



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 16327.002044/2005-44  
**Recurso nº** 513.001 Voluntário  
**Acórdão nº** 1102-00.660 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 31 de janeiro de 2012  
**Matéria** Preço Transferência Exportação  
**Recorrente** AVIBRAS DIVISÃO AÉREA E NAVAL S/A  
**Recorrida** 5ª.TURMA DRJ S.PAULO/SPI

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

Ano-calendário: 2000, 2001

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA EXPORTAÇÃO. MÉTODO CAP.**

Nas operações de exportação feitas por intermédio de empresa comercial exportadora, com a utilização do Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP), o preço por ele determinado pode ser considerado parâmetro para fins de apuração de eventuais ajustes decorrentes das normas de preços de transferência, sem que haja necessidade de novo acréscimo a título de margem de lucro da empresa comercial exportadora.

**EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. CONCEITO.**

A Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de Novembro de 2002, utilizou o termo “empresa comercial exportadora” em seu sentido amplo, e não restrito apenas às empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, vulgarmente denominadas “trading companies”.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

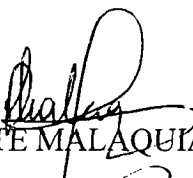
Ano-calendário: 2000, 2001

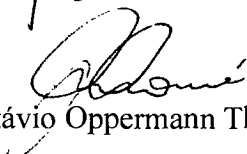
**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA EXPORTAÇÃO. MÉTODO CAP.**

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se de igual modo à CSLL, por expressa previsão legal neste sentido, constante do artigo 28 da Lei nº 9.430/96.

ACORDAM os Membros da 1ª **CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA** do **PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar os valores tributáveis de R\$415.635,76, relativos aos ajustes de preços de transferência lançados no ano calendário de 2000, e de R\$ 624.462,09, relativos aos ajustes

lançados no ano calendário de 2001, vencida a Relatora. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé.

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO – Presidente e Relatora.

  
João Otávio Oppermann Thomé - Redator designado

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, João Otávio Opperman Thomé, Silvana Rescigno Guerra Barretto, Gleydson Kleber Lopes de Oliveira, Leonardo de Andrade Couto, Antônio Carlos Guidoni Filho (Vice-Presidente)

## Relatório

Trata-se de exigência, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 362 a 388, decorrente da apuração de divergência nos preços praticados sobre bens nas operações de exportação, nos anos calendários de 2000, 2001 e 2002, (transcrição do relatório do acórdão recorrido):

(...)

*Das exportações para país com tributação favorecida:*

*Analizando as DIPJ/2001, 2002 e 2003 (anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, respectivamente), a fiscalização verificou que a empresa declarou exportações para pessoas residentes em países com tributação favorecida – Avibras Industria Aeroespacial International Limited, situada nas Ilhas Jersey, considerado país com tributação favorecida, conforme IN SRF nº 188/2002: Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark) – Fichas 31A, 32 e 33.*

*Nas DIPJ/2001 e 2002 (anos-calendário de 2000 e 2001) a empresa não efetuou ajustes decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferência (Ficha 09A, linha 07).*

*Na DIPJ/2003 (ano-calendário de 2002) a empresa efetuou ajustes decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferência (Ficha 09A, linha 07) no valor total de R\$ 106.392,61, decorrente de:*

*Exportação de bens: lote de peças de reposição – ajuste de R\$ 98.853,10 (fl. 100); e Exportação de serviços: serviço de assistência técnica – ajuste de R\$ 7.539,51 (fl. 103).*

*Com base no sistema SISCOMEX, foram recuperadas todas as Declarações de Exportação (DDEs), e seus respectivos Registros de Exportação (REs), registrados pela empresa nos anos calendários de 2000, 2001 e 2002, e elaborada a tabela “Exportações para países com tributação favorecida – anos calendários de 2000, 2001 e 2002”.*

*Em 30/03/2004, foi lavrado Termo de Início da Ação Fiscal, tendo sido a empresa intimada a apresentar os seguintes documentos e informações (fls. 138/173):*

*Demonstrativo das pessoas físicas ou jurídicas consideradas vinculadas, conforme artigo 23 da Lei nº 9.430/96; artigo 2º da IN SRF nº 38/97 e artigo 2º da IN SRF nº 32/2001, se fosse o caso;*

*Indicação do método adotado, por bem, serviço ou direito exportados, conforme determinado no artigo 39, inciso I, da IN SRF nº 38/97 e artigo 40, inciso I da IN SRF nº 32/2001;*

*As planilhas de memórias de cálculo, por bem, serviço ou direito, comprovando a razão de ter, ou não, efetuado ajuste de preços de transferências, para fins da determinação das receitas de vendas nas exportações, conforme o disposto no artigo 39, inciso II, da IN SRF nº 38/97 e artigo 40, inciso II, da IN SRF nº 32/2001;*

*Em cotejamento com a documentação de exportação e com a documentação fiscal da empresa, ratificar ou retificar os dados constantes da supracitada tabela, anexada naquele Termo.*

*Em 27/05/2004, a empresa apresentou as informações e os documentos em atendimento ao Termo de Início da Ação Fiscal, informando que (fls. 178/180):*

*Para os anos calendários de 2000, 2001 e 2002 efetuou os cálculos do preço de transferência, utilizando o método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro – CAP (para comprovação, anexou as planilhas de memórias de cálculos e a respectiva documentação);*

*Não encontrou nenhuma divergência entre os documentos de exportação, a documentação fiscal e os dados constantes da tabela anexada ao Termo de Início – Exportações para países com tributação favorecida.*

*A fiscalização verificou que todos os bens exportados foram adquiridos da empresa Avibras Indústria Aeroespacial S.A., conforme consta das Notas Fiscais de exportação apresentadas por essa empresa. Em alguns casos, as mercadorias exportadas foram industrializadas pela Avibras Indústria Aeroespacial S.A., sendo que depois retornaram para serem exportadas. Tal fato*

*está consignado nas Notas Fiscais emitidas pela Avibras Indústria Aeroespacial S.A., com a utilização do CFOP 513/599 – industrialização/retorno, bem como com informações sobre a operação de industrialização no corpo das Notas Fiscais.*

*Analisando as planilhas de memórias de cálculos, para a apuração dos preços de transferência, a fiscalização verificou que, em muitos casos, os preços praticados e os preços-parâmetro não foram determinados seguindo as normas da legislação vigente, ou seja:*

*Nas aquisições de mercadorias da empresa Avibras Indústria Aeroespacial S.A., há casos em que foram utilizados como custo total valores menores que os constantes das Notas Fiscais de aquisição;*

*Nas operações de industrialização de mercadorias, efetuadas pela empresa Avibras Indústria Aeroespacial S.A., não há como verificar o custo total utilizado para apuração do preço-parâmetro;*

*Há casos em que diferentes mercadorias foram agrupadas em um “cesto” (ocorre que tais mercadorias foram industrializadas e exportadas separadamente, como pode ser verificado nas Notas Fiscais de industrialização e exportação).*

*Com base nessas constatações, a fiscalização intimou a empresa a refazer as planilhas de memórias de cálculos de preço de transferência das mercadorias exportadas nos anos calendários de 2000, 2001 e 2002, observando que (fls. 198/208):*

*A apuração deveria ser feita produto por produto, admitindo-se a apuração global apenas nos casos dos lotes de partes e peças de reposição;*

*Quando forem mercadorias adquiridas para exportação, o custo total, para apuração do preço-parâmetro, seria o valor de aquisição, acrescido dos valores de transporte e seguro, se suportados pela empresa. Apresentar documentos que comprovem tal ônus, se fosse o caso;*

*No caso de mercadorias industrializadas pela empresa Avibras Indústria Aeroespacial S.A., demonstrar o custo total. Apresentar cópias das Notas Fiscais que encaminharam as mercadorias para a industrialização e demais documentos que comprovem tal operação.*

*A contribuinte foi também intimada a apresentar cópia da Nota Fiscal de exportação relativa ao Registro de Exportação (RE) nº 020437486002 (DDE nº 20203288653), a qual não foi apresentada com os demais documentos.*

*Em 27/10/2005, foram apresentadas toda a documentação e as informações solicitadas (fls. 212/215).*

*Analisando as novas planilhas de memórias de cálculos de preços de transferência, apresentadas pela empresa, bem como*

*analisados os custos de produção e de aquisição apresentados, a fiscalização verificou que alguns preços praticados nas operações de exportação de bens, para país com tributação favorecida, foram superiores aos preços-parâmetro, apurados com a adoção do método CAP, conforme o determinado no artigo 24 da IN SRF nº 38/97 (para as operações de exportação efetuadas no ano calendário de 2000) e artigo 25 da IN SRF nº 32/2001 (para os anos-calendário de 2001 e 2002).*

*A fiscalização apresenta, às fls. 369/370 uma tabela que demonstra os preços praticados e os parâmetros dos bens exportados, apurados segundo a metodologia determinada na legislação vigente:*

*METODOLOGIA PARA APURAÇÃO DOS PREÇOS PRATICADOS, DOS PREÇOS-PARÂMETRO, DA DIFERENÇA, DA MARGEM DE DIVERGÊNCIA E DO PREÇO MÍNIMO DE EXPORTAÇÃO ADMITIDO* Às fls. 370/371 a fiscalização apresenta a metodologia para apuração dos preços praticados, dos preços-parâmetro, da diferença, da margem de divergência e do preço mínimo de exportação admitido.

*Especificamente quanto aos preços-parâmetro destaca a fiscalização que:*

*No caso de mercadorias adquiridas para exportação, o custo total, para apuração do preço-parâmetro, foi obtido pelo valor de aquisição (da empresa Avibras Indústria Aeroespacial S.A.);*

*No caso de mercadorias industrializadas por terceiro (empresa Avibras Indústria Aeroespacial S.A.), foi considerado como custo total, para apuração do preço-parâmetro, o valor de aquisição das matérias-primas remetidas para o estabelecimento industrializador acrescido do valor agregado da mão-de-obra aplicada na industrialização;*

*O preço-parâmetro, por bem exportado, foi apurado pela média aritmética ponderada, com a adoção do método CAP, conforme artigo 24 da IN SRF nº 38/97 (para as operações de exportação efetuadas no ano calendário de 2000) e artigo 25 da IN SRF nº 32/2001 (para os anos-calendário de 2001 e 2002).*

*DOS PRODUTOS QUE APRESENTARAM AJUSTES:*

*Analizando os preços praticados nas operações de exportação, verifica-se que vários são inferiores aos preços-parâmetro, considerando a margem de divergência – preço mínimo admitido, conforme tabela apresentada anteriormente (fls. 369/370). Tal fato resultou em uma parcela de receita de exportação que excedeu ao valor apropriado na escrituração da empresa.*

*A fiscalização apresenta, às fls. 373/384, as tabelas de apuração do preço praticado, do preço-parâmetro e das parcelas da receita que devem ser adicionadas ao lucro líquido, para determinação do lucro real e do lucro da exploração e para*

*determinação da base de cálculo da CSLL, referentes aos bens exportados para pessoas jurídicas residentes em país com tributação favorecida, nos anos calendários de 2000, 2001 e 2002.*

*Da Consolidação Dos Valores a Serem Adicionados ao Lucro Líquido, Apurados por Ano Calendário:*

*Com base nos valores das receitas a fiscalização apresenta, às fls 385/386, a consolidação a seguir reproduzida (valores em reais):*

*Em decorrência das diferenças de ajustes relativos a preços de transferência de bens em operações de exportação nos anos calendários de 2000 e 2001, a fiscalização apurou, em relação ao ano-calendário de 2001, compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, no montante de R\$ 152.963,94, conforme demonstrativos de fls. 402 e 404.*

Irresignada, a Contribuinte interpôs a impugnação de fls.414 a 422, alegando, em síntese, em preliminar, erro na quantificação do ajuste e erro no cálculo do preço médio de exportação dos produtos comparados (depósitos de munição).

Quanto ao erro na quantificação, alega que no cálculo do preço-parâmetro nas operações de exportação realizadas durante o ano-calendário de 2000, a fiscalização utilizou valores equivocados na composição da média aritmética dos custos de aquisição dos produtos denominados “foguetes skyfire-70”, devidamente transcritos nas notas fiscais nºs 052146 e 053448 (docs. 4 e 5).

Comenta que adquiriu 2.299 unidades da Avibras Indústria Aeroespacial S.A. e promoveu a exportação de 2.277 unidades, conforme notas fiscais nºs 00010, 00090 e 00091 (docs. 6, 7 e 8). As 22 unidades restantes foram objeto de testes e destruídas na demonstração. Por isto restara equivocada a divisão do valor total da exportação desses produtos (R\$ 3.493.743,04) por 2.277 unidades (quantidade de produtos exportados), quando deveria ter dividido o valor total de compra por 2.299 (quantidade de unidades adquiridas).

Assim procedendo o resultado do valor médio da compra dos foguetes “skyfire-70” é de R\$ 1.433,60 (em vez de R\$ 1.447,16, apurado pela fiscalização), que somado à margem de lucro de 15% teria como preço médio final o valor de R\$ 1.648,64 (e não R\$ 1.664,57, conforme imputado).Igual equívoco ocorrera, também, no cálculo do preço médio de exportação dos depósitos de munição.

O Termo de Verificação apontou como preço médio unitário praticado o valor de R\$ 51.919,36. Contudo, o exame das 15 notas fiscais relativas à exportação dos referidos produtos (de nºs 000263 a 000277, docs. 36 a 50) evidencia que o preço médio por unidade efetivamente praticado foi de R\$ 54.582,00, superior, portanto, aqueles estabelecidos como parâmetro para fins de apuração de suposta irregularidade, de modo que nenhum ajuste caberia neste item.

No tocante ao mérito alega não ser cabível o regime de preços de transferência, nos termos do artigo 19 da Lei nº 9.430/96. A Lei ao dispor sobre o regime dos preços de transferência, nos casos de exportações, determina sua aplicação somente quando o

preço médio de exportação são inferiores a 90% do preço médio de venda no mercado interno dos mesmos bens.

O ônus da prova é do fisco. Nos autos não restou demonstrado que o preço médio de exportação do produto é inferior a 90% do preço médio de venda do mesmo produto no mercado interno.

Afirma que sua natureza é de ‘empresa comercial exportadora’ (doc. 3). Trabalha com produtos bélicos – controlados pelo Exército Brasileiro – os quais são vendidos sob encomenda a governos estrangeiros, de acordo com as necessidades de cada comprador.

“Customiza” esses produtos, o que impede a parametrização com outros similares, porque inexistentes, mais um elemento que impossibilita a aplicação do teste de similaridade previsto no artigo 26 da IN SRF nº. 38/97.

Aponta erro no método aplicado na apuração do preço-parâmetro, o do custo de aquisição mais uma margem de lucro de 15%, porque estaria em desacordo com a legislação reguladora da matéria, em especial a IN SRF nºs 38/97 e 32/2001.

Nas operações de exportação feitas por empresa industrial, por intermédio de empresa comercial exportadora, o § 4º do artigo 25 da IN SRF nº 32/2001 prevê a possibilidade de adoção de critério especial no método de comparação. Neste, o preço-parâmetro não é apurado a partir do custo de aquisição do bem e sim a partir do seu custo de produção, acrescido margem de 15%, sem a necessidade de qualquer outro tipo de ajuste. Afirma que esta é situação dos autos.

As notas fiscais juntadas (docs. 11 a 142) mostram vendas realizadas pela Avibras Indústria Espacial S.A., emitidas com o fim específico de exportação. (No mesmo dia e hora emitira as notas fiscais de exportação correspondendo à identificação dos produtos e das respectivas quantidades, com destino à empresa adquirente no exterior) Isto confirma que a exportação na verdade foi feita pela Avibras Indústria Espacial S.A., produtora de bens, por seu intermédio, por ser uma empresa comercial exportadora. Significa dizer que a empresa só realizava a operação quando localizava os compradores no exterior, não mantendo estoques de produtos. Pede observância dessas peculiaridades.

Em se tratando de empresa comercial exportadora o regime de cálculo do preço-parâmetro se submete-se ao disposto no § 4º do artigo 25 da IN SRF nº.32/2001, ou seja, custo de produção da Avibras Indústria Espacial S.A., acrescida da margem de lucro de 15%.

Os demonstrativos juntados à impugnação (2000 e 2001 - docs. 9, 10 e 35), evidenciariam que, na maioria dos casos, os preços efetivamente praticados são muito superiores aos preços-parâmetro apurados de acordo com esse método, não ocorrendo hipótese de desvio indevido de lucros para o exterior.

Pede que seja refeito o cálculo dos preços-parâmetro de todas as operações contestadas, aplicando-se o método do custo de produção mais margem de lucro de 15%, nos termos do § 4º do artigo 25 da IN SRF nº 32/2001.

Quanto ao suposto aproveitamento indevido de prejuízo fiscal nos anos-calendário de 2000 e 2001, sendo essa autuação reflexo da anterior (ajustes de preços de

transferência), ante os argumentos trazidos à colação, restaria improcedente, também, a tese de que aproveitara indevidamente o prejuízo fiscal.

Requer a aplicação subsidiária dessas razões ao lançamento referente à CSLL.

Sobrevém o julgamento através do acórdão 16-22.119, de 14 de julho de 2009, fls.593/608, assim ementado:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2000, 2001 EXPORTAÇÃO. APLICAÇÃO DAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. O fato de não ser possível se verificar se o preço médio praticado nas exportações de bens a empresas vinculadas é inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes, por se tratar de produtos "customizados", não exime a contribuinte de se submeter ao controle da legislação relativa aos preços de transferência.*

*CONDIÇÃO DE EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Não comprovando a contribuinte sua condição de empresa comercial exportadora, há que se aplicar as regras gerais de apuração dos preços-parâmetro na exportação segundo o método CAP (Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro).*

*ERROS NA APURAÇÃO DOS AJUSTES. EXONERAÇÃO PARCIAL. Exonera-se parcialmente a exigência em face da constatação de erros na apuração dos ajustes relativos ao preço de transferência na exportação.*

*COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS. Não sendo os valores exonerados suficientes para restabelecer prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL anteriores, mantém-se a exigência a título de compensação indevida de prejuízos.*

*CSLL. DECORRÊNCIA. O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.*

Ciente em 24/08/2009, conforme despacho de fls.616, interpõe o recurso voluntário, em 21/09/2009, às fls.617/630, onde repisa os argumentos expendidos na inicial. Nomina-se pessoa jurídica de direito privado cuja finalidade é o desenvolvimento de sistemas militares eletrônicos, a fabricação de equipamento bélico pesado e sua representação comercial, distribuição, fabricação, importação e exportação.

A autuação exige o IRPJ e CSLL em decorrência das diferenças de ajustes relativos às regras de preços de transferência, em operações de exportação de bens, nos anos-calendário de 2000 e 2001. Ainda, em relação ao ano-, calendário de 2001, fora também autuada por compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL.

Segundo o Auto de Infração, as exigências de IRPJ e CSLL são oriundas, em breve relato, dos seguintes fatos:

(...)

*(i) Das aquisições de mercadorias da empresa Avibras Indústria Aeroespacial S.A.: Para fins de determinar o preço de transferência parâmetro aplicável, há casos em que foram utilizados como custo total valores menores que os constantes das Notas Fiscais de aquisição;*

*(ii) Das operações de industrialização de mercadorias efetuadas pela empresa Avibras Indústria Aeroespacial S.A.: Não há como verificar o custo total utilizado para apuração do preço-parâmetro aplicável;*

*(iii) As mercadorias foram agrupadas em "cestos", porém foram industrializadas e exportadas separadamente; e*

*(iv) Em decorrência das diferenças de ajustes relativos às normas de preços de transferência de bens em operações de exportação, foi apurada compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL.*

Provaria, contudo, que:

i) a. fiscalização cometeu erro na quantificação do ajuste necessário durante o ano-calendário de 2000, uma vez que foram utilizados valores equivocados na composição da média aritmética dos custos de aquisição dos produtos denominados de "foguetes skyfire-70";

(ii) igualmente equivocado a determinação do preço médio de exportação dos "depósitos de munição", conforme respectivas notas fiscais, cujo preço médio unitário praticado por unidade seria efetivamente superior ao preço-parâmetro, o que torna inócuas as alegações do fisco;

(iii) por ser empresa comercial exportadora, aplicar-se-ia, conforme facultado pelo § 4º do artigo 26 da Instrução Normativa nº. 243/2002, o método de custo de produção mais margem de lucro de 15% (quinze por cento), em detrimento do método de aquisição mais margem de lucro adotado pela fiscalização;

(iv) corrigidos os equívocos combatidos, não haveria que se falar em aproveitamento indevido de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para fins de IRPJ e CSLL, respectivamente.

Como se depreende da leitura do acórdão recorrido, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo I - SP, seus argumentos foram parcialmente acolhidos, em síntese, sob as seguintes razões:

(i) o fato de produzir "produtos customizados", não a exime das obrigações relativas aos preços de transferência. A regra é o controle dos preços praticados entre empresas vinculadas, nos termos da legislação aplicável;

(ii) a Contribuinte não se enquadra no conceito de empresa comercial exportadora nos termos do Decreto-Lei nº. 1.248/72; e

(iii) a Fiscalização se equivocou ao analisar a vasta documentação produzida, no que tange ao cálculo quantitativo unitário dos "depósitos de munição" e dos "foguetes *skyfire-70*", para fins de verificação do preço-parâmetro.

Registra o acolhimento de sua tese expendida no item (iii), o que deixa o litígio para a análise exclusiva da sua natureza jurídica, ou seja, à sua condição de ser ou não uma empresa comercial exportadora (item ii acima), nos termos do § 4º do artigo 26 da Instrução Normativa nº. 243/02.

Afirma que esta análise passa pelas operações realizadas para importação e exportação, que se consumam por qualquer empresa devidamente constituída segundo as normas brasileiras atinentes às sociedades empresariais, desde que possuam como objeto social a realização de importação e exportação de mercadorias, independente do exercício de qualquer outra atividade comercial.

Por questão histórica, pela dificuldade de acesso ao mercado internacional e necessidade de fomentar as exportações, surgiu, em 1972 a figura da "*trading company*", com sua específica regulamentação legal.

O comércio internacional se desenvolveu e as práticas comerciais também. Com a globalização as exportações atingiram patamares antes inimagináveis, o que gerou uma nova regulamentação deste mercado e consequente reclassificação das empresas envolvidas na atividade.

Além das já existentes "*trading companies*", surgiram no mercado inúmeras empresas comerciais exportadoras, que apresentam em seu objeto social a prática de importação e exportação, sob a forma comercial de "empresa comercial exportadora" termo que designa qualquer empresa que atua no comércio exterior, seja ela do tipo *trading* ou não.

Assim, a empresa comercial exportadora que decide apurar o preço parâmetro segundo as regras de preços de transferência pelo Método CAP, pode optar por fazê-lo a partir do custo de aquisição do bem ou, alternativamente, do seu custo de produção, conforme artigo 26 da INSRF 243/02, cuja redação reproduziu:

(...)

*"Artigo 26 - A receita de venda nas exportações poderá ser determinada com base no método do Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro (CAP), definido como a média aritmética ponderada dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.*

(...)

*§ 4º - o preço determinado por este método, relativamente às exportações diretas efetuadas pela própria empresa produtora, poderá ser considerado parâmetro para o preço praticado nas exportações efetuadas pela empresa, por intermédio de empresa comercial exportadora, não devendo ser considerado o novo*



*acréscimo a título de margem de lucro da empresa comercial exportadora".*

Diz entender que à leitura desses normativos prevê a possibilidade de as empresas comerciais exportadoras adotarem um critério especial de aplicação do referido método CAP, em que o preço parâmetro não é apurado a partir do custo de aquisição do bem, mas a partir do seu custo de produção, acrescido da margem de lucro de 15% (quinze por cento), sem necessidade de qualquer outro tipo de ajuste.

Isto circunscreveria a discussão se ela seria ou não uma empresa comercial exportadora, porque fora autuada por optar pela aplicação do CAP no regime de 15% aplicados sobre o custo de produção dos bens exportados.

Reclama da vedação do seu direito de optar pela apuração dos seus resultados, através do método CAP, nos contornos descritos na Instrução Normativa nº. 243/02, bem como da conclusão do fisco quando concluiu que ela não se enquadrava na definição de empresa comercial exportadora, nos termos do Decreto-Lei nº. 1.248/72, mormente quando seu CNAE descreve a atividade de fabricação de equipamento bélico, e não a atividade de exportação.

Transcreve do termo fiscal os seguintes trechos:

(...)

*2:"a contribuinte não pode ser considerada uma empresa comercial exportadora na medida em que trata-se de uma empresa industrial (CNAE 2550-1- 01, fabricação de equipamento bélico pesado, exceto veículos militares de combate, conforme pesquisa de fl. 592)".*

*"ocorre que a contribuinte não comprova sua condição de empresa comercial exportadora, pois não apresenta o registro especial na . SECEX (Portaria SECEX nº. 12/2003, artigo 57) e na RFS, exigência do Decreto-lei nº. 1.248/72 (...).*

Repele a alegação de que não é empresa comercial exportadora, porque o Decreto-Lei nº.1.248/72, aplicável às trading companies, não dispõe sobre o conceito de "empresa comercial exportadora", mas tão somente sobre o tratamento tributário previsto para as empresas que assim se enquadrem, como se veria da própria letra do dispositivo, do qual reproduz:

(...)

*- As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei."*

Afirmar que não é empresa comercial exportadora, pois em seu Código Nacional de Atividade Econômica ("CNAE") consta "a fabricação de material bélico", é o mesmo que descartar todas as outras práticas comerciais de seu objeto social, igualmente importantes.

Valorar o CNAE além de sua função, qual seja o de ser um instrumento de padronização nacional dos códigos de atividade econômica e dos critérios de enquadramento utilizados pelos diversos órgãos da Administração Tributária do país, para que, a partir de sua estrutura hierárquica, os cadastros de Pessoas Jurídicas no âmbito da Administração Tributária sejam organizados, é exceder sua finalidade. Afirma que o mesmo não se presta para caracterizar ou não empresas como "Comerciais Exportadoras".

A sua natureza de empresa comercial exportadora é natural. Porque, para o desenvolvimento de suas atividades voltadas à exportação de produtos industrializados, obteve o devido Registro de Exportadores e Importadores junto às autoridades competentes, sob o nº. 3-0175/10-00526, conforme fez prova (doc. 3 da impugnação). Do contrário, seria questionar como uma empresa não Comercial Exportadora porta Registro de Exportador!

Tal prova documental já bastaria para desqualificar a decisão e reconhecê-la como empresa comercial exportadora, com o consequente reconhecimento de seu direito em aplicar o Método CAP, conforme realizado.

Admitir outro raciocínio implicaria em dizer que a prática de operações de exportação exclui as demais práticas mercantis, sem razão para tanto. Não há distinção quanto ao tratamento tributário aplicável tanto às tradicionais empresas comerciais exportadoras como às empresas "*tradings companies*", inclusive no fornecimento de bens das referidas empresas com o propósito de exportação!

Para reforçar o tema que *são* empresas comerciais exportadoras todas as que praticam atos de exportação, e não somente as "*trading companies*", transcreveu o que dispôs os Estados Brasileiros quando da celebração do Convênio CONFAZ nº. 113 de 1996:

(...)

*Cláusula Primeira: "Acordam os signatários em estabelecer mecanismos para controle das saídas de mercadorias com o fim específico de exportação, promovidas por contribuintes localizados nos territórios dos respectivos Estados para empresa comercial exportadora, inclusive "trading" ou outro estabelecimento da mesma empresa, localizado em outro Estado."*

Aqui resta evidente que não há diferenciação legal entre *trading companies* e empresas comerciais exportadoras que praticam operações de exportação. Na verdade, *trading companies* são espécies do gênero das empresas comerciais exportadoras, razão pela qual utilizou-se do termo "*inclusive as trading companies*".

Mesmo sentido na doutrina de Leone Soares de Resende e Luiz Martins Gardina, de quem transcreve:

(...)

*"como existem outros tipos de empresas comerciais no país que também se dedicam ao comércio de exportação, surgiu a necessidade de um termo de fácil uso que rapidamente distinguísse o tipo particular de empresa, sem os riscos de se*

*confundirem ambas as organizações (...). Considere-se, outrossim, a origem da "trading company".*

Já no entendimento de José Augusto de Castro,

*"as aquisições no mercado interno de mercadorias destinadas à exportação - realizadas por trading companies ou empresas comerciais exportadoras - tem o mesmo objetivo e finalidade, a despeito de poucas diferenças administrativas (...)"*.

A própria Receita Federal do Brasil em soluções de consultas aponta no mesmo sentido, como seriam exemplo as ementas seguintes:

(...)

*"CRÉDITO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. São requisitos básicos para a caracterização de empresa comercial \ exportadora apenas o fim comercial de suas atividades e a realização de operações de exportação, em especial de produtos recebidos com destino ao comércio exterior.*

*Sujeita-se unicamente ao registro junto à RFB, indispensável para operação do sistema SISCOMEX, e à inserção no Registro de Exportadores e Importadores (REI) da Secex/MDIC, em decorrência automática da realização de sua primeira exportação". Processo de Consulta nº. 573, publicado em 08.02.2008, pela 8ª. Região Fiscal.*

*"COMERCIAL EXPORTADORA COMUM não TRADING Para fins de suspensão do IPI, consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora (...)." Processo de Consulta nº. 149, publicado em 09.05.2007, pela 9ª, Região Fiscal.*

*"EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. Somente as receitas relativas a mercadorias vendidas pelo produtor-vendedor à empresa comercial exportadora (Decreto-lei nº. 1.248, de 1972) e às empresas exportadoras registradas na SECEX, com específico para exportação, estão isentas do pagamento do COFINS". Processo de Consulta nº. 38, publicado em 09.05.2003, pela 6ª. Região Fiscal.*

Mesmo entendimento de que "empresa comercial exportadora" não diz respeito tão somente às trading companies é também o do CARF, conforme decisões das quais transcreve as ementas:

*IPI - INSUMO. PRODUTO EXPORTADO. RESSARCIMENTO. O ressarcimento de IPI relativo a insumos utilizados em produtos destinados à exportação depende da destinação do produto e não de a operação ser realizada diretamente pelo produtor, ou através de controladora, trading Ou empresa comercial exportadora. Acórdão 202-14.561, publicado em 19.12.2003, pela 2ª, Câmara do 2º Conselho de Contribuintes.*

Todas essas exposições demonstrariam que a doutrina, a jurisprudência e a própria Receita Federal do Brasil se utilizam da expressão "empresa comercial exportadora" para se referirem às empresas que atuam no comércio exterior, sejam elas trading companies ou não, uma vez que não há diferenciação de ordem legal entre elas.

Além de todo o seu esforço para demonstrar que é empresa comercial exportadora, a análise das notas fiscais juntadas aos autos (docs. 11 a 142 da impugnação) prova que as notas de venda dos produtos feita pela Avibras Indústria Aeroespacial S.A. para ela são todas emitidas com o fim específico de exportação.

Também, no mesmo dia e hora emitira as notas fiscais de exportação em perfeita correspondência no que diz respeito à identificação dos produtos e das respectivas quantidades, com destino à empresa adquirente (importador).

Isto aponta que a exportação, na verdade, foi feita pela Avibras Indústria Aeroespacial S.A., produtora dos bens, por seu intermédio (por ser uma empresa comercial exportadora), o que mostra que não houve uma operação de compra de bens para estoque por um determinado período de tempo, até que fossem localizados compradores no exterior.

Menciona que a manutenção em estoque de materiais bélicos é proibida por lei, salvo nos casos de autorização do Exército, conforme Decreto 3.665/00 ("R-105"). Aqui mais uma razão para não existir no mercado que atua "produtos de prateleira". Os bens exportados são adaptados e customizados de acordo com as reais necessidades geográficas e físicas dos governos adquirentes. Por isto, sempre que os produtos saem da Avibras Indústria Aeroespacial, são diretamente enviados para embarque no Porto designado ou para armazém alfandegado, com o fim específico de exportação.

Também as notas fiscais agrupadas por produto e por operação, emitidas pela Avibras Indústria Aeroespacial S.A. para a Recorrente, e desta para o importador adquirente, em perfeita correspondência no que se refere a produto e quantidades, sempre rigorosamente observando as mesmas datas, é evidência mais do que suficiente para demonstrar que os produtos já saíram da empresa industrializadora com o fim específico de exportação.

Salienta, ainda, que os quadros demonstrativos juntados na impugnação, separados para os anos de 2000 e de 2001, demonstram que, na grande maioria dos casos, os preços efetivamente praticados são muito superiores aqueles parâmetros apurados de acordo com esse método, o que evidencia não ter ocorrido hipótese de desvio indevido de lucros para o exterior. E por se tratar de empresa comercial exportadora lhe seria conferido o direito de optar em apurar o preço parâmetro segundo as regras de preços de transferência pelo método CAP, nos moldes do § 4º do artigo 26 da Instrução Normativa nº. 243/02.

#### DO SUPOSTO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA NOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2000 E 2001

Como a imputação de compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, são reflexos do ajuste de preços de transferência nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, aceitos os argumentos anteriormente expendidos, não restaria matéria tributável. Por isto pede o reconhecimento de sua condição de empresa comercial exportadora e validação de sua opção de cálculo do preço de transferência pelo método CAP, o que implica no cancelamento da presente exigência fiscal. Além disso, requer sejam mantidos os montantes dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa declarados anteriormente .

Despacho de fls.633 encaminha os autos para o CARF. Por sorteio os recebo para relato.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Trata-se de exigência para o IRPJ e para a CSLL, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 362/388, por falta de adição de parcela de receitas oriundas de exportação a pessoa jurídica domiciliada em país com tributação favorecida, nos anos de 2000 e 2001, por glosa de compensação de prejuízos e bases de cálculo negativas (por reversão, após lançamento da infração em litígio).

Ante o provimento concedido pela autoridade de primeiro grau, que ajustou o lançamento quanto ao valor da exigência, resta análise dos argumentos expendidos nas razões de recurso, tais sejam:

a) como produz "produtos customizados", não se obrigaria às regras relativas aos preços de transferência;

b) seu enquadramento no conceito de empresa comercial exportadora nos termos do Decreto-Lei nº. 1.248/72, daí caber a aplicação do disposto no § 4º do artigo 26 da Instrução Normativa nº. 243/02.

A Recorrente, embora se refira, no início de suas razões recursais, que a parte litigiosa é apenas a sua condição de empresa comercial exportadora, contesta expressamente sua sujeição às regras dos preços de transferência na exportação, pois a fiscalização não provara a existência dos pressupostos necessários à aplicação do regime dos preços de transferência, conforme disposto no caput do artigo 19 da Lei nº 9.430/96.

Repisa, também, a peculiaridade dos produtos, vendidos sob encomenda a governos estrangeiros, de acordo com as necessidades de cada comprador (produtos "customizados"), não possuindo, portanto, qualquer parâmetro de similaridade com outros produtos fabricados no Brasil ou no exterior.

A letra do artigo 19 da Lei 9430/1996, dispositivo de regência do lançamento determina:

(...)

*"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.*

*(...)*

*§ 3º Verificado que o preço de venda nas exportações é inferior ao limite de que trata este artigo, as receitas das vendas nas exportações serão determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos seguintes métodos:*

*(...)*

*IV - Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro -CAP: definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.*

*(...)*

*§ 7º A parcela das receitas, apurada segundo o disposto neste artigo, que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real, bem como ser computada na determinação do lucro presumido e do lucro arbitrado.*

*(...)”*

Ao argumento de que é impossível verificar seu enquadramento nas condições previstas no artigo 19 da Lei nº 9.430/96, por produzir produtos “customizados”, fato excludente do controle da legislação relativa aos preços de transferência, se opõe que a regra é o controle dos preços praticados entre empresas vinculadas, sempre. A matéria é objeto de disposições internacionais que dão suporte à legislação brasileira, como o artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE:

*“ARTIGO 9 - Empresas associadas I. Quando:*

*(a) uma empresa de um Estado Contratante participar direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou (b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante, e em um ou outro caso as duas empresas estejam, em suas relações comerciais ou financeiras, unidas por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam pactuadas por empresas independentes, os lucros que teriam sido obtidos por uma das empresas se não existissem essas condições, e que de fato não se produziram por causa das mesmas, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e conseqüentemente submetidos à tributação.*

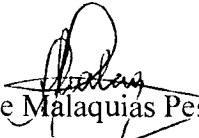
Também, o suposto único argumento de suas razões, a sua condição de empresa comercial exportadora, não avança, seja por sua natureza ou pela vinculação entre as pessoas jurídicas envolvidas na operação. Por isto não cabe o argumento de que deveria se submeter ao regime de cálculo do preço-parâmetro com base no disposto no § 4º do artigo 25 da IN SRF nº 32/2001.

Ao argumento de que as exportações se realizaram pela Avibras Indústria Espacial S.A., produtora de bens, por intermédio da Recorrente e, portanto, o preço-parâmetro se daria com base no disposto no § 4º do artigo 25 da IN SRF nº 32/2001 ( o custo de produção da Avibras Indústria Espacial S.A., mais margem de lucro de 15%), se opõem os fatos.

A Recorrente não provou sua condição de empresa comercial exportadora, pois não apresenta o registro especial na SECEX (Portaria SECEX nº 12/2003, artigo 57) e na RFB, nos termos do Decreto-lei nº 1.248/72 (artigo 2º, inciso I), pré-requisitos para usufruir os benefícios fiscais correspondentes ao tipo jurídico. Os documentos juntados aos autos apontam transações de compra e venda normais entre duas empresas, além da industrialização sob encomenda. Também a condição de empresa industrial (CNAE 2550-1-01 Fabricação de equipamento bélico pesado, exceto veículos militares de combate, conforme pesquisa de fl. 592), milita contra os argumentos expendidos em sentido contrário e não reprovados, de fato.

Quanto ao lançamento para a CSLL, segue a mesma sorte do principal, por se tratar de mera decorrência.

Nesta ordem de juízos, NEGO provimento ao recurso.

  
Ivete Malaquias Pessoa Monteiro

## Voto Vencedor

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

Pedindo vênias à i. conselheira relatora, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, que, em seu bem fundamentado voto, negou provimento ao recurso, passo a expor os fundamentos que me levaram a conclusão diversa da por ela alcançada.

Versa o presente processo sobre a exigência de IRPJ e CSLL, decorrente da apuração de divergência nos preços praticados sobre bens nas operações de exportação, nos anos calendários de 2000 e 2001.

O objeto do presente recurso foi assim delimitado pela recorrente (fls. 621):

“Em razão do disposto no item (iii) acima, a exigência fiscal foi reduzida. Assim, como se vê, a questão que restou em discussão nos autos refere-se exclusivamente à natureza da Recorrente, ou seja, à sua condição de ser ou não uma empresa comercial exportadora (item ii acima). A Recorrente sustenta ser

efetivamente uma empresa comercial exportadora e, em função disso, ser a ela aplicável o disposto no § 4º do artigo 26 da Instrução Normativa nº. 243/02. Já a decisão recorrida insiste em não reconhecer referida natureza de empresa comercial exportadora, negando-lhe a aplicação e os efeitos decorrentes da base legal ora mencionada.”

O item (iii), acima citado, refere-se aos equívocos cometidos pela Fiscalização no que tange ao cálculo quantitativo unitário dos “depósitos de munição” e dos “foguetes skyfire-70”, para fins de verificação do preço-parâmetro, os quais foram corrigidos pela decisão recorrida.

E, de fato, pela leitura de toda a peça recursal, toda a argumentação da recorrente diz respeito única e exclusivamente à sua condição de empresa comercial exportadora, e, como tal, ao seu direito à aplicação do quanto disposto no § 4º do artigo 26 da Instrução Normativa nº 243/02.

Ou seja, não faz parte do recurso contestação à sua sujeição às regras dos preços de transferência na exportação, ao entendimento de que a fiscalização não provara a existência dos pressupostos necessários à aplicação do regime dos preços de transferência. Tal contestação constou somente de sua peça inicial de defesa, não tendo ela logrado êxito neste quesito quando do julgamento pela autoridade *a quo*, em razão dos fundamentos expressos na decisão recorrida, ora também subscritos pela i. relatora do presente acórdão. De qualquer sorte, em que pese entenda desnecessário, ou mesmo impertinente, portanto, analisar este ponto, disto não decorre alteração substancial quanto ao julgado, visto que o mesmo não foi acolhido. Por fim, registre-se ainda que, em contrário aos seus próprios argumentos de defesa, a recorrente mesma apurou ajustes relativos a preços de transferência em 2002, tanto que neste ano não houve lançamento fiscal, porque os ajustes calculados pelo fisco resultaram inferiores aos efetuados pela empresa, o que já bem demonstra a fragilidade do manejado argumento de não submissão às regras dos preços de transferência.

Dito isto, passo à análise do objeto do recurso.

No tocante ao cálculo efetuado pelo fisco, que considerou como preço parâmetro o custo de aquisição do produto, mais uma margem de 15%, alega a recorrente que, nas operações de exportação feitas por intermédio de empresa comercial exportadora, o parágrafo 4º do artigo 25 da Instrução Normativa SRF nº 32, de 2001, prevê a possibilidade de ser adotado um critério especial de aplicação do referido método, em que o preço parâmetro não é apurado a partir do custo de aquisição do bem, e sim a partir do seu custo de produção, acrescido da margem de lucro de 15%, sem necessidade de qualquer outro tipo de ajuste.

A decisão recorrida manteve a premissa utilizada pelo fisco no cálculo feito, por entender que a Recorrente não provou a sua condição de empresa comercial exportadora nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72, e porque os documentos juntados aos autos apontam transações de compra e venda normais entre duas empresas, além da industrialização sob encomenda.

Neste aspecto, entretanto, merece reparo a decisão recorrida. A expressão “empresa comercial exportadora” não mais ostenta o significado restritivo que possuía no passado.

À época da edição do referido Decreto-Lei, os benefícios fiscais previstos nas vendas com fim específico de exportação somente se aplicavam às empresas comerciais exportadoras que cumprissem diversas exigências, entre as quais possuírem um capital mínimo e estarem constituídas sob a forma de sociedades por ações. As empresas comerciais exportadoras que atendessem aos requisitos eram vulgarmente denominadas “tradings” ou “trading companies”.

Entretanto, com o passar dos anos, a legislação evoluiu, e os benefícios fiscais, nas vendas com fim específico de exportação, foram estendidos também às empresas exportadoras em geral. Representativos desta evolução são os atos a seguir sucintamente mencionados:

***Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996  
(não incidência de ICMS)***

*“Art. 3º - O imposto não incide sobre:*

*II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;*

*Parágrafo único - Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinadas a:*

*I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;*

*II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.”*

***Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001  
(isenção de PIS e COFINS)***

*“Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

*VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;*

*IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;*

*§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.”*

***Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. (não incidência de PIS não cumulativo)***

*“Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.”*

***Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (não incidência de COFINS não cumulativa)***

*“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.”*

***Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (Suspensão do IPI)***

*“Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:*

*I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;”*

Verifica-se, assim, que, ou a lei passou a referir-se expressamente aos dois tipos de empresas exportadoras, casos da MP nº 2.158-35/2001 e da Lei Complementar nº 87/96, ou então referiu-se apenas genericamente ao termo “empresa comercial exportadora” mas sem fazer a restrição de que se trataria somente das “*tradings*”.

Com relação à não incidência de PIS e COFINS não cumulativos, por exemplo, em que a lei não fez esta distinção, o “Perguntas e Respostas” da Receita Federal, vulgo “Perguntão”, na pergunta nº 006, da DIPJ/2011-Capítulo XXI, citando como embasamento legal tanto a MP nº 2.158-35, quanto a Lei nº 10.637/02, e a Lei nº 10.833/03, engloba em uma mesma pergunta e resposta tanto a isenção quanto a não incidência das contribuições PIS e COFINS, nos seguintes termos:

“006. Existem isenções ou não incidências da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre receitas específicas?

Não são devidas a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, incidentes sobre as receitas decorrentes ou provenientes de:

c) vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

d) vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;”

Da mesma forma, com relação à suspensão do IPI, em que a lei também não fez a mencionada distinção, o mesmo “Perguntas e Respostas” da Receita Federal, na pergunta nº 031, da DIPJ/2011-Capítulo XX, esclarece a questão nos seguintes termos:

“031. Tendo em vista a alínea “a” do inciso V do art. 42 do Ripi/2002, a suspensão do IPI prevista para produtos saídos do estabelecimento industrial com destino à exportação é aplicável a todas as empresas comerciais que operam no comércio exterior ou somente às *Trading Companies*?

A suspensão do IPI aplica-se a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de exportação, aí incluídas as empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-Lei nº 1.243, de 1972.”

É neste mesmo contexto que a Instrução Normativa SRF nº 38, de 30 de abril de 1997, e as que lhe seguiram, empregaram o termo “empresa comercial exportadora” no artigo que trata da apuração dos preços de transferência na exportação pelo método CAP.

Portanto, não há necessidade de que a empresa adquirente seja uma “trading”, bastando que seja empresa comercial exportadora, sendo de se ressaltar ainda que nenhum dos atos acima referidos, em qualquer momento, exigiu que esta empresa fosse *exclusivamente* comercial. Por outro lado, todos eles exigem que a venda tenha sido feita com o “*fim específico de exportação*”, condição esta cuja definição encontra-se no artigo 45, parágrafo 1º, do Decreto nº 4.524/2002, que regulamenta o PIS e a COFINS:

*“§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.”*

No caso concreto, os documentos fiscais anexados pela recorrente, relativos às vendas efetuadas pela Avibras Indústria Aeroespacial S/A, trazem no seu corpo a inscrição “*Material a ser exportado por Avibras Divisão Aérea e Naval S/A*”. Ambas as empresas estão situadas no mesmo endereço (Rodovia dos Tamoios, km 14, Jacareí-SP — o da recorrente diferencia-se apenas pela identificação “Prédio A-7”). As notas fiscais de venda pela Aeroespacial para a Recorrente, e de venda pela Recorrente ao exterior (exportação) são emitidas na mesma data.

Diante de tais fatos, é evidente que a aquisição foi feita com o fim específico de exportação, conforme a definição acima transcrita.

Portanto, tem razão a recorrente quando afirma que tem direito ao cálculo do preço parâmetro a partir do custo de produção da Aeroespacial, acrescido da margem de lucro de 15%, sem necessidade de qualquer outro tipo de ajuste, nos termos do que dispõe o §4º do do artigo 25 da Instrução Normativa SRF nº 32, de 2001, abaixo transcrito:

*“§ 4º O preço determinado por este método, relativamente às exportações diretas, efetuadas pela própria empresa produtora, poderá ser considerado parâmetro para o preço praticado nas exportações por intermédio de empresa comercial exportadora, independentemente de novo acréscimo a título de margem de lucro.”*

Aliás, a este respeito, frise-se que, desde a primeira resposta apresentada pela Recorrente ao fisco, já informara ela de que, nos casos das exportações de mercadorias adquiridas da Aeroespacial, fizera uso desta faculdade.

Portanto, não procedem os cálculos feitos pelo fisco, quando os ajustes por ele apurados, a partir do confronto dos valores praticados na exportação com os valores de aquisição da Aeroespacial, acrescidos de 15%, resultarem superiores aos valores dos ajustes

que seriam devidos se considerados em confronto com os valores do custo de produção da Aeroespacial, acrescidos de 15%.

Isto ocorre em quase todos os casos de exportações de mercadorias adquiridas da Aeroespacial, mas não em todos, e por este motivo o provimento ao recurso não pode ser integral.

Conforme o doc. 9 da Impugnação (fls. 442), com relação aos produtos “Lançador de Foguetes LM 70/7 SF” e “AV DOA Dioctyl Adipate Plasticizer”, exportados no ano de 2000, os seus custos de produção, na Aeroespacial, foram superiores aos valores pelos quais eles foram vendidos à recorrente, tanto que a margem de lucro na operação de venda à recorrente foi ali apontada como negativa. Assim, os ajustes por preços de transferência, *caso a recorrente optasse por fazer uso da faculdade prevista* no artigo 25, §4º, da IN SRF nº 32/2001, resultaria superior àquele calculado pelo fisco com base no valor de aquisição. Contudo, não sendo permitido o “*reformatio in pejus*”, é de se manter o ajuste apurado pelo fisco, com relação a estes produtos.

A própria recorrente deixa transparecer que a utilização daquela faculdade não a beneficiaria em todos os casos, conforme se verifica na sua peça de defesa, às fls. 421, *verbis*:

“Os quadros demonstrativos juntados com a presente impugnação, separados para os anos de 2000 e de 2001 (docs. 9, 10 e 35), demonstram que na grande maioria dos casos os preços efetivamente praticados são muito superiores aos preço parâmetros apurados de acordo com esse método, o que evidencia não ter ocorrido hipótese de desvio indevido de lucros para o exterior.” (grifo nosso)

Por outro lado, com relação aos produtos que foram industrializados pela Aeroespacial, por encomenda da recorrente, e os quais tiveram o seu cálculo do preço parâmetro pelo método CAP feito pelo fisco com base na soma do custo do material remetido para industrialização e do custo total da mão-de-obra aplicada pela Aeroespacial — e, portanto, rigorosamente dentro do que prevê a legislação — não há que se falar em aplicação do artigo 25, §4º, da IN SRF nº 32/2001, pois não se trata de produtos adquiridos da Aeroespacial com fim específico de exportação, mas sim de produtos lá industrializados por encomenda da recorrente. Esta situação ocorre no produto “Depósitos de Munição”. A propósito, o demonstrativo elaborado pela recorrente (doc. 9 da Impugnação) nem contém o referido produto, e isto porque, de fato, não há que se falar em custo de produção da Aeroespacial, neste caso. Assim, é de se manter também o ajuste apurado com relação a este produto, observada, porém, por óbvio, a redução já procedida pela DRJ com relação a ele, a qual ocorreu por força de incorreção no valor da receita de exportação utilizado pelo fisco nos cálculos por ele efetuados.

Para maior clareza quanto aos valores exonerados e mantidos pelo presente voto, elaborei a tabela abaixo:

| <b>Ano Calendário 2000</b>         |                                               |                            |                                  |                                 |
|------------------------------------|-----------------------------------------------|----------------------------|----------------------------------|---------------------------------|
| <b>MERCADORIA</b>                  | <b>Valor do Ajuste<br/>(Auto de Infração)</b> | <b>Exonerado<br/>(DRJ)</b> | <b>Valor do Ajuste<br/>(DRJ)</b> | <b>Exonerado<br/>Neste Voto</b> |
| AV-DOA Dioctyl Adipate Plasticizer | 497,83                                        | -                          | 497,83                           | -                               |
| Lançadores de Foguetes LM 70/7 SF  | 54.463,99                                     | -                          | 54.463,99                        | -                               |
| Foguetes SBAT-70 (Skyfire-70 MM)   | 155.420,20                                    | -                          | 155.420,20                       | 155.420,20                      |
| Foguetes Skyfire-70 (AV-SF-70-M9)  | 296.493,73                                    | 36.278,17                  | 260.215,56                       | 260.215,56                      |
| <b>TOTAL</b>                       | <b>506.875,75</b>                             | <b>36.278,17</b>           | <b>470.597,58</b>                | <b>415.635,76</b>               |

| <b>Ano Calendário 2001</b>        |                                               |                            |                                  |                                 |
|-----------------------------------|-----------------------------------------------|----------------------------|----------------------------------|---------------------------------|
| <b>MERCADORIA</b>                 | <b>Valor do Ajuste<br/>(Auto de Infração)</b> | <b>Exonerado<br/>(DRJ)</b> | <b>Valor do Ajuste<br/>(DRJ)</b> | <b>Exonerado<br/>Neste Voto</b> |
| Depósitos de Munição              | 92.808,11                                     | 79.879,31                  | 12.928,80                        | -                               |
| Foguetes SS09-TS para Treinamento | 94.517,96                                     | -                          | 94.517,96                        | 94.517,96                       |
| Partes e Peças                    | 32.126,53                                     | -                          | 32.126,53                        | 32.126,53                       |
| Foguetes Skyfire-70 (AV-SF-70-M9) | 350.981,48                                    | -                          | 350.981,48                       | 350.981,48                      |
| Partes e Peças                    | 146.836,12                                    | -                          | 146.836,12                       | 146.836,12                      |
| <b>TOTAL</b>                      | <b>717.270,20</b>                             | <b>79.879,31</b>           | <b>637.390,89</b>                | <b>624.462,09</b>               |

Para finalizar, cumpre observar que o quanto exposto no presente voto aplica-se de igual modo para a CSLL, por expressa previsão legal neste sentido, constante do artigo 28 da Lei nº 9.430/96.

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso para cancelar os valores tributáveis de R\$415.635,76, relativos aos ajustes de preços de transferência lançados no ano calendário de 2000, e de R\$ 624.462,09, relativos aos ajustes lançados no ano calendário de 2001.

É como voto.

  
João Otávio Oppermann Thomé – Redator designado