



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.000124/2010-40
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.142 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 07 de junho de 2022
Recorrente CITROVITA AGRO INDUSTRIAL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO INATACADO. IMPOSSIBILIDADE. INSUFICIÊNCIA RECURSAL.

Não se conhece do Recurso Especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, por si só, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

O acolhimento da tese sustentada pelo sujeito passivo em seu recurso especial não é capaz de levar à reforma do voto condutor do acórdão recorrido, eis que este, além de abordar a questão em tese, também negou provimento ao recurso voluntário após avaliação específica das provas trazidas aos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo sujeito passivo contra o acórdão 1302-002.814, de 12 de junho de 2018, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu manter o lançamento, realizado com base nas regras de preços de transferência, relativamente a produtos exportados no decorrer do ano-calendário de 2005. O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

Acórdão recorrido 1302-002.814

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

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 aplicase à tributação dele decorrente.

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.

A autuação em questão promoveu ajustes relativo à legislação de preço de transferência relativa aos seguintes produtos exportados pelo sujeito passivo: “FCOJ Padrão” (Suco de Laranja Concentrado Congelado, Padrão) e “FCOJ Polpa baixa” (Suco de Laranja Concentrado Congelado, Polpa Baixa) – FCOJ está para: *frozen concentrated orange juice*.

Segundo a autoridade autuante, o sujeito passivo: (i) adicionou o frete internacional na composição do preço médio, quando essa despesa já teria sido considerada; (ii) descontou do preço os tributos aduaneiros, o imposto de importação e a taxa antidumping, sendo que esses tributos não guardariam similaridade com o ISS, ICMS, PIS/PASEP e a COFINS, conforme determinaria a Instrução Normativa nº 243/02.

Apresentada impugnação, a DRJ-SPI a julgou improcedente (fl. 2.203 e segs.). O sujeito passivo então apresentou recurso voluntário em março de 2011 (fl. 2.228 e segs.), sendo que em setembro de 2012 juntou aos autos petição contendo laudo da KPMG que teria concluído 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 6. superior à 90% do preço médio de venda dos mesmos bens praticados no mercado brasileiro, durante o mesmo período, sob semelhantes condições de pagamento.”* (fl. 6.438 e segs.).

Em fevereiro de 2014, por meio da Resolução 1103-000.130, a turma *a quo* converteu o julgamento em diligência a fim de que, dentre outras providências, fosse 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”* (fl. 6.626).

O julgamento foi retomado em 12 de junho de 2018, tendo sido proferido o acórdão 1302-002.814, ora recorrido, o qual também manteve a autuação, nos termos da ementa acima transcrita.

Contra o acórdão 1302-002.814 o sujeito passivo primeiramente apresentou embargos de declaração, os quais foram rejeitados por despacho, por concluir inexistirem a obscuridade, a omissão e a contradição apontadas, nos seguintes termos (grifos do original):

(...)

4. Com relação ao primeiro item — *“obscuridade envolvendo a salvaguarda prevista no art. 19 da Lei 9.430/1996 e art. 14 da IN SRF nº 243/2002: a embargante alega que revela-se obscura a conclusão da decisão embargada, ao consignar que o preço praticado nas exportações para empresas vinculadas seria superior a 40% do preço destinado para vendas no mercado interno, e não 40% superior ao preço destinado para vendas no mercado interno”* —, assim se manifestou a decisão embargada (destaques do original):

(...)

5. Como visto, afirmou a decisão embargada que a empresa de consultoria contratada pela recorrente manifestou-se no sentido de que as vendas no mercado interno do

produto FCOJ, no ano-calendário de 2005, teriam perfazido 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.

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

$$\text{R\$ } 1.659,04 = \text{R\$ } 1.180,15 + 40\% \text{ de R\$ } 1.180,151$$

7. Inexistente, portanto, a obscuridade apontada.

8. No que se refere ao segundo item — “*omissão envolvendo a salvaguarda prevista no art. 19 da Lei 9.430/1996 e art. 14 da IN SRF nº 243/2002*: alegação de que o acórdão embargado se omitiu quanto ao fato de que foi regularmente arguida, no processo, a incidência de safe harbour” —, assim se exprimiu a decisão embargada (destaques do original):

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:

[...].

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.

[...].

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. [...].

9. Como visto, entendeu a decisão embargada que o safe harbour [...] não foi arguido em momento algum do processo [nem no decorrer da ação fiscal, nem na impugnação, nem no recurso voluntário]. Ou seja, a recorrente [...] 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.

10. Desse fato, em última análise, não discorda o Embargante, como segue (repare-se na indicação de “fls. 6438”, que é a mesma apontada pela decisão embargada) (e-fls. 6.766 e 6.767):

A apresentação do estudo em comento nos autos se deu por intermédio de detalhada petição despachada em 12/09/2012 (fls. 6438 dos autos), portanto quase seis anos antes do julgamento do recurso. Tal petição mencionou expressamente a incidência da salva guarda em questão no caso em tela. O referido argumento foi reiterado na petição de fls. 6605 datada de 04/12/2013.

11. Inexistente, portanto, a omissão apontada.

12. Por fim, no tocante ao terceiro item — “contradição incorrida no que tange ao conceito de similaridade e aos produtos constantes de demonstrativo da KPMG: alega que o acórdão embargado incorreu em contradição em relação ao conceito de similaridade detalhado no art. 28 da Instrução Normativa 243/02 e em relação aos demonstrativos constantes do Relatório da KPMG” —, há que se esclarecer que eventual contradição, passível de Embargos de Declaração, se refere apenas à decisão e seus fundamentos, e não à decisão e à citação/interpretação do art. 28 da IN SRF nº 243/2002, por um lado, ou à decisão e à relação de produtos constantes de demonstrativo da KPMG, por outro.

(...)

O sujeito passivo então apresentou então recurso especial afirmando (de forma genérica) a existência de prequestionamento, bem como alegando “***divergência quanto à aplicação, ao caso em tela, do conceito de similaridade presente no art. 28 da IN SRF 243/2002, vigente à época dos fatos, e, consequentemente, incidência da salvaguarda prevista no art. 19 da Lei 9.430/1996***” (fl. 6.796).

O Recorrente apresenta como paradigmas o acórdão 1402-002.347, o qual se insere no bojo da mesma fiscalização realizada nos presentes autos, porém, trata do ano de 2003 e 2004 (ao passo que o presente processo se refere ao ano de 2005), bem como o acórdão 1301-002.810, também inserido na fiscalização que originou o presente processo, porém tratando do ano de 2002:

Acórdão paradigma 1402-002.347 (06/10/2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Ao se constatar que o Termo de Verificação Fiscal, a descrição dos fatos e o enquadramento legal permitem a perfeita compreensão da infração que motivou a autuação, e que a interessada se defendeu especificamente e com desenvoltura das imputações do Fisco, não se pode cogitar de prejuízo algum ao direito constitucional de defesa da contribuinte. Portanto, nulidade alguma há de ser reconhecida, com esse fundamento.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. EXPORTAÇÕES. SAFE HARBOUR. EXPORTAÇÃO DE SUCO DE LARANJA. SIMILARIDADE DOS

PRODUTOS. PREÇO PRATICADO NÃO INFERIOR A 90% DO MERCADO INTERNO DISPENSA CONTROLE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS.

Conforme se verifica da análise dos elementos contidos nos autos os produtos cotejados na fixação do preço parâmetro embora não idênticos são similares o que satisfaz a exigência da legislação tributária pátria de salvaguarda na aplicação das regras de preços de transferência (art.14, IN 243/2013).

Admitindo-se os produtos similares na fixação do preço parâmetro se constata que a contribuinte praticou preços nas exportações não inferiores à 90% ao praticado no mercado interno o que lhe assegura guarida na salvaguarda que dispensa aplicação de qualquer dos métodos de preço de transferência (safe harbour).

[...]

Acórdão paradigma 1301-002.810 (12/03/2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 2002

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRODUTO SIMILAR. EMPREGO SUBSIDIÁRIO.

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

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

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

Em 19 de junho de 2019, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, consignando:

(...)

A divergência jurisprudencial também está caracterizada.

O próprio relatório do acórdão recorrido registra que há outros processos em que a contribuinte foi autuada em decorrência da mesma ação fiscal, pelos mesmos fatos, com diferença apenas em relação aos anos-calendário objeto de autuação:

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.

As decisões exaradas nesses outros processos, favoráveis à contribuinte, são justamente os paradigmas que ela apresenta para a admissibilidade do recurso especial interposto nos presentes autos.

Vale registrar o seguinte trecho do voto que orientou o acórdão recorrido, e que diz respeito à matéria objeto da alegada divergência jurisprudencial:

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.

Realmente, o acórdão recorrido e os paradigmas, examinando inclusive as mesmas informações obtidas em diligência demandada pelo CARF, chegaram a decisões divergentes diante dos mesmos questionamentos sobre a aplicação do art. 28 da IN SRF nº 243/2002 e da salvaguarda prevista no art. 19 da Lei nº 9.430/1996.

Pelo exposto, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou petição manifestando sua ciência quanto ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo e afirmando: “Na oportunidade, requer o

desprovemento do apelo do contribuinte, nos termos dos fundamentos apresentados pelo voto condutor do acórdão recorrido, de lavra do Eminentíssimo Conselheiro Rogério Aparecido Gil”.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Observo que o fato de os paradigmas apresentados terem tratado da mesma fiscalização que originou os autos de infração ora em discussão e terem cancelado os respectivos lançamentos não é suficiente para a admissibilidade recursal.

Isso porque a admissibilidade recursal está condicionada ao atendimento de diversos requisitos, alguns de verificação mais objetiva (tais como a tempestividade e a necessidade de indicação de acórdãos paradigmas), e outros cuja verificação é um pouco mais complexa (a exemplo do prequestionamento, da inexistência de fundamento autônomo inatacado na decisão recorrida, e da efetiva demonstração de divergência entre julgados do CARF).

No caso, como se detalhará a seguir, concluímos que o acórdão recorrido contém fundamento que não foi atacado no recurso especial, de modo que o apelo do sujeito passivo não pode ser conhecido. Vejamos.

No caso, a **matéria recorrida** é, nas palavras do Recorrente: ***“divergência quanto à aplicação, ao caso em tela, do conceito de similaridade presente no art. 28 da IN SRF 243/2002, vigente à época dos fatos, e, consequentemente, incidência da salvaguarda prevista no art. 19 da Lei 9.430/1996”*** (fl. 6.796). Citados dispositivos têm a seguinte redação:

Lei 9.430/1996 (grifamos)

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

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

(...)

IN SRF 243/2002

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

I - tiverem a mesma natureza e a mesma função;

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

III - tiverem especificações equivalentes.

Sobre essa questão, o voto condutor do **acórdão recorrido** primeiramente traz um trecho intitulado “*Apuração dos Preços Praticados e Preços Parâmetro*”, em que conclui, fazendo referência a resultado de diligência então determinada pela *turma a quo* (Resolução 1103-000.130, de fevereiro de 2014), que o sujeito passivo não logrou comprovar a incidência da “salvaguarda dos 90%”, essencialmente porque os produtos vendidos no mercado brasileiro não seriam os mesmos que exportados, *in verbis*:

(...)

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.**

Em seguida, o voto condutor do acórdão recorrido traz um capítulo específico intitulado “*Regras de Safe Harbour. Não incidência.*”, em que passa a tratar de duas regras de “safe harbor” alegadas no recurso voluntário: a dos 5% (art. 38 da IN SRF 243/2002) e a dos 90% (art. 14 da IN 243/2002). Trataremos apenas desta última, que é a matéria recorrida.

Sobre o “safe harbor de 90%” (art. 14 da IN 243/2002), o acórdão recorrido traz, nesse capítulo específico, a seguinte abordagem: **(i)** primeiro, afirma que o argumento sobre a aplicação do safe harbor de 90% teria sido trazido apenas no recurso voluntário, e **(ii)** em seguida, analisa o estudo da KPMG apresentado pelo Recorrente para comprovar tal safe harbor e conclui que este não seria hábil a tanto, porque a) trouxe como resultado que “*o preço praticado nas exportações para empresas vinculadas seria superior a 40% (quarenta por cento) do preço destinado para vendas no mercado interno*”, b) não há evidência de que os preços tratados correspondem à totalidade do produto FCOJ no mercado interno, e c) não é possível apreciar as condições de pagamento em que se deram as vendas no mercado interno.

Diante disso, nesta parte específica do acórdão recorrido dedicada ao “safe harbor dos 90%”, são trazidas duas conclusões: primeiro, a de que “*não há como acolher o pedido de incidência de safe harbour que não foi arguido em momento algum do processo*”; em seguida, analisando tal pedido de incidência do “safe harbor de 90%” contido no estudo da KPMG, conclui que “*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.*”

Transcreve-se o trecho de voto em comento:

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 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 sentido 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 06-A 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.

Em resumo, há diferentes motivações para a não aplicação do “safe harbor de 90%” no acórdão recorrido, que podem ser assim sintetizadas:

- (i) No trecho *“Apuração dos Preços Praticados e Preços Parâmetro”*: conclui que o sujeito passivo não logrou comprovar a incidência da “salv guarda dos 90%” porque os produtos vendidos no mercado brasileiro não seriam os mesmos que exportados.
- (ii) No trecho *“Regras de Safe Harbour. Não incidência.”*: conclui que o sujeito passivo não logrou comprovar a incidência da “salv guarda dos 90%” porque tal safe harbor *“não foi arguido em momento algum do processo”*, sendo que, mesmo assim, passando à análise do relatório trazido pelo sujeito passivo para comprovar tal argumento, traz argumentos específicos para rejeitar seu conteúdo probatório, afirmando: *“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.”*

O recurso especial, como dito, pretende discutir a ***“aplicação, ao caso em tela, do conceito de similaridade presente no art. 28 da IN SRF 243/2002, vigente à época dos fatos, e, consequentemente, incidência da salv guarda prevista no art. 19 da Lei 9.430/1996”***.

No caso dos autos, esse debate consiste, essencialmente, em definir se é possível tratar como um único produto os tipos diferentes de FCOJ -- “FCOJ padrão” e FCOJ polpa baixa.

No argumento de que “os produtos vendidos no mercado brasileiro não seriam os mesmos que exportados” está implícita a discussão acerca da possibilidade de se tratar como um único produto os tipos diferentes de FCOJ (“FCOJ padrão” e “FCOJ polpa baixa”).

Esta também é a questão por traz da afirmação do voto condutor do acórdão recorrido de que o laudo da KPMG *“discorreu sobre apenas um dos produtos da autuação”* – sendo de se observar, apenas a título informativo, que na verdade o laudo da KPMG contém uma observação de que *“para fins de aplicação da referida salv guarda, consideramos o valor médio de exportação de ambos os FCOJ exportados para pessoas vinculadas”* (fl. 6.443, grifos nossos).

Não obstante, verifica-se que o voto condutor do acórdão recorrido também rejeita o argumento acerca da aplicação do “safe harbor de 90%” em virtude de observações específicas quanto à prova trazida pelo sujeito passivo após o recurso voluntário – nomeadamente, verifica-

se que o acórdão recorrido **rejeita as conclusões do laudo da KPMG por duas razões adicionais**: (i) porque o valor de vendas internas trazido em tal estudo seria “*significativamente inferior ao que consta na DIPJ*”, o que o levou a concluir que “*não há evidência de que os preços tratados correspondem à totalidade do produto FCOJ no mercado interno*”; e (ii) porque o laudo da KPMG não detalha as condições de pagamento negociadas, não permitindo atestar que se tratava de condições de pagamento semelhantes.

O sujeito passivo apresentou embargos de declaração alegando omissão, obscuridade e contradição no voto condutor do acórdão recorrido, mas estes foram rejeitados, conforme relatado, sendo válido observar que os embargos não versaram sobre nada relativo ao que denominamos acima de “razões adicionais”.

Assim, a conclusão a que se chega é a de que, mesmo que, por hipótese, fosse acolhida a tese sustentada pelo sujeito passivo em seu recurso especial -- que, em essência, pretende que sejam tratados como um único produto, para fins do cálculo do “safe harbor de 90%”, o “FCOJ padrão” e “FCOJ poipa baixa” --, isso não seria capaz de levar à reforma do voto condutor do acórdão recorrido, eis que este também rejeita tal argumento não apenas em tese, mas por uma avaliação específica das provas trazidas aos autos.

É dizer, mesmo que se aceite que, em tese, o FCOJ padrão e o FCOJ polpa baixa são produtos similares e podem ser agrupados para a verificação do “safe harbor de 90%”, permaneceria a decisão do acórdão recorrido de que o sujeito passivo não logrou comprovar que tal salvaguarda é aplicável no seu caso, seja porque o laudo que trouxe não teria detalhado a totalidade das vendas de suco de laranja no mercado interno, seja porque não teria comprovado que comparou condições de pagamento semelhantes às das exportações de 2005.

A reforma do voto condutor do acórdão recorrido passa, necessariamente, por uma reanálise das provas dos autos. Acontece que o recurso especial não pode ser admitido quando objetiva essencialmente a reanálise de provas, eis que a competência desta CSRF é adstrita a dirimir divergências jurisprudenciais.

Uma vez que se identifiquem no acórdão recorrido fundamentos inatacados, conclui-se que o recurso especial apresentado pelo sujeito passivo padece de insuficiência recursal, não podendo assim ser conhecido.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

