



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 16327.002044/2005-44  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-003.892 – 1ª Turma  
**Sessão de** 8 de novembro de 2018  
**Matéria** PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** AVIBRAS DIVISÃO AÉREA E NAVAL S/A

**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 n° 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 n° 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 n° 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo – Relator e Presidente em exercício.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteadó, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado para substituir o conselheiro Luis Flávio Neto), Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial relativamente ao que foi decidido sobre regra de preços de transferência.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1102-00.660, de 31/01/2012, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento parcial a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, com a finalidade de cancelar parte do lançamento de IRPJ e CSLL realizado a partir de ajustes de preços de transferência.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva abaixo transcritas:

**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 da 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.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto ao enquadramento da contribuinte como empresa comercial exportadora.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

#### SÍNTESE DOS FATOS.

- trata o presente processo de lançamento de IRPJ e CSLL, em decorrência da apuração de divergências nos preços praticados sobre bens em operações de exportação, nos anos-calendário de 2000 a 2002;

- conforme relata a Fiscalização, a atuada declarou exportações para pessoas residentes em países com tributação favorecida, sendo que nas DIPJ/2001 e 2002, a empresa não efetuou ajustes decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferência e, na DIPJ/2003, efetuou ajustes no valor total de R\$ 106.392,61. Quando intimada, a contribuinte afirmou que, para os exercícios objeto do lançamento, efetuou o cálculo dos preços de transferência, utilizando o método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucros — CAP, anexando planilhas contendo memoriais de cálculo;

- em análise das referidas informações, a autoridade atuante constatou que alguns preços praticados nas operações de exportação para países com tributação favorecida, foram diferentes dos preços-parâmetro apurados com a adoção do método CAP, razão pela qual procedeu os devidos ajustes e efetuou o lançamento do tributo correspondente;

- a DRJ em São Paulo I, julgou a impugnação procedente em parte, acolhendo apenas o argumento do contribuinte de que teria havido erro na apuração do preço-parâmetro dos "foguetes Skyfire-70", no ano-calendário de 2000, e do preço praticado dos "depósitos de munição", no ano-calendário de 2001;

- em face da referida decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário, suscitando que é empresa comercial exportadora e que, portanto, tem direito de optar um critério especial de aplicação do 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%, sem necessidade de qualquer outro ajuste;

- a e. Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF proferiu o acórdão nº 1102-00.660, no qual, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer que a atuada é uma empresa

comercial exportadora e que devem ser cancelados parte dos valores tributáveis decorrentes dos ajustes de preço de transferência nos anos-calendário de 2000 e 2001. É a ementa do julgado: [...];

#### DO CABIMENTO DO PRESENTE RECURSO ESPECIAL.

- com a devida vênia, nota-se que o r. acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da legislação pertinente, tendo, no ponto, contrariado também a jurisprudência desse Eg. Conselho Administrativo e dos extintos Conselhos de Contribuintes. Doravante se passará a demonstrar que a r. decisão merece ser reformada por esta Col. CSRF;

- o julgado ora recorrido, como questão central, analisou a obrigação de observância dos requisitos do art. 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.248/72, necessários para que a recorrente pudesse ser enquadrada como empresa comercial exportadora, e concluiu textualmente que "não há necessidade de que a empresa adquirente seja uma 'trading', bastando que seja empresa comercial exportadora". Assim, ainda que não observe os requisitos previstos no referido decreto-lei, a empresa recorrente, na visão do acórdão recorrido, é uma empresa comercial exportadora e, como tal, pode adotar o critério especial de aplicação do método CAP;

- há que se fazer um adendo para ressaltar que o fato dos precedentes que serão apontados como paradigmas tratarem de impostos diferentes daquele objeto do presente lançamento e não abordarem a matéria relativa ao preço de transferência, em nada interfere na possibilidade de admissibilidade recursal. Isso porque, como o próprio acórdão recorrido reconhece, a matéria discutida diz respeito, única e exclusivamente, à condição da recorrente de empresa comercial exportadora. Observe-se, neste sentido, trecho do voto condutor do aresto recorrido: [...];

- é dizer que o cerne da discussão é a necessidade de observância ou não por parte da recorrente dos requisitos fixados no Decreto-lei nº 1.248/72, para ser considerada empresa comercial exportadora;

- neste sentido, o acórdão desafiado diverge da jurisprudência do CARF sobre a melhor exegese do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72;

- analisando a caracterização da empresa como comercial exportadora, o Acórdão nº 202-15.957, assentou o posicionamento de que é necessário o atendimento dos requisitos mínimos previstos no artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72, para o gozo do benefício fiscal. Eis a ementa do julgado:

*"IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RECURSO VOLUNTÁRIO. COMERCIAL EXPORTADORA. MP nº 948/95 e 1.484/96 - Lei nº 9.363/96 - São computadas como receita de exportação as vendas a trading company, quando esta observa os requisitos mínimos previstos no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72. A mudança na legislação com o fito de melhor interpretar a norma aplica-se ex tunc, vinculados o Judiciário e a Administração (CTN, art. 106, I), nos processos pendentes de julgamentos. Recurso voluntário ao qual se dá parcial provimento".*

- tal acórdão paradigma expressa entendimento contrário ao acórdão recorrido, na medida em que exige que as comercias exportadoras observem os requisitos

fixados no Decreto-lei 1.248/72, para que as receitas de vendas a elas destinadas possam ser consideradas como receitas de exportação. É dizer que para fins de gozo dos benefícios fiscais previstos nas vendas com fim específico de exportação, o acórdão apontado como paradigma exige o cumprimento de tais requisitos, aplicando o conceito restritivo de "tradings";

- a *contrario sensu*, o acórdão ora recorrido concluiu que o não cumprimento dos requisitos fixados no referido comando legal não configura obstáculo para que as empresas possam gozar de benefícios fiscais na condição de comercial exportadora, ampliando em demasia o conceito de empresa comercial exportadora;

- nesse jaez, cumpre trazer à colação outro precedente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 202-11927) que, decidindo questão em tudo similar à ventilada nos presentes autos, adotou tese jurídica diversa, chegando a conclusão inteiramente oposta à da Col. Câmara recorrida. Por ora aponta-se como paradigma, para fins de configuração do dissídio jurisprudencial:

*"IPI - CRÉDITO PRESUMIDO NA EXPORTAÇÃO PARA RESSARCIMENTO CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS - Na apuração do crédito presumido, somente as exportações diretas e as vendas à empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação para o exterior, ambas devidamente comprovadas, deverão compor o valor da receita de exportação. O crédito presumido tem, como objeto o ressarcimento das contribuições incidentes unicamente sobre as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo (Lei nº 9.363, art. V, "caput" e parágrafo único). EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA - Não se considera como tal aquela constituída sem a observância dos requisitos mínimos previstos no art. 22 do Decreto-Lei nº 1.248/72. Recurso a que se nega provimento." (destaques acrescidos)*

- diz o v. voto condutor do r. acórdão paradigma, *verbis*: [...];

- ora, da simples leitura do trecho extraído do precedente apontado, é inegável que o mesmo esposou entendimento contrário ao acórdão vergastado. Para restar ainda mais claro, fazendo-se uma interpretação a *contrario sensu* da decisão transcrita, é forçoso concluir que não são computadas como receita de exportação as vendas a empresas comerciais exportadoras quando estas não observam os requisitos mínimos previstos no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72;

- outrossim, a expressão "requisitos mínimos" está a indicar que estes são pressupostos básicos para que as empresas sejam entendidas como comerciais exportadoras, para fins de cálculo do incentivo fiscal;

- requisito é a característica essencial, a condição necessária. Não fosse essa a interpretação a ser dada ao acórdão indicado como paradigma, não haveria necessidade de apor a expressão "quando esta observa os requisitos mínimos previstos no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72" na ementa do precedente, pois, afinal, de acordo com a decisão objurgada, bastaria ser uma empresa comercial destinada a promover a exportação dos bens adquiridos, sem a necessária observância do Decreto-Lei nº 1.248/72, para que se lhe facultasse o benefício fiscal;

- vale dizer: o precedente presta-se à demonstração de divergência, uma vez que encampa a necessidade de que, para que se possa dizer de uma empresa que a mesma está enquadrada como comercial exportadora, a mesma deve preencher os requisitos mínimos elencados no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/73;

- tanto é assim que no bojo do acórdão paradigma nº 202-15957, destacam-se decisões já encampadas por outras Câmaras do Conselho de Contribuintes, tudo com vistas a fundamentar e reforçar a decisão proferida. Veja-se: [...];

- nessas condições, demonstrada a divergência jurisprudencial diante dos acórdãos paradigmas acima transcritos, nos termos do art. 67 do RI-CARF aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, afiguram-se presentes os requisitos de admissibilidade do Recurso Especial;

#### DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO - DA OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DO DECRETO-LEI Nº 1.248/72.

- como já mencionado alhures, a e. Turma *a quo* reconheceu o direito do contribuinte poder adotar o critério especial de aplicação do método CAP, ainda que não observe os requisitos previstos no Decreto-lei 1.248/72, que estipula os requisitos mínimos para se enquadrar uma empresa como comercial exportadora;

- na hipótese dos autos, o benefício fiscal diz respeito à possibilidade da empresa, na condição de comercial exportadora, adotar um critério especial de aplicação do método CAP, nos termos do art. 25, §4º da Instrução Normativa nº 32, de 2001, posteriormente substituído pelo art. 26 da Instrução Normativa nº 243, de 2002, *verbis*:

*"Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP)*

*Art. 25. 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 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.*

*§1º Integram o custo de aquisição, os valores de frete e seguro pagos pela empresa adquirente, relativamente aos bens, serviços e direitos exportados.*

*§2º Será excluída dos custos de aquisição e de produção a parcela do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições Cofins e Pis/Pasep, correspondente aos bens exportados.*

*§3º A margem de lucro de que trata este artigo será aplicada sobre o valor que restar após excluída a parcela do crédito presumido a que se refere o parágrafo anterior.*

*§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.*"

- trata-se, como visto, de um benefício estendido às comerciais exportadoras que decidem por apurar o preço parâmetro segundo as regras de preços de transferência pelo método CAP, facultando-lhes apurar o preço parâmetro a partir do custo de produção, conforme procedeu a recorrente;

- a fiscalização, por seu turno, por não considerar a empresa atuada como comercial exportadora, uma vez que não observa os requisitos previstos no Decreto-lei nº 1.248/72, entende que foi incorreto a sua opção pela apuração a partir do método CAP, nos termos descritos na IN SRF nº 32/2001, posteriormente revogada pela IN SRF nº 243, de 2002;

- assim, a discussão circunscreve-se unicamente à caracterização ou não da pessoa jurídica atuada como comercial exportadora, face à prescrição do Decreto-lei nº 1.248/72;

- a autoridade administrativa, ao empregar a expressão "intermédio de empresa comercial exportadora" referiu-se não a qualquer empresa que adquirisse mercadorias no mercado interno e eventualmente as exportasse, porém a um *nomen juris* devidamente conceituado pelo Decreto-Lei nº 1.248/72;

- c conceito de empresa comercial exportadora não é um conceito genérico, mas ao contrário, um conceito jurídico delineado pelo Decreto-Lei nº 1.248/72, que estabeleceu que para uma empresa ser comercial exportadora é necessário ser constituída especificamente para tal fim, obter registro especial de funcionamento e submeter-se aos controles do Conselho Monetário Nacional, a teor do art. 2º do referido Decreto-Lei, *in verbis*:

*"Art. 2º O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:*

*I — Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S.A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;*

*II — Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;*

*III — Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.*

*§ 1º O registro a que se refere o item I deste artigo poderá ser cancelado, a qualquer tempo, nos casos:*

*a) de inobservância das disposições deste Decreto-lei ou de quaisquer outras normas que o complementem;*

*b) de práticas fraudulentas ou inidoneidade manifesta.*

*§ 2º Do ato que determinar o cancelamento a que se refere o parágrafo anterior caberá recurso ao Conselho Monetário Nacional, sem efeito*

*suspensivo, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de sua publicação.*

*§ 3º O Conselho Monetário Nacional poderá estabelecer normas relativas à estrutura do capital das empresas de que trata este artigo, tendo em vista o interesse nacional e, especialmente, prevenir práticas monopolísticas no exterior."*

- disciplinando o assunto, o Ministro de Estado da Economia, Fazenda e Planejamento emitiu a Portaria MEFP nº 438, de 23/05/92, cujo artigo 1º assim estabeleceu:

*"Art. 1º - Considera-se Empresa Comercial Exportadora, para efeitos de que tratam o Decreto-lei nº 1248, de 29 de novembro de 1972, e o Decreto nº 71.866, de 26 de fevereiro de 1973, aquela que tiver sido autorizada a operar nessas condições, mediante registro especial no Departamento de Comércio Exterior (DECEX), da Secretaria Nacional de Economia e no Departamento da Receita Federal (DpRF), da Secretaria da Fazenda Nacional.*

*§1º - São requisitos mínimos para o registro especial:*

*a) — constituição sob a forma de sociedade por ações.*

*b) — capital mínimo de acordo com as condições fixadas pelo Conselho Monetário Nacional."*

- o conceito de empresa comercial exportadora, portanto, foi estabelecido através do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972 que, em seu artigo 2º, relacionou os requisitos mínimos que devem ser satisfeitos para que uma empresa seja considerada empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. São eles:

a) Registro especial na Secretaria de Comercio Exterior (SECEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;

b) Constituição sob a forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;

c) Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

- assim sendo, somente está apta a optar e apurar o preço parâmetro segundo as regras de preços de transferência pelo método CAP, nos moldes do art. 25 da IN SRF 32/2001, as empresas comerciais exportadoras que observem categoricamente os requisitos mínimos fixados no Decreto-lei nº 1.248/72;

- do mesmo modo que previu o Decreto-lei 1.248/72, o atual Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), estabeleceu, em seu art. 229, os requisitos mínimos para que uma empresa possa ser considerada como comercial exportadora. Veja-se:

*"Art. 229. O tratamento previsto nessa Seção aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos:*

*I - estar registrada no registro especial na Secretaria de Comercio Exterior e na Secretaria da Receita Federal do Brasil, de acordo com as normas*

*aprovadas pelos Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Fazenda, respectivamente;*

*II - estar constituída sob a forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto; e*

*III - possuir capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional".*

- observe-se que os requisitos são estritamente os mesmos já repisados pelo Decreto-lei de 1972;

- a preocupação do legislador justifica-se porque a simples adequação da empresa àqueles ditames já garantia ao sujeito ativo regular segurança quanto à efetiva exportação seguinte daquelas mercadorias. Essa segurança advém do fato de que: primeiro, não seria qualquer empresa que poderia atender às exigências de capital mínimo previstas no decreto-lei; e segundo, a obrigatoriedade de registro especial na CACEX e na SRF facilitava o acompanhamento das operações daquelas empresas;

- assim, empresas que não satisfaçam as condições mínimas previstas no referido Decreto-lei, não podem ser consideradas comerciais exportadoras para fins de gozo de qualquer benefício fiscal que exija tal característica;

- portanto, correto o procedimento fiscal de não reconhecer a recorrente como comercial exportadora, uma vez que não satisfaz os requisitos mínimos previstos no art. 2º do Decreto-lei nº 1.248/72 vedando-lhe, por consequência, a possibilidade de opção de apuração a partir do método CAP, nos termos do art. 25, § 4º, da IN SRF nº 32/2001, merecendo reparos a r. decisão recorrida neste quesito;

## DO PEDIDO

- diante do exposto, a União requer que seja admitido o presente recurso, em razão da divergência apontada, e, no mérito, que lhe seja dado provimento para reformar o r. acórdão ora recorrido, na matéria objeto da insurgência.

Quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 24/02/2016, deu seguimento ao recurso especial, fundamentando essa decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Para contrapor o Acórdão recorrido a recorrente apresenta 2 (dois) paradigmas, que serão ora analisados.

### 2.2.1- Paradigma 01

Acórdão nº : 202-15.957

[...]

A recorrente informa que "analisando a caracterização da empresa como comercial exportadora, o Acórdão nº 202-15.957, assentou o posicionamento de que é necessário o atendimento dos requisitos mínimos

previstos no artigo 22 do Decreto-Lei nº 1.248/72, para o gozo do benefício fiscal", portanto, contrário ao acórdão recorrido, pois, segundo ainda a recorrente, "o acórdão ora recorrido concluiu que o não cumprimento dos requisitos fixados no referido comando legal não configura obstáculo para que as empresas possam gozar de benefícios fiscais na condição de comercial exportadora, ampliando em demasia o conceito de empresa comercial exportadora".

Portanto, ficou demonstrada a divergência em relação a necessidade de observância ou não dos requisitos fixados no art. 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.248/72, para ser considerada como empresa comercial exportadora.

#### 2.2.2- Paradigma 02

Acórdão nº : 202-11927

[...]

Demonstrada a divergência mediante a análise do primeiro paradigma, torna-se dispensável o exame deste segundo.

Na sequência, a Presidente da CSRF exarou um despacho de saneamento, determinando o retorno do processo à 1ª Câmara da 1ª Seção, para fins de complementação do exame de admissibilidade do recurso especial interposto pela PGFN, de modo que fosse feito o confronto do acórdão recorrido também com o segundo paradigma apresentado.

O Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF exarou então um novo despacho de exame de admissibilidade, em 16/03/2018, dando seguimento ao recurso também em relação ao segundo paradigma, nos seguintes termos:

O presente despacho complementar trata do juízo de admissibilidade do Recurso Especial de divergência (efls. 700 e seguintes), interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 1102-00.660 (efl. 674), de 31 de janeiro de 2012.

Trata-se de análise complementar ao despacho de admissibilidade de fls. 726, que deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional por entender comprovada a divergência relativa à matéria "requisitos para o enquadramento da contribuinte como empresa comercial exportadora".

Ocorre que a PGFN apresentou dois paradigmas, sendo que apenas o primeiro foi objeto de análise pelo referido despacho, razão pela qual a Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais determinou o retorno dos autos para à 1ª Câmara da 1ª Seção, para fins de complementação do exame de admissibilidade do recurso especial interposto, mediante confronto entre os entendimentos emprestados à legislação tributária pelo Acórdão nº 1102-00.660 (recorrido) e pelo Acórdão nº 202-11.927 (segundo paradigma), com os seguintes fundamentos (destacaremos):

[...]

A Fazenda Nacional aponta dissídio em relação a necessidade ou não de observância dos requisitos fixados no art. 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.248/72, para fins de consideração da empresa como comercial exportadora.

Nesse contexto, indicou como segundo paradigma o Acórdão n. 202-11927, da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, com a seguinte ementa:

[...]

Na oportunidade, o voto condutor reproduziu o disposto no artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72 e no artigo 1º da Portaria MEFP nº 438/92, para concluir, a partir da análise das notas fiscais acostadas ao processo, que a então Recorrente, LUMBERTREADE COMERCIAL EXPORTADORA LTDA. era uma sociedade constituída por Cotas de Responsabilidade Limitada, condição não permitida pela legislação mencionada.

Nesse cenário, entendeu o Colegiado que as vendas descritas nas notas fiscais deveriam ser consideradas como normais, ou seja, operações tributadas no mercado interno, com o correspondente destaque do IPI.

Na visão do voto condutor, uma vez desatendidos os requisitos do artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72 e do artigo 1º da Portaria MEFP nº 438/92, acima referidos, correto está o entendimento da autoridade administrativa singular, ao glosar das receitas de exportação o valor de R\$ 14.841,40.

No caso sob análise, o voto vencedor expressamente destaca que a matéria em debate versa sobre a qualificação da empresa como comercial exportadora, embora a autuação tenha sido efetuada a título de ajustes decorrentes de preços de transferência: [...];

O voto vencedor do presente processo entendeu cabível uma interpretação mais ampla do conceito de empresa comercial exportadora, com os seguintes argumentos: [...];

Constata-se que, apesar da ressalva do voto condutor, no sentido de que houve evolução legislativa, a matriz jurídica em cotejo continua a ser o Decreto-lei n. 1.248/72, cujos requisitos foram interpretados de modo literal no acórdão paradigma, como necessários ao preenchimento do conceito de empresa comercial exportadora, enquanto que no presente caso o Colegiado entendeu ser cabível, na espécie, uma interpretação mais abrangente, derivada de outros diplomas legais, razão pela qual entendo que restou demonstrada a divergência suscitada pela Recorrente.

Assim, entendo cabível o seguimento do Recurso Especial quanto a este ponto, pois restou demonstrado que a decisão recorrida diverge do entendimento proferido no segundo acórdão, no que tange aos requisitos para enquadramento da empresa como comercial exportadora, nos termos previstos pelo artigo 2º do Decreto-Lei n. 1.248/72.

A contribuinte foi cientificada dos dois despachos onde se examinou a admissibilidade do recurso especial da PGFN.

Após ser cientificada do primeiro despacho, em 10/06/2016, a contribuinte apresentou tempestivamente contrarrazões ao recurso, em 24/06/2016, com os seguintes argumentos:

**PRELIMINARMENTE: A AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL QUE AUTORIZA O CONHECIMENTO DO RECURSO.**

- o objeto do recurso fazendário consiste na qualificação, ou não, da recorrida como *trading company*, nos termos do art. 2º do Decreto-Lei n. 1.248/72, para fins de viabilizar seu enquadramento na hipótese do parágrafo 4º do art. 25 da IN SRF n. 32/01;

- em outros termos, sustenta a recorrente que, para usufruir da sistemática de cálculo do parágrafo 4º do art. 25 da IN SRF 32/01, para efeitos de preço de transferência, a recorrida deveria atender aos ditames e condicionantes do art. 2º do Decreto-Lei n. 1248/72;

- nesse contexto, para o fim de justificar a divergência jurisprudencial a respeito da interpretação de legislação tributária, conforme determina o Regimento Interno do CARF, deveria a recorrente apresentar precedente que reconheceu a necessidade de o contribuinte ser qualificado como "trading company", nos termos do art. 2º do Decreto-Lei n. 1248/72, para que, então, pudesse fruir da sistemática de cálculo do preço de transferência, nos moldes do parágrafo 4º do art. 25 da IN SRF n. 32/01;

- contudo, tal divergência não foi apresentada pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme se demonstrará a seguir, razão pelo qual o apelo fazendário não merece ser conhecido por esta E. CSRF;

- os dois precedentes apresentados para justificar a divergência jurisprudencial, ao contrário de envolver os contornos acima, discutem a necessidade de observância do Decreto-Lei n. 1248/72 para efeitos de cálculo da Lei n. 9363, de 13.12.1996, que trata do crédito presumido de IPI, como ressarcimento da contribuição ao PIS e da COFINS;

- ou seja, os julgados apresentados no recurso especial fazendário, embora versem sobre a necessidade de as empresas comerciais exportadoras atenderem aos requisitos das "trading companies", envolvem contexto fático e legal totalmente distinto daquele discutido nos presentes autos;

- isso porque, enquanto a discussão ora em análise remete à necessidade de a empresa comercial exportadora atender às condições do art. 2º do Decreto-Lei n. 1248/72, de modo a se revestir da qualificação de "trading company" e se valer da apuração, para fins de preço de transferência, do parágrafo 4º do art. 25 da IN SRF n. 32/01, os acórdãos apresentados como paradigmas discutem a necessidade de observância das disposições do Decreto-Lei para efeitos de apuração do crédito presumido de IPI;

- ora, evidentemente, trata-se de situações fáticas e legais completamente distintas, que não possuem qualquer conexão que justifique a divergência de interpretação sustentada pela Fazenda Nacional;

- a esse respeito e já antevendo a ausência de divergência quanto à interpretação da legislação *sub judice*, a d. Procuradoria da Fazenda Nacional expressamente registra em seu recurso que: [...];

- de fato, ao final, a matéria em discussão no recurso voluntário se restringiu à condição da recorrida como empresa comercial exportadora, isto é, se haveria a necessidade de observância do art. 2º do Decreto-Lei n. 1248/72, ou não. Contudo, tal discussão não se apresentou de forma isolada ou autônoma, mas sim dentro de um contexto fático e legal, notadamente a obrigatoriedade de conjugação do aludido Decreto-Lei com o parágrafo 4º do

art. 25 da IN SRF n. 32/01, que envolve método alternativo de cálculo de preço de transferência;

- portanto, enquanto os precedentes apresentados tratam do art. 2º do Decreto-Lei n. 1248/72 conjugado com a Lei n. 9363/96, a discussão nestes autos envolve o mesmo art. 2º do Decreto-Lei n. 1248/72, porém sob a ótica da IN SRF n. 32/01, que não trata de crédito presumido de IPI, mas sim de preços de transferência;

- sendo assim, diante da ausência de similitude fática e em face da própria ausência de conexão entre as legislações supostamente interpretadas de forma divergente, o recurso fazendário não merece seguimento, por ausência de cumprimento das disposições do Regimento Interno do CARF (seja na sistemática anterior, seja na atual regulamentação);

- mas não é só. Interessante notar que a discussão trazida como paradigma pela Procuradoria da Fazenda Nacional já foi há tempos reformada pela jurisprudência do CARF, conforme exemplificadamente se verifica abaixo: [...];

- por sua vez, contrariando as disposições regimentais, também merece destacar que o recurso fazendário aparentemente postula que essa E. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) reanalise aspectos fático-probatórios, ao afirmar que "a discussão circunscreve-se unicamente à caracterização ou não da pessoa jurídica autuada como comercial exportadora, face à prescrição do Decreto-lei n. 1.248/72";

- isso porque, para se verificar se a recorrida atende, ou não, os requisitos do aludido Decreto-Lei, por certo que esta C. Turma precisaria revisitar o conjunto probatório acostado aos autos, o que é vedado na fase especial do contencioso administrativo tributário federal;

- deste modo, seja pela ausência de similitude fática e legal que autorize a eventual divergência regimental exigida, seja pela própria mudança de entendimento da jurisprudência atual a respeito da matéria tratada nos paradigmas apresentados pela recorrente, seja, ainda, pela impossibilidade de reanálise de provas na via especial, requer-se o não conhecimento do pleito fazendário;

#### MÉRITO.

- sem prejuízo das alegações acima, que por si só já solucionam a presente controvérsia dada a ausência de divergência jurisprudencial que autorize o conhecimento do recurso fazendário e da impossibilidade de reanálise do conjunto fático-probatório na via especial, por certo que também em relação ao seu mérito, o pleito da Fazenda Nacional não merece provimento;

- como visto, o objeto do recurso fazendário consiste na qualificação, ou não, da recorrida como "trading company", nos termos do art. 2º, do Decreto-Lei n. 1248/72, para fins de viabilizar seu enquadramento na hipótese do art. 24, parágrafo 4º, da IN SRF n. 38/97, que é idêntico ao art. 25, parágrafo 4º, da IN SRF n. 32/01, e ao art. 26, parágrafo 4º, da IN SRF n. 243/02;

- o acórdão ora recorrido refutou a tese defendida pelo Fisco e pela Fazenda Nacional ao acolher as razões do recurso voluntário interposto pela recorrida, conforme se pode resumir do trecho abaixo transcrito: [...];

- realmente, discute-se a possibilidade de a recorrida se valer, para efeito de aplicação das normas de preços de transferência na exportação, do disposto no art. 24, parágrafo 4º, da IN SRF n. 38/97, que é idêntico ao art. 25, parágrafo 4º, da IN SRF n. 32/01, e ao art. 26, parágrafo 4º, da IN SRF n. 243/02, que sucederam a primeira;

- para melhor encaminhamento da questão, confira-se a redação do art. 24, parágrafo 4º, da IN SRF n. 38, ao tratar da forma de apuração do preço parâmetro, no método CAP (Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro), quando a venda for realizada por intermédio de empresa comercial exportadora: [...];

- note-se que, nos termos do dispositivo regulamentar acima citado, a pessoa jurídica comercial exportadora pode, para efeito de aplicação do CAP, apurar o preço parâmetro não a partir do custo de aquisição do bem a ser exportado, mas, sim, de acordo com o seu custo de produção, isto é, o preço que seria utilizado pela empresa produtora numa exportação direta, acrescido da margem de lucro de 15%, sem necessidade de qualquer outro tipo de ajuste;

- até aqui, nenhum problema, já que a redação do citado dispositivo é cristalina, não deixando margem a dúvidas;

- o fato é que, embora a situação vivenciada pela recorrida seja exatamente aquela prevista no art. 24, parágrafo 4º, da IN SRF n. 38 e seguintes, a Fazenda Nacional argumenta que a recorrida não comprovou sua condição de empresa comercial exportadora, na forma definida pelo Decreto-Lei n. 1248/72, sendo esta condição elementar para o cálculo na forma disposta na aludida IN;

- contudo, tal entendimento não merece prosperar, seja em razão da sua improcedência, seja pela impossibilidade de verificação de provas e fatos na fase especial do contencioso administrativo federal;

- em primeiro lugar, há que se dizer que não é o CNAE da pessoa jurídica que define sua condição de comercial exportadora, ou não. A empresa atuante no comércio exterior pode ter como objeto social atividades outras, além da importação e exportação de bens, nada obstando que ela exerça, por exemplo, a industrialização e a comercialização, no mercado interno, de mercadorias em geral, atividades que, em muitas situações, até podem definir o CNAE da pessoa jurídica, mas cuja prática não impede que ela atue, também, no mercado internacional, cuidando de importações e exportações;

- na verdade, o que caracteriza uma empresa como comercial exportadora é sua habilitação para operar com comércio exterior, inexistindo qualquer restrição ligada à consecução de outras atividades, diversas da importação e exportação;

- mas não é só. Além de o CNAE da recorrida não descaracterizar sua condição de empresa comercial exportadora, não se faz necessário, para efeito de aplicação do disposto no art. 24, parágrafo 4º, da IN SRF n. 38 e seguintes, o preenchimento do requisito previsto no art. 2º, inciso I, do Decreto-Lei n. 1248, atinente ao registro especial de "trading company" na SECEX e na RFB, ao contrário do que afirmou o recurso fazendário;

- é bem verdade que, no passado, a expressão "empresa comercial exportadora" era utilizada pelo legislador para designar as "trading companies" que atendessem

às condições estatuídas no citado art. 2º, dentre elas deter registro especial na SECEX e na RFB;

- contudo, ao longo dos anos, aquela expressão passou a ter maior amplitude, aplicando-se a todas as empresas exportadoras constituídas segundo as normas brasileiras atinentes às sociedades empresariais, sejam elas do tipo "trading" ou não. É o que reconhece de forma expressa e didática o acórdão recorrido;

- isto se deu, sobretudo em função do aprimoramento das relações comerciais internacionais, derivado da globalização, a qual teve como resultado o incremento das exportações, cenário bem diferente daquele vivido pelo país quando foi editado o Decreto-Lei n. 1248, momento em que o acesso ao mercado internacional era restrito;

- portanto, não procede o entendimento fazendário de que o art. 24, parágrafo 4º, da IN SRF n. 38 e seguintes somente teria aplicação à situação vertente se a recorrida tivesse feito prova do preenchimento dos requisitos previstos no art. 2º do Decreto-Lei n. 1248, uma vez que a expressão "empresa comercial exportadora" não se refere apenas às "trading companies", englobando, também, empresas exportadoras como a recorrida, que atuam na área de comércio exterior, mediante habilitação, consistente em Registro de Exportadores e Importadores (REI) expedido sob o n. 3-0175/10-00526 (doc. 3 da impugnação), pela Secretaria de Comércio Exterior;

- vale dizer, nesse contexto, que, nos dias de hoje, quando o legislador quer fazer distinção entre a "trading company" e a empresa exportadora habilitada a atuar com comércio exterior, ele o faz expressamente. É o que resulta evidente, por exemplo, da leitura da Medida Provisória n. 2158-35, de 24.8.2001, cujo art. 14, incisos VIII e IX, distingue a primeira da segunda espécie de empresa comercial exportadora, como seja: [...];

- o antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, já se pronunciou diversas vezes no sentido de que a expressão "empresa comercial exportadora" não designa apenas as "trading companies", consoante ilustram as ementas a seguir reproduzidas, colhidas a título exemplificativo: [...];

- o próprio fisco partilha do entendimento defendido pela recorrida, como atestam as soluções de consulta a seguir reproduzidas, existentes a par de outras em igual sentido, todas elas evidenciando a amplitude da expressão "empresa comercial exportadora". Veja-se: [...];

- mais recentemente, o CARF também consolidou o referido entendimento, conforme se verifica dos exemplos abaixo em matéria, inclusive, trazida como paradigma pela Fazenda Nacional: [...];

- como se vê, não há dúvidas de que a recorrida, possuindo registro de exportadores e importadores, é uma empresa comercial exportadora, razão pela qual outra não pode ser a conclusão, senão a de que o preço parâmetro pode, no caso dos autos, ser apurado pelo método CAP de acordo com o custo de produção dos bens exportados, na forma admitida pelo art. 24, parágrafo 4º, da IN SRF n. 38 e seguintes;

- registre-se, por fim, como bem reconhece o acórdão ora recorrido, que todas as notas fiscais acostadas aos autos, relativas aos bens exportados pela recorrida, foram emitidas pela Avibrás Indústria Aeroespacial S.A. com o fim específico de exportação (docs.

11 a 142 da impugnação), tendo a recorrida, no mesmo dia, expedido notas fiscais de exportação, o que evidencia que a aquisição dos bens, pela última, não se deu com a finalidade de estocagem, até que fossem localizados compradores no exterior, mas, sim, com a finalidade primordial e específica de exportação, até porque a manutenção em estoque de materiais bélicos é proibida, salvo nos casos de autorização do Exército Brasileiro (Decreto n. 3665, de 20.11.2000);

- portanto, pelas razões acima resumidas, não restam dúvidas de que o acórdão ora questionado pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional, caso admitido, deve ser mantido em suas conclusões, com o consequente desprovimento do aludido apelo;

#### PEDIDO.

- em face do exposto, postula a recorrida que não seja conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional. Caso seja conhecido, o que se admite apenas a título argumentativo, requer que lhe seja negado provimento, mantendo-se "in totum" o v. acórdão na matéria aqui em discussão.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2000 e 2001.

A autuação fiscal foi realizada a partir de ajustes decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferência.

De acordo com a Fiscalização, foi constatado que vários preços praticados nas operações de exportação eram inferiores aos preços-parâmetro, considerando a margem de divergência — preço mínimo admitido. Tal fato resultou em uma parcela de receita de exportação que excedeu ao valor apropriado na escrituração da empresa, o que motivou o lançamento.

Os ajustes nos preços de transferência foram feitos em relação a mercadorias que a contribuinte adquiriu para exportação (junto à empresa Avibras Indústria Aeroespacial S.A.), e também em relação a mercadorias exportadas cuja industrialização a contribuinte encomendou a essa mesma empresa (Avibras Indústria Aeroespacial S.A.).

A decisão de primeira instância administrativa cancelou uma parte do lançamento, porque houve erro na apuração dos preços (parâmetro e praticado) em relação a alguns produtos/mercadorias.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, cancelou outra parte do lançamento, considerando que a contribuinte tinha o direito de aplicar a regra prevista no §4º do art. 25 da IN SRF nº 32/2001 em relação às mercadorias adquiridas para exportação.

E o recurso especial da PGFN volta-se exatamente para essa questão. O entendimento é de que, mesmo para as mercadorias adquiridas para exportação, a contribuinte não poderia aplicar a regra prevista no §4º do art. 25 da IN SRF nº 32/2001, porque ela não poderia ser considerada como empresa comercial exportadora, nos termos do art. 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.248/72. Por isso, deveriam ser restabelecidos os ajustes nos preços de transferência que a Fiscalização fez em relação às mercadorias adquiridas para exportação.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte suscita três preliminares de não conhecimento do recurso.

Ela alega que o recurso especial não pode ser conhecido, seja pela ausência de similitude fática e legal que autorize a eventual divergência regimental exigida, seja pela própria mudança de entendimento da jurisprudência atual a respeito da matéria tratada nos paradigmas apresentados pela recorrente, seja, ainda, pela impossibilidade de reanálise de provas na via especial.

Primeiramente, o fato de o recorrido tratar de preços de transferência e de os paradigmas tratarem de crédito presumido de IPI não configura situação capaz de inviabilizar a caracterização da divergência jurisprudencial.

O contexto específico de um benefício fiscal, da legislação de cada tributo, etc., pode sim influir no alcance que se pretende dar à expressão "empresa comercial exportadora".

Mas não foi esse o caso dos paradigmas.

Apesar deles tratarem de uma matéria de fundo diferente daquela examinada pelo recorrido (crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS/COFINS x regras de preços de transferência), a conclusão dos acórdãos paradigmas em relação ao que se deve considerar como "empresa comercial exportadora" não buscou fundamento em nenhum aspecto específico da Lei 9.363/1996, que trata do crédito presumido de IPI.

Essas decisões generalizaram o entendimento de que só se considera como "empresa comercial exportadora" aquela constituída com a observância dos requisitos mínimos previstos no art. 2º do DL nº 1.248/1972, e é nesse contexto que se caracteriza a divergência suscitada.

Portanto, a alegada diferença entre as decisões cotejadas, relativamente ao contexto fático e legal, não é suficiente para prejudicar a divergência jurisprudencial.

Em segundo lugar, a alegação de que houve mudança de entendimento da jurisprudência a respeito da matéria tratada nos paradigmas não configura motivo para o não conhecimento do recurso.

O que cabe registrar em relação a esse ponto é que o acórdão recorrido não adotou entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, e que os acórdãos paradigmas também não contrariam nenhuma Súmula ou Resolução do Pleno do CARF ((RI-CARF, art. 67, §§ 3º e 12, III).

Por último, cabe registrar que o presente recurso não busca a reanálise de provas na via especial.

O provimento parcial do recurso voluntário pelo acórdão recorrido não está fundamentado no entendimento de que a contribuinte provou a sua condição de empresa comercial exportadora nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72. Não foi essa a motivação do acórdão recorrido, na parte em que ele foi favorável à contribuinte.

Ao contrário, o acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso voluntário mesmo diante da situação de a contribuinte não ter provado a sua condição de empresa comercial exportadora nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72.

O entendimento do acórdão recorrido foi no sentido de que a expressão "empresa comercial exportadora" não mais ostenta o significado restritivo que possuía no passado; que os benefícios fiscais, nas vendas com fim específico de exportação, não estavam mais restritos às "tradings" ou "trading companies"; que esses benefícios foram estendidos também às empresas exportadoras em geral; e que não havia necessidade de a contribuinte ser uma "trading", bastando que fosse empresa comercial exportadora num sentido mais amplo,

para que pudesse aplicar a regra prevista no §4º do art. 25 da IN SRF nº 32/2001, relativamente às mercadorias adquiridas para exportação.

A divergência se dá especificamente em torno do alcance que se deve atribuir atualmente à expressão "empresa comercial exportadora", tendo em vista as disposições do DL 1.248/1972, sem necessidade de se reexaminar o entendimento do acórdão recorrido sobre aspectos probatórios.

Desse modo, entendo que devem ser rejeitadas as preliminares de não conhecimento do recurso.

Quanto ao mérito, é oportuno transcrever os fundamentos do voto vencedor que orientou o acórdão recorrido:

#### 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 eleitos 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 as regras dos preços de transferência na exportação, ao entendimento de que a fiscalização não provaria 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 1 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 Comercio 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 nesse 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 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:

[...]

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.

Vê-se que o acórdão recorrido, ao tratar dos ajustes nos preços de transferência feitos em relação a mercadorias adquiridas para exportação, entendeu que a

contribuinte tinha mesmo o direito de aplicar a regra prevista no §4º do art. 25 da IN SRF nº 32/2001. Para essa situação, houve provimento do recurso voluntário.

Já em relação aos produtos que foram industrializados pela Aeroespacial, por encomenda da contribuinte, o lançamento foi considerado correto.

Penso que o acórdão recorrido não merece reparos.

Realmente, no contexto atual, os benefícios fiscais, nas vendas com fim específico de exportação, foram estendidos também às empresas exportadoras em geral. E no caso específico das regras de preços de transferência, especificamente no que diz respeito à aplicação do referido §4º do art. 25 da IN SRF nº 32/2001, não há necessidade que a empresa adquirente seja uma "trading", que seja uma empresa comercial exportadora que atenda aos requisitos do DL nº 1.248/1972.

Além de todas as considerações feitas pelo voto que orientou o acórdão recorrido (acima transcritas), é importante perceber que o DL nº 1.248/1972 não teve o escopo de definir o que seria uma empresa comercial exportadora.

O que o DL disse é que "o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei" seria aplicado "às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos: ...".

E o próprio DL já estabelecia os benefícios que seriam aplicados às referidas empresas, nos seus artigos 3º e 4º.

É o caso do benefício fiscal a título de ressarcimento de tributos pagos internamente, previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, e ainda o benefício fiscal no âmbito do imposto de renda, benefícios que poderiam ser aplicados somente às empresas comerciais exportadoras referidas no DL, ou seja, às empresas comerciais exportadoras que satisfizessem os requisitos mínimos previstos naquele DL.

Dessa forma, não há como estender os requisitos do DL para todas as regras que surgiram posteriormente para as empresas comerciais exportadoras.

Os atos legais mencionados no acórdão recorrido deixam bem claro que as chamadas "trading companies", ou seja, as empresas que atendem aos requisitos do DL 1.248/72, não esgotam o conceito de empresa comercial exportadora.

Com efeito, as "trading companies" configuram uma espécie do gênero das empresas comerciais exportadoras, e há outras empresas que também nele se encaixam, como "as empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, indústria e Comércio Exterior".

Também é importante perceber que o benefício do crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS/COFINS incidentes no mercado interno (matéria tratada pelos paradigmas) é o mesmo tipo de benefício do artigo 1º do Decreto-lei nº 491/1969, que já estava previsto no art. 3º do DL 1.248/72, o que, de certo modo, poderia até justificar a aplicação dos requisitos do DL para a fruição desse tipo de benefício.

Processo nº 16327.002044/2005-44  
Acórdão n.º **9101-003.892**

**CSRF-T1**  
Fl. 27

---

Mas nada justifica a exigência dos requisitos do DL 1.248/72 para as empresas comerciais exportadoras que reivindicam a aplicação do §4º do art. 25 da IN SRF nº 32/2001, regra que trata de preços de transferência, matéria completamente estranha ao referido DL.

Conforme concluiu o acórdão recorrido, a contribuinte tinha mesmo direito ao cálculo do prego 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 artigo 25 da Instrução Normativa SRF nº 32, de 2001.

Desse modo, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo