



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

Processo n° 16643.000124/2010-40
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.814 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2018
Matéria PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente CITROVITA AGROINDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

Ementa:

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto face ao Acórdão nr. 16-27.179, de 20/10/2010, da 5a. Turma da DRJ de São Paulo (DRJ/SP1) que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, registrando-se a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendario: 2005

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.EQUIVOCO 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Adoto os seguintes trechos do **relatório da Resolução nr. 1103-000.130, de 11/02/2014**, da 3a. Turma Ordinária, da 1a. Câmara, da 1a. Seção:

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**.

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

O **preço médio** praticado 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 selecionados** 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 médio 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 Votorantim 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
TOTAL				30.286.572,94

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.

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 do 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 esposadas - 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.

Assim, o Recurso Voluntário foi submetido ao Carf e, em conformidade com o **voto vencedor**, concluiu-se por **converter o julgamento em diligência** (Resolução nr. 1103-000.130, de 11/02/2014, da 3a. Turma Ordinária, da 1a. Câmara, da 1a. Seção), nos termos a seguir transcritos:

Conforme Edmar Oliveira Andrade Filho (Imposto de renda das empresas - CSLL, Operação de Hedge, Preço de Transferência, Planejamento Tributário, Reorganizações Societárias, Aspectos Contábeis e Jurídicos, São Paulo: Atlas, 10a ed., 2013, pp. 568/569):

"De acordo com o art. 240 do RIR/99, as receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ou com pessoa com sede ou domicílio em país de tributação favorecida ficam sujeitas ao arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o período de apuração da base de cálculo do imposto, for inferior a 90% do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes. Essa é uma regra que dispõe sobre as condições em que caberá a aplicação das demais regras sobre arbitramento, que, todavia, não alcança as operações referidas no art. 19-A da Lei nº 9.430/96, introduzido no ordenamento jurídico pela Lei nº 12.715/12. Logo, após certificar-se de que está sujeito ao arbitramento, o contribuinte deverá calcular o valor do eventual ajuste aditivo na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o qual será determinado por um dos quatro métodos previstos pela lei."

Assim, conforme as lições acima, a **condição ao arbitramento** é o **preço médio** de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o período de apuração da base de cálculo do imposto, **seja inferior a 90%** do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

A recorrente diz que essa condição não foi implementada, razão pela qual não estava obrigada a observar o art. 14, da IN SRF nº 243/02 (fls. 6439). Para comprovar o seu direito, a recorrente trouxe laudo da KPMG (fls. 6.438/6.500):

- 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, ressalvadas 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.

Após a intimação da recorrente e respectiva apresentação de documentos e prestação de informações, a DRF apresentou o seguinte **Relatório de Diligência Fiscal**:

(...)

7 Os relatórios apresentados pela empresa com o objetivo de afastar a apuração dos preços de transferência foram embasados em **premissas incorretas**.

8 Os **preços médios** das exportações foram **obtidos mediante a consolidação das vendas de itens diferentes**. Partiu-se das informações preparadas

pela fiscalização durante o procedimento de auditoria e apurou-se a **média ponderada** dos preços praticados nas alienações de **Suco de Laranja Concentrado Congelado Padrão** e **Suco de Laranja Concentrado Congelado Polpa Baixa**. O preço médio de venda no mercado interno, no entanto, foi estabelecido por meio da **unificação das vendas de Suco de Laranja Concentrado Congelado Orgânico** e de **Suco de Laranja Concentrado Congelado Extraído com Água**.

9 **Considerou-se, portanto, que todos os itens exportados e 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**.

10 As **receitas** auferidas nas exportações de Suco de Laranja Concentrado Congelado **Padrão** e de Suco de Laranja Concentrado Congelado **Polpa Baixa** **foram as únicas** cujo arbitramento **redundou na apuração de ajustes relativos à aplicação das regras de preços de transferência no período. Não constam vendas no mercado nacional de nenhum desses dois subtipos de suco de laranja.**

11 O Suco de Laranja Concentrado Congelado **Extraído com Água**, que também foi exportado no período, mas não é objeto de discussão na seara dos preços de transferência, compõe **mais de 97% das vendas no mercado interno** consideradas no relatório da CITROVITA. É subproduto obtido pela lavagem do excesso de polpa retirada durante o processamento do Suco de Laranja Concentrado Congelado Padrão [i] [ii]. É **item de qualidade distinta e não pode ter seu preço diretamente comparado com o preço das mercadorias exportados**.

12 **Não houve venda no mercado nacional de produtos idênticos aos exportados** e cujas receitas foram objeto de lançamento tributário no período, inviabilizando a aplicação da salvaguarda prevista no artigo 19 da Lei na 9.430/96.

13 Tendo em vista que na memória de cálculo apresentada pela empresa não são discriminados os subtipos de suco de laranja vendidos no mercado nacional, abrimos campo e suprimos a informação faltante, anexando-a a este Relatório.

E para constar e produzir os devidos efeitos legais, lavramos o presente Relatório Conclusivo, que é assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. A ciência da empresa dar-se-á por via postal, com aviso de recebimento - AR, sendo certo que poderá, se assim o desejar, apresentar manifestação no prazo máximo 30 (trinta) dias, a teor do disposto no art. 28 da Lei nº 9.784/99 e art. 35, parágrafo único, do Decreto 7.574/2011.

[i] "Como vimos anteriormente, na produção do FCOJ há o ajuste do teor de polpa do suco por intermédio dos finishers ou turbo-filtros. A polpa que foi retirada no processo de ajuste é usada para fabricação do pulp-wash e enviada a um novo conjunto de finishers, sendo lavada com o condensado recuperado do TASTE, onde se obtém um suco com BRIX inferior ao FCOJ. O pulp-wash, é concentrado em evaporadores para perder água e a polpa exaurida vai para a fábrica de ração .(Yamanaka, Hélio Tadashi - Sucos cítricos / Hélio Tadashi Yamanaka. - - São Paulo: CETESB, 2005, pág. 21)

[ii] "De volta ao setor de extração, tem-se a fase suco com polpa, que é transportada por gravidade ao setor de filtragem e centrifugação (Figura 2.3). Neste setor, é retirado do suco o excesso de polpa e outros defeitos que possam estar nele incorporados, além de se efetuar o ajuste do teor de polpa

do produto dentro dos padrões desejados. A polpa retirada do suco nesta etapa é utilizada na produção do subproduto conhecido como pulp wash (polpa lavada), que vem a ser um suco com qualidade inferior.

O processo de produção do pulp wash consiste na lavagem da polpa retirada do suco com água em contrafluxo (Figura 2.3), e posterior concentração deste em evaporadores de múltiplos estágios com filme descendente (Figura 2.3), e pela combinação de temperatura e vácuo concentrasse o produto até a especificação desejada. Na sequência, o produto é resfriado em trocadores de calor e estocado a baixas temperaturas em câmaras frigoríficas (Figura 2.3) até o momento da comercialização que, usualmente, é feita em tambores metálicos de 200 (duzentos) litros. (Munhoz, José Renato -Otimização no planejamento agregado de produção em indústrias de processamento de suco concentrado congelado de laranja / José Renato Munhoz. -- São Carlos:UFSCar, 2009. Tese de Doutorado, pág. 26).

Em resposta ao Relatório de Diligência Fiscal, a recorrente manifestou-se de cujos termos extraem-se os seguintes trechos:

(...)

O produto fabricado pela Recorrente é o Suco de Laranja Concentrado e Congelado (FCOJ - Frozen Concentrated Orange Juice). E o FCOJ é um produto único, não se podendo falar em "tipos diferentes de FCOJ", como quis fazer parecer a autoridade administrativa.

As diferentes nomenclaturas que porventura aparecem relativamente ao FCOJ nada mais são do que denominações que visam atender a diferentes paladares de consumidores sem alteração do produto. Como exemplos tem-se sucos com maior ou menor grau de acidez; com mais ou menos polpa ("gominhos") ou ainda a coloração. Mas trata-se do mesmo produto, com o mesmo processo de industrialização. Sobre o tema, é oportuno transcrever parte do mesmo relatório utilizado pelo fiscal² em que tal fato fica evidenciado:

f) ajuste do teor de polpa:

O suco armazenado vai para a etapa de ajuste de polpa, o qual é realizado por finishers ou turbo-filtros.

Os finishers são cilindros de aço inox em cujo interior armações com telas de tecido sintético fazem o papel de filtros. O ajuste é feito em etapas e de acordo com o pedido do cliente, mas em geral, ao final do ajuste o teor de polpa estará em torno de 4%. O suco com seu teor de polpa ajustado passa então por centrífugas para acerto da cor.

Ora, a sintética explicação técnica do relatório vai exatamente ao ponto: o FCOJ passa por "acertos", seja do teor de polpa, seja de cor. E não deixa de ser o mesmo FCOJ, passível de comparação para os fins e efeitos do cálculo de salvaguarda.

Destaque-se ainda que o FCOJ, como o próprio nome diz, 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 com a mesma classificação. Em consonância com a Anvisa, sucos concentrados: são aqueles obtidos a partir de sucos naturais, com a extração de cerca de 50% da água e adição de açúcar ou adoçantes, através de processos tecnológicos apropriados. Tais sucos

quando diluídos em água, recuperam a sua densidade original, com as mesmas características anteriores ao processamento.

Ora, se a água é utilizada somente para a reconstituição do suco — uma vez que 50% da água foi retirada durante o processo produtivo para tornar o produto concentrado — é inequívoco afirmar que o suco de laranja reconstituído com água é o mesmo produto do FCOJ.

O mesmo ocorre com o suco orgânico. Ele é elaborado em consonância com o mesmo processo de industrialização do FCOJ. A diferença reside apenas que no suco orgânico a matéria prima (laranja) é produzida sem agrotóxicos, ao passo que no FCOJ a laranja é submetida ao processo de cultura normal. Mas trata-se de produtos idênticos.

Note-se, portanto, que o suco de laranja acrescido de polpa, o suco de laranja reconstituído com água e suco orgânico são nitidamente o mesmo produto do FCOJ, aplicando-se, de modo inexorável, a salvaguarda almejada e fartamente comprovada pela Recorrente.

O DD. Fiscal, no Relatório Conclusivo, adotou premissa equivocada ao dizer que o "pulp wash" (ou polpa lavada) era um suco de laranja de baixa qualidade e que o mesmo era exportado pela Recorrente como suco de laranja concentrado.

Observando-se a nomenclatura constante do próprio relatório da diligência, nota-se tratar de "suco de laranja polpa baixa" (notoriamente em decorrência do ajuste do teor de polpa) e não apenas de polpa baixa (pulp wash). Mas o fiscal, no anseio de dizer que tratava-se de produtos diferentes, não coleta a nomenclatura correta de suco com polpa (como fez a Recorrente na presente, linhas atrás) mas sim de um subproduto da laranja que é a polpa lavada. Transcreveremos, a seguir, de forma correta e contextualizada o produto denominado "polpa baixa" constante do mesmo relatório utilizado pelo fiscal:

3.2. Obtenção de sub-produtos

(...)

c) Como vimos anteriormente, na produção do FCOJ há o ajuste do teor de polpa do suco por intermédio dos finishers ou turbo-filtros. A polpa que foi retirada no processo de ajuste é usada para fabricação do pulp-wash e enviada a um novo conjunto de finishers, sendo lavada com o condensado recuperado do taste, onde se obtém um suco com Brix inferior ao FCOJ. O pulp wash é concentrado em evaporadores para perder água e a polpa exaurida vai para a fábrica de ração.

É forçoso concluirmos, pelas próprias explanações adrede consignadas, que o suco de laranja polpa baixa nada tem a ver com o pulp wash. O primeiro é suco com a polpa ajustada ao gosto do consumidor; o segundo é um sub-produto da laranja que não pode ser denominado de FCOJ. Desta forma, promoveu a Recorrente o cálculo da salvaguarda de forma correta.

Mas, para espantar quaisquer dúvidas que possam advir da realização do cálculo da salvaguarda, anexa a Recorrente memorando da KPMG com o cálculo da salvaguarda utilizando-se de todos os produtos vendidos no mercado interno (orgânico e reconstituído com água), bem como somente o suco reconstituído com água, evidenciando-se que sob qualquer prisma e forma de cálculo que possa ser

realizada com relação ao tema, a salvaguarda remanesce. Colacionamos, abaixo, os dados fornecidos pela KPMG:

Demonstrativo considerando a média das vendas no mercado interno dos "Suco Concentrado Congelado Extraído com Água, Orgânico" e "Suco Concentrado Congelado Extraído com Água, Padrão"

Produto	Preço Praticado*	Preço Médio Mercado Interno	Preço Mínimo de Exportação**	Sujeito a Arbitramento?
FCOJ Padrão	1.661,20	1.180,15	1.062,13	Não
FCOJ Polpa Baixa	1.607,24	1.180,15	1.062,13	Não

Demonstrativo considerando apenas as vendas no mercado interno do "Suco Concentrado Congelado Extraído com Água, Padrão"

Produto	Preço Praticado*	Preço Médio Mercado Interno	Preço Mínimo de Exportação	Sujeito a Arbitramento?
FCOJ Padrão	1.661,20	1.107,74	996,97	Não
FCOJ Polpa Baixa	1.607,24	1.107,74	996,97	Não

Mas, ainda que não se pudesse identificar os produtos comparados pela Recorrente como idênticos — o que se admite apenas por amor à argumentação — a legislação dos preços de transferência expressamente admite a utilização do conceito de similaridade.

Referido conceito, esposado no artigo 28 da Instrução Normativa 243/02 (vigente à época dos fatos), estabelece que:

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.*

Ora, no caso em tela notoriamente os produtos em questão se não fossem considerados idênticos, enquadram-se no conceito de similaridade trazido pela Instrução Normativa. Todos tem a mesma natureza e a mesma função (consumo humano de suco de laranja), pode substituir-se mutuamente na mesma função (são iguais e, portanto, substituem-se no consumo humano) e tem especificações equivalentes (mesmo processo de industrialização, só diferindo teor de polpa ajustada, coloração, se foi reconstituído com água ou, ainda, se advém de matéria-prima orgânica).

Desta forma, não há como negar-se o equívoco da autoridade administrativa ao considerar os produtos objeto da salvaguarda como "diferentes". E a Recorrente comprovou, de modo cabal e inequívoco, tratar-se dos mesmos produtos, utilizando-se do mesmo laudo em que a autoridade administrativa pautou seu relatório. Mas ainda que não fossem idênticos, a similaridade é inafastável, cumprindo tais produtos os requisitos veiculados pelo artigo 28 da Instrução Normativa 243/02, vigente à época dos fatos, fazendo jus à salvaguarda prevista no artigo 19 da Lei 9.430/96.

Portanto, reitera a Recorrente, por todas as razões ora expedidas, bem como tudo o mais que consta dos autos, seja dado provimento ao recurso ordinário interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

A tempestividade e os demais pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário foram apreciadas por ocasião da referida conversão do julgamento em diligência, conhecendo-se do recurso.

Preliminarmente, a recorrente requereu a declaração de nulidade do auto de infração, com base no argumento de há falta de motivação do ato administrativo, bem assim em função de questões relativas ao controle de legalidade dos atos administrativos.

Observo que para a apreciação das alegações preliminares há a necessidade de se adentrar às questões de mérito. Nesse sentido, analisarei as preliminares em conjunto com as matérias de mérito, como segue.

Apuração dos Preços Praticados e Preços Parâmetro

Previamente à apreciação do Relatório de Diligência Fiscal e da respectiva manifestação da recorrente, quanto à apuração do preço parâmetro, analisamos as razões da recorrente, como segue.

A recorrente sustenta 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. Salaria que a fiscalização teria se baseado em cálculos equivocados e teria utilizado informações secretas para a apuração do preço parâmetro. Alegou que essa metodologia teria prejudicado o perfeito entendimento quanto à abrangência da autuação. Ressaltou, ainda, 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.

O acórdão recorrido baseou-se na seguinte fundamentação:

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 têm sido desenvolvidos pelos países, no sentido de comparar as operações transnacionais entre empresas e suas vinculadas, com operações nas quais 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 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.

Nesse sentido, concordo com as razões de decidir da DRJ e, da mesma forma, voto por **negar provimento ao recurso voluntário**, neste ponto, por considerar indevida a exclusão dos referidos tributos aduaneiros.

Em relação às inconsistências apontadas pela recorrente, quanto à apuração do preço parâmetro, a DRF concluiu por realizar 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 (OCDE) prestadas pelo sujeito passivo.

Verifica-se que o acórdão recorrido apresenta análise minuciosa do procedimento adotado pela fiscalização, conforme segue:

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 valores 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 atuante elaborou demonstrativos no qual resta consolidada a apuração para o FCOJ Padrão, do preço praticado (fl. 770) e do preço parâmetro (fl. 748) e para o FCOJ Polpa Baixa, do preço praticado (fl. 733) e do preço parâmetro (fl. 730).

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.

Nesse sentido, concordo com as razões da DRJ de que a fiscalização motivou corretamente o auto de infração.

Ainda sobre a apuração do preço parâmetro, em cumprimento à referida Resolução a DRF intimou a recorrente 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.

Após a apresentação de documentos e prestação de informações pela recorrentes, a DRF elaborou o Relatório de Diligência Fiscal retro transcrito, por meio do qual concluiu que não há reparos a serem feitos no Auto de Infração, pelo fato de que, não se

sustentou a tese da recorrente de que o caso envolveria um único produto, suco de laranja. Em atendimento às diligências designadas pelo Carf, concluiu-se que tem-se em questão produtos que se distinguem por sua qualidade e, nesse sentido, não se enquadrariam nas referidas disposições legais que determinam que o preço parâmetro seja apurado, com base em produtos "similares".

Sendo assim, não obstante as transcritas alegações da recorrente, apresentadas em resposta à diligência, no sentido de que trata-se de um único produto, suco de laranja, concordo com os fundamentos e conclusões da diligência de que estão corretos os critérios e regras adotados pela fiscalização para a apuração do preço parâmetro.

Regras de *Safe Harbour*. Não incidência.

A recorrente sustenta que, no caso, há a necessidade de se observar as disposições 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.

A respeito, a recorrente salienta a necessidade de 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, divirja, em até cinco por cento, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação ou exportação.

Sustenta 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.

Verifica-se, contudo, que 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.

A recorrente ainda sustentou, após a interposição do recurso voluntário, (fls. 6438/6446), que seria devida 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.

A recorrente sustenta 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.

A empresa de consultoria contratada pela recorrentes, manifestou-se nos sentidos de que, 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.

Nesse ponto, é fundamental verificar se foram atendidas 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.

Observa-se que, não há 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.

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

Sendo assim, não cabe a alegação de desconhecimento da legislação. Pois, a própria recorrente informou o método de apuração, e respondeu que deveria ser 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. No recurso voluntário, também não tratou do assunto.

Desse modo não há como acolher o pedido de incidência de *safe harbour* que não foi arguido em momento algum do processo. Também não há como acolher a manifestação da KPMG, pois discorreu 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.

No que diz respeito às razões de recurso relativas à multa proporcional de 75%, que afrontaria princípios constitucionais, e da taxa SELIC aplicada aos juros de mora, verifica-se que não há como serem acolhidas, haja vista as Súmulas do CARF:

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

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Processo nº 16643.000124/2010-40
Acórdão n.º **1302-002.814**

S1-C3T2
Fl. 24

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil