



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

**Processo nº** 16643.000124/2010-40  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1103-000.130 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Data** 11 de fevereiro de 2014  
**Assunto** IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** CITROVITA AGRO INDUSTRIAL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do Colegiado converter o julgamento em diligência nos termos do voto vencedor, por maioria, vencidos os Conselheiros André Mendes de Moura (Relator) e Eduardo Martins Neiva Monteiro, que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fábio Nieves Barreira.

*(Assinado digitalmente)*

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

*(Assinado digitalmente)*

André Mendes de Moura – Relator

*(Assinado digitalmente)*

Fábio Nieves Barreira – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Marcos Shiguelo Takata e Aloysio José Percínio da Silva.

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 3

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 2228/2287 contra decisão da 5ª Turma da DRJ/São Paulo I (fls. 2203/2217), que apresentou a seguinte ementa:

*NORMAS ADMINISTRATIVAS. VALIDADE. A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. EXPORTAÇÃO. MÉTODO PVA. PREÇO-PARÂMETRO. DEDUÇÃO DE TRIBUTOS. Na apuração do preço-parâmetro com base no método PVA (Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro), poderão ser deduzidos apenas os tributos que guardem semelhança com o ICMS, o ISS, a COFINS e o PIS/PASEP.*

*CÁLCULO DOS PREÇOS-PARÂMETRO. DADOS FORNECIDOS PELA PRÓPRIA CONTRIBUINTE. Tendo sido considerados na apuração dos preços-parâmetro dados informados pela própria contribuinte, improcede a alegação de que a fiscalização teria se utilizado de informações sigilosas, implicando cerceamento do direito de defesa. Não se verificando qualquer irregularidade nos cálculos efetuados pela fiscalização quanto aos preços-parâmetro, há que se admiti-los como corretos.*

*CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO.EQUÍVOCO ADMITIDO PELA CONTRIBUINTE. A apuração dos preços praticados foi efetuada com base em dados informados pela própria contribuinte, que admitiu haver adicionado em duplicidade o frete internacional nos seus cálculos. Não se verificando qualquer irregularidade nos cálculos efetuados pela fiscalização quanto aos preços praticados, há que se admiti-los como corretos.*

*MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC. A aplicação da multa de ofício e o cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC têm previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.*

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

### Dos Fatos.

Na ação fiscal em debate verificou-se a apuração do cumprimento das regras de preços de transferência dos produtos exportados no decorrer dos anos de 2002 a 2005. O processo administrativo nº 16561.000147/2007-69 refere-se ao ano-calendário de 2002, o de nº 16561.000147/2008-40 aos anos-calendário de 2003 a 2004.

Os presentes autos tratam do ano-calendário de 2005.

No decorrer do procedimento fiscal, constatou a autoridade fiscal que a contribuinte exportou suco de laranja nas seguintes modalidades: Suco de Laranja Concentrado Congelado, Especial; Suco de Laranja Concentrado Congelado, Orgânico; Suco de Laranja Concentrado Congelado, Conservado; Suco de Laranja Concentrado Congelado, extraído com água; Suco de Laranja Concentrado Congelado, Polpa Baixa e Suco de Laranja Concentrado Congelado, Padrão.

Procedeu a Fiscalização com a análise da apuração efetuada pela contribuinte para encontrar o preço praticado médio e o preço parâmetro.

O preço praticado médio das exportações para pessoas vinculadas no exterior apurado pela contribuinte ficou em US\$695,06 (R\$1.626,92). Ao analisar como a fiscalizada calculou o preço praticado médio, a autoridade tributária constatou que o valor foi apurado na modalidade "custo e frete", conforme se pode deduzir a partir da compilação das informações presentes em todos os despachos de exportação de suco de laranja registrados em 2005 (fl. 728) e o quadro de fl. 729 (que sumariza as exportações de suco de laranja destinadas a países da América do Sul).

Por sua vez, no que concerne ao preço parâmetro, a recorrente, ao apurar os preços de transferência na exportação, adotou o método Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro, disciplinado no artigo 18, § 3º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, no qual consolidou todos os produtos exportados em uma única memória de cálculo.

Ao analisar o cálculo ultimado pela contribuinte (fls. 37/72 e 77/83), constatou o Fisco que o preço líquido de venda no atacado do suco de laranja exportado foi determinado no valor de US\$863,96. Tal valor foi encontrado a partir de deduções que estariam amparadas pelos artigos 15 e 24 da IN SRF nº 243/2002, referentes a tributos, fretes e outras despesas, dispêndios que foram informados nas planilhas descritivas das vendas realizadas no mercado atacadista do país de destino das mercadorias. Sobre tal valor, foram aplicados os redutores de margem de lucro (15%) e despesa de frete de US\$143,49, resultando em um preço parâmetro (PVA) no montante de US\$590,88 (R\$1.383,06) (fl. 80).

Nesse contexto, a Fiscalização intimou a contribuinte a comprovar as deduções utilizadas para o cálculo do preço parâmetro, tendo a empresa apresentado documentação referente a despesas incorridas com o transporte internacional, com o transporte local e com tributos incidentes na importação.

Como resultado da auditoria empreendida, foram identificadas pela autoridade fiscal duas divergências, referentes ao frete e dedução de tributos.

Quanto ao frete, constatou a autoridade autuante o seguinte:

*Na última memória de cálculo fornecida, foi descontado o valor de US\$143,49, que é a média de alguns fretes internos selecionado pela contribuinte. Contudo, essa despesa encontra-se discriminada nas planilhas de vendas da Votorantim Europa – VTE e, conseqüentemente, já havia sido levada em conta, pela própria empresa, na obtenção do preço média de venda líquido.*

No que concerne aos tributos, ao apreciar os documentos apresentados pela contribuinte, verificou a autoridade fiscal que as operações conduzidas pela VTE sofreram incidência de tributação do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) e tributos aduaneiros,

enquanto que as vendas efetuadas pela Votorantin International North América - VINA foram gravadas apenas com tributos aduaneiros.

Assim, a Fiscalização desconsiderou as deduções atinentes ao frete (US\$143,49) e aos tributos aduaneiros, uma vez que o § 1º do artigo 24 da IN SRF nº 243/2002 definiu que os tributos que podem ser diminuídos do preço do produto no país destino são "aqueles que guardem semelhança com o ICMS e o ISS e com as contribuições Cofins e PIS/Pasep". Ou seja, caberia dedução apenas do IVA.

Em decorrência da análise efetuada, a Fiscalização segregou as exportações e as vendas por bens idênticos e elaborou novos cálculos de preços praticados e preços-parâmetro (PVA), tomando como referência declarações de exportação e demonstrativos amparados por documentos probatórios elaborados pela contribuinte, adotando, para a conversão da receita de exportação, a taxa de câmbio vigente na data de embarque da mercadoria, averbada no SISCOMEX (conforme disposto no artigo 22 da IN SRF nº 243/2002 e na Portaria MF nº 356/88) e, para as receitas das vendas, a taxa de câmbio divulgada pelo BACEN para a data da transação no exterior. Nesse contexto, foi apurada a diferença a ser ajustada na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativamente às exportações de Suco de Laranja Concentrado Congelado, Padrão e de Suco de Laranja Concentrado Congelado, Polpa Baixa, conforme quadro a seguir.

| Produto          | Preço Praticado (R\$) | Preço Parâmetro PVA (R\$) | Qtde. exportada (TON) | Ajuste (R\$)         |
|------------------|-----------------------|---------------------------|-----------------------|----------------------|
| FCOJ Padrão      | 1.661,20              | 2.008,19                  | 82.617,49             | 28.667.342,65        |
| FCOJ Polpa Baixa | 1.607,24              | 2.076,27                  | 3.452,31              | 1.619.230,29         |
| <b>TOTAL</b>     |                       |                           |                       | <b>30.286.572,94</b> |

Foi efetuado o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL (Autos de Infração de fls. 1027/1038 e Termo de Verificação e Encerramento de fls. 725/731), com fulcro no art. 19 da Lei nº 9.340, de 1996 e no art. 240 do RIR/99, com a multa proporcional de 75%, cuja ciência foi dada à contribuinte em 21/06/2010.

#### **Da Fase Contenciosa.**

A contribuinte apresentou impugnação de fls. 1059/1103 (IRPJ) e 1301/1345 (CSLL), que foram apreciadas pela 5ª Turma da DRJ/São Paulo I, em sessão realizada no dia 20/10/2010. O Acórdão nº 16-27.179, às fls. 2203/2217, julgou a impugnação improcedente, decisão que foi cientificada à contribuinte em 16/02/2011 ("AR" de fl. 2221).

Foi interposto Recurso Voluntário em 18/03/2011 de fls. 2228/2287, no qual discorre sobre pontos descritos a seguir.

**Preliminar. Nulidade da Decisão Recorrida. Falta de Motivação do Ato Administrativo.** Discorre a recorrente que a decisão da DRJ é ato administrativo e deverá como tal estar devidamente motivado conforme previsão no art. 50 da Lei nº 9.784, de 1998. Contudo, no presente caso, a decisão incorreu em vício insanável de falta de motivação, vez que não analisou argumento aduzido pela contribuinte, no sentido de que, caso não fosse reconhecido que nenhum ajuste deveria prevalecer com relação ao preço praticado em virtude

da existência de margem de divergência expressamente consignada pela legislação, o ajuste promovido deveria ser infinitamente menor do que o apurado pelo Fisco. Ou seja, restou demonstrado que o cálculo efetuado pela fiscalização estava equivocado, contudo, a DRJ não analisou o argumento apresentado pela defesa. A não apreciação dos pontos suscitados pela contribuinte implica em cerceamento ao direito de defesa e, por consequência, nulidade da decisão recorrida.

**Preliminar. Controle de Legalidade dos Atos Administrativos.** O princípio da legalidade deve ser observado no âmbito do processo administrativo. A exigência de tributos deverá ocorrer tão somente por intermédio de LEI. Ocorre que, no caso concreto, a IN SRF nº 243, de 2002, em seu artigo 24, § 1º, desbordou o artigo 19, § 3º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996. Isso porque a lei estabelece que ao apurar o PVA – Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro, podem ser deduzidos os *tributos incluídos no preço*. Por outro lado, a instrução normativa dispõe que os tributos seriam *aqueles que guardem semelhança com o ICMS e o ISS e com as contribuições COFINS e PIS/PASEP*. A Fiscalização, ao afastar as deduções referentes aos tributos aduaneiros, valeu-se do disposto na IN, quando deveria ter-se amparado na lei, que não estabelece nenhuma discriminação quanto aos tributos que poderiam ser deduzidos.

Em situação semelhante, o Conselho de Contribuintes analisou situação no qual a Lei nº 9.430, de 1996, não estabelecia qualquer vedação para a utilização do método PRL na importação, ao passo que a IN/SRF nº 38, de 2001, vedava o seu uso. Ao apreciar a questão, o tribunal afastou a vedação prevista na instrução normativa, visto que desbordava dos limites legais.

Do Direito. Da Impossibilidade de Serem Glosados os Valores Descontados do Preço, a Título de Taxa Antidumping e Tributos Aduaneiros. Da Violação ao Controle de Legalidade Previsto no Art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999. Não Aplicação da Lei ao Caso Concreto pela Autoridade Fiscal. Discorre novamente a recorrente sobre a matéria exposta no tópico anterior, qual seja, que a autoridade fiscal valeu-se do previsto no art. 24, § 1º da IN SRF nº 243, de 2002, dispositivo que, ao discriminar que os tributos dedutíveis na apuração do método PVA seriam aqueles que guardariam semelhança com o ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins, teria desbordado do artigo 19, § 3º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, que predica que poderiam ser deduzidos os tributos incluídos no preço.

**Da Adição em Duplicidade do Frete Internacional Na Composição do Preço Médio das Mercadorias.** Foi desconsiderado pela Fiscalização as despesas referentes ao frete internacional, que argumentou que a contribuinte já teria efetuado o desconto de tal valor. Ocorre que no caso em tela a recorrente cometeu um equívoco quando a realizado do cálculo para apuração do preço médio das mercadorias, no que tange ao desconto do frete. Foi efetuado o cálculo partindo da Receita Líquida (“Net Sales”), ao invés de ter partido da Receita Bruta (“Gross Sales”).

Contudo, apesar o equívoco, nenhum ajuste deveria ter sido efetuado, vez que os novos valores apurados de forma correta não atingiram o percentual de 5%, ou seja, estavam dentro dos limites da margem de divergência prevista no art. 38 da IN/SRF nº 243, de 2002.

E, ainda que se fosse desconsiderar a margem de divergência, o ajuste ao preço de transferência seria pequeno, e não o montante apurado pelo Fisco, conforme quadro demonstrativo de fl. 2258.

**Das Distorções Inerentes à Sistemática de Apuração de Preços de Transferência Adotada Pela Legislação Pátria.** O art. 100 do CTN dispõe que as convenções internacionais são consideradas como normas a serem observadas em nosso ordenamento jurídico. Assim, a Convenção Modelo da OCDE deve ser observada pela legislação brasileira no que tange às previsões dos preços de transferência. Ocorre que o Brasil regulamentou o tema por meio da Lei nº 9.430, de 1996, diploma que enveredou por caminho diverso do adotado pela OCDE. A sistemática adotada pela legislação pátria vale-se de presunções ou ficções e destoa do padrão internacionalmente aceito.

**Das Distorções Verificadas no Cálculo dos Preços Efetuado pelo D. Fiscal Autuante.** A Fiscalização valeu-se de cálculos obscuros, nos quais não há identificação precisa e pormenorizada dos valores descontados para a apuração tanto do preço praticado quanto do preço parâmetro (PVA). Ao contrário do que aduz a decisão da DRJ, a autoridade autuante não se utilizou de quaisquer dados informados pela Recorrente, vez que as planilhas de fls. 734/745 e 771/1024 foram elaboradas pela própria Fiscalização.

Também incorreu em grave equívoco o Fisco ao desconsiderar as deduções dos tributos aduaneiros. A Lei nº 9.430, de 1996 objetivou evitar distorções e consagrar a igualdade nas condições comerciais entre os países no comércio internacional, tanto que, autorizou a dedução dos gastos incorridos com a exportação dos bens, como o frete, recolhimento de tributos no exterior e a taxa antidumping, do preço médio dos produtos, para que se torne possível a concorrência com as mercadorias internacionais.

E, ainda que se pudesse considerar a assertiva que só caberia a dedução dos tributos que guardasse semelhança com o ISS, ICMS, PIS/Pasep e Cofins, os cálculos efetuados pela autoridade fiscal não devem prosperar, vez que, ao se analisar as planilhas acostadas aos autos de infração, constata-se que os valores recolhidos a título de tributos estão representados em sua totalidade, sem a devida segregação.

Faltou transparência por parte do Fisco, o que impediu a defesa de refutar os cálculos apresentados. Valeu-se a autoridade autuante da utilização de *secret comparables* na apuração do preço parâmetro, conduta que não se pode permitir.

**Da Impossibilidade da Cobrança da Multa no Percentual de 75%.** As multas não revelam natureza punitiva, mas sim de tributo “disfarçado”, o que viola o princípio da proporcionalidade, razoabilidade e não-confisco.

**Da Impossibilidade de Utilização da Taxa SELIC como Índice de Juros de Mora.** Não cabe a aplicação da SELIC com índice para os juros de mora, sistemática que fere, de maneira cabal e inequívoca, o preceituado no artigo 161, § 1º do CTN, bem assim no artigo 192, § 3º da Constituição Federal, e que se trata de taxa remuneratória, a exemplo do que ocorre com a TR e a TRD, e não de forma de cálculo de juros moratórios.

**Dos Pedidos.** É imperiosa a reforma de decisão recorrida, pelas seguintes razões:

(i) é nulo o v. acórdão recorrido, em virtude da falta de motivação, o que acarreta, inequivocamente, no cerceamento do direito de defesa da Recorrente, nos termos do artigo 59, II, do Decreto n.º 70.235/72;

(ii) é imperioso o controle de legalidade pela Administração Pública, devendo ser analisada a aplicação da legislação tributária ao caso concreto por esse E. Conselho, notadamente no que concerne à glosa dos valores deduzidos do cálculo do preço parâmetro, a título de taxa antidumping e tributos aduaneiros, que teve como fundamento a IN 243/02 e não a lei n.º 9.430/96, o que não se pode admitir;

(iii) a restrição dos tributos que podem ser deduzidos do cálculo do preço médio pelo art. 19, §3º, II, da Instrução Normativa n.º 243/02, violou, inequivocamente, o princípio da legalidade, consagrado pelo art. 97, II, do Código Tributário Nacional e norteador do processo administrativo tributário, o que não se pode permitir;

(iv) a autoridade fiscal não seguiu o critério de transparência — norteador do Acordo de Valoração Aduaneira, assim como do instituto dos preços de transferência, pelas razões acima espostas - quando da elaboração dos cálculos para apurar o preço médio, não sendo possível inferir qual tributo teria sido recolhido, bem como o montante por cada um deles. A ausência de transparência resulta no cerceamento de defesa da Recorrente que, ao não ter conhecimento acerca do tributo que teria sido/recolhido, tampouco o valor, não consegue refutar os cálculos elaborados pelo Fisco, tendo a sua defesa prejudicada. Ademais disso, a falta de transparência e, conseqüentemente, o prejuízo da elaboração da defesa pela Recorrente, também se revelou no que tange à utilização do secret comparables para apuração do preço parâmetro, o que não se pode admitir.

(v) não deve prevalecer o adicional a título de frete, tendo em vista que os novos cálculos apresentados pela Recorrente demonstram que não foi atingido o percentual de 5%, previsto no art. 38 da Instrução Normativa n.º 243/02, estando dentro dos limites da margem de divergência. Entretanto, ainda que se desconsiderasse a margem de divergência, apenas um pequeno ajuste adviria no cálculo dos preços de transferência, jamais podendo atingir o valor perpetrado pelo DD. Fiscal autuante, posto que não condizentes com a realidade.

(vi) deverá ser afastada a aplicação da multa prevista no artigo 44, I, da Lei 9.430/96 (75%), por afrontar os mais comezinhos princípios do direito, notadamente da proporcionalidade e da razoabilidade.

(vii) caso se entenda pela procedência da autuação, que seja afastada a aplicação da taxa SELIC.

Em 12/09/2012, foi apresentada pela recorrente petição de fls. 6438/6446, no qual aduz que solicitou à KPMG a elaboração de estudo acerca dos preços de transferências praticados pela empresa. O resultado da análise foi no sentido de que a recorrente estaria desobrigada, no ano de 2005, de promover o ajuste nos preços de transferência, uma vez que não estaria sujeita ao arbitramento previsto no artigo 14 da Instrução Normativa 243/2002 em virtude de o preço de exportação praticado ser superior à 90% do preço médio de venda dos mesmos bens praticados no mercado brasileiro, durante o mesmo período, sob semelhantes condições de pagamento. Enfim, caso não seja dado provimento ao recurso, requer realização de diligência para a análise dos cálculos apresentados.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura

O recurso foi interposto tempestivamente e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Em razão da correlação entre os pontos levantados pela recorrente referentes a preliminares e mérito da autuação, o presente voto conduzirá a apreciação das matérias em conjunto.

### **Procedimento da Autuação Fiscal. Apuração dos Preços Praticados e Preços Parâmetro.**

Discorre a recorrente que a regulamentação dos preços de transferência disposta na Lei nº 9.430, de 1996, ao valer-se de presunções e ficções, teria enveredado por caminho diverso do preconizado pela OCDE e, nesse contexto, destoaria do padrão internacionalmente aceito. Reclama ainda a defesa que a autoridade autuante teria se valido de cálculos obscuros, utilizando-se de *secret comparables* para a apuração do preço parâmetro, prejudicando o entendimento da autuação, e que a dedução dos tributos prevista no art. 19, §3º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, para a apuração do preço parâmetro com base no PVA, não se restringe apenas aos similares ao ICMS, ISS, PIS e Cofins, vez que o diploma legal refere-se a tributos, sem qualquer distinção.

Passo para a apreciação do mérito.

A princípio, cumpre breve síntese sobre a normatização dos preços de transferência no Brasil.

Diante do fenômeno da globalização, em que a competição se desenvolve em escala global, as empresas vem empreendendo esforços no sentido de reduzir a tributação das operações internacionais. Nesse contexto, vem desenvolvendo mecanismos de planejamento, nem sempre adequados, dentre os quais o conhecido como *transfer pricing*, no qual são realizadas operações de compra e venda entre empresas vinculadas com sítio em países diferentes, no qual as fiscalizações tributárias tem verificado, em determinadas ocasiões, a utilização de preços artificiais, de modo a deslocar a tributação para países com carga tributária menor.

Para monitorar tal sistemática, controles tem sido desenvolvidos pelos países, no sentido de comparar as operações transnacionais entre empresas e suas vinculadas, com operações no qual as mesmas empresas transacionam com outras sem qualquer espécie de vínculo. Verifica-se, assim, se o preço praticado nas operações entre a empresa e suas vinculadas tem similitude com o preço de mercado negociado entre empresas independentes.

Não por acaso, a OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) editou convenção-modelo sobre os preços de transferência, no sentido de que, uma vez não observado o preço *arm's length* nas transações entre empresas vinculadas em diferentes países, tem o Fisco a prerrogativa de tributar o lucro que teria sido obtido pela empresa em condições regulares de negociação, a preço de mercado.

No Brasil, a matéria referente aos preços de transferência foi introduzida pelo legislador por meio dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, cuja exposição de motivos (transcrita na obra Preços de Transferência No Direito Tributário Brasileiro, de Luís Eduardo Schoueri), mereceu as seguintes considerações:

*As normas contidas nos artigos 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com as regras adotadas da OCDE. São propostas normas que possibilitem o controle dos denominados “Preços de Transferência”, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o Exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Exterior. De qualquer maneira, há que se considerar que o modelo preconizado pela OCDE trata de diretrizes, sem o condão de retirar a autonomia que cada país tem para dispor sobre a matéria em seu ordenamento jurídico.*

Nesse contexto, no Brasil, há que se observar o que predica a Lei nº 9.430, de 1996, que trata dos preços de transferência nas operações relativas à importação e exportação de bens, serviços e direitos.

Diante do contexto normativo apresentado, a Fiscalização procedeu com a apuração efetuada pela recorrente para calcular o preço parâmetro e o preço praticado.

Quanto ao preço parâmetro, intimou a contribuinte a apresentar as memórias de cálculo relativas às operações sujeitas às regras de preços de transferência. Na resposta de fls. 28/32, a fiscalizada informou que o método utilizado era o PVA – Preço de Venda no Atacado no Destino. Em documento encaminhado ao Fisco de fls. 75/83, a contribuinte **ratificou** a opção pelo método PVA, previsto no art. 19, § 3º, inciso II, da lei em debate:

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

(...)

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

(...)

*II - Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVA: definido como 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;*

Ocorre que a Fiscalização, ao analisar a apuração realizada pela recorrente, encontrou as seguintes divergências:

(1) o valor de frete internacional foi utilizado em duplicidade, primeiro na apuração do preço líquido médio, e, em seguida, foi deduzido na apuração do preço parâmetro, ocasionando uma redução artificial do PVA;

(2) na apuração do preço parâmetro, foi descontado do preço de revenda, além do IVA permitido pela legislação, valores referentes a tributos aduaneiros (imposto de importação e direito *antidumping*).

No que concerne ao frete, manifestou-se a recorrente na peça de defesa:

*No caso em tela, no entanto, a impugnante cometeu um equívoco quando da realização do cálculo para apuração do preço médio das mercadorias, no que tange ao desconto do frete, visto que efetuou esse cálculo partindo da Receita Líquida ("Net Sales"), ao invés de partir da Receita Bruta ("Gross Sales").*

A explicação mostra-se esclarecedora. A receita líquida é encontrada a partir da receita bruta deduzida do frete e outros dispêndios. E o preço parâmetro, a partir da média dos preços de venda (divisão da receita líquida pela quantidade de produtos), diminuídos os tributos previstos na legislação e margem de lucro presumida.

Contudo, o procedimento adotado pela recorrente para apurar o preço parâmetro foi, a partir da receita **líquida**, deduzir os tributos, a margem de lucro e o **frete**. Por isso a explicação da recorrente: só poderia ter deduzido o valor do frete na apuração do preço parâmetro se tivesse tomado como referência a receita bruta.

Há que se observar que, não obstante a recorrente ter admitido expressamente o equívoco, no sentido de incluir em duplicidade o valor do frete, logo em seguida reclamou pela incidência do art. 38 da IN SRF nº 243, de 2002, norma que trata de *safe harbour*, aspecto que será apreciado no próximo item do presente voto.

Em relação aos tributos deduzidos do preço de revenda, há que se observar o que dispõe o art. 24 da IN SRF nº 243, de 2002, tratou sobre o tema:

*Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA)*

*Art. 24 . A receita de venda nas exportações poderá ser determinada com base no método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA), definido como a média aritmética ponderada 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.***

*§ 1º Consideram-se tributos incluídos no preço, aqueles que guardem semelhança com o ICMS e o ISS e com as contribuições Cofins e PIS/Pasep.*

*§ 2º A margem de lucro a que se refere este artigo será aplicada sobre o preço bruto de venda no atacado.*

*§ 3º Aplicam-se aos preços a serem utilizados como parâmetro, por este método, os ajustes a que se referem os arts. 15 a 18.*

Protesta a recorrente que a instrução normativa teria extrapolado os limites da legalidade, ao detalhar os tributos do qual faz referência o art. 19, § 3º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Entendo que não há que se falar em qualquer irregularidade no § 1º do art. 24 da IN SRF nº 243, de 2002. O cálculo do preço parâmetro, no caso, o PVA, vem justamente apurar o preço da mercadoria produzida no mercado interno do país de **destino**, e, por isso, toma como parâmetro inicial o preço de revenda no mercado atacadista, reduzido da margem de lucro de 15% e dos tributos incidentes na operação. A especificação dos tributos dedutíveis no mercado interno do país de destino, como aqueles que guardam semelhança como o ICMS (no caso de mercadorias), ISS (no caso de serviços), PIS e Cofins, não é por acaso. São precisamente tributos que gozam de imunidade ou isenção nas operações de exportação no Brasil. Ou seja, na formação do preço para exportação, em linhas gerais, a legislação brasileira permite ao exportador excluir o ICMS, o ISS, o PIS e o Cofins.

Assim, na equiparação entre o **preço praticado** pelo exportador brasileiro, que goza, em regra geral, de exclusões de ICMS, o ISS, o PIS e o Cofins, e o preço parâmetro (PVA), que leva em consideração o preço de revenda no mercado interno do país destino reduzido da margem de lucro e dos tributos, a legislação especificou que tais tributos são precisamente os que guardam semelhança com os que o exportador brasileiro tem o benefício de imunidade ou isenção. Entender ao contrário implicaria em tornar a comparação do preço praticado e do preço parâmetro distorcida.

Diante do contexto apresentado, o preço parâmetro apurado é comparado com o preço efetivamente praticado pelo exportador, para verificar se não houve manipulação artificial do preço entre partes vinculadas na operação de exportação.

Portanto, não há reparos a fazer na decisão da DRJ, ao manter o entendimento da autoridade autuante, que decidiu desconsiderar as exclusões dos tributos aduaneiros efetuados pela recorrente.

Por sua vez, a autoridade autuante, diante das inconsistências encontradas na apuração do preço parâmetro, resolveu, acertadamente, proceder com uma nova apuração, valendo-se das informações prestadas pela própria recorrente. Para o preço parâmetro, foram utilizados demonstrativos fornecidos pela contribuinte no decorrer da ação fiscal, e para o preço praticado, a apuração valeu-se das declarações de exportação (DDE) prestadas pelo sujeito passivo.

A decisão da DRJ/São Paulo I apresenta análise minuciosa do procedimento adotado pela Fiscalização:

*Com relação ao produto FCOJ Polpa Baixa, o cálculo do preço-parâmetro, no valor de R\$ 2.076,27, foi efetuado a partir das planilhas de fls. 734/745, fornecidas pela contribuinte (a fiscalização apenas acrescentou as 3 últimas colunas, para transformar os valores expressos em dólares para reais), as quais foram sintetizadas à fl. 730.*

*Observe-se que:*

- nas referidas planilhas de fls. 734/745 não se verificam quaisquer a título de IVA ("VAT" - "Value Added Tax"), que seriam passíveis de dedução, nem a título de tributos aduaneiros ("Duty"), não passíveis de dedução;*
- na apuração do preço-parâmetro (fl. 730), a fiscalização:*
- deduziu os valores a título de frete internacional ("Freight"), inclusive os relativos às exportações para o Japão (que não constaram das planilhas de fls. 734/745;*
- não deduziu nenhum valor a título de IVA simplesmente porque a contribuinte nada informou a esse título.*

*Com relação ao produto FCOJ Padrão, o cálculo do preço-parâmetro, no valor de R\$ 2.008,19, foi efetuado a partir das planilhas de fls. 771/1024, fornecidas pela contribuinte (a fiscalização apenas acrescentou as 3 últimas colunas, para transformar os valores expressos em dólares para reais), as quais foram sintetizadas às fls. 746/748.*

*Observe-se que:*

- nas referidas planilhas de fls. 771/1024 constam os valores a título de IVA ("VAT" - "Value Added Tax") e frete internacional ("Freight"), passíveis de dedução, e a título de tributos aduaneiros ("Duty"), não passíveis de dedução;*
- na apuração do preço-parâmetro (fls. 746/748):*
- não foram consideradas as vendas efetuadas pela VTC para a VINA - Votorantin International North América, por serem empresas coligadas;*
- não foram deduzidos os valores a título de tributos aduaneiros ("Duty"), por não serem passíveis de dedução;*
- foram deduzidos todos valores de IVA informados pela contribuinte (a contribuinte informou valores a esse título apenas com relação a vendas efetuadas pela VTE - Votorantin Europa, conforme síntese à fl. 747);*
- foram deduzidos os valores a título de frete ("Freight"), sendo que os fretes constantes das planilhas das revendas promovidas pela Votorantrade foram considerados no cálculo do preço praticado, fls. 749/770, conforme informado pela fiscalização à fl. 748.*

A autoridade autuante elaborou demonstrativos no qual resta consolidada a apuração para o FCOJ Padrão, do preço praticado (fl. 770-numeração dos autos em papel) e do

preço parâmetro (fl. 748-numeração dos autos em papel) e para o FCOJ Polpa Baixa, do preço praticado (fl. 733-numeração dos autos em papel) e do preço parâmetro (fl. 730-numeração dos autos em papel).

Mostra-se, portanto, improcedente o protesto da recorrente ao aduzir que a Fiscalização não teria se pautado pela transparência.

Pelo contrário, o procedimento fiscal mostrou-se correto e minucioso, o que permitiu apurar com precisão o preço praticado e o preço parâmetro e a adequada apreciação da incidência da legislação referente aos preços de transferência no caso concreto.

### **Regras de Safe Harbour. Não incidência.**

Protesta a recorrente pela incidência de duas regras referentes ao que a doutrina denomina “safe harbour”.

A obra Preços de Transferência No Direito Tributário Brasileiro, de Luís Eduardo Schoueri, mostra-se bastante didática ao discorrer sobre o conceito:

*12.1.1. No Glossário da International Fiscal Association, a expressão safe harbour é utilizada para designar um padrão objetivo ou medida, tal como um intervalo, porcentagem ou valor absoluto, que pode ser utilizado pelo contribuinte como uma alternativa a uma regra baseada em fatores subjetivos ou em fatos e circunstâncias incertos.*

*12.1.2. No contexto dos preços de transferência, as exigências administrativas de um safe harbour podem ir desde uma total exoneração da obrigação de atender às normas nacionais de preços e transferência, até a obrigação de atender a diversos deveres instrumentais (por exemplo: exigência de o contribuinte estabelecer seus preços de transferência por um método mais simplificado, ou de dar informações específicas etc.) como condição para fazer jus ao safe harbour.*

*12.1.3. O safe harbour pode ter o efeito de excluir determinadas transações do escopo de aplicação das normas de preços de transferência (por exemplo, mediante a definição de patamares mínimos), ou de permitir que a elas se apliquem regras mais simplificadas (por exemplo, fixando faixas nas quais os preços ou lucros devem encaixar-se).*

*12.1.4. Os objetivos gerais das regras de safe harbour, em matéria de preços de transferência, são: simplificação das exigências feitas aos contribuintes para determinação dos preços de transferência; conferir certeza aos contribuintes de que seus preços de transferência serão aceitos pela Administração; e simplificar a atividade da própria administração.*

No caso concreto, inicialmente a recorrente reclama pela incidência da norma prevista no artigo 38 da IN SRF nº 243, de 2002:

*Margem de Divergência Art. 38. Será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até cinco*

*por cento, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação.*

Protesta a recorrente que, apesar de ter incorrido em equívoco ao efetuar apuração do preço médio das mercadorias e incluído o valor do frete em duplicidade, estaria amparada pela margem de divergência de cinco por cento do preço parâmetro comparado com o constante dos documentos de exportação, qual seja, o preço praticado.

Não é o que se observa no caso concreto. Na apuração efetuada pela Fiscalização, foi calculado, como já dito, o preço praticado com base nas DDE apresentadas pela recorrente, para o FCOJ Padrão o valor de R\$1.661,20 e para o FCOJ Polpa Baixa, o montante de R\$1.607,24. O preço parâmetro para o FCOJ Padrão foi de R\$2.008,19 e para o FCOJ Polpa Baixa de R\$2.076,27. Já a recorrente apurou o preço parâmetro (PVA) no montante de R\$1.383,06 (US\$590,88).

Como se pode observar, a diferença entre os valores apurados encontra-se bem acima da margem de divergência de cinco por cento admitida pela legislação.

No que concerne à planilha acostada pela contribuinte, ao apresentar a impugnação de fls. 1296, observa-se que a apuração apresentada referente ao preço praticado encontra-se bastante próximo ao que foi apurado pela autoridade autuante. Aplicando-se o câmbio de R\$2,3878, o preço praticado calculado pela contribuinte foi de R\$1.634,45, e o da autoridade fiscal de R\$1.661,20 (FCOJ Padrão) e R\$1.607,24 (FCOJ Polpa Baixa). Entretanto, a divergência reside precisamente na apuração do preço parâmetro. E, como já dito no tópico anterior, não há reparos a fazer no procedimento da Fiscalização para calcular o PVA, que se valeu das informações fornecidas pela própria recorrente.

Tampouco há que se falar que a decisão da primeira instância não teria apreciado a questão. Basta observar a fl. 2216 para constatar que a DRJ apreciou o ponto suscitado na impugnação, inclusive transcrevendo o art. 38 da IN SRF nº 243, de 2002.

Enfim, após a interposição do recurso voluntário, apresentou a recorrente petição de fls. 6438/6446, no qual requer a aplicação de outra norma de *safe harbour*, prevista no art. 19, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 14 da IN SRF nº 243, de 2002:

*Receitas Oriundas de Exportações para o Exterior Art. 14 . As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada, ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.*

Discorre a recorrente que, no ano-calendário de 2005, o preço de exportação praticado pela empresa teria sido **superior** a noventa por cento do preço médio de venda dos mesmos bens no mercado brasileiro, sob semelhantes condições de pagamento. Para comprovar o alegado, acosta estudo elaborado pela KPMG.

No relatório elaborado pela empresa de consultoria, é apresentada informação no qual as vendas no mercado interno do produto FCOJ no ano-calendário de 2005 teriam sido

no valor de R\$1.593.157,61, para 1.349,96 toneladas, perfazendo um valor líquido unitário de R\$1.180,15. Por sua vez, o preço praticado em exportações com pessoas vinculadas teria sido de R\$1.659,04, o que abrigaria a recorrente no *safe harbour* em debate.

Ou seja, alega a recorrente que o preço praticado nas exportações para empresas vinculadas seria superior a 40% (quarenta por cento) do preço destinado para vendas no mercado interno.

Ao apreciar o ponto, há que se observar as condições impostas pela legislação, quais sejam, preço médio praticado na venda de bens, produtos idênticos ou similares, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

Não há nenhuma evidência de que os preços tratados correspondem à totalidade do produto FCOJ no mercado interno. O relatório da KPMG consolida um valor de R\$1.593.157,61 de vendas. Na DIPJ do ano-calendário de 2005, verifica-se que a recorrente declarou um valor de R\$45.916.714,75 a título de Receita de Venda no Mercado Interno de Produtos de Fabricação Própria (Ficha 06A – Demonstração de Resultado – PJ em Geral, fl. 7).

Tampouco se mostra possível apreciar as condições de pagamento em que se deram as vendas no mercado interno.

Não se pode olvidar também que a recorrente, no decorrer da ação fiscal, em mais de uma oportunidade, informou que o método de apuração utilizado era o PVA – Preço de Venda no Atacado no Destino, como se pode observar nos documentos de fls. 28/32 e 75/83.

Não pode a recorrente alegar desconhecimento da legislação. Foi intimada pela Fiscalização a informar o método de apuração, e respondeu que seria o PVA, sem nenhuma menção a qualquer natureza de *safe harbour*. Na fase contenciosa, apresentou impugnação, no qual em nenhum momento discorreu sobre a incidência do art. 14 da IN SRF nº 243, de 2002. Ao interpor o recurso voluntário, tampouco tratou do assunto.

Releva-se de caráter protelatório apresentar petição no qual requer a incidência de *safe harbour* que não foi arguido em nenhum momento do processo. E mais: apresentando um relatório de uma empresa de consultoria extremamente sintético, no qual discorre sobre apenas um dos produtos da autuação, com um valor de vendas internas significativamente inferior ao que consta na DIPJ, e sem detalhar as condições de pagamento negociadas. Como se pode observar, não foi atendida nenhuma condição estabelecida pela legislação.

Da mesma maneira, o pedido de diligência, para que sejam analisados os documentos, soa desarrazoado e protelatório. No presente momento processual, caberia à recorrente, diante de todo o contexto, apresentar provas contundentes e suficientes para provar a sua alegação. A recorrente pretende se desobrigar de produzir prova, restando caracterizada conduta não recepcionada pelo processo administrativo tributário.

Em relação aos protestos da recorrente quanto à multa proporcional de 75%, que afrontaria princípios constitucionais, e da taxa SELIC aplicada aos juros de mora, não merecem guarida. As Súmulas do CARF mostram-se esclarecedoras:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*



- a elaboração de estudo acerca dos preços de transferências praticados pela Recorrente. O resultado da minuciosa análise procedida nos documentos da empresa foi no sentido de que a Recorrente **estava desobrigada, no ano de 2005, de promover o ajuste nos preços de transferência, uma vez que não estaria sujeita ao arbitramento previsto no artigo 14 da Instrução Normativa 243/2002 em virtude de o preço de exportação praticado pela Recorrente é superior à 90% do preço médio de venda dos mesmos bens praticados no mercado brasileiro, durante o mesmo período, sob semelhantes condições de pagamento.**”

Todavia, o laudo técnico exibido pela recorrente não faz prova absoluta do seu direito, em que pese constituir-se em forte indício daquilo que alega.

Conforme a doutrina abalizada e jurisprudência deste Conselho, o processo administrativo é orientado princípio da verdade material:

*“Assunto: Imposto sobre a Importação - II Data do fato gerador: 23/10/1996  
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - PROVA MATERIAL  
APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO  
PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. POSSIBILIDADE PARA  
CONTRAPOR ÀS RAZÕES DO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.  
A não apreciação de provas trazidas na fase recursal, antes da decisão final  
administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no  
CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo  
tributário, mormente quando sua tese de defesa não é acolhida e destina-se a  
refutar entendimento da decisão de primeira instância. Recurso Especial do  
Contribuinte Provido.” (Relator Rodrigo da Costa Possas, Proc. nº  
10814.017735/96-77).*

Por essa razão, é dever o aprofundamento da dilação probatória, com a finalidade de se verificar a verdade dos fatos.

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal encarregada do procedimento:

i) seja o contribuinte intimado a provar que o preço de exportação dos seus produtos, no período, foi superior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens no mercado brasileiro; (ii) elabore relatório de diligência detalhado e conclusivo, ressaltadas a prestação de informações adicionais e a juntada de documentação que entender necessária; (iii) entregue cópia do relatório à contribuinte; (iv) conceder-lhe prazo de 30 (trinta) dias para pronunciamento sobre o relatório de diligência, em observância às prescrições do art. 35, parágrafo único, do Decreto 7.574/2011, após o que o processo deverá retornar a esta Turma para prosseguimento do julgamento; e (v) por fim dê-se vista da douta Procuradoria.

*(Assinado digitalmente)*

Fábio Nieves Barreira