



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

Processo n° 16561.000147/2007-69
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.810 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2018
Matéria PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente CITROVITA AGRO INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRODUTO SIMILAR. EMPREGO SUBSIDIÁRIO.

Na verificação do cabimento da salvaguarda do art. 19 da Lei nº 9.430/1996, bem como nos cálculos dos ajustes de preço de transferência, o uso de preços praticados em vendas de produto similar é subsidiária, sendo válido apenas na ausência de vendas de produto idêntico.

AJUSTE DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ATO ADMINISTRATIVO. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INVALIDADE.

É inválido o ato administrativo que, impondo ajustes de preço de transferência, não apresente as razões de fato e de direito que determinaram a sua realização.

AJUSTE DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PVA. PREÇO PARÂMETRO. EXCLUSÃO DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO.

Na apuração do preço parâmetro, para fins de ajuste de preço de transferência pelo método PVA, devem ser excluídas as despesas de frete e intermediação, quando devidamente comprovadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando os ajustes relativos ao IRPJ e à CSLL tiverem origem nos mesmos fatos, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 16561.000147/2007-69
Acórdão n.º **1301-002.810**

S1-C3T1
Fl. 2.276

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, excluir os ajustes do óleo essencial de laranja e do terpeno cítrico; (ii) por maioria de votos, excluir os ajustes do suco de laranja congelado concentrado padrão e do suco de laranja congelado extraído com água. Vencidos os Conselheiros Roberto Silva Junior, Nelso Kichel e Milene de Araújo Macedo que davam provimento parcial em menor extensão e votaram por reduzir o ajuste do suco de laranja congelado concentrado padrão para R\$ 57.752.971,36, e do suco de laranja congelado extraído com água para R\$ 2.671.744,90. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

(assinado digitalmente)
Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por CITROVITA AGRO INDUSTRIAL LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 16-21.129, da 5ª Turma da DRJ - São Paulo I, que deu provimento apenas parcial à impugnação da recorrente, mantendo entretanto a maior parte dos autos de infração, que reduziram o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL, acumulados de períodos anteriores.

A Fiscalização entendeu que a recorrente, no ano de 2002, deixara de proceder aos ajustes de preço de transferência relativamente à exportação dos seguintes produtos:

PRODUTO	Ajuste (R\$)
Suco de laranja congelado concentrado padrão	60.817.335,79
Suco de laranja congelado extraído com água	2.784.512,62
Óleo essencial	2.536.450,25
Terpeno cítrico	1.924.238,93
Farelo de soja	5.202.905,70
Soja em grãos	1.911.120,38
Açúcar cristal	1.381.282,84
Açúcar bruto	1.988.393,69
TOTAL	78.546.240,20

Foram reduzidos em R\$ 78.546.240,20 o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL acumulados de períodos anteriores, não resultando, ao final, qualquer exigência de crédito tributário.

No Termo de Encerramento Parcial (fls. 950 a 955) foram declinados os motivos para os ajustes de preço de transferência. Confira-se:

18. Solicitada planilha analítica discriminativa de todos os valores considerados na apuração do preço parâmetro, fosse a título de **receita bruta de venda no atacado no país de destino**, fosse em relação aos **montantes redutores da mencionada receita**, de acordo com o possibilitado pelo artigo 15 da IN 243/02, foi-nos fornecida abertura, por cliente, dos valores transacionados, descontados dos tributos e das despesas de frete que teriam sido incorridos em cada uma das operações.

19. A cópia de algumas faturas que nos foi fornecida não nos comprova como teriam sido calculados nem sequer se incorridos quaisquer dos valores deduzidos.

20. Os documentos que nos foram fornecidos em 30/10/2007, com o intuito de tal comprovação também não lograram o objetivo desejado, senão vejamos:

20.1. afirma o protocolo de entrega que os documentos contidos nos seus anexos de n.ºs 01 e 05 comprovariam, respectivamente, os descontos a título de frete e seguro e os impostos incidentes nas suas vendas. No entanto, o anexo de n.º 01 refere-se a uma simples planilha que elenca a taxa de juros que estaria embutida nas vendas a prazo, enquanto que os documentos presentes no anexo n.º 05 referem-se a "invoices" concernentes a compra de serviços de transporte.

20.2. *para a comprovação dos valores deduzidos sob a rubrica de despesas com comissões de intermediação foram juntadas apenas planilhas elaboradas pela empresa sem quaisquer documentos comprobatórios;*

20.3. *objetivando a demonstração dos desembolsos com fretes internos e internacionais, juntou-se uma série de documentos desordenados que na sua maioria sequer fazem menção ao produto, a origem e o destino do que teria sido transportado.*

20.4. *por último, o que seria comprobatório de despesas com acondicionamento são, ao que parece, alguns dos gastos com armazenagem.*

21. Assim sendo, **não foi possível apurar a exatidão e veracidade das comentadas deduções da receita de venda no atacado**, razão pela qual foram desconsideradas. **Os preços de venda no atacado foram convertidos em reais utilizando-se a taxa de câmbio de compra da data da transação** divulgada pelo Banco Central do Brasil (Ptax800), conforme planilhas em anexo.

22. O método PVA é definido, no artigo 19, § 3º, III, como sendo a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado.

23. **O estabelecimento do preço parâmetro exige que a comparação seja feita com preços de mercado.** Em um sentido lato, mercado é o lugar de encontro entre compradores e vendedores de bens e serviços numa acepção abstrata e impessoal, portanto, livre e aberto.

24. No presente caso, **observando-se o fornecedor e o adquirente final das mercadorias Grãos de Soja, Açúcar cristal e Açúcar bruto nota-se que são os mesmos, bem assim os preços de aquisição e revenda. A Cargill figura como fornecedora no Brasil e adquirente dos produtos no destino, vendendo e comprando pelo mesmo valor**, o que demonstra que nada há de impessoal na fixação do preço, motivo pelo qual **a adoção do método do preço de revenda no país de destino não pode ser aceita.**

25. **Do mesmo modo, as vendas do produto Farelo de soja foram efetuadas para empresas sediadas ou constituídas em paraíso fiscal**, equiparadas, para efeito de preço de transferência, a pessoas vinculadas, vedada, portanto, sua inclusão no rol das transações independentes.

26. Assim, **refizemos os cálculos do preço parâmetro para os produtos Soja em Grãos, Farelo de soja, Açúcar cristal e Açúcar bruto**, mediante a adoção do **método do Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro - CAP**, apurando-se os resultados em conformidade com as planilhas em anexo. (fls. 953 e 954)

Os autos de infração foram impugnados. Contra eles, levantaram-se os seguintes pontos:

a) A autoridade autuante desconsiderou os documentos apresentados, arbitrando o ajuste do suco de laranja concentrado e congelado e da polpa lavada de laranja, obedecendo ao método PVA. Mas, no caso, não é cabível a realização de arbitramento.

b) Ainda que pudesse subsistir o ajuste do suco de laranja, este não poderia ultrapassar a R\$ 31.198.320,18.

c) A autoridade administrativa não poderia desconsiderar o método adotado pela impugnante, o CAP (*custo de aquisição ou de produção, mais tributos e lucro*), e refazer os cálculos de acordo com o método PVA (*preço de venda por atacado no país de destino, diminuído do lucro*), pois a impugnante é livre para adotar o método que lhe convier (alegação referente ao ajuste do óleo essencial de laranja e do terpeno cítrico).

d) O ato que desconsiderou o método adotado pela impugnante carece de motivação, o que, entre outros vícios, induz cerceamento de direito de defesa.

e) O ajuste do óleo essencial de laranja e do terpeno cítrico foi equivocadamente, porque manteve em sua base o valor do frete, quando deveria ter tomado o valor líquido da mercadoria.

f) Relativamente à soja em grãos, ao farelo de soja, ao açúcar cristal e ao açúcar bruto, o ajuste não poderá prevalecer, porque a impugnante realizou vendas para outros clientes e entregou os referidos produtos em diversos destinos.

A DRJ SP1 deu provimento parcial à impugnação, restabelecendo parte das deduções (R\$ 302.781,53) no cálculo do preço parâmetro do suco de laranja congelado e concentrado, conforme Acórdão nº 16-21.129, cuja ementa foi assim redigida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. EXPORTAÇÃO. MÉTODO PVA. DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA.

Desconsideram-se, na apuração do preço-parâmetro segundo o método PVA (Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro), parte das deduções da receita bruta do produto vendido no exterior, não comprovadas pela contribuinte.

DOCUMENTOS EM LÍNGUA ESTRANGEIRA. INADMISSIBILIDADE.

Para produzirem efeitos legais no País e valerem em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, os documentos em língua estrangeira deverão ser traduzidos para o português por tradutor juramentado e registrados no Registro de Títulos e Documentos.

MÉTODO PVA. TAXAS DE CÂMBIO.

Na apuração do preço-parâmetro com base no método PVA, deve-se utilizar as taxas de câmbio das datas em que ocorreram as respectivas vendas no exterior.

DESCONSIDERAÇÃO DO MÉTODO PVA. ADOÇÃO DO MÉTODO CAP.

Correta a desconsideração, pela fiscalização, do método PVA adotado pela contribuinte, e a adoção do método CAP (Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro), pois o método PVA exige que a comparação seja feita com preços de mercado.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Lançamento Procedente em Parte

Inconformada a recorrente interpôs recurso, alegando os seguintes pontos:

Descabimento dos ajustes referentes ao suco de laranja concentrado congelado padrão e ao suco de laranja congelado extraído com água.

A Fiscalização teria desconsiderado os documentos que comprovariam as despesas de frete, comissão e acondicionamento. O preço do frete teria sido comprovado por diversos documentos; as despesas com comissões, comprovadas por ordens de pagamento e outros documentos. Quanto às despesas de intermediação, a própria 8ª Região Fiscal, em resposta à Consulta nº 126/2000, teria consignado que não se faz necessária a apresentação de contratos para abater tais despesas.

Disse a recorrente que a impugnação se fez acompanhar de *invoices* e outros documentos, devidamente traduzidos.

No que toca à despesa de acondicionamento, explicou que a maior parte das exportações é feita a granel. Não há, portanto, acondicionamento do produto. O transporte a granel é feito em navios especialmente construídos ou adaptados para esse fim. O porto de destino, na maioria dos casos, possui terminais graneleiros. Isso ocorre com exportações para os Estados Unidos, Europa e Oceania. Portanto, não há custo de acondicionamento, quando se exportam produtos para tais localidades. Mas, nesse caso, a recorrente suporta custos de armazenagem, uma vez que o produto, antes da remessa ao cliente final, permanece armazenado.

Para as localidades que não possuem sistema granel (alguns países da Ásia), há custos de acondicionamento do produto em tambores para exportação. A comprovação de tais despesas se fez mediante documentos apresentados pela recorrente.

Glosa de dedução referente a frete.

Asseverou a recorrente que os documentos foram apresentados durante a Fiscalização. Entretanto, a decisão recorrida desconsiderou integralmente as despesas de frete em relação a todos os produtos, ao argumento de que não teriam sido comprovadas.

Ainda que as despesas de frete não pudessem ser integralmente abatidas com base na média de valores incorridos, faz-se necessário seu abatimento para os casos em que a recorrente exporta com cláusula CIF (*cost, insurance and freight*) ou com cláusula FCA (*free carrier*), nos tanques da empresa em Antuérpia. Ou seja, nos casos em que a despesa foi incorrida.

A recorrente reiterou que exporta grande parte do suco na modalidade granel. Assim, ele é transportado em caminhões tanque. No porto, é bombeado para tanques de inox de grande capacidade de armazenamento, nos quais aguarda a chegada do navio graneleiro, para o qual é bombeado, sem qualquer embalagem. No porto de destino, é bombeado para caminhões

tanque, para entrega ao importador ou para armazenamento nos tanques de inox existentes nos mencionados portos.

É inequívoca, pois, a existência de despesas incorridas a título de frete.

Erro no cálculo efetuado pelo fiscal autuante no ajuste do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.

Os cálculos dos sucos de laranja, tanto o concentrado padrão, quanto o extraído com água, estariam errados. O fiscal autuante apurou R\$ 63.601.848,41 mas o valor não poderia ser superior a R\$ 31.198.320,18.

O valor utilizado pelo Fisco foi obtido, sem considerar frete, acondicionamento, comissões e ajuste de preço.

O preço parâmetro da tonelada de suco de laranja, em todas as localidades, no mercado internacional é de U\$ 1.040,27. Subtraindo-se a margem de lucro de 15%, chega-se a um preço ajustado de U\$ 884,23. Já o preço médio praticado pela recorrente, tomando-se por base todas as vendas realizadas no ano de 2002 foi de U\$ 759,86. Isso implica um ajuste de U\$ 124,37 por tonelada de suco vendido.

A quantidade de suco exportada em 2002 foi 85.899 toneladas. Considerando o ajuste de U\$ 124,37, tem-se o valor de U\$ 10.683.258,63, o qual convertido em reais pela cotação média do dólar em 2002 (R\$ 2,9203) perfaz o montante de R\$ 31.198.320,18.

A decisão da DRJ desqualificou os cálculos da recorrente, alegando que eles consideravam os produtos de forma englobada, contrariando a legislação que determina que os ajustes sejam feitos individualmente por produto. A recorrente, no entanto, afirmou não existir óbice à utilização da denominada "*cesta de produtos*" (*basket approach*). Aduziu a recorrente que a aplicação estrita dos métodos da Lei nº 9.430/1996 pode provocar inconstitucionalidade ao promover a tributação de valores que não se conformam ao conceito de renda. Ademais, a convenção modelo da OCDE (art. 9º) permite que o controle dos preço de transferência seja realizado sem levar em conta produtos e transações isoladamente, sempre que fique demonstrado que o negócio seria realizado desta forma se as partes contratantes fossem independentes. A lei brasileira, em momento algum, determinou a obrigatoriedade de se considerar sempre produto a produto, transação a transação.

Taxa de câmbio utilizada.

Quanto à taxa de câmbio a ser utilizada na conversão do preço parâmetro, disse que a legislação não fixa qualquer procedimento. Assim, à mingua de disposição sobre o tema, não estaria a recorrente impedida de utilizar a cotação média do dólar no ano de 2002.

A Fiscalização se apóia exclusivamente em orientação colhida no "Perguntas e Respostas" da DIPJ 2008. Esse procedimento, entretanto, desrespeita o princípio da legalidade tributária, porquanto não encontra amparo em qualquer dispositivo legal ou regulamentar. Além disso, a resposta à pergunta 23 admite o uso da taxa de câmbio média para o ano base.

Por fim, a legislação do preço de transferência consigna que a apuração, tanto na importação, quanto na exportação, seja sempre efetuada pela média aritmética (artigos 18 e

19 da Lei nº 9.430/1996). Se a própria lei estabelece que o preço a ser considerado é o preço médio, não há como pretender que a conversão dos valores para reais se dê com base na taxa de câmbio vigente em cada uma das datas em que foram realizadas as operações.

Reconhecimento dos efeitos da variação cambial.

O ano de 2002 verificou forte oscilação do valor do real frente ao dólar. A Administração não desconhece os impactos dessa variação cambial, tanto que o art. 36 da Lei nº 11.196/2005 autorizou o Ministro da Fazenda a instituir mecanismo de ajuste para fins de determinação dos preços de transferência a que se refere o *caput* do art. 19 da Lei nº 9.430/1996, bem como no que se refere aos métodos de cálculo aplicáveis à exportação, de modo a reduzir os impactos relativos à apreciação da moeda nacional em relação a outras moedas.

A Secretaria da Receita Federal deu cumprimento à lei, editando a Instrução Normativa SRF nº 602/2005, que introduziu mecanismo de ajuste para fins de comprovação de preços de transferência, de modo a reduzir os impactos da variação cambial.

Reiterou a recorrente que não existem regras estabelecidas para a conversão do dólar em real. Não há lei, decreto ou qualquer ato normativo disciplinando essa conversão. Portanto, de acordo com orientação da própria Receita Federal, é permitido ao contribuinte se utilizar da taxa de câmbio média para o ano base 2002.

Óleo essencial de laranja e terpeno cítrico - impossibilidade de desconsiderar o método CAP, utilizado pela recorrente.

O fiscal autuante desconsiderou a aplicação do método escolhido pela empresa (*CAP - custo de aquisição ou de produção, mais tributos e lucro*) e efetuou ajustes calculados com base no método PVA (*preço de venda por atacado no país de destino, diminuído do lucro*), sem que, para tanto, fosse apresentada qualquer fundamentação.

A empresa é livre para escolher o método que lhe convier, de modo que à autoridade fiscal não é dado desconsiderar o método escolhido pela recorrente (CAP), e refazer os cálculos na conformidade de outro método (PVA), sobretudo sem apresentar os motivos que determinaram a desconsideração. Tal procedimento, além do mais, implica cercear o direito de defesa.

A par desse fato, houve erro de cálculo na apuração do valor do ajuste, uma vez que não foram excluídas as despesas de frete.

Impossibilidade de realização de ajuste relativo à soja em grãos, farelo de soja, açúcar cristal e açúcar bruto.

Além da Cargill, a recorrente também efetuou venda dos produtos em questão para outros clientes, como Louis Dreyfus e Cefetra, bem como entregou os produtos em destinos diversos, como França e Holanda.

Em resumo, diz a recorrente:

- a) ter apresentado toda a documentação necessária a comprovar as despesas que possibilitam o abatimento na base de cálculo do preço de transferência do suco de laranja concentrado e congelado e da polpa lavada, obedecendo o método PVA;
- b) houve erro de cálculo na apuração do ajuste para o suco de laranja, que deveria ser R\$ 31.198.320,18;
- c) deveria ter sido adotada a taxa de câmbio média para o ano de 2002;
- d) não poderia ser desconsiderado o método CAP, adotado pela recorrente para o cálculo dos ajustes do terpeno cítrico e do óleo essencial de laranja, além do que o ato administrativo carece de motivação;
- e) o ajuste do terpeno cítrico e do óleo essencial de laranja não levou em conta as despesas de frete;
- f) o ajuste da soja em grãos, do farelo de soja, do açúcar cristal e do açúcar bruto não pode prevalecer porque a recorrente também fez vendas para outros clientes e fez entregas em outros destinos.

Decorridos cerca de três anos e meio da interposição do recurso, a recorrente fez um aditamento, alegando, com base em laudo da consultoria KPMG, que estava desobrigada, no ano de 2002, de fazer qualquer ajuste de preço de transferência, dado que o preço praticado na exportação teria sido superior a 90% do preço médio de venda dos mesmos bens, praticados no mercado brasileiro, durante o período, sob semelhantes condições de pagamento (*preço na exportação x preço praticado no mercado interno*).

Oito meses depois, nova manifestação da recorrente veio aos autos, para reiterar as alegações anteriores e aduzir que, mesmo na hipótese de aplicação do método CAP, não resultaria qualquer ajuste fiscal às bases tributáveis para o ano 2002, porquanto o preço parâmetro seria inferior à margem de divergência de 5% (art. 37 da IN SRF nº 32/2001 e art. 38 da IN SRF nº 243/2002).

Eis a dicção do art. 38 da IN SRF nº 243:

Art. 38. Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, divirja, em até cinco por cento, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação.

Parágrafo único. Nessa hipótese, nenhum ajuste será exigido da empresa na apuração do imposto de renda, e na base de cálculo da CSLL.

Argumenta a recorrente que, mesmo não se adotando o método CAP, mas o PVA, e não considerando a salvaguarda, ainda assim o ajuste, de acordo com o estudo da KPMG, seria de R\$ 27.203.637,00, montante inferior ao apurado pelo Fisco (R\$ 78.546.240,20).

Vindo os autos a julgamento, esta Turma, pela Resolução nº 1301-000.195 (fls. 2.075 a 2.087), determinou a realização de diligência, para que a Fiscalização se manifestasse sobre o laudo da KPMG, bem como sobre os documentos que o acompanhavam.

A Fiscalização concluiu a diligência e apresentou o resultado no relatório de fls. 2.184 a 2.189, no qual afirmou que a recorrente, no cálculo do ajuste, aglutinou "*...as vendas ao exterior de suco de laranja congelado concentrado padrão, suco de laranja congelado concentrado especial, suco de laranja congelado concentrado polpa baixa e suco de laranja congelado concentrado extraído com água, obtendo-se a receita média na exportação, enquanto as operações com suco de laranja congelado concentrado padrão e de suco de laranja congelado concentrado extraído com água formam a base de cálculo das vendas no mercado interno.*" (fls. 2.184 e 2.185)

Concluiu o Auditor responsável pela diligência que a apuração dos preços médios das exportações e das vendas no mercado interno foram realizadas mediante consolidação de vendas de itens diferentes. A recorrente, no entanto, em desacordo com a realidade, considerou que todos os itens exportados e os vendidos no país constituíam um só produto. Não obstante, os produtos são obtidos mediante distintos processos de industrialização. Todos têm nomes diferentes e são vendidos de forma separada uns dos outros. Além do mais, cada produto tem uso específico e tem preço diferente. Portanto, os dados relativos a cada um deles não podem ser agrupados para fins de apuração dos ajustes de preço de transferência.

Ao lado da aludida inconsistência, outras incorreções foram apontadas no relatório. Na planilha de apuração do preço médio praticado no Brasil, constam quatro operações de venda de suco de laranja concentrado padrão. Três delas tiveram como adquirente Mário Bavaresco Júnior, diretor superintendente industrial da Citrovita e representante da recorrente perante a Receita Federal. Além disso, incluíram-se transações envolvendo bens salvados de sinistro, as quais, por serem atípicas, não poderiam ser consideradas.

Existe erro no que concerne à exclusão de valores relativos a PIS e Cofins, pois foi utilizado o percentual de 9,25% (7,6% + 1,65%), supondo a incidência não cumulativa, que só entrou em vigor para o PIS em dezembro de 2002 e para a Cofins em fevereiro de 2004.

A apuração da receita de exportação, que serviu de base para o cotejo com os preços praticados no mercado interno, foi efetuada de forma incorreta por conta da taxa de câmbio utilizada, que foi a taxa para compra fixada no fechamento do mercado, quando o certo seria a taxa fixada no boletim de abertura do Banco Central, em vigor na data do embarque das mercadorias (art. 22, da IN SRF nº 243/2002 e Portaria MF nº 356/1988).

Assim, refazendo os cálculos, o valor médio da exportação de suco de laranja concentrado e congelado extraído com água não alcançou o percentual mínimo de 90% do preço médio praticado no mercado nacional em 2002.

O mesmo procedimento de agrupar itens heterogêneos foi observado no cálculo do preço parâmetro segundo o método PVA.

Não obstante as imprecisões apontadas, o relatório de diligência considerou corretas e, por conseguinte, passíveis de serem deduzidas na apuração do preço parâmetro, as seguintes despesas: a) comissão de vendas, à base de US\$ 20,00 para cada tonelada negociada;

b) as despesas de transporte no valor constante da planilha de cálculo; e c) as despesas com serviços de transporte e intermediação de vendas.

Em suma, considerando os itens aceitos, os ajustes admitidos pela Fiscalização são os seguintes: a) suco de laranja concentrado congelado padrão: R\$ 57.752.971,36; e b) suco de laranja concentrado congelado extraído com água: R\$ 2.671.744,90.

A recorrente não concordou com as conclusões do relatório. Disse que o produto por ela fabricado é o suco de laranja concentrado e congelado (*FCOJ - frozen concentrated orange juice*). O FCOJ é um produto único. Não se pode falar de tipos diferentes de FCOJ. As diferentes nomenclaturas utilizadas para o FCOJ servem tão somente para atender a diferentes paladares de consumidores, mas o produto é o mesmo. As variáveis limitam-se ao grau de acidez, à coloração e ao teor de polpa. Entretanto, a despeito dessas variações, o produto é o mesmo, sendo resultado do mesmo processo de industrialização.

O FCOJ é um suco congelado. Sua reconstituição com água para venda e consumo interno não tem o condão de alterar as características do produto original, permanecendo ele com a mesma classificação. Assim, se a água é utilizada somente para a reconstituição do suco, é inequívoco que o suco de laranja reconstituído com água é o mesmo produto, o FCOJ.

O suco de laranja acrescido de polpa, o suco de laranja reconstituído com água e o suco orgânico são, nitidamente, o mesmo produto. A recorrente, portanto, procedeu ao cálculo da salvaguarda de forma correta.

Todavia, ainda que os mencionados produtos fossem distintos, eles seriam reconhecidos como similares. A legislação de preço de transferência expressamente admite a utilização do conceito de similaridade (art. 28 da IN SRF nº 243/2002).

No caso em tela, se os produtos não fossem considerados idênticos, enquadrar-se-iam no conceito de similaridade a que se refere a IN SRF nº 243/2002, já que todos têm a mesma natureza e a mesma função (consumo humano), todos podem ser mutuamente substituídos; todos têm especificações equivalentes.

A recorrente admite o erro quanto ao PIS e à Cofins, o qual, mesmo corrigido, não implicaria qualquer ajuste de preço de transferência, cabendo ainda assim a aplicação da salvaguarda. Quanto à taxa de câmbio, as diferenças de cotação são mínimas, não alterando a apuração realizada. Por fim, as vendas para Mário Bavaresco Junior e a venda de salvados de sinistro têm valores ínfimos, representando respectivamente 0,001% e 0,04% do total.

Foi juntado ainda pela recorrente o Acórdão nº 1402-002.347 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, no qual aquele colegiado reconheceu a existência de similaridade entre os produtos fabricados pela recorrente e, assim, deu provimento ao recurso, admitindo a aplicação da regra de salvaguarda e tornando insubsistente o lançamento ali discutido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

Admissibilidade

Quando da Resolução nº 1103-000.195, procedeu-se ao exame de admissibilidade, ocasião em que se entendeu estarem presentes os requisitos gerais necessários para que o recurso fosse admitido.

Suco de laranja

O ajuste do suco de laranja recaiu sobre dois produtos que foram identificados no termo de encerramento como *suco de laranja congelado concentrado padrão* e *suco de laranja congelado extraído com água*. Entendeu a Fiscalização que não restaram comprovadas as deduções da receita das vendas no atacado. Foram, por isso, desconsideradas as despesas com frete, seguro, impostos sobre vendas, comissões de intermediação e despesas de acondicionamento.

Parte das glosas foi restabelecida pelo acórdão da DRJ; a maior, porém, foi mantida, o que deu ensejo ao recurso. A recorrente, embora já tivesse apresentado a peça recursal e, nela, as razões do recurso, algum tempo depois apresentou um aditamento, acompanhado por um laudo da consultoria KPMG. A recorrente passou a sustentar que estava desobrigada em 2002 de qualquer ajuste de preço de transferência, uma vez que o preço praticado na exportação tinha sido superior a 90% do preço médio de venda dos mesmos bens, praticados no mercado brasileiro, durante o mesmo período, sob semelhantes condições de pagamento. Em outra petição, aduziu que, mesmo na hipótese de aplicação do método CAP, não haveria qualquer ajuste fiscal às bases tributáveis no ano 2002, pois a diferença entre o preço realizado na exportação e o preço parâmetro seria inferior à 5%.

Naquela ocasião, a recorrente acresceu aos argumentos já expostos, a alegação de que a autoridade fiscal havia dispensado a duas espécies do mesmo produto, o FCOJ, um tratamento diferenciado, como se fossem produtos distintos. Disse ainda que se os produtos fossem distintos, haveria entre eles uma relação de similaridade, que autorizaria tratá-los, para fins de ajuste de preço de transferência, como um mesmo produto.

Com o aditamento ao recurso e o estudo da KPMG, vieram novos documentos.

Diante disso, determinou-se a realização de diligência, cujo resultado foi apresentado no relatório de fls. 2.184 a 2.189, de onde se extrai o seguinte trecho:

3. Em um primeiro momento, intimamos a empresa a provar que o preço de exportação dos seus produtos foi superior a noventa por cento do preço médio de venda de produtos idênticos no mercado brasileiro. Para tanto, requeremos que a CITROVITA apresentasse memória de cálculo referente ao preço praticado nas exportações e cópia de mais algumas notas fiscais de venda no mercado interno.

4. No que tange ao relatório apresentado pela empresa com o objetivo de afastar a apuração dos preços de transferência, concluímos estar embasado em cálculos efetuados de forma incorreta.

5. As apurações dos preços médios das exportações e das vendas no mercado interno foram realizadas mediante a consolidação das vendas de itens diferentes. Foram aglutinadas as vendas ao exterior de suco de laranja congelado concentrado padrão, suco de laranja congelado concentrado especial, suco de laranja congelado concentrado polpa baixa e suco de laranja congelado concentrado extraído com água, obtendo-se a receita média na exportação, enquanto as operações com suco de laranja congelado concentrado padrão e de suco de laranja congelado concentrado extraído com água formam a base de cálculo das vendas no mercado interno. (g.n.)

6 Considerou-se, portanto, que todos os itens exportados e também os vendidos no Brasil constituem um único produto, o que não corresponde à realidade. São obtidos mediante processos de industrialização distintos; todos têm nome e sobrenome; as vendas são individualizadas; os produtos têm usos próprios; os preços de mercado são diferentes e, portanto, os dados não podem ser agrupados

7 As receitas de exportação do suco de laranja concentrado congelado padrão e o suco de laranja congelado concentrado extraído com água foram os únicos itens objeto de lançamento tributário no período. O suco de laranja concentrado congelado extraído com água é subproduto obtido pela lavagem do excesso de polpa retirada durante o processamento do suco de laranja concentrado congelado padrão.

8 Segregando-se, por produto, as vendas no Brasil e as alienações para o exterior, podemos verificar outras incorreções no cálculo da empresa. (fls. 2.184 e 2.185)

Ao fazer o aditamento ao recurso e juntar o laudo da KPMG, a recorrente adotou uma outra linha de defesa, agora centrada na alegação de que o caso concreto não exigia qualquer ajuste de preço de transferência, uma vez que o preço médio de venda dos produtos na exportação não era 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.

A recorrente, como apontou a Fiscalização, procedeu aos cálculos de forma englobada, como se os diversos produtos fossem um só produto, apesar da nomenclatura diferente. Por outro lado, na hipótese de os produtos serem considerados distintos, sustentou que deve ser reconhecida a similaridade entre eles, de modo a justificar o cálculo englobado.

As circunstâncias indicam que os produtos não são idênticos. A falta de identidade entre eles é admitida pela própria recorrente, quando afirma que existem diferenças de grau de acidez, de teor de polpa e de coloração. A distinção de nomenclatura não é por acaso. A finalidade é refletir no nome a diferença que existe entre os diversos produtos, muito embora todos possam pertencer a um mesmo gênero.

O próprio Acórdão nº 1402-002.347, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, trazido pela recorrente, admitiu a falta de identidade entre as diversas espécies de suco de laranja. Confira-se:

De acordo com o apurado em diligência fiscal, no período de 2003, os preços médios das exportações foram obtidos mediante a consolidação das vendas de itens

diferentes. Foram aglutinadas as vendas ao exterior de Suco de Laranja Concentrado Congelado Padrão, de Suco de Laranja Concentrado Congelado Extraído com Água, de Suco de Laranja Concentrado Congelado Polpa Baixa e de Suco de Laranja Concentrado Congelado Especial, obtendo-se a receita média na exportação, enquanto as operações com Suco de Laranja Concentrado Congelado Preservado e de Suco de Laranja Concentrado Congelado Extraído com Água formam a base de cálculo das vendas no mercado interno.

Considera a autoridade fiscal que tais bens submetem-se a processos de industrialização diferentes indo além ao registrar que "Todos têm nome e sobrenome. As vendas são individualizadas, os produtos tem usos próprios, os preços de mercado são diferentes e, portanto, os dados não podem ser agrupados."

De outro lado a contribuinte desqualifica o trabalho da autoridade fiscal sob o argumento de que carece de conhecimento técnico para alegar o Suco de Laranja Concentrado Congelado (*Frozen Concentrated Orange Juice - FCOJ*) trata-se de um mesmo produto que "passa por acertos, seja do teor da polpa, seja de cor. E não deixa de ser o mesmo FCOJ, passível de comparação para os fins e efeitos do cálculo de salvaguarda."

Os argumentos trazidos pela contribuinte não são aptos para convencer-nos tratar-se de um mesmo produto a permitir o abrigo da salvaguarda do art. 19, da Lei n. 9.430/1996, no entanto, para sua aplicação não se demanda identidade na comparabilidade nos termos em que apresentado no item anterior.

Afastada, pois, a hipótese de que todos os tipos de suco de laranja são um mesmo produto, cabe examinar a questão da similaridade.

Quando se cogita do emprego de produto similar para fins de apuração ou de ajuste de base de cálculo de algum tributo, a primeira noção que se deve ter em mente é de que esse emprego é subsidiário. Vale dizer, os dados necessários à apuração da base de cálculo (e do crédito tributário) são aqueles inerentes ao próprio produto a que se refere a tributação (produto idêntico). A utilização de dados relativos a produto similar se justifica tão somente na hipótese de inexistência de dados do produto idêntico, ao qual se refere a operação. O emprego de produto similar, portanto, se faz apenas em caráter subsidiário.

É esse o sentido do art. 19, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, abaixo reproduzido:

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

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

O texto legal deixa claro, no *caput* do art. 19, que a aferição dos preços para fins de arbitramento se faz com base nas vendas dos **mesmos** bens, serviços ou direitos

(produto/serviço idêntico). Nem ao contribuinte, nem ao Fisco se autoriza considerar os preços de venda de produtos similares, se existirem e estiverem disponíveis os dados de produtos idênticos.

Depreende-se do parágrafo primeiro que o uso de preços relativos a operações com **produto similar** é cabível apenas na falta de dados relativos ao produto objeto da operação. É subsidiário o uso do produto similar.

O dispositivo indica que a condição para uso dos dados relativos a produto similar é **a pessoa jurídica não efetuar operações de venda no mercado interno**, Ademais, os dados devem ser extraídos de operações realizadas **por outras empresas**. A conjunção "**ou**", utilizada no texto, poderia dar a falsa ideia de equivalência entre produto idêntico ou similar. Essa interpretação literal não resiste a uma interpretação sistemática do dispositivo.

Não há liberdade de escolha, segundo a conveniência do contribuinte, entre preço do produto idêntico e seu similar. A utilização dos dados do produto similar se faz em caráter subsidiário, em segundo nível.

Nessa esteira se conclui que, se a recorrente dispunha dos preços do mesmo produto (idêntico), ela não poderia utilizar, para aferir a relação percentual entre preços médios de venda no mercado interno e de exportação, os preços de produtos similares. Sendo possível trabalhar no primeiro nível (produto idêntico), não se pode trabalhar no segundo (produto similar).

Todavia, no caso concreto, a situação foi além. A recorrente computou os preços de produtos idênticos e similares como se todos fossem o mesmo produto, como se não houvesse diferenças entre eles, o que torna imprestáveis os cálculos por ela realizados, como apontou a Fiscalização.

No mais, frise-se que não pode ser acolhida, no caso concreto, a alegação da "*cesta de produtos*" (basket approach), cabível quando dois produtos, pelas suas características e funções, são frequente ou necessariamente comercializados em conjunto, como, por exemplo, uma dada mercadoria e o respectivo serviço de montagem ou instalação. No caso em exame, não existe sequer alegação de que os dois tipos de suco tenham de ser vendidos em conjunto ou que haja uma relação de complementaridade entre eles.

Por último, existe um aspecto a ser abordado que diz respeito à própria existência de similaridade entre o *suco de laranja congelado concentrado padrão* e *suco de laranja congelado extraído com água*.

A recorrente afirma que estão presentes os requisitos do art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, a saber: a) mesma natureza e mesma função; b) poderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinam; c) especificações equivalentes.

Ainda que estivessem presentes todos esses requisitos, existe um aspecto que afasta a similaridade, que é o preço. No quadro constante do relatório de diligência (fl. 2.189), o preço praticado do *suco de laranja congelado concentrado padrão* é de R\$ 2.101,20 por tonelada; enquanto o preço praticado do *suco de laranja congelado extraído com água* é de R\$ 1.412,08.

A falta de paridade entre os preços afasta qualquer tentativa de comparação ou de substituição de um produto pelo outro, razão pela qual, para fins de cálculo de ajuste de preço de transferência, os dois produtos não podem ser tratados como similares e tampouco como idênticos.

Por essas razões, os cálculos apresentados pela recorrente não devem ser aceitos.

Quanto às deduções na apuração do preço parâmetro, a própria Fiscalização admitiu boa parte delas no relatório de diligência, como se constata do trecho abaixo reproduzido:

17 Consta na página 01 do relatório (fls. 1.982 do processo eletrônico) que foram deduzidos os valores referentes ao imposto sobre o valor adicionado, constante das faturas de venda emitidas contra o cliente no exterior, bem como os dispêndios incorridos a título de frete marítimo.

18 Como é certo que nas cópias dos mencionados documentos carreados ao processo **não estão destacados os valores referentes aos tributos** incidentes sobre as vendas, selecionamos, da mesma forma que havíamos procedido durante a fiscalização, pequena amostra de operações de revenda no exterior e requeremos que fosse demonstrada a correção das deduções.

19 Tendo em vista que a CITROVITA afirma não mais dispor da documentação e que proclama, ainda, sua total desnecessidade, **não foi possível ratificar os montantes anotados a título de tributos na memória de cálculo.** (g.n.)

20 Com relação às deduções atribuídas a desembolsos com intermediação de vendas, a empresa juntou cópia de alguns contratos de prestação de serviço, demonstrativo de cálculo da apuração de algumas comissões sobre vendas, bem como as respectivas ordens de pagamento. **Os contratos juntados prevêm o pagamento, a título de comissão de venda, de no máximo US\$ 20,00 para cada tonelada negociada.** (g.n.)

21 Buscamos, nas planilhas pertinentes às revendas de suco de laranja, as informações relativas às quantidades negociadas (vide tabela abaixo) e aplicamos o valor médio declarado pela empresa na memória de cálculo sintética às fls. 211, limitando-o a US\$ 20,00 por tonelada

22 Quanto aos abatimentos em razão das despesas de transporte, foram juntadas algumas faturas representativas das revendas no exterior (fls.1.230 a 1.250). **Naqueles documentos, há destaque de valores de frete, que coincidem com o que foi lançado nas memórias de cálculo.**

23 Há, ainda, juntadas ao processo, nas fls. 1.293, 1297 e 1298, três notas de débito, emitidas pela COMPANHIA DE NAVEGAÇÃO NORSUL contra a VOTORANTIN INTERNATIONAL.

24 As notas de débito não discriminam o tipo de suco de laranja cujo pagamento se exige pelo transporte internacional, porém, consultando os despachos de exportação e as respectivas notas fiscais emitidas para o acompanhamento da mercadoria, verifica-se que no navio HOEGH MISTRAL foi embarcado apenas o suco de laranja concentrado congelado padrão.

25 Tendo em vista o grande volume de transações de exportação e de revendas no exterior, não se poderia exigir que todos os valores constantes das memórias de cálculo fossem comprovados mediante a juntada de documentos.

26 **Considerando apenas as duas notas de débito que aparentam higidez do ponto de vista formal**, uma vez que a nota de fls. 1.293 não traz o número da fatura e também não está assinada, assemelhando-se a um documento proforma, bem como os valores destacados nas faturas mencionadas no item 22 e, ainda, o que foi exonerado pela Delegada de Julgamento, **chegamos ao montante de US\$ 776.362,00, que representa 45% do valor total lançado nas memórias de cálculo relativo às despesas de frete incorridas nas vendas de suco de laranja concentrado congelado padrão.**

27 **Entendemos**, dessa forma, **que a amostra de documentos constante no processo é suficiente para considerar corretos os ajustes efetuados em razão de despesas incorridas com as prestações de serviço de transporte e de intermediação de vendas.** (g.n.) (fls. 2.187 a 2.188)

Não existe controvérsia com relação à taxa de câmbio e aos valores a serem deduzidos a título de PIS e Cofins, pois expressamente aceitos pela recorrente.

A glosa das despesas com tributos foi motivada pela falta de comprovação. Consta do relatório, como se percebe do trecho acima, que os documentos exibidos pela recorrente não traziam o destaque dos tributos incidentes sobre a venda. Foi então solicitada a comprovação, por amostragem, das despesas em relação a algumas operações. A recorrente, entretanto, não fez a prova. Cabível, portanto, a glosa.

Por outro lado, entendeu a Fiscalização, em verificação por amostragem, que as despesas de transporte e de intermediação de vendas foram satisfatoriamente comprovadas. Não há razão para discordar desse entendimento.

Em resumo, considerando os fundamentos expostos, o ajuste do *suco de laranja congelado concentrado padrão* fica reduzido para R\$ 57.752.971,36; e o do *suco de laranja congelado extraído com água* fica reduzido para R\$ 2.671.744,90, na forma do Relatório Conclusivo de Diligência.

Óleo essencial de laranja e terpeno cítrico

A recorrente alega que, em relação ao *óleo essencial de laranja* e ao *terpeno cítrico*, o método por ela adotado para cálculo do ajuste de preço de transferência foi o CAP (*custo de aquisição ou de produção, mais tributos e lucro*). Todavia tal método teria sido desconsiderado pela Fiscalização, que de ofício adotou o método PVA (*preço de venda por atacado no país de destino, diminuído do lucro*), sem externar os motivos pelos quais desconsiderou um e adotou o outro. O ato administrativo, nesse ponto, por carecer de motivação seria nulo. Além disso, não teria sido excluída a despesa de frete.

O acórdão da DRJ, fundando-se no Termo de Encerramento Parcial (fls. 950 a 955), não acolheu as alegações da recorrente, ao argumento de que partiu dela a iniciativa de alterar o método de ajuste do preço de transferência. Inicialmente o método adotado foi o CAP, sendo substituído pelo PVA. Portanto, nessa circunstância, não estava a autoridade fiscal obrigada a fundamentar um ato que não foi praticado por ela, mas pelo contribuinte, no uso de uma prerrogativa que a legislação lhe concede. Quanto ao frete, o problema estaria na falta de comprovação da despesa incorrida.

Não procede a alegação da recorrente. As planilhas de fls. 847 e 848 revelam que o método PVA para cálculo do ajuste de preço de transferência do **óleo essencial de laranja** e do **terpeno cítrico** foi adotado pela própria contribuinte, no uso de uma prerrogativa que a legislação lhe confere. Note-se que as planilhas não incluem valores a título de frete. A Fiscalização, por conseguinte, não estava obrigada a excluir qualquer despesa desse tipo. Portanto, sem razão a recorrente.

Todavia o ato administrativo, no que toca aos ajustes do **terpeno cítrico** e do **óleo essencial de laranja**, não pode subsistir. Não pelas razões expostas pela recorrente, mas o ato administrativo, nessa parte, carece de fundamentação. Isso porque, diferentemente dos demais produtos, a Fiscalização não declinou de forma expressa os motivos pelos quais rejeitou os cálculos da contribuinte. Não consta do termo de encerramento qualquer referência a erro ou impropriedade que pudesse invalidar os cálculos apresentados durante a auditoria fiscal.

Cabe ressaltar que planilhas, demonstrativos e memórias de cálculo são importantes e, algumas vezes, indispensáveis, à compreensão do ato administrativo, mas sozinhas não suprem a necessidade de exposição dos fundamentos do ato, os quais devem figurar no corpo do auto de infração ou nos termos a ele anexos.

Por essas razões, deve ser dado provimento ao recurso, para excluir os ajustes relativos ao **óleo essencial de laranja** e ao **terpeno cítrico** nos montantes de R\$ 2.536.450,25 e R\$ 1.924.238,93 respectivamente.

Soja em grãos, farelo de soja, açúcar cristal e açúcar bruto

No que tange à **soja em grãos**, ao **açúcar cristal**, ao **açúcar bruto** e ao **farelo de soja**, o método PVA, utilizado pela recorrente para apurar os preços parâmetros, foi desconsiderado pela Fiscalização, que adotou o método CAP. Para os três primeiros produtos, os preços utilizados foram extraídos de operações entre pessoas vinculadas, ou seja, o fornecedor e o adquirente final das mercadorias eram a mesma pessoa, a Cargill. Além disso, os preços tanto na aquisição, quanto na revenda eram semelhantes. A irregularidade foi assim descrita no Termo de Encerramento Parcial:

No presente caso, observando-se o fornecedor e o adquirente final das mercadorias Grãos de Soja, Açúcar cristal e Açúcar bruto nota-se que são os mesmos, bem assim os preços de aquisição e revenda. A Cargill figura como fornecedora no Brasil e adquirente dos produtos no destino, vendendo e comprando pelo mesmo valor, o que demonstra que nada há de impessoal na fixação do preço, motivo pelo qual a adoção do método do preço de revenda no país de destino não pode ser aceita. (fl. 954)

Quanto ao **farelo de soja**, a causa da desconsideração do método PVA foi o fato de as vendas terem sido efetuadas para empresas domiciliadas em paraísos fiscais. Confira-se:

Do mesmo modo, as vendas do produto Farelo de soja foram efetuadas para empresas sediadas ou constituídas em paraíso fiscal, equiparadas, para efeito de preço de transferência, a pessoas vinculadas, vedada, portanto, sua inclusão no rol das transações independentes. (fl. 954)

A recorrente admitiu ambos os fatos, mas ponderou que existiam também vendas para pessoas não ligadas, bem como entregas em outros países.

Essas mesmas alegações já haviam sido feitas na impugnação, e não foram acolhidas por falta de comprovação documental. No recurso, a situação é a mesma. Além de não indicar os documentos que comprovariam as vendas alegadas, a recorrente não demonstrou que elas, se efetivamente existiram, foram feitas em quantidade significativa a permitir a apuração do preço parâmetro.

Portanto, nesse ponto, os ajustes feitos pela Fiscalização devem ser mantidos.

CSLL

Quando os ajustes de preço de transferência alcançarem tanto o IRPJ, quanto a CSLL, tendo os referidos ajustes origem nos mesmos fatos, como ocorre no caso em tela, há de ser dada a ambos os tributos a mesma decisão.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para a) reduzir o ajuste do *suco de laranja congelado concentrado padrão* para R\$ 57.752.971,36; b) reduzir o ajuste do *suco de laranja congelado extraído com água* para R\$ 2.671.744,90; e c) excluir os ajustes do *óleo essencial de laranja* e do *terpeno cítrico*.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Redator designado

Em que se pese a clareza do voto do ilustre relator, divirjo quanto a exclusão dos ajustes do suco de laranja congelado concentrado padrão e do suco de laranja congelado extraído com água.

Isso porque entendo que a falta de paridade entre os preços afasta qualquer tentativa de comparação ou de substituição de um produto pelo outro, razão pela qual, para fins de cálculo de ajuste de preço de transferência, os produtos não podem ser tratados como similares e tampouco como idênticos

Tal questão já fora objeto de controvérsia nos autos do PTA nº 16561.000147/2008-40 sob relatoria do Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira (acórdão nº 1402-002.347), o qual passo adotar as razões de decidir. Confira-se:

3.2. Da eventual identidade e/ou similaridade (art.28, da IN n.243) dos bens exportados e vendas no mercado interno:

De acordo com o apurado em diligência fiscal, no período de 2003, os preços médios das exportações foram obtidos mediante a consolidação das vendas de itens diferentes. Foram aglutinadas as vendas ao exterior de Suco de Laranja

Concentrado Congelado Padrão, de Suco de Laranja Concentrado Congelado Extraído com Água, de Suco de Laranja Concentrado Congelado Polpa Baixa e de Suco de Laranja Concentrado Congelado Especial, obtendo-se a receita média na exportação, enquanto as operações com Suco de Laranja Concentrado Congelado Preservado e de Suco de Laranja Concentrado Congelado Extraído com Água formam a base de cálculo das vendas no mercado interno.

Considera a autoridade fiscal que tais bens submetem-se a processos de industrialização diferentes indo além ao registrar que "Todos têm nome e sobrenome. As vendas são individualizadas, os produtos tem usos próprios, os preços de mercado são diferentes e, portanto, os dados não podem ser agrupados."

De outro lado a contribuinte desqualifica o trabalho da autoridade fiscal sob o argumento de que carece de conhecimento técnico para alegar o Suco de Laranja Concentrado Congelado (*Frozen Concentrated Orange Juice-FCOJ*) trata-se de um mesmo produto que "passa por acertos, seja do teor da polpa, seja de cor. E não deixa de ser o mesmo FCOJ, passível de comparação para os fins e efeitos do cálculo de salvaguarda."

Os argumentos trazidos pela contribuinte não são aptos para convencer-nos tratar-se de um mesmo produto a permitir o abrigo da salvaguarda do art.19, da Lei n.9.430/1996, no entanto, para sua aplicação não se demanda identidade na comparabilidade nos termos em que apresentado no item anterior.

A autoridade fiscal incorreu em equívoco ao afastar a aplicação da salvaguarda do art.19 da Lei n.9.430/1996 na medida em que a análise de comparabilidade não se realiza exclusivamente com produtos idênticos tanto que conforme visto dantes a própria IN prevê alternativas de método de cálculo para produtos idênticos e para produtos similares (art.17, da IN 243), logo, jamais poderia a autoridade fiscal afastar *ab initio* a aplicação da salvaguarda em função de não tratar-se de bens idênticos.

Se dúvida há quanto à identidade dos produtos cotejados, dúvida não há que tratam-se de produtos similares; que se conclui pela mera leitura do que são considerados produtos similares para IN 243 vigente na época:

art. 28. Para efeito desta Instrução Normativa, dois ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente:

I - tiverem a mesma natureza e a mesma função;

II - puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem;

III - tiverem especificações equivalentes.

Dúvida não há que o "Suco de Laranja Concentrado Congelado Padrão", o "Suco de Laranja Concentrado Congelado Extraído com Água", o "Suco de Laranja Concentrado Congelado Polpa Baixa" e o "Suco de Laranja Concentrado Congelado Especial" são bens da mesma natureza: todos sucos concentrados obtidos a partir da adição de água e açúcar.

Todos os "Sucos de Laranja Concentrados" tem a mesma função: desedentação humana e são funcionalmente fungíveis na medida em que substituem-se mutuamente (art.28, II). Embora cada um deles tenha "nome e sobrenome" nos termos em que averbado pela autoridade fiscal para afastar sua identidade, e não sem razão, tem os bens especificações equivalentes na medida em que todos sucos concentrados com a extração de cerca de 50% da água e adição de açúcar; o que satisfaz a similaridade.

Do até exposto tem-se que trata-se evidentemente de produtos similares, nos termos do art.28, logo aptos para servir de parâmetro de comparabilidade como assim demonstrou a contribuinte para albergar-se da salvaguarda do art.19, da Lei n.9.430/1996, afastando, assim, a aplicação das regras de controle dos preços de transferências.

Restando, assim, demonstrado que a recorrente encontra albergue na salvaguarda do art.19, da Lei n.9430/1996, é medida que se impõe o cancelamento do auto de infração lavrado conforme assim já se posicionou o antigo Conselho de Contribuintes (acórdão 107-09.412):

*IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
-IRPJ. Anos-calendário: 1998 e 1999*

AUTOS DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Os fatos apontados pela recorrente não determinam nulidade dos Autos de Infração, mormente aqueles ligados a conversão de moeda, quando a falha apontada já fora corrigida na decisão recorrida.

(...)

MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS. MÉTODO PIC. EXIGÊNCIA DE SIMILARIDADE. Na apuração de ajustes efetuados pelo método PIC (Preços Independentes Comparados), apura-se o preço parâmetro com base nos preços de bens, idênticos ou similares, adquiridos de terceiros independentes. Não se tratando de bens idênticos, e não logrando a fiscalização comprovar a similaridades dos bens comparados, correta a

decisão que exonerou as exigências.

Processo nº 16561.000147/2007-69
Acórdão n.º **1301-002.810**

S1-C3T1
Fl. 2.296

OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. Comprovado em diligência fiscal que a recorrente fazia jus à salvaguarda em função dos resultados obtidos nas exportações, cancelam-se as exigências derivadas Assunto. Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ de ajustes de preços de transferência na exportação. (Grifo nosso)

Além da ausência de identidade fundamento outro utilizado pela autoridade fiscal para afastar o albergue da salvaguarda à contribuinte foi de que essa se encontrava equivocada na dedução empreendida para alcançar o preço de vendas no mercado interno.

Pelas razões expostas, voto por dar provimento ao recurso voluntário, no sentido de excluir os ajustes do suco de laranja congelado concentrado padrão e do suco de laranja congelado extraído com água.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro