



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.000162/2007-15
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.840 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de novembro de 2021
Recorrente UNILEVER BRASIL HIGIENE PESSOAL E LIMPEZA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL PARA FUNDAMENTO AUTÔNOMO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, isoladamente considerado, já seja apto a sustentar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria discutida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 956/975) interposto pela contribuinte em face do **Acórdão nº 1402-003.336** (fls. 897/910), o qual negou provimento ao recurso voluntário de acordo com a ementa abaixo transcrita.

AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE ENQUADRAMENTO EM “SAFE HARBOUR”. APURAÇÃO DO PREÇO-PARÂMETRO DA EXPORTAÇÃO PELO MÉTODO CAP.

Não restando comprovado que o contribuinte obteve lucratividade mínima de 5% em exportações realizadas com empresas vinculadas domiciliadas em paraísos fiscais, considerando-se o exercício corrente e os dois anos precedentes, é descabida a comprovação da adequação do preço praticado com base nos documentos das próprias exportações. Assim, necessária a apuração do preço-parâmetro por um dos métodos estabelecidos na legislação de regência, dentre os quais se encontra o Método CAP utilizado pela fiscalização.

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, sendo que a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre O Lucro Líquido CSLL.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, Seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei tributária. A utilização da taxa SELIC para o órgãos do Poder Executivo deliberar.

Em resumo, o presente processo administrativo é decorrente de Autos de Infração (fls. 630/637) que exigem IRPJ e CSLL, referentes ao ano base de 2002, em razão de ajustes calculados de ofício com base na aplicação das regras de preços de transferência em operações de exportação.

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 642/649):

(...)

EXPORTAÇÕES

Na mesma data, o contribuinte foi intimado a prestar informação do método adotado, preço praticado, preço parâmetro e valores de ajustes, relativo às suas exportações.

Em resposta apresentada em 29/06/2007, o contribuinte informou que não aplicou qualquer método no ano calendário de 2002, pois, a adequação dos preços praticados foi comprovada exclusivamente com os documentos relacionados com as próprias operações, conforme disposto no art. 35, da instrução normativa nº 243/2002.

Entendeu o contribuinte, que uma vez comprovada o "safe harbor", espécie de porto seguro, estabelecido pelo art. 35, a empresa estaria desobrigada da comprovação de cálculos do preço de transferência.

Reproduzimos abaixo, o teor do art. 35 da In Srf nº 243/2002:

In verbis:

"Art. 35 A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da provisão da CSLL e do imposto de renda, decorrente dos receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, considerando a média anual do período de apuração e dos dois anos precedentes, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nas exportações, do período de apuração, exclusivamente com os documentos relacionadas com a própria operação".

Considerando a alegação do contribuinte e a prerrogativa do direito de defesa do contribuinte, essa fiscalização lavrou em 02/08/2007, o termo de constatação e intimação para a apresentação dos demonstrativos de lucratividade, em conformidade com o disposto no art. 35 da referida Instrução Normativa.

Em 13/08/2007, o contribuinte apresentou o demonstrativo de lucratividade em suas exportações na ordem de 10,93%. [Fls. 534]

II – DA CONSTATAÇÃO FISCAL

Declaração de Ajuste – Preços de Transferência

A empresa IGL Industrial Ltda é atuante no ramo de higiene e limpeza, cujo capital pertence à empresa Unilever Brasil Ltda, realizou operações de comércio exterior com suas vinculadas, conforme valores abaixo:

a) Importação: R\$ 32.537.394,47

b) Exportação: R\$ 100.655.021,57

O valor declarado na DIPJ/03, ano-calendário de 2002 foi:

a) Importação: R\$ 3.941,27 (método: Prl20)

b) Exportação: R\$0,00

Margem Bruta de Lucro

Sua Margem Bruta de Lucro foi de 12.65 % da receita líquida e margem de lucratividade de 6.96% sobre a receita líquida, conforme abaixo:

Descrição	R\$	%
Receita Líquida	902.528.331,37	100.00
CPV	788.403.100,33	87.35
Lucro Bruto	114.125.2312,04	12.65
Lucro Operacional	100.562.211,76	11.14
Lucro Líquido	62.794.282.38	6.96

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

EXPORTAÇÕES

Não concordamos com a posição firmada pelo contribuinte de não ter realizado os cálculos do preço de transferência, em suas operações de exportações, sob o argumento de que enquadrou-se no art. 35 da Instrução Normativa nº 243/2002.

O “safe harbor”, espécie de porto seguro, requerido pelo contribuinte para os preços praticados nas exportações, não é líquido e certo.

A legislação do Preço de Transferência define em seu art. 35 que:

In verbis:

Art. 35. A pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da provisão da CSLL e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, considerando a média anual do período de apuração e dos dois anos precedentes, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nas exportações, do período de apuração, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação”.

O art. 35 é abrangente quanto à comprovação da margem de lucratividade líquida sobre as receitas de exportação para pessoas vinculadas. Considera não apenas a margem de lucro do ano fiscalizado como considera a margem de lucro líquido sobre as exportações para pessoas vinculadas dos dois anos precedentes.

O contribuinte demonstrou a sua lucratividade **somente** para o **período fiscalizado que foi de 10,93%**, considerando as vendas de exportações consolidadas **para pessoas vinculadas e países com tributação favorecida**.

E, mais, em relação as exportações para países com tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo, a legislação do preço de transferência restringe a aplicação do art. 35 da Instrução Normativa nº 243/2002, conforme reproduzo abaixo:

“Art. 37 - O disposto nos arts. 35 e 36:

I- não se aplica em relação às vendas efetuadas para empresa, vinculada ou não, domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo, conforme definido no art. 39; (grifos nossos)

II- não implica a aceitação definitiva do valor da receita reconhecida com base no preço praticado, o qual poderá ser impugnado, se inadequado, em procedimento de ofício, pela SRF.” (grifos nossos)

Como se percebe o legislador foi bem claro quanto ao tratamento dado para as exportações para países com tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo.

O inciso I esclarece que a questão da lucratividade prevista pelo art. 35 da Instrução Normativa nº 243/2002 não se aplica para as exportações efetuadas para países com tributação favorecida, conforme consta da lista publicada pela Instrução Normativa SRF nº 188 de, 06/08/2002.

No caso da empresa IGL houve exportações para a Costa Rica e Panamá.

Logo, os valores dessas exportações deveriam ter sido excluídas da base das receitas de exportações para pessoas vinculadas, para efeito de cálculo do percentual de lucratividade, conforme determina o inciso I do art. 37 da Instrução Normativa.

IMPUGNAÇÃO DA RECEITA RECONHECIDA NAS EXPORTAÇÕES

Por derradeiro, observando o disposto no inciso II do art. 37 acima, concluímos que o fato do contribuinte enquadrar-se dentro dos limites estabelecidos pelo art.35 da referida Instrução Normativa, não implica a aceitação definitiva pela autoridade fiscal da apuração do preço de transferência com base nos documentos relacionados com a própria operação.

O legislador não dá certeza e liquidez quanto aos cálculos do preço de transferência nas exportações mediante a comprovação por parte do contribuinte de sua lucratividade mínima de 5%.

Estabelece que a lucratividade mínima de 5% poderá ser impugnada de ofício, se em procedimento fiscal, for verificado subfaturamento nos preços de exportações.

Pelos motivos expostos acima, esta fiscalização impugnou a receita reconhecida com base no preço praticado, procedendo, de ofício, à escolha do método de cálculo do preço de transferência nas exportações.

Foi utilizado o Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP), art. 26 da Instrução Normativa n.º 243/2002.

(...)

Cientificada dos lançamentos, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 677/700), alegando, em síntese:

- que esteve sim amparada na regra do *safe harbour* prevista no artigo 35 da Instrução Normativa n.º 243/2002;

- seria descabido cogitar-se que o Legislador concedeu uma faculdade ao contribuinte (art. 35 da IN SRF n.º 243/2002 - dispensa de cálculo do preço parâmetro se a lucratividade das exportações for ao mesmo de 5%) para cassá-la logo em seguida (art. 37 da IN SRF n.º 243/2002), ressaltando-se que ambas normas não possuem hierarquia;

- a fiscalização não demonstrou que, mesmo excluídas as exportações para a Costa Rica e o Panamá, haveria inobservância ao limite de lucratividade estabelecido no art. 35 da IN SRF n.º 243/2002;

- a multa aplicada é confiscatória e abusiva; e

- a aplicação dos juros com base na Selic deve ser afastada.

Encaminhados os autos para a DRJ, foi proferida decisão de primeira instância (fls. 747/757) que julgou a impugnação integralmente improcedente.

Contra essa decisão a contribuinte interpôs *recurso voluntário* (fls. 783/808), onde basicamente repisa as alegações de defesa, bem como busca esclarecer, em suas palavras, *que para o referido ano-calendário de 2002 ainda valia a regra segundo a qual deveria ser demonstrada uma lucratividade superior a 5% apenas em relação ao próprio ano de apuração, não sendo ainda aplicável, naquele ano calendário de 2002, a regra segundo a qual o contribuinte deveria apurar uma média entre a lucratividade do ano de apuração e dos dois anos anteriores. De fato, o cálculo trienal apenas tornou-se aplicável a partir do ano de 2004, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa n.º 382, no texto original da Instrução Normativa n.º 243.*

Por meio do referido Acórdão n.º 1402-003.336 (fls. 897/910), o Colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

A empresa, então, opôs embargos de declaração (fls. 921/926), sustentando existir omissão no julgado quanto ao argumento da inaplicabilidade da IN SRF nº 243/2002, publicada em 13/11/2002, para o próprio ano de 2002.

Esses embargos foram rejeitados com base no despacho de fls. 940/945, que assim concluiu: “*não se confirma a omissão apontada, uma vez que tal vício pode ser alegado apenas em relação a matéria suscitada no recurso, pois que não há obrigação do colegiado de se manifestar acerca de matéria não suscitada*” (cf. despacho de fls. 940/945).

Em seguida a contribuinte interpôs o recurso especial (fls. 956/975), o qual foi admitido em juízo prévio de admissibilidade (fls. 1.004/1.007) nos seguintes termos:

(...)

5. Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Aplicabilidade da IN SRF 243/02”

Decisão recorrida:

*AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE ENQUADRAMENTO EM “SAFE HARBOUR”.
APURAÇÃO DO PREÇO-PARÂMETRO DA EXPORTAÇÃO PELO MÉTODO CAP.*

Não restando comprovado que o contribuinte obteve lucratividade mínima de 5% em exportações realizadas com empresas vinculadas domiciliadas em paraísos fiscais, considerando-se o exercício corrente e os dois anos precedentes, é descabida a comprovação da adequação do preço praticado com base nos documentos das próprias exportações. Assim, necessária a apuração do preço-parâmetro por um dos métodos estabelecidos na legislação de regência, dentre os quais se encontra o Método CAP utilizado pela fiscalização.

[...].

Em relação à obrigatoriedade da contribuinte preencher todos os requisitos do artigo 35 e 37 da IN 243/02 para aplicar o método do "safe harbour" previsto no artigo 35 da mesma Instrução Normativa:

[...].

Os requisitos aos quais o método "safe harbour" é condicionado e a contribuinte deve cumprir de forma cumulativa, são:

1 - Apenas receitas de exportação para empresas não-domiciliadas em paraísos fiscais podem ser computadas no cálculo da lucratividade mínima de 5%;

2 - O lucro líquido relativo às receitas de exportação a empresas vinculadas, antes da provisão da CSLL e do IR, deve ser maior que 5% destas receitas;

3 - A comprovação da rentabilidade deve abranger o ano corrente e os dois anos precedentes.

No caso dos autos, restou comprovado que a Recorrente praticou exportações com países com tributação favorecida (paraísos fiscais) e não conseguiu comprovar que obteve lucratividade mínima de 5% nas exportações, deixando de satisfazer com os requisitos previstos no artigo 35 e artigo 37, ambos da IN 243/02, agindo de forma correta o Auditor Fiscal em desconsiderar o "safe harbour".

Em relação à alegação da Recorrente sobre a comprovação da rentabilidade (terceiro requisito acima indicado) não poder ser exigido no presente caso, eis que tal obrigação de demonstrar a rentabilidade considerando a média anual do período de apuração e dos dois anos precedentes só foi instituída pela IN 382/04, que alterou o texto do artigo 35 da IN 243/02, ou seja, após a ocorrência dos fatos geradores, entendendo que perdeu seu objeto, eis que basta que a contribuinte deixe de cumprir com um dos requisitos para que perca a possibilidade de utilizar o "safe harbour".

Sendo assim entendo que a desconsideração do "safe harbour" pela Fiscalização foi correta.

Acórdão paradigma nº 1301-003.294, de 2018:

RECEITAS EXPORTAÇÕES EMPRESAS VINCULADAS. COMPROVAÇÃO DOS PREÇOS PRATICADOS. MESMO PERÍODO. POSSIBILIDADE.

Com base nos princípios constitucionais tributários da anterioridade e da irretroatividade, e o princípio da segurança jurídica, e consequente proteção à boa-fé, eventuais efeitos advindos da IN 382/2003 só podem alcançar fatos geradores ocorridos após a sua publicação, e não em momento anterior à sua publicação.

Logo, aplica-se ao caso a redação original do art. 35 da IN SRF 243, de 2002, que previa que, caso a pessoa jurídica tenha apurado lucro líquido, antes da provisão da CSLL e do imposto de renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para empresas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, cinco por cento do total dessas receitas, poderá comprovar a adequação dos preços praticados nessas exportações, no mesmo período, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação.

[...].

Assim, são duas as razões pelas quais se entendeu pela impossibilidade de utilização dos dados do próprio contribuinte:

1) essa lucratividade mínima deveria ser feita levando-se em consideração o ano objeto da fiscalização e os dois anos anteriores. Nesse sentido, considerando-se que a recorrente não possuía os dados referente ao ano de 2001, seriam imprestáveis as suas demonstrações apresentadas;

2) a legislação não possibilitava a inclusão dos valores remetidos à paraísos fiscais, o que havia sido realizado pela recorrente, motivo pelo qual, também, deveria ser afastada a regra contida no artigo 35 da IN 243/02, conforme previsão disposta no artigo 37, I, da mesma IN.

Pois bem, quanto ao primeiro obstáculo apresentado pela fiscalização, alega a defesa que a comprovação da lucratividade dos dois anos-calendário anteriores não se aplica ao período fiscalizado (2003) visto que a exigência em tela só foi introduzida pela IN SRF nº 382 de 30/12/2003, publicada em 05/01/2004. Assim, os efeitos pretéritos pretendidos pela autoridade fiscalizadora esbarram nos princípios da anterioridade da irretroatividade.

Assiste razão ao contribuinte.

[...].

Também não reputo correta a interpretação dada pela fiscalização ao inciso I do artigo 37 da IN SRF Nº 243/2002, ao afirmar que a legislação não possibilitava a inclusão dos valores remetidos a paraísos fiscais. Confirmam-se os termos dessa legislação:

6. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a comprovação da rentabilidade deve abranger o ano corrente [2002, esclareço] e os dois anos precedentes, o **acórdão**

paradigma apontado (Acórdão n.º 1301-003.294, de 2018) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *a comprovação da lucratividade dos dois anos-calendário anteriores não se aplica ao período fiscalizado (2003) visto que a exigência em tela só foi introduzida pela IN SRF n.º 382 de 30/12/2003, publicada em 05/01/2004.*

8. Há que se observar, ainda — embora não afirmado pela Recorrente —, que, enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *apenas receitas de exportação para empresas não domiciliadas em paraísos fiscais podem ser computadas no cálculo da lucratividade mínima de 5%*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1301-003.294, de 2018) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *não reputa correta a interpretação dada pela fiscalização ao inciso I do artigo 37 da IN SRF N.º 243/2002, ao afirmar que a legislação não possibilitava a inclusão dos valores remetidos a paraísos fiscais.*

9. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 1.010/1.017). Questiona o conhecimento recursal sob a alegação de *fundamento inatacado* e, no mérito, pugna pela manutenção da r. decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento ou não dos demais pressupostos regimentais, levando em conta a insurgência da PGFN quanto ao conhecimento, que foi assim motivada em suas contrarrazões:

(...)

O Presidente da Câmara admitiu o recurso especial do contribuinte, por considerar comprovada a divergência no tocante à aplicação da IN 243/2002, inclusive quanto ao seu art. 37, que trata da exceção prevista às exportações para países de tributação favorecida.

Ocorre que o recorrente somente suscitou divergência quanto à aplicação do art. 35 da IN 243/2002 no tocante ao alcance da lucratividade mínima para efeito de garantir o enquadramento no *safe harbour*. É que se depreende do seguinte trecho do recurso especial:

(...)

Logo, somente sobre essa matéria se instaura o dissídio jurisprudencial segundo os contornos delineados pelo próprio recorrente em seu apelo.

Não cabe ao julgador, no exame de admissibilidade, analisar outra matéria, senão a arguida para efeito de comprovação de divergência.

Assim, o exame de admissibilidade deve se restringir à aplicação do art. 35 da IN 243/2002 no tocante ao alcance da lucratividade mínima para efeito de garantir o enquadramento no *safe harbour*.

Ocorre que o acórdão recorrido ainda se fundamenta no descumprimento do art. 37 da IN SRF 243/2002, uma vez que, no caso, as exportações foram realizadas para paraísos fiscais, exceção à regra de aplicação do *safe harbour*.

Fica assente, portanto, que havia dois fundamentos autônomos e suficientes para o não provimento do recurso voluntário. Contudo, o recurso especial somente suscita divergência em relação a um deles: **alcance da lucratividade mínima para efeito de garantir o enquadramento no *safe harbour***.

A respeito, cumpre voltar a atenção para o entendimento do STF a respeito desses casos:

“Súmula 283/STF. Recurso extraordinário. Inadmissibilidade. Ausência de questionamento de todos os fundamentos do acórdão. CPC, art. 541. Lei 8.038/90, art. 26.

É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles”.

O STJ não discrepa desse posicionamento:

“Agravo regimental. Embargos de divergência. Acórdão embargado. Duplo fundamento. Dissídio não comprovado.

1. Contendo o acórdão embargado dois fundamentos independentes entre si e suficientes para o desprovimento do agravo regimental, devem os embargos de divergência cuidar dos dois fundamentos, trazendo paradigmas sobre ambos, o que não ocorreu no presente caso, já que não atacada a aplicação da Súmula nº 182/STJ.

2. Quanto ao segundo fundamento do acórdão embargado, não restou caracterizada a divergência, já que os paradigmas enfrentaram diretamente o mérito da questão jurídica sem afastar, expressamente, as Súmulas nºs 5 e 7/STJ, estas aplicadas no acórdão embargado.

3. Agravo regimental desprovido.” (AgRg nos EREsp 789589/SC, Rel. Ministro CARLOS ALBERTO MENEZES DIREITO, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 27/09/2006, DJ 09/11/2006, p. 250)

Diante de todo o exposto, desponta a necessidade de se negar seguimento ao recurso especial manejado, pois em que pese constarem dois fundamentos autônomos e suficientes no acórdão recorrido para negar a pretensão do contribuinte, o recurso especial somente impugna um deles, restando o outro intacto por decisão definitiva, não havendo aí interesse processual em alterar apenas um dos fundamentos que alicerçam a rejeição da pretensão do contribuinte interessado quando o outro já é suficiente por si só para provocar esse mesmo resultado.

Noutros termos, o recurso especial, nos moldes em que interposto, não seria hábil a favorecer o contribuinte interessado, pois a decisão recorrida permaneceria lúdica de qualquer modo, ainda que com base em apenas em um fundamento.

Assim como há outro fundamento suficiente para manter o acórdão recorrido, impõe-se o não conhecimento do recurso especial manejado por falta de interesse.

Ante os argumentos expendidos, em sede preliminar, deve-se negar seguimento ao recurso especial manejado.

De fato, o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário por entender que a contribuinte não teria observado as regras constantes dos artigos 35 e 37 da IN SRF nº 243/2002, fato este que lhe impediria de usufruir da dispensa do controle de transferências em relação às exportações (*safe harbour*).

Veja-se, nesse sentido, o seguinte trecho do voto condutor do Acórdão recorrido:

Assim, a aplicação do "*safe harbour*", é condicionada pelas regras do artigo 35 onde é prevista, concomitante com as regras previstas no artigo 37, ambos da IN 243/02.

Os requisitos aos quais o método "*safe harbour*" é condicionado e a contribuinte deve cumprir de forma cumulativa, são:

- 1 – Apenas receitas de exportação para empresas não-domiciliadas em paraísos fiscais podem ser computadas no cálculo da lucratividade mínima de 5%;
- 2 – O lucro líquido relativo as receitas de exportação a empresas vinculadas, antes da provisão da CSLL e do IR, deve ser maior que 5% destas receitas;
- 3 – A comprovação da rentabilidade deve abranger o ano corrente e os dois anos precedentes;

No caso dos autos, restou comprovado que a Recorrente praticou exportações com países com tributação favorecida (paraísos fiscais) e não conseguiu comprovar que obteve lucratividade mínima de 5% nas exportações, deixando de satisfazer com os requisitos previstos **no artigo 35 e artigo 37**, ambos da IN 243/02, agindo de forma correta o Auditor Fiscal em desconsiderar o "*safe harbour*".

Em relação a alegação da Recorrente sobre a comprovação da rentabilidade (terceiro requisito acima indicado) não poder ser exigido no presente caso, eis que tal obrigação de demonstrar a rentabilidade considerando a média anual do período de apuração e dos dois anos precedentes só foi instituída pela IN 382/04, que alterou o texto do artigo 35 da IN 243/02, ou seja, após a ocorrência dos fatos geradores, **entendo que perdeu seu objeto, eis que basta que a contribuinte deixe de cumprir com um dos requisitos para que perca a possibilidade de utilizar o "*safe harbour*".**

Sendo assim entendo que a desconsideração do "*safe harbour*" pela Fiscalização foi correta. (grifei)

Nota-se, assim, que o Colegiado *a quo* atestou expressamente que a análise do requisito previsto no item 3 acima (se a *comprovação da rentabilidade deve abranger o ano corrente e os dois anos precedentes*) seria, na verdade, irrelevante, tendo em vista que a contribuinte já não faria jus ao *safe harbour* diante do descumprimento dos outros dois requisitos, quais sejam: **1 – Apenas receitas de exportação para empresas não-domiciliadas em paraísos fiscais podem ser computadas no cálculo da lucratividade mínima de 5%; e 2 – O lucro líquido relativo as receitas de exportação a empresas vinculadas, antes da provisão da CSLL e do IR, deve ser maior que 5% destas receitas**, o que não restou comprovado.

Ocorre, porém, que a Recorrente, no seu Apelo, não atacou os “fundamentos vencedores”, limitando-se a demonstrar como divergência a interpretação conferida pelo Acórdão nº **1301-003.294**, mas exclusivamente no ponto em que este julgado considerou inaplicável a retroatividade do critério temporal correspondente ao item 3 acima, critério este introduzido pela IN 382/2003, quando esta alterou a redação original do artigo 35 da IN SRF nº 243/2002.

Mais precisamente, da análise do tópico “*O cabimento do presente recurso especial*” (fls. 959/961) da sua peça recursal, verifica-se que realmente a Recorrente apenas questiona essa matéria (*comprovação da rentabilidade*) – que inclusive acabou sendo superada -, omitindo-se na demonstração de eventuais divergências quanto aos demais fundamentos, estes sim os “vencedores”.

E ainda que o Acórdão nº 1301-003.294 também pudesse servir como *paradigma* da segunda matéria envolvida (*inclusão ou não das exportações com empresas em paraísos fiscais*), a Recorrente não cumpriu seu ônus de demonstrar analiticamente o dissídio também à luz deste fundamento autônomo.

Enfim, não logrando demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a fundamentos jurídicos autônomos que, isoladamente considerado, já sejam aptos a sustentar a conclusão da decisão recorrida, o conhecimento do Apelo resta prejudicado.

Veja-se, a propósito, a orientação do *Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial* do CARF:

Há casos de matérias que são decididas aplicando-se fundamentos diversos e autônomos, de sorte que qualquer um deles, isoladamente, é apto a fundamentar a conclusão do voto sobre aquela matéria. Nesse caso, o seguimento da matéria à Instância Especial pressupõe a demonstração de divergência jurisprudencial acerca de todos os fundamentos.

Nesse sentido, não conheço do Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli