controle seja exercido.

No caso do Brasil, o controle dos preços de transferência se iniciou com a promulgação da Lei nº 9.430/96 e teve como objetivo regular as operações de exportação e importação entre entidades vinculadas ou que estejam domiciliadas em paraísos fiscais ou em localidades com tributação favorecida, evitando-se, assim, manipulações de preços nas transações realizadas e, por consequência, a erosão da base tributária.

A par de toda a discussão internacional que gravita em torno dos preços de transferência, em especial, das diferenças do sistema adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro em detrimento dos demais países<sup>2</sup>, tem-se que, no Brasil, o regime de controle de preços de transferência tem particularidades, que vinculam não só o sujeito passivo, com também o sujeito ativo da obrigação tributária.

Há de se ressaltar, por outro lado, que, em alguns casos, o legislador brasileiro previu a possibilidade de o contribuinte não estar sujeito ao regime dos preços de transferência, quando introduziu no ordenamento as hipóteses de *safe harbours*. Este instituto é assim caracterizado por Jonathan Barros Vita:

“Como primeiro exemplo de ressalva a esta generalização das regras de preços de transferência como normas antielisivas, tem-se a exceção contida nos *safes harbours*, caso que implica sua não aplicação.

É dizer, a aplicação de preços de transferência é limitada por estas disposições que perfazem um recorte no campo de aplicabilidade deste instituto, pois há um processo de verificação da validade da operação através destas regras, mas inexistente aplicação individual e concreta das mesmas.” (VITA, Jonathan Barros. O BEPS – Base Erosion

<sup>1</sup> Como ensina Vivian de Freitas e Rodrigues de Oliveira, “quando falamos em preços de transferência, estamos cuidando de potenciais ajustes na base de cálculo do imposto de renda”. (OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues de. Preço de transferência como norma de ajuste do imposto de renda. São Paulo: Noeses, 2015. Pág. 194).

<sup>2</sup> Como exemplo dessa diferenciação, pode-se destacar, como ensina Ricardo Marozzi, que “o regime brasileiro diferenciou-se da prática internacional na definição do aspecto subjeito alcançado pelo controle. Neste particular, o artigo 23 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu o conceito de ‘pessoa vinculada’, o qual diverge bastante das noções mais flexíveis empregadas no aspecto subjetivo da disciplina no âmbito internacional”. (GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de transferência - Arm's Length e Praticabilidade. Série Doutrina Tributária Vol. V - São Paulo: Quartier Latin, 2011. Pág 159).

and Profit Shifting – Report da OCDE e os Preços de Transferência Brasileiros: Notas Sintéticas pós-final reports. In Direito Tributário e os novos horizontes do Processo. São Paulo: Noeses, 2015. Pág 600).

Neste casos (dos *safe harbours*), por exemplo, uma empresa que pratica, em suas exportações, um preço médio de 90% do preço médio praticado para as mesmas transações no mercado interno, estará dispensada do controle. Esta é a inteligência do artigo 19, da Lei nº 9.430/96. Veja-se:

Art.19.As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

§1º Caso a pessoa jurídica não efetue operações de venda no mercado interno, a determinação dos preços médios a que se refere o *caput* será efetuada com dados de outras empresas que pratiquem a venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro.

Neste ponto, entretanto, não se pode olvidar, porque interessa ao presente caso, que o *safe harbour*, nas exportação de *commodities*, como definido no citado artigo 19 da Lei 9.430/96, não se aplica aos casos em que é obrigatória a adoção do método PECEX, como se observa da redação do § 4º, do artigo 19-A da Lei nº 9.430/96. 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.

(...)

§ 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. (destacou-se)

Como não poderia deixar de ser, este também é o mandamento do artigo 21 da IN RFB nº 1.312/2012. Veja-se:

Art. 20. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, for inferior a 90% (noventa por cento) do preço médio praticado na venda dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

§ 1º O preço médio a que se refere o *caput* será obtido pela multiplicação dos preços praticados, pelas quantidades relativas a cada operação e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o preço médio ponderado.

§ 2º Caso a pessoa jurídica não efetue operações de venda no mercado interno, a determinação dos preços médios a que se refere o *caput* será efetuada com dados de outras pessoas jurídicas que pratiquem a venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro.

§ 3º Para efeito do disposto neste artigo, serão consideradas somente as operações de compra e venda praticadas, no mercado brasileiro, entre compradores e vendedores não vinculados.

§ 4º Para efeito de comparação, o preço de venda:

I - no mercado brasileiro, deverá ser considerado líquido dos descontos incondicionais concedidos, do ICMS, do ISS, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de outros encargos cobrados pelo Poder Público, do frete e do seguro, suportados pela pessoa jurídica vendedora;

II - nas exportações, será tomado pelo valor depois de diminuído dos encargos de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da pessoa jurídica exportadora.

**Art. 21. Na hipótese de exportação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverá ser utilizado o método do Preço sob Cotação na Exportação - Pecex, definido no art. 34, não se aplicando o disposto no caput do art. 20.** (destacou-se)

De todo modo, sendo caracterizada a necessidade de se fazer o controle dos preços de transferência e o respectivo ajuste, o legislador pátrio elegeu diversos métodos que poderão ser utilizados na quantificação daqueles preços, tanto no caso de exportação, como no caso de importações realizadas pelos contribuintes.

A escolha destes métodos, a princípio, na experiência brasileira, é do contribuinte, não sendo imposta nenhuma forma de cálculo específica pelo legislador, que apenas trouxe as hipóteses passíveis de serem adotadas. A escolha, portanto, pode ser feita de acordo com os interesses do contribuinte, ou seja, a escolha pode recair no método que lhe for mais benéfico.

Fazendo uma leitura do que restou determinado no artigo 18 e no §3º, do artigo 19, ambos da Lei nº 9.430/96, Marozzi deixa clara essa liberdade dada ao contribuinte pelo legislador pátrio:

“Apesar da pretensa inspiração em métodos internacionais, não foi estabelecido nenhum critério para a escolha dos métodos brasileiros. Assim que, diferentemente do que aconteceu nos *Guidelines*, não há uma hierarquia que determine a prevalência dos métodos inspirados no CUP (PIC e PVEx). Outrossim, diferentemente do que está previsto na regulamentação americana, não há imposição de alguma regra semelhante ao *best method rule*. Há, na verdade, uma total liberdade de escolha do método a ser aplicado. (...)” (GREGORIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência – Arm’s Length e Praticabilidade – Série Doutrinária Vol. V – São Paulo: Quartier Latin, 2011. Págs. 167) (destacou-se)

Este entendimento - da livre escolha do método-, inclusive, *mutatis mutandi*, já foi referendado pela Câmara Superior deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quando aquele colegiado decidiu pela possibilidade de a fiscalização escolher, no lançamento de ofício, um dos métodos de cálculo previstos na legislação, independentemente de ser demonstrado que o método escolhido seria mais benéfico ao contribuinte.

Neste sentido, deixando de lado a divergência doutrinária e jurisprudencial no que tange à possibilidade de escolha de métodos diversos do que previsto na legislação, veja-se a ementa do acórdão proferido pela Câmara Superior, que demonstra claramente a possibilidade de escolha, pela fiscalização, de qualquer um dos métodos previstos no ordenamento jurídico pátrio, sem a necessidade de se demonstrar que o método escolhido é o mais favorável ao contribuinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA — APLICAÇÃO DOS MÉTODOS.

De acordo com o artigo 18 da Lei nº 9.430/96, quanto à dedutibilidade dos custos, despesas ou encargos, relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações com pessoas ligadas, devem ser aplicados os seguintes métodos: Preços Independentes Comparados - PIC, Preço de Revenda menos Lucro - PRL e Custo de Produção mais Lucro - CPL, sendo vedado ao

contribuinte a aplicação de qualquer outro método, em desacordo com o princípio da reserva legal.

IRPJ - CUSTOS - DEDUTIBILIDADE - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

**A lei, ao dispor que o contribuinte poderá optar pelo método de cálculo de custos que lhe for mais favorável, não determina que a Fiscalização deverá demonstrar que o método por ela utilizado é o método mais favorável ao sujeito passivo.**

POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL PARA PRODUÇÃO LOCAL. VEDAÇÃO DO ART. 4º, § 1º, da IN SRF 38/97. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA.

A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CONTRATOS DE MÚTUO COM JUROS ATIVOS.

Não há previsão regulatória nem possibilidade de registro do contrato de mútuo com juros ativos no Banco Central, sem embargo do controle por ele exercido sobre a matéria. Descabem os ajustes de preços de transferência (receita de juros), no mútuo concedido pela pessoa jurídica domiciliada no País a pessoa vinculada, na medida em que o câmbio ou a transferência internacionais em reais esteja registrada no SISBACEN, e a documentação suporte do mútuo tenha sido apresentada ao banco operador de câmbio. (Acórdão n.º 9101-002.313 – Sessão de 03/05/2016) (destacou-se).

No caso das exportações, os métodos fixados inicialmente pelo legislador, como se denota do artigo 19 da Lei n.º 9.430/96, foram: (i) método de venda nas exportações (PVE<sub>x</sub>); (ii) Método de venda por atacado no país de destino, diminuído do lucro (PVA), (iii) Método de Preço de Venda a Varejo no país de destino, diminuído do lucro (PVV) e (iv) Método de Custo de Aquisição ou de Produção mais tributos e Lucros (CAP).

Assim, sendo identificada a necessidade de se fazer o controle dos preços de transferência, pode o contribuinte e, quando for o caso, a fiscalização, optarem por um dos métodos aplicados às operações de exportação previamente definidos pelo legislador.

Contudo, no ano de 2012, com a publicação da Lei n.º 12.715/12 (que é fruto conversão da MP 563/2012), houve importantes alterações no ordenamento jurídico brasileiro. Em especial, aquela lei, modificando o que restara disposto inicialmente na Lei 9.430/96, impôs a adoção de métodos específicos para os casos de importação (método PCI) e de exportação (método PECEX) de *commodities*.

Em que pese a premissa da liberdade do contribuinte (e até mesmo da fiscalização) para escolha do método de controle dos preços de transferência, a partir do ano de 2013, no caso de operações (importação ou exportação) que envolvam *commodities*, não foi dada liberdade na escolha. Ou seja, quando da prática de operações com *commodities* se tornou obrigatória a adoção de determinado método pela entidade.

O PECEX, portanto, é de adoção obrigatória por aqueles contribuintes que, a partir do ano de 2013, façam operações de exportação de *commodities*. Este é o comando dos artigos 19, § 9º e 19-A, ambos da Lei n.º 9.430/96. Confira-se:

Art.19.As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

(...)

§ 9º Na hipótese de exportação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverá ser utilizado o Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX, definido no art. 19-A.

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. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

§ 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: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

I - pessoas físicas ou jurídicas vinculadas; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

II - residentes ou domiciliadas em países ou dependências com tributação favorecida; ou (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

III - pessoas físicas ou jurídicas beneficiadas por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

§ 2º Não havendo cotação disponível para o dia da transação, deverá ser utilizada a última cotação conhecida. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

§ 3º Na hipótese de ausência de identificação da data da transação, a conversão será efetuada considerando-se a data de embarque dos bens exportados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

§ 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: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

I - com os obtidos a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas; ou (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

II - com os preços definidos por agências ou órgãos reguladores e publicados no Diário Oficial da União. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Produção de efeito)

§ 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. (destacou-se)

Vivian de Freitas Rodrigues de Oliveira leciona neste norte, ao afirmar que, no caso de importação e exportação de *commodities*, a adoção destes métodos (PCI e PECEX) é compulsória. Veja-se os apontamentos daquela autora, quando comenta as alterações promovidas pela 12.715/12 no ordenamento jurídico pátrio:

“Os métodos de preço de transferência sofreram uma substancial alteração com a introdução da Lei n. 12.715/2012, com a introdução de métodos para importação e exportação a serem utilizados, **compulsoriamente**, no caso de pessoas jurídicas que transacionem commodities com parte relacionadas ou com paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados”.

(...)

“Pela nova lei, todas as commodities ficarão sujeitas, a partir de 2013, ao controle de preços em operações de importação e exportação. A norma determina que, na hipótese de transações com *commodities* sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverão ser usados os métodos de Preço sob Cotação da Importação – PCI ou preço sob Cotação na Exportação – Pecex. Se não houver cotação em bolsa, a comparação se dará com preços obtidos em institutos de pesquisa idôneos ou agências reguladoras. Na prática, o preço praticado nessas transações poderá ser ajustado para o cálculo dos tributos”. (OLIVEIRA, Vivian de Freitas Rodrigues de. Preço de transferência como norma de ajuste do imposto sobre a renda. São Paulo: Noeses, 2015. Pág. 161 e 201). (destacou-se)

A esta mesma conclusão chegou Jonathan Barros Vita, quando, ao analisar o método PCI, faz a seguinte afirmação:

“Antes de tudo, cabe reiterar que este método positivado no art. 18-A da Lei 9.430 e especificado nos arts. 16 a 19 e anexos I a III da IN 1.312 representa uma exceção ao método mais favorável ao contribuinte do § 7º do art. 18 da Lei 9.430, significando uma emulação *best method* americano do § 16, vez que é especificamente formulado para commodities negociadas em bolsas e **aplicável de maneira excludente em relação aos demais métodos, sobrepondo-se a eles**” (VITA, Jonathan Barros. Preços de transferência: atualizado com as Leis 12.715 e 12.766 e a instrução normativa 1.312, com as alterações das INs 1.322 e 1.395. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: FISCOsoft Editora: 2014. Págs. 227 e 228) (destacou-se)

Não se pode perder de vista que o entendimento, no que se refere à obrigatoriedade de aplicação do método PECEX, no caso de exportação de *commodities*, já foi, inclusive, externado pela própria Receita Federal do Brasil, quando da publicação da Solução de Consulta COSIT nº 310, de 03 de novembro de 2014. Veja-se a ementa publicada:

**ASSUNTO:** IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

**EMENTA:** PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PECEX. OBRIGATORIEDADE.

A previsão do produto dentre as commodities relacionadas no Anexo I da IN RFB nº 1.312, de 2012, e, cumulativamente, sujeito a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais reconhecidas internacionalmente, listadas no Anexo III da mesma IN, **obriga à utilização do método PECEX** para arbitramento dos preços praticados nas operações de exportação para pessoa vinculada, a partir do ano-calendário de 2013, estando vedada a livre utilização de outros métodos. (destacou-se)

Por fim, ainda quanto à obrigatoriedade de adoção do método PECEX, no caso de exportação de *commodities*, à mesma conclusão chegou o ilustre relator do acórdão recorrido. Confira-se a posição externada:

Pois bem: uma interpretação sistêmica da Lei nº 9.430/96 nos obriga a concluir que, a partir da edição da Lei nº 12.715/12, estabeleceram-se duas possibilidades, **mutuamente excludentes entre si:**

a) no caso de exportação de produtos não caracterizados como *commodities*, manteve-se a regra geral que permite ao contribuinte escolher o método de preço de transferência na exportação mais favorável ao contribuinte, dentre os métodos originalmente previstos no art. 19 da citada Lei ((PVEEx, PVA, PVV e CAP);

b) **no caso de exportação de produtos caracterizados como *commodities*, estabeleceu-se a obrigatoriedade de utilização do método definido no art. 19-A da citada Lei (PECEX).** (destacou-se)

Neste passo, já se pode chegar a algumas premissas que serão necessárias ao deslinde da presente demanda:

(i) o controle de preços de transferência é, em regra, obrigatório, quando forem realizadas operações de importação ou exportação entre entidades vinculadas ou que estejam domiciliadas em paraísos fiscais ou em localidades com regimes fiscais privilegiados.

(ii) Em algumas hipóteses que estão previstas na legislação, o contribuinte estará dispensado de realizar o controle dos preços de transferência (*safe harbours*), sendo que esta dispensa não se aplica, quando o método a ser aplicado for o PECEX (artigo 21 da IN RFB n.º 1.312/2012);

(iii) com a edição da Lei n.º 12.715/12 (conversão da MP 563/2012), aqueles contribuintes que fazem operações como *commodities* de importação e de exportação, deverão utilizar obrigatoria e respectivamente, os métodos PCI e PECEX.

#### DO CONCEITO DE COMMODITIES PARA FINS DE APLICAÇÃO DO PECEX COMO MÉTODO DE CÁLCULO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DA OBRIGATORIEDADE E EXCLUSIVIDADE NA APLICAÇÃO DESTES MÉTODOS NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO COM COMMODITIES.

Como demonstrado no tópico anterior, o método PECEX deverá ser aplicado em caso de exportações de *commodities* realizadas pelos contribuintes, desde que estas operações com o mercado externo estejam sujeitas ao controle dos preços de transferência.

A dificuldade da conceituação do que seja *commodities*, neste ponto, está justamente porque a legislação tributária, mais especificamente a Lei 12.715/12, a princípio, não fixou, de forma expressa, nenhum conceito daquele instituto, para fins de caracterização e aplicação do PECEX (no caso de exportações) e do PCI (no caso de importação).

O que se verifica do ordenamento jurídico pátrio é que, com a edição da IN RFB n.º 1.312/2012, a própria Receita Federal do Brasil listou expressamente os produtos que são considerados como *commodities*, com os seus respectivos NCM's. A redação atual do dispositivo (já com as alterações promovidas pela IN RFB n.º 1.870/19) da mencionada IN é a seguinte:

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.

(...)

§ 3º Para fins de aplicação do Pecex, consideram-se *commodities* os produtos listados no Anexo I e que estejam sujeitos: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)

I - a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II; ou (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)

II - a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais internacionalmente reconhecidas listadas no Anexo III. (destacou-se)

Assim, atualmente, para efeitos de aplicação do método PECEX no cálculo dos preços de transferência é obrigatório que os produtos comercializados pelo contribuinte com o mercado externo estejam previamente listados no denominado ANEXO I da IN RFB n.º 1.312/2012. Os produtos são os seguintes:

#### ANEXO I

COMMODITIES E SEUS RESPECTIVOS CÓDIGOS NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL PARA FINS DE APLICAÇÃO DO MÉTODO PCI E PECEX

- I. Açúcares de cana ou de beterraba e sacarose quimicamente pura, no estado sólido (NCM 17.01.1);
- II. Algodão (NCM 52);
- III. Alumínio e suas obras (NCM 76);
- IV. Cacau e suas preparações (NCM 18);
- V. Café, mesmo torrado ou descafeinado; cascas e películas de café; sucedâneos do café que contenham café em qualquer proporção (NCM 09.01);
- VI. Carnes e miudezas, comestíveis (NCM 02);
- VII. Carvão (NCM 27.01 a 27.04);
- VIII. Minérios de cobre e seus concentrados (NCM 2603.00) e Cobre e suas obras (NCM 74);
- IX. Minérios de estanho e seus concentrados (NCM 2609.00.00) e Estanho e suas obras (NCM 80);
- X. Farelo de Soja (NCM 2304.00);
- XI. Farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio (méteil) (NCM 1101.00);
- XII. Minérios de ferro e seus concentrados (NCM 26.01) e Ferro fundido, ferro e aço (NCM 72);
- XIII. Gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos (NCM 27.11);
- XIV. Minérios de manganês e seus concentrados (NCM 2602.00) e Manganês e suas obras incluindo os desperdícios e resíduos (NCM 8111.00);
- XV. Óleo de soja e respectivas frações (NCM 15.07);
- XVI. Ouro (incluindo o ouro platinado), em formas brutas ou semimanufaturadas, ou em pó (NCM 71.08);
- XVII. Petróleo (NCM 27.09 e 27.10);
- XVIII. Prata (incluindo a prata dourada ou platinada), em formas brutas ou semimanufaturadas, ou em pó (NCM 71.06);
- XIX. Soja, mesmo triturada (NCM 12.01);
- XX. Suco (sumo) de laranja (NCM 2009.1);
- XXI. Trigo e mistura de trigo com centeio (méteil) (NCM 10.01);
- XXII. Chumbo e suas obras (NCM 78) e Minérios de chumbo e seus concentrados (NCM 2607);
- XXIII. Níquel e suas obras (NCM 75) e Minérios de níquel e seus concentrados (NCM 2604);
- XXIV. Zinco e suas obras (NCM 79) e Minérios de zinco e seus concentrados (NCM 2608);
- XXV. Minério de Cobalto e seus concentrados (NCM 2605) e Mates de cobalto e outros produtos intermediários da metalurgia do cobalto; cobalto e suas obras, incluindo os desperdícios e resíduos (NCM 8105).

Ressalte-se que o dispositivo infra-legal, com a redação dada pela IN RFB nº 1.870/19, deixou claro que, além da necessidade de estar listado no citado ANEXO I, o produto comercializado deve ser, cumulativamente, sujeito a preços públicos em instituições listadas no ANEXO III.

Alternativamente, para fins de caracterização dos produtos como *commodities*, aquele ato infra-legal determina que os produtos listados no ANEXO I estejam submetidos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros, que foram indicadas no ANEXO II.

Deve-se pontuar que, à época da lavratura dos Autos de infração em análise (inclusive dos fatos geradores objeto da autuação), a redação do artigo 34, § 3º da IN RFB n.º 1.312/12, tinha configuração diversa da atual, qual seja:

§ 3º Consideram-se commodities para fins de aplicação do Pecex, os produtos:

I - listados no Anexo I e que, **cumulativamente**, estejam sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II, ou que estejam sujeitos a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais, internacionalmente reconhecidas, listadas no Anexo III, todos Anexos a esta Instrução Normativa; e

II - negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II a esta Instrução Normativa. (destacou-se)

Os textos infra-legais citados tem redação diversa. Contudo, entende-se que os requisitos para caracterização das *commodities*, para fins de aplicação ou não do PECEX, divergem apenas em um ponto: antes da alteração da IN RFB n.º 1.312/12, promovida pela IN RFB n.º 1.870/19, aqueles produtos negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no ANEXO II seriam consideradas *commodities*, independentemente de estarem listados no ANEXO I da IN, o que não mais acontece.

Em solução de consulta formulada por um contribuinte e publicada em 2015, a Receita Federal do Brasil, através da COSIT, proferiu este mesmo entendimento. Confira-se, neste sentido, a ementa da Solução de Consulta COSIT n.º 176, de 08 de julho de 2015:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ EMENTA: MÉTODOS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO SOB COTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO – PCI. PREÇO SOB COTAÇÃO NA EXPORTAÇÃO – PECEX. CONCEITO DE COMMODITIES.

**Para fins de aplicação dos métodos PCI e Pecex, consideram-se commodities os produtos negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II e os produtos listados no Anexo I que estejam sujeitos a preços públicos nas instituições de pesquisa setoriais listadas no Anexo III, da Instrução Normativa RFB n.º 1.312, de 28 de dezembro de 2012.**

Na hipótese de inexistir cotação específica para o produto importado ou exportado, os preços declarados poderão ser comparados com os obtidos a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas listadas no Anexo III da IN RFB n.º 1312, de 2012, sendo ajustados para mais ou para menos do prêmio médio de mercado.

No caso de exportação de produto, os preços declarados poderão, ainda, ser comparados com os preços definidos por agências ou órgãos reguladores e publicados no Diário Oficial da União.

A adoção dos métodos PCI/ PECEX é obrigatória ainda que não haja cotação específica, desde que o preço público possa ser alcançado através dos ajustes entre produtos similares para apuração do preço parâmetro. O prêmio médio de mercado também poderá ser aplicado a bem similar com referência em publicação de instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 18-A e 19-A; Instrução Normativa RFB n.º 1.312, de 28 de dezembro de 2012. (destacou-se)

Desta feita, à época da autuação em análise, os produtos só seriam considerados como *commodities* nas seguintes hipóteses:

(i) caso estivessem listados no Anexo I da IN e, cumulativamente, estivessem sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II;

(ii) caso estivessem listados no Anexo I e, cumulativamente, estivessem sujeitos a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais, internacionalmente reconhecidas, listadas no Anexo III;

(iii) fossem negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II, independentemente de estarem listados prévia e expressamente no ANEXO I.

Este, a princípio, também foi o entendimento externado pela fiscalização, como se extrai do seguinte trecho do TVF:

"41.6 a obrigatoriedade da aplicação do método PECEX se restringe às exportações das commodities destacadas em um dos itens abaixo, e não em relação a qualquer bem que se imagina seja commodities (§§ 1º e 3º do art. 34 e Anexos I a III da IN RFB nº 1.312/2012):

41.6.1. os produtos listados no Anexo I que, cumulativamente, estejam sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II da IN RFB nº 1.312/2012;

41.6.2. os produtos listados no Anexo I que, cumulativamente, estejam sujeitos a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais, internacionalmente reconhecidas, listadas no Anexo III da IN RFB nº 1.312/2012;

41.6.3. os produtos negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II da IN RFB nº 1.312/2012".

Neste ponto, importante ressaltar que entende-se que houve uma exorbitância ao poder de regulamentar da Receita Federal do Brasil, uma vez que a Lei 9.430/96, com a redação que foi dada pela Lei nº 12.715/12, só menciona que, para serem considerados como *commodities*, os produtos deveriam estar sujeitos à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas. Esta é a redação do § 9º, do artigo 19 da Lei nº 9.430/96. Confira-se:

Art.19.As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

(...)

§ 9º Na hipótese de exportação de commodities **sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas**, deverá ser utilizado o Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX, definido no art. 19-A. (destacou-se)

De toda sorte, em que pese esse aparente vício de legalidade da IN RFB 1.312/12, que poderia ser contraposto com o disposto no § 5º, do artigo 19-A da Lei nº 9.430/96<sup>3</sup>, para fins de deslinde do presente caso, o que importa é que, à época dos fatos geradores objeto da autuação em análise, os produtos comercializados só poderiam ser considerados como *commodities* para fins de aplicação do PECEX – ou do PCI, nas importações – quando

<sup>3</sup> O dispositivo tem a seguinte redação:

§ 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.

estivessem listados naquele Anexo I e cumulativamente estivessem sujeitos “*a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II*”, ou que estivessem sujeitos “*a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais, internacionalmente reconhecidas, listadas no Anexo III*” ou, alternativamente, nos casos em que os produtos fossem “*negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II*” da Instrução Normativa, independentemente de estarem listados expressamente no ANEXO I.

Assim, não cabe ao intérprete, tampouco ao aplicador da legislação, fazer uma interpretação extensiva, para se chegar à conclusão de que determinado produto pode ser considerado como *commodities*, se não estiverem preenchidas as específicas regulamentações sobre o tema.

Pode-se concluir, portanto, no limitado alcance do processo administrativo, que, para fins de aplicação dos métodos do controle dos preços de transferência (PCI ou PECEX), os produtos importados ou exportados, para serem caracterizados como *commodities*, tem que estar adequados ao que estipulou o próprio ente tributante, nos termos dos dispositivos já citados da IN RFB n.º 1.312/12.

Antes de se encerrar o presente tópico, não se pode deixar de fixar o entendimento de que, sendo obrigatória a utilização do PECEX para os casos de exportação de *commodities*, dentro dos limites fixados pelo legislador para que haja o controle dos preços de transferência, esse método não pode ser aplicado quando os produtos comercializados não forem caracterizados como *commodities*.

Nestes casos, o próprio legislador elegeu métodos próprios que, como demonstrado, poderão ser adotados livremente pelos contribuintes e/ou pela fiscalização, sem a necessidade, no último caso, de se comprovar que o método eleito é o mais benéfico, nos termos que a própria jurisprudência do CARF já se posicionou.

De toda forma, por uma construção lógica, não se pode admitir a adoção do PECEX (e do PCI), nos casos de operações com produtos que não são caracterizados como *commodities*, já que não faria sentido a aplicação de um método específico para determinado produto em operações completamente distintas das eleitas pelo próprio legislador.

Com toda vênia, é completamente incoerente com o espírito dos métodos (PCI e PECEX), que comparam preços praticados nas operações de *commodities*, admitir aplicação desses para comparar preços de outros produtos, que não *commodities*.

Neste sentido, não se pode olvidar que, na exposição de motivos da Medida Provisória n.º 563/12 (que posteriormente foi convertida na Lei n.º 12.715/12), verifica-se que, desde a proposta para implementação destes métodos, houve o entendimento de que eles seriam exclusivos e únicos métodos a serem aplicados, quando o contribuinte fizesse operações com *commodities*. Confira-se o que constou daquela exposição, quando lista as alterações propostas na legislação:

62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:

(...)

d) instituição de método único de cálculo de preço parâmetro nas hipóteses de importação ou exportação de **commodities** que tenham cotação internacional em bolsa de mercadorias ou congêneres, e que sejam alcançados mediante negociações de mercado de agentes econômicos com interesses contrapostos, no que concerne à formação de preços; (destacou-se)

Na declaração de voto do julgador da DRJ, Eduardo Gabriel de Góes Vieira Ferreira Fogaça, restou bem explicada essa questão. Veja-se como aquele julgador se posicionou:

2.2. Vale dizer, esse método é único para a exportação de commodities. Apenas nessa situação se aplica, considerando-se o disposto no §9º do art. 19 da Lei nº 9.430, de 1996: "Na hipótese de exportação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverá ser utilizado o Método do Preço sob Cotação na Exportação - PECEX, definido no art. 19-A". É o seu único propósito.

2.3. Tanto é verdade que a sua aplicação se dá para qualquer hipótese de exportação de commodities, enquanto os demais métodos somente se sujeitam ao arbitramento "quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro" (caput do art. 19 da Lei nº 9.430, de 1996). Denota-se que o PECEX foi criado como método autônomo aos demais, incidentes não só obrigatoriamente para commodities, mas também exclusivamente a tais bens.

2.4. É o art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, que possibilita o arbitramento pela autoridade fiscal do preço de transferência quando, no procedimento fiscal, "o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização". Logo, um método apenas pode ser desqualificado pela fiscalização caso outro possa ser utilizado naquela situação. Se em determinada situação não puder ser utilizado outro método (como no caso de commodities), evidentemente a ela não se aplica esse art. 20-A. A propósito, transcreve-se elucidativo trecho da Solução de Consulta Cosit nº 176, de 6 de julho de 2015 (cujo entendimento possui eficácia geral a toda a RFB, inclusive no âmbito do julgamento, conforme art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013):

A adoção dos métodos PCI/ PECEX é obrigatória ainda que não haja cotação específica, desde que o preço público possa ser alcançado através dos ajustes entre produtos similares para apuração do preço parâmetro. O prêmio médio de mercado também poderá ser aplicado a bem similar com referência em publicação de instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas.

2.5. Corroborando o aqui exposto, é de se notar que os três incisos do art. 20-A falam na obrigatoriedade de o sujeito passivo apresentar documentos ou elementos que suportem a correção do cálculo "segundo o método escolhido". Novamente, fica patente que o dispositivo se aplica às hipóteses em que pode haver escolha de um dos métodos a que se refere o § 3º art. 19.

3. A IN RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012, regulou tais dispositivos. O art. 40 da IN, seguindo rigorosamente o art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, também explicitou que a fiscalização pode desconsiderar um dos métodos escolhidos, o que pressupõe a possibilidade de sua opção pelo contribuinte. Logo, pelo §2º, em caso de desconsideração pela autoridade fiscal de um dos métodos, ele arbitrará o preço praticado com base em qualquer dos métodos que o contribuinte poderia ter optado. Novamente, resta claro que se este não pudesse escolher o PECEX, então não há que se falar em a fiscalização utilizar o PECEX para produtos não considerados commodities. (destacou-se).

Com todo o respeito, pensar que o contribuinte ou a fiscalização podem adotar o método PECEX (ou PCI) naquelas operações realizadas com produtos que a própria administração tributária entende como não sendo *commodities* é ir de encontro ao que determina a própria legislação.

Feitas essas considerações iniciais, passa-se a analisar a acusação fiscal, as razões de defesa e da PGFN e, principalmente, os fundamentos lançados no acórdão proferido pela DRJ de Florianópolis, que foi objeto do Recurso de Ofício em análise.

#### DA ACUSAÇÃO FISCAL. DA OPÇÃO PELA APLICAÇÃO IMEDIATA (EM 2012) DAS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI 12.715/2012.

Como se demonstrou alhures, o agente que promoveu a fiscalização das apurações do IRPJ e da CSLL do Recorrido, entendeu que, quando o contribuinte indicou na DIPJ 2013 (ano-calendário 2012), de forma positiva (“sim”), pela “*opção pela aplicação das regras de Preços de Transferência previstas no artigo 52 da Lei 12.715/2012*”, estaria, naquele momento, dizendo que aplicaria o método PECEX para as exportações realizadas, independentemente de os produtos comercializados (exportados) serem *commodities* ou não.

Contudo, entende-se que não assiste razão à acusação fiscal. Explica-se.

O artigo 52 da Lei nº 12.715/2012 tem a seguinte redação:

Art. 52. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 48 e 50 desta Lei para fins de aplicação das regras de preços de transferência para o ano-calendário de 2012.

§ 1º A opção será irrevogável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 48 e 50 desta Lei.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá a forma, o prazo e as condições de opção de que trata o caput .

Neste sentido, pela redação do dispositivo acima transcrito, verifica-se que, como o princípio da anterioridade veda a aplicação da legislação no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que instituiu ou aumentou determinado tributo, o legislador deu a opção aos contribuintes de se sujeitarem ou não, já no ano de 2012, às alterações promovidas pela Lei nº 12.715/12 no controle dos preços de transferência.

É que, quando se analisa os artigos 48 e 50 (citados no artigo 52) da então nova legislação, pode-se verificar que houve alterações diversas no ordenamento jurídico, em especial nos métodos de cálculo do “preço parâmetro” nas importações e nas operações financeiras, além, é claro, de ter sido introduzido um novo método para o caso de exportação de *commodities*, qual seja: o PECEX.

O entendimento no sentido de que foram realizadas diversas alterações no ordenamento jurídico, no que tange ao controle dos preços de transferência é, inclusive, verificado na exposição de motivos da MP nº 563/12. Transcreve-se:

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.

57. Os artigos 38 a 42 deste projeto de Medida Provisória promovem alteração na legislação de preços de transferência que trata de controles realizados a fim de coibir manipulações de valores em operações de importações ou de exportações, ou, ainda, de juros pagos ou recebidos pelas entidades brasileiras, em sede de operações com

entidades classificadas como vinculadas ou situadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou com entidades que gozem de regimes fiscais privilegiados. Tais manipulações visam a transferir lucros para países com menor imposição tributária sobre a renda e, conseqüentemente, sofrer uma menor tributação no país de origem.

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.

59. Os preços parâmetros constituem, para as operações de importação, os valores máximos admitidos como dedutíveis para fins de constituição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e, para as operações de exportação, os valores a serem minimamente considerados para fins de constituição das bases de cálculo desses mesmos tributos, de forma que, os valores que, respectivamente, os superem (importações) ou lhes sejam inferiores (exportações) tenham de ser adicionados às respectivas bases de cálculo brasileiras, a fim de que estas sejam recompostas.

60. Vale frisar que a crescente internacionalização da atuação de agentes econômicos brasileiros, bem como a maior abertura à atuação desses agentes multinacionais em nosso território, conduzem ao risco tributário de esvaziamento da base impositiva brasileira, razão pela qual propõe-se o aperfeiçoamento dos controles concernentes à matéria, inicialmente instituídos em 1996.

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.

62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:

a) substituição dos atuais métodos do Preço de Revenda menos Lucro - PRL20 e PRL60, aplicáveis, respectivamente, a hipóteses nas quais os bens importados sejam exclusivamente revendidos ou sejam submetidos a processos produtivos no Brasil, a um único método de cálculo de preço parâmetro, o que fará com que os controles em questão não mais sejam relevantes na tomada de decisões quanto à forma de atuação das entidades sujeitas aos controles de preços de transferência no Brasil, bem como eliminará inúmeros litígios concernentes à conceituação do que venha a ser “submissão a processo produtivo no País”, fator este de enorme insegurança jurídica no que toca à matéria;

b) aplicação, para fins de cálculo do PRL, de margens de lucro diferenciadas por setores da atividade econômica;

c) não consideração de montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais privilegiados - a título de fretes, seguros, gastos com desembarço e impostos incidentes sobre as operações de importação - para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira; (destacou-se)

Portanto, quando o contribuinte fez a opção pelo “sim”, não necessariamente ele estava aderindo ao PECEX. Entende-se que, naquele momento, optou-se pela aplicação imediata (no mesmo ano calendário) de uma nova legislação que entraria em vigor, ou seja, produziria efeitos, apenas no ano seguinte ao da sua publicação. Esta mesma conclusão pode ser extraída do voto do relator do acórdão recorrido. Veja-se o que constou daquela decisão:

Com efeito, em conformidade com o princípio da anterioridade tributária, o legislador ao editar a Lei nº 12.715/12, estabeleceu que os arts. 48 e 50 desta só viriam a ser de

observância obrigatória a partir do ano-calendário de 2013 (art. 78, § 1º). Contudo, permitiu que o contribuinte, caso desejasse, poderia optar por adotar tais disposições para fins de aplicação das regras de preço de transferência já no ano-calendário de 2012, sendo sua opção irretratável e acarretando a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 48 e 50, nos estritos termos do art. 52 da mencionada Lei [...]

Como se pode ver, a opção irretratável a ser realizada pelo contribuinte nos termos do art. 52, da Lei 12.715/12, acima citado, era para que as alterações nos artigos da Lei nº 9.430/96 produzissem efeito já no ano-calendário de 2012 e fossem observados quando da transmissão da DIPJ. Em nenhum momento essa opção irretratável era por qualquer um dos métodos de preços de transferência alterados ou incluídos pela Lei nº 12.715/12.

Sequer seria possível pensar de forma distinta, na medida em que a opção pela antecipação aludida se aplicava para todas as alterações realizadas por tal artigo, o que incluía alterações em três métodos distintos, sendo totalmente impossível uma presunção no sentido de que a opção pela aplicação das alterações implicaria a adoção automática e irretratável de um dos métodos. (destacou-se)

Não se pode desprezar, por outro lado, que o Recorrido, naquele ano-calendário (2012), além das exportações realizadas, praticou operações de importação e financeiras que foram declaradas como sendo realizadas com pessoas relacionadas ou localizadas em países de tributação favorecida.

Assim, quando optou pela aplicação imediata das alterações da Lei 12.715/12, o Recorrido deixou claro que aplicaria as novas disposições legais, para aquelas operações sujeitas ao controle dos preços de transferência.

No que tange as exportações, o Recorrido afirmou, em um primeiro momento, que não estaria sujeita ao controle dos preços de transferência (*safe harbour*). Contudo, como bem pontuado no acórdão recorrido, “*em atendimento a intimação específica, no curso do procedimento de fiscalização, a contribuinte retificou esta declaração, informando que, em relação a alguns produtos, estava, sim, sujeita ao arbitramento, tendo optado pelo método de cálculo do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP) e Preço de Venda nas Exportações (PVEEx), no tocante aos quais apresentou documentos*”.

De toda forma, não pode prosperar o entendimento da fiscalização. Como demonstrado acima, se estivesse, mesmo que implicitamente, aderindo ao método PECEX, o Recorrido, naquele primeiro momento, não poderia invocar o *safe harbour*. É que o novo método incluído pela Lei 12.715/12 não está sujeito às exceções previstas no artigo 20 da IN RFB nº 1.312/2012, como determina o artigo 21 do mesmo comando infra-legal (já transcritos alhures).

Assim, pode-se afirmar que a premissa da fiscalização, no sentido de que houve a opção e adesão para aplicação do método PECEX, já para o ano-calendário de 2012, está equivocada, sendo necessário, neste momento, verificar se a Recorrido, de acordo com as exportações que realizou, estaria sujeito ou não àquele método de controle dos preços de transferência.

#### DOS PRODUTOS EXPORTADOS PELO RECORRIDO. DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DESTES COMO *COMMODITIES*.

Em linhas gerais, pelo que se depreende do TVF e da documentação anexada ao presente processo administrativo, nos anos-calendário de 2012 e 2013, o Recorrido remeteu ao exterior (exportou), basicamente, celulose, papel e produtos de papel, que foram, como mencionado no relatório acima, devidamente listados pelo agente autuante no Termo de Verificação Fiscal (fls. 19 a 23 dos autos).

Em primeiro lugar, quando se analisa os produtos listados no ANEXO I da IN RFB n.º 1.312/12 (já transcrito em tópico acima), não se identifica nenhum dos produtos exportados pelo Recorrido.

Portanto, como delimitado nas premissas fixadas anteriormente, para estar sujeito ao arbitramento (controle) dos preços pelo método PECEX, o Recorrido deveria ter exportado produtos negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no ANEXO II da IN RFB n.º 1.312/12, uma vez que, reitere-se, os produtos comercializados com o exterior (exportados) não estavam listados no ANEXO I daquele instrumento normativo.

Neste sentido, importante citar quais as instituições que constam daquele anexo (redação vigente à época da autuação):

#### BOLSAS DE MERCADORIAS E FUTUROS

- I. ChicagoBoard of Trade (CBOT) - Chicago - EUA;
- II. Chicago Mercantile Exchange (CME) - Chicago - EUA;
- III. New York Mercantile Exchange (NYMEX) - Nova York - EUA;
- IV. Commodity Exchange (COMEX) - Nova York - EUA;
- V. Intercontinental Exchange (ICE US) - Atlanta - EUA;
- VI. Bolsa de Mercadorias & Futuros (BM&F) - São Paulo - Brasil;
- VII. Life NYSE Euronext (LIFFE) - Londres - Reino Unido;
- VIII. London Metal Exchange (LME) - Londres - Reino Unido;
- IX. Intercontinental Exchange (ICE Europe) - Londres - Reino Unido;
- X. Tokio Commodity Exchange (TOCOM) - Tóquio - Japão;
- XI. Tokio Grain Exchange (TGE) - Tóquio - Japão;
- XII. Singapore Commodity Exchange (SICOM) - Cidade de Cingapura - Cingapura;
- XIII. Hong Kong Commodity Exchange (HKE) - Hong Kong - China;
- XIV. Multi Commodity Exchange (MCX) - Bombaim - Índia;
- XV. National Commodity & Derivatives Exchange Limited (NCDEX) - Bombaim - Índia;
- XVI. Agricultural Futures Exchange of Thailand (AFET) - Bangkok - Tailândia;
- XVII. Australian Securities Exchange (ASX) - Sidney - Austrália;
- XVIII. JSE Safex APD (SAFEX) - Johannesburg - África do Sul;
- XIX. Korea Exchange (KRX) - Busan - Coreia do Sul;
- XX. China Beijing International Mining Exchange, (CBMX);
- XXI. GlobalORE;
- XXII. London Bullion Market Association (LBMA);

Pois bem.

De pronto, deve-se mencionar que, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, pode-se verificar que o agente autuante deixou claro que os produtos exportados pelo Recorrido não poderiam ser considerados como *commodities*, uma vez que não eram cotados em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas (listadas no ANEXO II). Veja-se, neste sentido, o seguinte trecho do TVF:

75.3. Conquanto não tenha ficado caracterizado que os produtos exportados pela Fiscalizada (“celulose” e “papel”) se enquadram como commodity para fins de controle

de Preços de Transferência, entre outros, porque não sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, eles têm cotação média na fonte de dados independentes fornecida por instituição de pesquisa setorial internacionalmente reconhecida, constante do Anexo III da IN RFB nº 1.312/2012, no caso a ESALQ (item “41” e documento nº 60 da “Relação de Documentos”). (destacou-se)

O que se percebe da transcrição acima é que, mesmo afirmando que os produtos exportados não poderiam ser caracterizados como *commodities*, porque, em especial, não estão sujeitos “a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas”, a fiscalização afirmou que eles seriam cotados pela ESALQ, instituição esta listada no ANEXO III da IN RFB nº 1.312/12.

Entretanto, com todo respeito ao trabalho da fiscalização, houve contradição daquele agente, uma vez que, de acordo com o comando inicial da IN 1.312/12, para ser considerado como *commodities*, além de o produto ser cotado em instituição de pesquisa setorial internacionalmente reconhecida (ANEXO III), esse produto deveria estar previamente listado no ANEXO I da IN. O que não é o caso, como já demonstrado.

A declaração de voto do julgador Fernando Luiz Gomes de Matos, constante do acórdão recorrido, deixa bem transparente o equívoco cometido pela fiscalização. Transcreve-se:

3.3. Assim, o principal ponto para ser considerado commodity é constar numa das bolsas de mercadorias de futuros listados no Anexo II da IN. O Anexo I contém lista de produtos considerados normalmente commodities, mas não são apenas esses os sujeitos ao PECEX. Caso não esteja no Anexo I, mas esteja sujeito a uma das bolsas do Anexo II, o bem estará sujeito ao PECEX. O Anexo III, por sua vez, é subsidiário ao Anexo II: caso não seja conhecida cotação para arbitramento do preço da operação de um dos produtos que esteja no Anexo I (e somente estes!), pode ser utilizado o preço público constante de instituição de pesquisa setorial.

4. É esse o principal motivo do meu voto para improcedência do auto de infração. Ele utilizou o método PECEX para produto que não consta do Anexo I da IN e que não é comercializado em bolsa de mercadorias do Anexo II, aplicando isoladamente o Anexo III a outro produto.

4.1. No fundo, depreende-se que é até impróprio dispor que o auto de infração utilizou o método PECEX (pois se o tivesse feito, o teria feito de forma incorreta, como visto no item anterior). O que ele fez foi apenas utilizar a cotação de um dos preços contidos no Anexo III, numa aplicação isolada e sem sistematicidade deste não só com a lei, mas com a própria IN. (destacou-se)

Assim, é patente que os produtos exportados pelo Recorrido não são considerados, pela legislação, como *commodities*, o que impossibilita a aplicação, nas operações realizadas do método PECEX para fins de arbitramento do preço, como já restou demonstrado.

Não se concorda, neste aspecto, com a colocação da douta Procuradoria da Fazenda Nacional, no mesmo sentido do agente atuante, quando afirma, nas contrarrazões ao Recurso de Ofício, que “o PECEX é um método obrigatório para *commodities*, e facultativo para outros bens e direitos que, embora não sejam *commodities*, listados no anexo I da IN, têm preços de certa forma padronizados, uniformes por unidade de medida, que podem ser cotados por instituições idôneas que se dediquem a monitorá-los ou intermediá-los.”

Ora, como mencionado acima, se o PECEX foi introduzido no ordenamento jurídico para regular, de alguma forma, os preços praticados nas exportações de *commodities*, com aplicação obrigatória neste tipo de operação, não faz sentido, com toda vênia, a aplicação facultativa deste método para operações que não envolvam este tipo de produto.

Concorda-se, assim, com o que restou decidido no acórdão proferido pela DRJ de Florianópolis, notadamente quando o ilustre relator afirma que:

Inadmissível, porém, a opção pelo método PECEX, posto que o referido método é aplicável **exclusivamente e obrigatoriamente** para produtos considerados como commodities, ou seja, produtos negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II e os produtos listados no Anexo I que estejam sujeitos a preços públicos nas instituições de pesquisa setoriais listadas no Anexo III, da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012. (destaques no original)

São também precisas as colocações do julgador da DRJ, Jefferson José Rodrigues, na declaração de voto constante do acórdão recorrido. Veja-se:

Da leitura do texto normativo-conceitual há de se concluir que, *por definição*, o método Pecex é aplicável exclusivamente aos bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

Ora, segundo o texto, não basta que o bem ou o direito esteja sujeito a preços públicos. Tampouco basta que estejam sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros. Impõe-se, de forma imperativa, que estejam (i) sujeitos a preços públicos (ii), que tais preços se publiquem em bolsas de mercadorias e futuros e (iii) que tais bolsas tenham reconhecimento internacional. Basta que, em relação ao bem ou direito exportado, não se apresente uma dessas condições para que a operação não se subsuma à definição legal do método, não sendo possível sua aplicação.

A exclusividade do método, em última instância, decorreria de sua própria definição legal. É do núcleo conceitual que se deriva o imperativo da exclusividade do método. Pecex. Uma diferença seminal em relação aos demais métodos para os quais a norma definidora deixa espaço para eventual opção, uma vez que estabelece regras genéricas para obtenção de um valor de referência, nada afirmando ou negando sobre a(s) hipótese(s) específica(s) para sua aplicação.

Pode-se, eventualmente, buscar amparo no § 5º desse mesmo art. 19-A para tentar relativizar o rígido conceito contido no caput. Eis o que estabelece o referido dispositivo (destaque do Redator):

(...)

Nesse dispositivo parece haver uma ampliação na abrangência normativa do caput, pois, *aparentemente*, autoriza que sejam incluídos naquele conceito bens que, embora não tenham cotação em bolsas de mercadoria e futuros internacionalmente reconhecidas, tenha preços divulgados por uma das fontes citadas nos incisos I e II. Ou seja, o Pecex seria aplicável à exportação de bens e direitos os quais – ainda que não estivessem sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas – tivessem preços divulgados em uma das fontes citadas no § 5.

Porém, essa não parece ser a inteligência a ser extraída da norma. O conceito delineado no caput se refere a bens e direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de valores e futuros. Eventualmente, para esses bens e direitos sujeitos a preços públicos pode não haver, por um razão ou outra, cotação disponível que se coadune com a situação de fato. Nessa hipótese, e somente nessa, é que os valores médios das cotações em bolsa – inexistentes nesse caso – poderão ser substituídos pelos preços divulgados por uma das fontes citadas no § 5.

Esse entendimento – que a esse Julgador se apresenta mais coerente –, preserva intacto o núcleo normativo-conceitual contido no caput do art. 19-A e, por conseguinte, a exclusividade da aplicação do método a ele inerente. (destacou-se)

Portanto, superado o fundamento defendido pela fiscalização e pela PGFN, é irrelevante verificar os apontamentos do Recorrido, lançados na Impugnação Administrativa, quando aduz pela “*Imprestabilidade do ‘Informativo CEPEA Setor Florestal’, de autoria da ESALQ, para cálculo do preço parâmetro da celulose e do papel*” (item 3.5 da Impugnação).

É que, se a legislação, para fins de caracterização das *commodities*, exigia que o produto comercializado estivesse previamente listado no ANEXO I da IN RFB nº 1.312/12, cumulado com a exigência de os preços desses produtos serem cotados nas instituições listadas no ANEXO III e sendo demonstrado que não há qualquer menção aos produtos exportados pelo Recorrido naquele instrumento (ANEXO I), o fato de existir uma “cotação” dos produtos na ESALQ é indiferente, sendo esta cotação correta ou não.

Reitere-se: em que pese a argumentação do TVF, ao fim e ao cabo, a fiscalização equivocou-se ao aplicar o método PECEX, uma vez que, o próprio agente autuante, constatou expressamente que os produtos exportados pelo Recorrido não eram e não poderiam ser considerados como *commodities*.

Não se pode acatar, por outro lado, o argumento de que a opção pela aplicação do novo regramento preconizado pela Lei nº 12.715/12, obrigaria o contribuinte a adotar o método PECEX para o controle dos preços de transferência nas exportações realizadas no período autuado, principalmente, quando a fiscalização afirma que esta opção seria “*livre e irretratável*”, produzindo “*os efeitos jurídicos que lhes são próprio*”.

Primeiro, porque, como restou demonstrado, a opção exercida pelo Recorrido foi para aplicação imediata (no ano de 2012) das alterações promovidas na legislação pela Lei 12.715/12 e não pela adoção do método PECEX nas exportações.

Segundo, porque, caso o entendimento da fiscalização estivesse correto – e aqui admite-se apenas para argumentar -, quando o contribuinte, por exemplo, sujeito à apuração do Lucro Real (como o caso das instituições financeiras), optasse pela apuração pelo Lucro Presumido, não seria possível à fiscalização promover autuação de acordo com a realidade do contribuinte<sup>4</sup>. Como se a opção pelo Lucro Presumido fosse irretratável, vinculando tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo.

Entende-se que a opção só se mostra irretratável, quando, diante de 02 ou mais alternativas válidas no ordenamento e aplicáveis ao caso concreto, o contribuinte fizer a opção por uma delas. Neste caso, sim, não haveria alternativa ao contribuinte, senão seguir os regramentos da opção exercida.

O clássico exemplo do que se está demonstrando é quando o contribuinte faz a opção pela apuração pelo Lucro Presumido, ficando vedada a alteração da forma de apuração durante todo o ano calendário, como determina o § 1º, do Artigo 13 da Lei nº 9.718/98. Neste caso, não só o contribuinte, como o sujeito ativo, deverão adotar, de forma vinculada, a opção exercida.

No presente caso, contudo, se o contribuinte tivesse feito a opção pelo PECEX (o que se admite apenas pelo debate, reitere-se), mas não fosse constatada a exportação de *commodities*, a fiscalização deveria aplicar outro método para o controle dos preços de transferência<sup>5</sup>, uma vez que aquele método (PECEX) só se aplica neste tipo de operação (exportação de *commodities*).

---

<sup>4</sup> Neste caso, apenas para pontuar, quando o contribuinte faz a opção de forma incorreta pelo Lucro Presumido, a legislação determina que, sendo constatado o erro, o lucro seja arbitrado (artigo 603, inciso V do RIR/2018).

<sup>5</sup> Este é o comando do artigo 40, § 2º da IN 1.312/12. Veja-se:

Art. 40. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos Capítulos II e III será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo 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

Não se pode perder de vista, ainda, que, quando a fiscalização, de forma equivocada, calcula o tributo supostamente devido, elegendo, por exemplo, regime de tributação diverso da que foi “escolhido” pelo contribuinte, o Auto de Infração é considerado nulo, tendo em vista vício insanável presente desde o seu nascedouro, não sendo possível o seu ajuste pelas instâncias administrativas de julgamento. São inúmeros os precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais neste sentido. Como exemplo, cita-se a seguinte da ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2007

IRPJ. CSLL. NULIDADE. OCORRÊNCIA. LUCRO REAL. ERRO NO LANÇAMENTO. ASPECTO TEMPORAL.

O lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, ao adotar equivocadamente regime de tributação anual, ao invés do trimestral conforme norma prevista em lei, já que a recorrente se entendia imune, afronta o aspecto temporal previsto na legislação tributária. Trata-se de erro de direito que macula o ato administrativo de nulidade insanável. (Acórdão n.º 1301.002611 – Sessão de 19/09/2017) (destacou-se).

Por derradeiro, cumpre ressaltar que, apesar de o acórdão recorrido, em especial, o voto do relator, ter sido conduzido separando-se as discussões do ano-calendário de 2012 e 2013, a única diferença que se verifica é que, naquele ano (2012), o contribuinte teria feito expressa opção pela aplicação do PECEX (o que se mostrou equivocado).

Contudo, superada essa suposta opção, não há diferença na discussão e, principalmente, no equívoco cometido pelo agente autuante, quando, para ambos anos-calendários, aplicou método incorreto (PECEX) para o cálculo dos preços de transferência nas operações de exportação realizadas pelo Recorrido, na medida em que os produtos exportados não podem ser considerados como *commodities*.

Assim, sendo este método (PECEX) de aplicação obrigatória e exclusiva para os casos de operações (exportações) com *commodities*, a nulidade do auto de infração é insuperável, devendo ser julgado como improcedente o lançamento realizado pela fiscalização.

Por todo exposto, VOTA-SE por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo-se, na íntegra, o que restou decidido pela DRJ de Florianópolis.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

---

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.

(...)

§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos Capítulos II e III, quando o sujeito passivo, depois de decorrido o prazo de que trata o caput:

Fl. 31 do Acórdão n.º 1302-003.989 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10508.720642/2017-28