



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721029/2019-75
Recurso Voluntário
Resolução nº **1301-001.212 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de maio de 2024
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente SUZANO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Iagaro Jung Martins, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2.906/2.964) interposto em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO) que deu parcial provimento à Impugnação apresentada, mantendo parte do crédito tributário exigido.

Referido crédito tributário decorre da lavratura de Autos de Infração (fls. 2.553/2.567) para a cobrança de IRPJ e de CSLL, referentes ao ano-calendário de 2015, por conta das seguintes supostas infrações: (i) ausência de comprovação de despesa, (ii) despesa indedutível não adicionada ao lucro real e (iii) ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferência. O valor dos tributos foi acrescido de juros de mora e multa de ofício, sem qualificação. Por bem descrever as infrações apuradas, adoto parte do relatório formulado pela DRJ:

DA ANÁLISE DOS ARQUIVOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE
DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS DAS EXPORTAÇÕES

Fl. 2 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.721029/2019-75

- Das notas fiscais obtidas via SPED, verificamos que mais de 70% das receitas de vendas auferidas pelo contribuinte em 2015, provinham das exportações para a empresa FIBRIA INTERNATIONAL TRADE GMBH, sediada na Áustria, denominada doravante como FIT – Áustria;

- A FIT – Áustria é 100% controlada pela empresa austríaca FIBRIA INTERNACIONAL CELULOSE GMBH que por sua vez é subsidiária integral da FIBRIA S/A. Portanto, a empresa cliente-importadora é 100% controlada, de forma indireta, pela FIBRIA S/A.

- Levando em conta que a FIBRIA-MS também é 100% controlada pela FIBRIA S/A, concluímos que ambas estão sob o mesmo controle societário e, nos termos do inciso V do artigo 23 da Lei n.º 9.430/96, a empresa FIT- Áustria é considerada vinculada a empresa FIBRIA-MS.

- O artigo 240 do RIR/99 dispõe que 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 IRPJ e CSLL, for inferior a 90% do preço médio praticado na venda de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhante. Ainda, a IN 1312/2012 estabelece no § 1º do artigo 20 que o preço médio será obtido pela multiplicação dos preços praticados, pelas quantidades relativas a cada operação e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o preço médio ponderado. Já os incisos I e II do § 2º determinam que para efeito de comparação, o preço de venda:

I - no mercado brasileiro, deverá ser considerado líquido dos descontos incondicionais concedidos, do ICMS, do ISS, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de outros encargos cobrados pelo Poder Público, do frete e do seguro, suportados pela pessoa jurídica vendedora;

II - nas exportações, será tomado pelo valor depois de diminuído dos encargos de frete e seguro, cujo ônus tenha sido da pessoa jurídica exportadora.

- Foram, então, realizados os cálculos dos preços médios de venda por tonelada da celulose branqueada de fibra curta comercializada², no ano de 2015, tanto no mercado nacional, como no mercado externo, neste último caso com pessoas vinculadas, representada pela empresa FIT-Áustria.

- Foram elaborados dois demonstrativos:

a) Cálculo do preço médio das vendas nacionais, incluindo todas as vendas dos produtos em questão no mercado interno, no decorrer do ano calendário 2015, excluindo os descontos incondicionais concedidos, impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) – Apenso 1.A deste TVF_ Aba “Cálculo do Preço Praticado MI”

b) Cálculo do preço médio das vendas desses mesmos produtos e nesse mesmo período, exportados para a empresa FIT-Áustria, diminuídos dos encargos de venda de frete e seguro, suportados pelo contribuinte. Este segundo demonstrativo foi executado pelo próprio contribuinte em resposta ao TIF n.º 05. - Apenso 1.B deste TVF_ Aba “Cálculo do Preço Praticado ME

- Com base nesses demonstrativos, o quadro abaixo resume a totalização das vendas (em valores e quantidades) para o ano-calendário 2015 e a apuração dos preços praticados de venda para o mercado interno e mercado externo com pessoa vinculada:

Fl. 3 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.721029/2019-75

Descrição	Unid	Mercado Interno	Mercado Externo - Pessoa Vinculada
Qtde	ton	364.759,94	887.252,00
Receita Bruta de Venda Celulose 2015	R\$	709.657.306,58	1.006.303.083,46
Desconto	R\$	0,00	0,00
ICMS	R\$	49.437.916,05	0,00
COFINS	R\$	53.481.188,53	0,00
PIS	R\$	11.611.047,84	0,00
Frete e Seguro	R\$	0,00	218.497.478,74
Receita Líquida de Venda Celulose 2015	R\$	595.127.154,16	787.805.604,72
Preço Praticado Líquido Unitário	R\$/ton	1.631,56	887,92

Nota: O preço praticado no ME de R\$ 887,92 diverge do preço praticado informado pelo contribuinte no Registro X300 da ECF (R\$ 848,00), pois, o preço apurado neste quadro não leva em conta os ajustes referentes a prazo de pagamento

• Deste quadro verificamos que o preço praticado nas exportações para a FIT-Áustria (empresa vinculada) é aproximadamente 54,4% do preço praticado no mercado interno, já efetuado os ajustes requeridos na legislação pertinente.

• Portanto, o contribuinte fica sujeito ao arbitramento, nos termos do artigo 240 do RIR/99, do preço de venda praticado nas exportações para empresa vinculada. Este foi o procedimento realizado pelo próprio contribuinte.

• O arbitramento consiste em se estimar um preço médio das vendas dos produtos para o exterior, denominado preço parâmetro e compará-lo ao preço efetivamente praticado. Caso o preço parâmetro prevalecer, as receitas de vendas nas exportações devem ser determinadas tomando por base este valor. Caso contrário vale o montante das receitas efetivamente auferidas e contabilizadas.

• Para a determinação do preço parâmetro de exportação a legislação tributária permite a utilização de 5 métodos diferentes:

I - Método do Preço de Venda nas Exportações - PVEx;

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

III - Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVV;

IV - Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP;

V - Método do Preço sob Cotação na Exportação – PECEX.

• No presente caso o contribuinte optou pelo “CAP” definido pelo inciso IV do § 3º do artigo 240 do RIR/99 conforme disposto abaixo:

§ 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 19, § 3º): (...)

IV - Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP: definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.”

• Seguindo este método o contribuinte determinou o preço parâmetro de R\$ 881,52/tonelada e preencheu o Registro X300 – Operações com o Exterior –

Fl. 4 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.721029/2019-75

Exportações (Entradas de Divisas) da ECF referente ao ano calendário com as seguintes informações:

Tipo de Exportação	01-Bens
Descrição	6104946 – T3F
Total da Operação	1.006.303.083,46
Código NCM	47032900
Quantidade	887.252
Unidade de Medida	Tonelada
Indicador de operação sujeita ao arbitramento	Sim
Método	CAP
Preço Parâmetro	881,52
Preço Praticado	848,00
Valor do Ajuste	,00
Moeda	Real – Brasil

• Intimado, através do TIF n.º 05, a apresentar as memórias de cálculo de apuração dos preços parâmetro e praticado, informados no Registro X300, o contribuinte apresentou estes demonstrativos, denominados documentos 2 e 3, anexos a sua carta datada de 28/02/2019.

• Abaixo relacionamos algumas observações sobre esses demonstrativos:

• Apesar do contribuinte relacionar diferentes códigos de produto nos demonstrativos apresentados, ele calculou os preços parâmetros e praticados para um único produto (6104946 – T3F). Questionado sobre este fato, através do item 3 do TIF 5, o contribuinte esclareceu que os demais códigos de produto listados nos demonstrativos - T3F, T3S, T3C, TFP e TTP - referem-se apenas às características do produto, tais como alvura, viscosidade e sujidade, utilizados única e exclusivamente para fins de controle de qualidade do produto, sem contudo, qualquer impacto na apuração dos custos do mesmo. Ou seja, para efeito desses cálculos, o contribuinte considerou que toda a sua produção de celulose é composta de um único produto homogêneo – celulose branqueada de fibra curta - classificado no NCM n.º 47032900, que possui um único custo unitário de produção, independentemente do código especificado.

• Na determinação dos preços praticados, o contribuinte calculou a média aritmética da receita de venda de exportação ponderada pela quantidade de cada operação de venda, excluindo os valores de frete e seguro (ônus do contribuinte) e, ainda, aplicando um ajuste (desconto) a esta receita devido aos dilatados prazos de pagamento concedidos ao exportador (entre 6 e 12 meses)³. No quadro abaixo resumimos os valores do demonstrativo do cálculo do preço praticado apresentado pelo contribuinte

Resumo Cálculo Preço Praticado	
Total NFs	1.006.303.083,46
Frete e Seguros	-218.497.478,74
Ajuste de Prazo	-35.414.637,89
Total Praticado	752.390.966,83
Qtde Produtos	887.252
Média Preço Praticado (752.390.966,83 / 887.252)	848,00

• Na determinação do preço parâmetro o contribuinte calculou a média aritmética do custo unitário mensal, ponderada pela quantidade mensal vendida.⁴ Sobre este custo médio era aplicada uma margem de 15%, obtendo o valor do preço parâmetro. No quadro abaixo resumimos os valores do demonstrativo do cálculo do preço parâmetro apresentado pelo contribuinte:

Fl. 5 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.721029/2019-75

Resumo Cálculo Preço Parâmetro	
Custo Total em reais	680.109.522,12
Qtde Produtos	887.252
Custo Médio (680.109.522,12/887.252)	766,53
Margem 15%	114,98
Preço Parâmetro	881,52

• O cálculo dos preços praticado e parâmetro se referem apenas às vendas de exportação para pessoa vinculada. Das notas fiscais de venda de exportação no período, constatamos que 99,8%, em valor, tinham como destino a empresa vinculada FIT – Áustria. No quadro abaixo consolidamos, para o ano de 2015, os valores destas vendas para exportação:

Cliente	Pessoa Vinculada (S/N)	Qtde (ton)	%	Valor Total das Nfs - excluído frete	%	Valor Unitário
FIT – Áustria	S	887.252	99,90%	787.805.804,72	99,78%	887,92
VEZLA SRL – Bolívia	N	884	0,10%	1.709.387,12	0,22%	1.933,70
Total		888.136	100,00%	789.515.191,84	100,00%	

• Dos quadros acima verificamos que, na apuração do contribuinte, o preço parâmetro médio (R\$ 881,52) é superior ao preço praticado médio (R\$ 848,00). Conforme estabelece o artigo 51 da IN RFB nº 1312/2012, a diferença entre esses preços calculados que é de R\$ 33,51 (3,8% do preço parâmetro) é inferior ao limite da margem de divergência (5%) entre ambos e, portanto, considerada satisfatória para efeito de comprovação. Ou seja apesar do preço parâmetro ser superior ao preço praticado, os valores de venda para o exterior para pessoas vinculadas praticados pelo contribuinte são considerados aceitáveis, pois, conforme dispõe o § 1º do artigo acima mencionado, nenhum ajuste seria necessário na apuração do IRPJ e na base de cálculo da CSLL.

• Em relação ao cálculo do preço praticado não encontramos divergência. As notas fiscais de venda para exportação relacionadas no demonstrativo correspondem às NF-e obtidas no sistema SPED. Também os ajustes referentes à fretes/seguros sobre vendas e prazo de pagamento estão em conformidade com a legislação em vigor.

• Por outro lado, na análise do cálculo do preço parâmetro verificamos algumas inconsistências no valor apurado que passamos a relatar:

• O contribuinte contabilizou o custo sobre os produtos vendidos apropriado para o ano calendário de 2015 através das seguintes contas:

Cód conta	Conta	Valor Apropriado no Ano 2015	D/C
0032101010	CPV-Vendas de Produtos - MI	300.063.670,88	D
0032101300	Ajuste De Inventários Anuais (MP,	610.392,44	D
0032101330	CPV - Estornos de Impostos	25.137,90	C
0032101600	CPV - PROV. PERDA DE ICMS	13.831.012,51	C
0032101610	Programa Reintegra	9.873.790,53	C
0032101700	Perda de estoque por sinistro	939.094,54	D
0032101999	CPV - M. INTERNO M	6.449.418,68	D
0032105010	CPV - Venda De Produto - ME	757.120.609,96	D
412	Custo dos Produtos e Serviços Vendidos	1.041.453.245,56	D

• Do quadro acima verificamos que o CPV total apurado no ano fiscalizado foi de R\$ 1.041.453.245,56, sendo que R\$ 757.120.609,967, correspondem ao CPV referente à venda de produtos para o mercado exterior, contabilizados na conta nº 0032105010 – CPV – Venda de Produto – ME.

Fl. 6 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.721029/2019-75

- Levando em conta que o método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP foi o utilizado para determinar o preço parâmetro, intimamos o contribuinte através do item 1 do TIF n.º 06 a justificar a divergência entre o valor total apurado em 2015 do Custo dos Produtos Vendidos referente à venda para exportação para pessoas ligadas no cálculo do preço parâmetro no montante de R\$ 680.109.522,12 e o correspondente CPV contabilizado no valor de R\$ 757.120.609,96.
- Em resposta, encaminhada através de carta datada de 29/05/2019, o contribuinte se limitou a informar

"Item 1 - A REQUERENTE esclarece que o montante de R\$ 680.109.522,12 (seiscentos e oitenta milhões, cento e nove mil, quinhentos e vinte e dois reais, e doze centavos) que consta no arquivo "Análise TP 2015", encaminhado anteriormente a esta D. Autoridade Fiscal, perfaz tão somente o custo de fabricação dos produtos vendidos, não incluindo os valores decorrentes de "Frete" e "Seguro". Cumpre ressaltar que o valor mencionado é, portanto, o custo médio ponderado de fabricação".

- Ou seja, o contribuinte informa que a diferença entre o valor do custo total apurado na determinação do preço parâmetro e o do CPV contabilizado para os produtos exportados decorre dos valores de frete e seguro não computados no cálculo do preço parâmetro.
- Através do item 1 do TIF n.º 08, o contribuinte foi intimado a apresentar um demonstrativo detalhado do cálculo mensal dos custos unitário do produto, informados nos campos "Custo Real SAP-CÁLCULO PARÂMETRO (coluna J da planilha encaminhada em resposta ao TIF n.º 05). Em resposta, encaminhada em 14/06/2019, apresentou uma planilha, denominada "Custo Real Produto", decompondo, mensalmente, o custo unitário por produto nos diversos fatores de produção que o compõem: matéria-prima, aditivos, materiais de operação, embalagem, energia elétrica, mão de obra/encargos, manutenção, depreciação, amortização e exaustão. Não foi discriminado qualquer custo referente a fretes/seguros.
- Posteriormente, através de carta datada de 11/07/2019, em complemento à resposta anterior, o contribuinte reencaminhou o demonstrativo da planilha de cálculo do custo parâmetro, informando o novo valor do preço parâmetro caso fosse considerado o custo de Fretes e Seguros. Abaixo reproduzimos o resumo apresentado nessa nova planilha:

Total Produtos	680.109.522,12
Seguros e Fretes	130.211.501,94
Total	810.321.024,06
Qtde Produtos	887.252,00
Custo Médio	913,29
15%	136,99
Preço Parâmetro	1.050,29

- O contribuinte informou um custo com seguros e fretes no montante de R\$ 130.211.501,94.
- Finalmente, através do TIF n.º 10, o contribuinte foi intimado a apresentar um demonstrativo do preenchimento do Registro L210 – Informativo da Composição de Custos, Período de Apuração Anual (de 01 a 12/2015), em anexo, referente à ECF anual-cadastrário 2015, correlacionando o valor de cada campo preenchido nesse Registro, inclusive os dos Estoques no Início e Final do Período de Apuração, com os valores extraídos das contas contábeis e centros de custos. Também foi intimado a apresentar a apropriação e rateio dos custos utilizados na apuração das contas discriminadas na tabela abaixo:

Fl. 7 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.721029/2019-75

Cód conta	Conta	Saldo Final Antes do Encerramento
0032101010	CPV-Vendas de Produtos - MI	300.063.670,88
0032101300	Ajuste De Inventários Anuais (MP,	610.392,44
0032101330	CPV - Estornos de Impostos	- 25.137,90
0032101600	CPV- PROV. PERDA DE ICMS	- 13.831.012,51
0032101610	Programa Reintegra	- 9.873.790,53
0032101700	Perda de estoque por sinistro	939.094,54
0032101999	CPV - M. INTERNO M	6.449.418,88
0032105010	CPV - Venda De Produto - ME	757.120.609,96
412	Custo dos Produtos e Serviços Vendidos	1.041.453.245,56

- Na sua resposta, datada de 25/10/2019, o contribuinte correlacionou linha a linha os valores informados no Registro L210 com as respectivas contas contábeis e valores apropriados. Ainda, apresentou o rateio de custos entre as contas 032101010 – CPV – Vendas de Produtos – MI e 032105010 – CPV – Vendas de Produtos – ME, e também apresentou o Razão das demais contas que compõem o montante total do CPV apropriado no montante de R\$ 1.041.453.245,56.
- Inicialmente, verificamos que as contas que efetivamente apropriam os custos de produção são as de n.ºs 0032101010 e 0032105010. A primeira apropria os custos de produção dos produtos vendidos no mercado interno (MI) e a segunda, no mercado externo (ME). Ainda, como informado pelo próprio contribuinte, dada a homogeneidade do produto vendido – celulose branqueada de fibra curta – tanto externa como internamente, os custos são apurados conjuntamente e depois rateados entre ambas as contas, utilizando como critério de rateio a quantidade vendida (em toneladas).
- As demais contas de custo apropriados no quadro acima se referem a ajustes tributários (provisão para perdas do ICMS , créditos tributários concedido pelo programa REINTEGRA (sobre exportações), estorno de impostos, desoneração de folha – INSS, estornos de tributos) ou ajustes de estoque (sinistros e ajustes de inventário).
- No demonstrativo de preenchimento do Registro L210 da ECF apresentado pelo contribuinte, identificamos as seguintes contas referentes a fretes, transportes e carregamentos, relacionados à linha 11 – Prestação de Serviço Pessoa Jurídica:

Conta Contábil	Valor apropriado ao Custo em 2015
33101039 - Carga de Madeira	8.014.365,64
33101060 - Transportes Internos	62.205.309,94
33101230 - Serviços Na Operação	10.207.475,58
33101500 - Transporte de Insumos	4.263.236,71
33101520 - Transporte de madeira - Rodoviário	1.932.112,48

- Todas essas contas estão relacionadas com custo de transporte de madeira (matéria prima) e não com o produto acabado (celulose) vendido ao mercado interno e externo. Portanto, esses custos são comuns tanto para os produtos vendidos no mercado interno como no externo.
- A empresa possui unidades florestais e fabris. Nas florestais são realizados os plantios do eucalipto, árvore cuja madeira é utilizada como matéria-prima principal na fabricação da celulose.
- Estas árvores são cortadas e as respectivas toras transportadas em caminhões para as unidades fabris, onde as mesmas são submetidas a vários processos físicos e químicos, resultando finalmente no produto final, celulose branqueada de fibra curta.

Fl. 8 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.721029/2019-75

- Todos os custos relacionados no quadro acima se referem a esses custos de transporte de madeira entre as unidades florestais e fabris ou ao transporte de insumos utilizados na produção.
- Exemplificando, no razão da conta contábil do quadro acima 0033101060 – Transportes Internos - observamos com base no histórico dos lançamentos que a quase totalidade dos serviços prestados eram efetuados pelas seguintes empresas transportadoras: BRA LOGISTICA DE TRANSPORTES LTDA, BREDA LOGÍSTICA LTDA, GAFOR S.A., JSL S/A, TRANSPORTADORA MARQUESIM LTDA. Todas essas empresas operam nesse ramo de transporte de madeira entre unidades florestais e fabris. Juntamos, ao presente processo, obtidas no sistema SPED, algumas notas e conhecimento de transporte prestados ao contribuinte, todas contabilizadas na conta n.º 0033101060 e indicando como carga transportada: “MADEIRA”, “MADEIRA EM TORA” ou “EUCALIPTO”.
- Enfim, os fretes apropriados ao custo se referem a serviços prestados por terceiros compreendendo o transporte de madeira entre unidades do contribuinte ou o transporte de insumos utilizados na produção.
- Não há previsão legal para a exclusão de despesas de fretes e seguros incidentes sobre transporte de insumos até o estabelecimento do contribuinte, no cálculo do preço parâmetro das exportações determinadas com base no método do Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos ou Lucro (CAP).
- Consolidando este entendimento, reproduzimos os conceitos de custos de aquisição ou produção definidos no Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99):

Custo de Aquisição: será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração. Compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação. Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição e não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal (Decreto n.º 3.000/1999, art. 289, parágrafos 1º a 3º); (grifo nosso)

Custo de Produção:

Compreenderá obrigatoriamente:

- 1) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, conforme mencionado acima;
- 2) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- 3) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- 4) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; 5) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção (Decreto n.º 3.000/1999, art. 290).

• Portanto, a justificativa apresentada pelo contribuinte para a diferença apurada, através da sua carta de 29/05/2018 – item I entre o Custo de Aquisição e Produção, no ano de 2015, calculado para fins de determinação do preço parâmetro – R\$ 680.109.522,12 - e o valor apropriado nesse mesmo período na conta contábil referente ao Custo de Produtos Vendidos para o Exterior (032105010 – CPV-Venda de Produto - ME) – R\$

Fl. 9 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.721029/2019-75

757.120,609,96 - como sendo os valores decorrentes de “Frete” e “Seguro” não encontra amparo legal.

• Diante destes fatos, o preço parâmetro do produto vendido será recalculado, com base no valor apurado na conta contábil CPV – Venda de Produto – ME, ajustado para os produtos vendidos exclusivamente para empresa vinculada, que, como visto em quadro acima, corresponde a 99,80% do total exportado (em valores). Ou seja, o novo Custo de Aquisição e Produção para fins de cálculo do preço parâmetro seria de $757.120.609,96 * 0,998 = 755.606.368,74$. No quadro abaixo representamos o novo cálculo do preço parâmetro por tonelada para o produto exportado:

Resumo do Novo Cálculo Preço Parâmetro	
Custo Total em reais	755.606.368,74
Qtde Produtos	887.252
Custo Médio (755.606.368,74/887.252)	851,63
Margem 15%	127,74
Preço Parâmetro	979,37

- Esse novo preço parâmetro é 13,4% superior ao preço praticado calculado – R\$ 848,00 – e, portanto, está além da margem de divergência permitida de 5%.
- Diante deste fato, deverá ser realizado um ajuste no valor das receitas de exportação a ser adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL. Este ajuste consiste na multiplicação da diferença entre o novo preço parâmetro calculado e o preço praticado multiplicado pela quantidade vendida.
- O valor do ajuste seria então $(979,37-848,00)*887.252 = R\$ 116.557.628,05$.
- Portanto, esta adição não computada na apuração do Lucro Real e da BC da CSLL será objeto de lançamento de ofício conforme discriminado abaixo no item V.A deste relatório.

DOS CONTRATOS DE CESSÃO DE DIREITOS A CRÉDITO

- O contribuinte foi intimado através do item 3 do Termo de Início de ação Fiscal – TIF e reintimado através do item 2 do Termo de Intimação Fiscal n.º 07 – a apresentar documentação hábil e idônea que comprove despesas financeiras apropriadas na conta contábil n.º 34108020 – Juros Passivos Diversos, que totalizaram, no decorrer do ano-calendário 2015, o montante R\$ 11.830.953,44.
- O contribuinte apresentou os registros contábeis individualizados apropriados nessa conta - Arquivo “Item 3 – Comprovação de Despesas Financeiras” - em resposta ao TIF e contratos de cessão de crédito, entre outros documentos, em atendimento ao TIF n.º 07.
- Desses documentos apresentamos verificamos que o contribuinte celebrou vários contratos de cessão de crédito referentes aos seus recebíveis oriundos de vendas a prazo e as despesas correspondentes a essas operações foram apropriados parte na conta contábil n.º 34108020 e parte na n.º 34103110.
- No quadro abaixo relacionamos as despesas com cessão de créditos a comprovar na conta n.º 34108020, indicando os respectivos n.ºs dos documentos comprobatórios fornecidos pelo contribuinte em 11/07/2019 em atendimento ao TIF n.º 07.

Fl. 10 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.721029/2019-75

Data de lançamento	Montante	Texto	Documentos
06/03/2015	25.551,14	Juros sobre operação de antecipação de recebíveis	Doc. 07
30/03/2015	240.253,82	LIQ CESSAO	Doc. 07
30/03/2015	896.193,20	TED RECEBIDA	Doc. 04
31/03/2015	258.168,16	TED 422.0000BANCO SAFRA	Doc. 06
15/06/2015	352.387,09	TED RECEBIDA	Doc. 04
24/06/2015	77.085,64	Pagamento cliente Juros Passivos Diver Como ref.	Doc. 05
29/06/2015	1.794.865,00	87 Pagamento cliente Juros Passivos Diver Como ref.	Doc. 04
30/06/2015	310.131,79	Pagamento cliente Juros Passivos Diver Como ref.	Doc. 05

• Os contratos de cessão de créditos apresentados para justificar estas despesas são os discriminados abaixo:

a) Doc. 02 – Carta 11/07/2019 – Banco: BANCO SAFRA S/A - Data da celebração: 31/03/2015

- Valor dos créditos cedidos: R\$ 21.926.490,28

- Objeto: Cessão de direitos creditórios;

- Preço pago pelos créditos: R\$ 21.668.322,12

- Juros Apropriados: R\$ 258.168,16

b) Doc. 02 – Carta 11/07/2019 – Banco: BANCO CITIBANK S/A

- Data da celebração: 30/03/2015

- Valor dos créditos cedidos: R\$ 29.546.025,54

- Objeto: Cessão de direitos creditórios;

- Preço pago pelos créditos: R\$ 28.649.832,33

- Juros Apropriados: R\$ 896.193,21

c) Doc. 02 – Carta 11/07/2019

– Banco: DEUTSCHE BANK

- Data da celebração: 30/06/2015

- Valor dos créditos cedidos: R\$ 25.375.432,44

- Objeto: Cessão de direitos creditórios;

- Preço pago pelos créditos: R\$ 25.065.300,65

- Juros Apropriados: R\$ 310.131,79

d) Doc. 05 – Carta 11/07/2019

– Banco: DEUTSCHE BANK

- Data da celebração: 24/06/2015

- Valor dos créditos cedidos: R\$ 20.293.459,41

- Objeto: Cessão de direitos creditórios;

- Preço pago pelos créditos: R\$ 20.216.373,77

Fl. 11 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.721029/2019-75

- Juros Apropriados: R\$ 77.085,64

e) Doc. 07 – Carta 11/07/2019

– Banco: SANTANDER

- Data da celebração: 06/03/2015

- Valor dos créditos cedidos: R\$ 4.344.346,23

- Objeto: Cessão de direitos creditórios;

- Preço pago pelos créditos: R\$ 4.318.795,09

- Juros Apropriados: R\$ 25.551,14

• Todos os contratos estipulam o valor total dos créditos repassados ao cessionário (instituição financeira) e o valor efetivamente pago ao cedente (contribuinte), já excluídos os juros incorridos na operação. A diferença entre estes valores seria a despesa financeira a apropriar.

• Porém, em relação às despesas representadas no quadro abaixo, apesar da indicação de que a documentação comprobatória foi encaminhada (docs. 04 e 07), não foram apresentados os respectivos contratos de cessão de crédito e tampouco qualquer esclarecimento adicional:

Data de lançamento	Montante	Texto	Documentos
30/03/2015	240.253,82	LIQ CESSAO	Doc. 07
15/06/2015	352.387,09	TED RECEBIDA	Doc. 04
29/06/2015	1.794.865,00	87 Pagamento cliente Juros Passivos Diver Como ref.	Doc. 04
Total s/ comprovação	2.387.505,91		

• Portanto, apesar de intimado duas vezes a comprovar estas despesas, o contribuinte deixou de apresentar qualquer documento ou esclarecimento que justificasse esses lançamentos.

• Estas despesas não comprovadas serão glosadas e objeto de lançamento de ofício conforme discriminado abaixo no item V.B deste relatório.

DAS PROVISÕES PARA DESMOBILIZAÇÃO DE ATIVOS

• O contribuinte foi intimado através do item 3 do Termo de Início de ação Fiscal – TIF a apresentar documentação hábil e idônea que comprove despesas financeiras apropriadas na conta contábil nº 34103120 – Demais Despesas Financeiras que totalizaram .no decorrer do ano-calendário 2015 o montante R\$ 301.859,69.

• Em resposta, o contribuinte apresentou os registros contábeis individualizados apropriados nessa conta através do Arquivo “Item 3 – Comprovação de Despesas Financeiras” .

• Posteriormente, através do item 3 do TIF nº07, o contribuinte foi intimado a comprovar as despesas apropriadas nessa conta discriminadas no histórico contábil como “Ajuste atualização monetária ARO”, discriminadas abaixo:

Fl. 12 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.721029/2019-75

Nº documento	Data de lançamento	Montante BRL	Texto
5300032243	30/06/2015	56.950,63	Ajuste atualização monetária ARO - 2º trim 2015
5300033629	30/06/2015	56.950,63	Reclas. Aprop. ARO 1º trim 2015
5000053173	31/08/2015	-56.950,63	Ajuste atualização monetária ARO - 08/2015
5300055243	31/08/2015	56.950,63	Ajuste atualização monetária ARO - 08/2015
5300055244	31/08/2015	37.967,09	Ajuste atualização monetária ARO - 08/2015
5000063787	30/09/2015	-18.983,54	Ajuste atualização monetária ARO - 09/2015
5300067227	30/09/2015	18.983,54	Ajuste atualização monetária ARO - 09/2015
5300067228	30/09/2015	18.983,54	Ajuste atualização monetária ARO - 09/2015
5300055498	31/10/2015	18.983,54	Ajuste atualização monetária ARO - 10/2015
5300075160	30/11/2015	18.983,54	Ajuste atualização monetária ARO - 11/2015
5300085862	30/12/2015	18.983,54	Ajuste atualização monetária ARO - 12/2015
Ajuste Total no ano 2015		227.802,51	

- Conforme esclarecimentos do contribuinte, estas despesas seriam apropriações de encargos financeiros das provisões de gastos para a desmobilização de ativos em períodos futuros (ARO – Asset Retirement Obligation).
- Os passivos provisionados referem-se às estimativas de gastos necessários para reforma de áreas onde estão situados atualmente aterros industriais construídos para receber os resíduos do processo de produção da celulose.
- O contribuinte apresentou, ainda, em anexo à sua carta datada de 11/07/2019, planilhas denominadas “Resumo Cálculo ARO e AVP”, demonstrando, para o ano de 2015, os cálculos mensais dos Ajustes a Valor Presente dos desembolsos para estas desmobilizações futuras dos vários aterros industriais de sua propriedade.
- Estes gastos foram reconhecidos a valor presente pela empresa em dezembro de 2013. Na época foi realizado um lançamento contábil a crédito de R\$ 3.827.652,04 na conta nº 22901160 – Provisão para Passivo Ambiental – ARO e a débito na conta nº 22902060 - Provisões Ambientais.
- No ano de 2015, foram atualizados os valores dessa provisão para esse período, totalizando um ajuste anual de R\$ 227.802,51. Este valor foi creditado na conta nº 2291160 e lançado como despesa, em contrapartida, na conta nº 34103120 – Demais Despesas Financeiras (vide quadro acima), e, portanto, reduzindo o lucro líquido do exercício.
- Este valor não foi adicionado ao lucro líquido na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.
- Por outro lado, o caput do artigo 335 do RIR/99 estabelece:

Na determinação do lucro real, somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Regulamento (Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979, art. 3º; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso I).

- Portanto, não há previsão legal para a dedução deste tipo de provisão e dos seus correspondentes ajustes a valor presente na determinação do Lucro Real e da BC da CSLL. Estas adições não computadas serão objeto de lançamento de ofício conforme discriminado no item V.C do abaixo.

DA APURAÇÃO E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

- Da análise acima, constatamos a ocorrência de infrações fiscais que levam à necessidade de constituição de crédito tributário. A seguir demonstramos a apuração desse crédito tributário que será objeto de lançamento de ofício nesta ação fiscal:

AJUSTE NAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO EM DECORRÊNCIA DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NAS EXPORTAÇÕES

Fl. 13 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.721029/2019-75

- Como vimos acima no item – DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA DAS EXPORTAÇÕES, no arbitramento das receitas de exportação, utilizando-se do Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP, o contribuinte, em função da exclusão indevida dos custos de transportes internos de toras de madeira e de fretes na aquisição de insumos, estimou um preço parâmetro (R\$ 881,52) inferior ao determinado por esta ação fiscal (R\$ 979,37).

- Devido a este procedimento o contribuinte deixou de adicionar ao Lucro Real, um ajuste no valor das receitas de exportação de R\$ 116.557.628,05, resultante da multiplicação da diferença entre os preços parâmetro (R\$ 979,37) e praticado (R\$ 848,00) pela quantidade exportada a pessoa vinculada (887.282 ton.).

- Nos termos do § 7º do artigo 240 do RIR/99 este ajuste será adicionado ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL, na apuração do IRPJ e CSLL, objetos de lançamento de ofício no presente auto de infração.

GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS

- Como vimos acima, no item IV.2– DOS CONTRATOS DE CESSÃO DE DIREITOS A CRÉDITO, o contribuinte foi intimado e reintimado a apresentar a documentação hábil e idônea que comprovasse despesas financeiras decorrentes de contratos de cessão de crédito referentes a recebíveis oriundos de vendas a prazo.

- Porém, em relação às despesas representadas no quadro abaixo não foram apresentados os respectivos contratos de cessão de crédito e tampouco qualquer outra comprovação ou esclarecimento adicional:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico	Número	Arquivamento
30/03/2015	34108020	Juros Passivos Diversos	D	240.253,82	LIQ CESSAO	1300010505	CRED BX 31.03
15/06/2015	34108020	Juros Passivos Diversos	D	352.387,09	TED RECEBIDA	1300009031	CRED BX 15.06
29/06/2015	34108020	Juros Passivos Diversos	D	1.794.865,87	Pagamento cliente Juros Passivos Diver Como ref.	1300000015	CRED BX 29.06
Ano 2015		Total não comprovado		2.387.506,78			

- Estas despesas não comprovadas serão glosadas e o respectivo crédito tributário resultante será constituído de ofício no presente auto de infração.

ADIÇÃO AO LUCRO REAL DE PROVISÕES INDEDUTÍVEIS

- Como vimos acima no item IV.3– DAS PROVISÕES PARA DESMOBILIZAÇÃO DE ATIVOS, o contribuinte lançou despesas financeiras na conta contábil nº 34103120 – Demais Despesas Financeiras - referentes a encargos Termo de Verificação Fiscal relativo a Auto de Infração de IRPJ da SUZANO S.A.– CNPJ 16.404.287/0001-55 financeiros de provisões de gastos para a desmobilização de ativos em períodos futuros (ARO-asset Retirement Obligation).

- Porém, a dedutibilidade deste tipo de provisão, na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, não é autorizada no RIR/99, como previsto no artigo 335 do RIR/99 e seu valor deveria ter sido adicionado na Parte A do LALUR e do LACS, o que não ocorreu.

- O valor total destas provisões no ano-calendário de 2015 atingiu o montante de R\$ 227.802,51, que será adicionado ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL, na apuração do IRPJ e CSLL, objetos de lançamento de ofício no presente auto de infração.

- No quadro abaixo resumimos os créditos tributários apurados na presente ação fiscal, que serão constituídos de ofício e formalizados através dos seguintes autos de infração:

Fl. 14 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.721029/2019-75

AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS NA PRESENTE AÇÃO FISCAL				
AUTO DE INFRAÇÃO	TRIBUTO	PERÍODO	MULTA DE OFÍCIO	VALOR TOTAL (*1)
19515-721.029/2019-75	IRPJ	2015	75%	62.366.177,41
19515-721.029/2019-75	CSLL (Reflexo)	2015	75%	22.451.823,84
	TOTAL			84.818.001,25

(*1) Incluídos juros de mora e multa de ofício.

Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 2.583/2.629), que foi rejeitada pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 2.808/2.898) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015

ALEGAÇÕES DE NULIDADE. REJEIÇÃO.

É válido o Auto de Infração lavrado por autoridade competente e sem prejuízo do direito de defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência, se presentes elementos de convicção bastantes para o julgamento da lide.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA.

Por disposição legal expressa, são devidos juros de mora e multa de 75% sobre o crédito tributário objeto de lançamento de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. PESSOA VINCULADA. ARBITRAMENTO.

Sujeitam-se a arbitramento as receitas auferidas em exportação para pessoa vinculada quando o preço médio da venda de bens, serviços ou direitos for inferior a noventa por cento do preço médio de venda dos mesmos bens, serviços ou direitos no mercado brasileiro.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO CAP. FRETE. SEGURO. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

No Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP, integram o custo de aquisição os valores de frete e seguro pagos pela pessoa jurídica adquirente, relativamente aos bens, serviços e direitos exportados.

LUCRO REAL. DESPESAS OPERACIONAIS. PROVISÃO. DESMOBILIZAÇÃO DE ATIVOS. AJUSTES A VALOR PRESENTE. INDEDUTIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A dedutibilidade de provisões e de seus ajustes requer previsão legal expressa.

LUCRO REAL. GLOSA DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL. JUROS PASSIVOS.

Excluem-se da glosa as despesas comprovadas em sede de impugnação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, por força da causa e efeito que os vincula.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Fl. 15 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.721029/2019-75

O acórdão da DRJ, na parte em que deu parcial provimento à Impugnação, tão somente excluiu parte das glosas referentes às despesas não comprovadas, pertinentes à infração de apropriação de despesas financeiras sem a apresentação dos contratos que lhes deram origem. Considerando o reduzido valor do crédito tributário cancelado, não foi interposto Recurso de Ofício.

A Recorrente, então, interpôs Recurso Voluntário (fls. 2.906/2.964), alegando, em síntese, o seguinte:

- (i) Preliminarmente, o acórdão da DRJ seria nulo, pois não teria analisado as provas apresentadas nos autos, especialmente no que diz respeito às alegações sobre a composição do “custo parâmetro” apresentadas na Impugnação;
- (ii) A autuação fiscal seria nula, por erro de premissa fática e acusação fiscal deficiente, pois “(a) a Fibria-MS não deixou de computar os custos do frete interno de toras de madeira e o frete na compra de insumos no ‘custo parâmetro’, e (b) a origem da diferença entre o ‘custo parâmetro’ e o ‘custo contábil’, por isso mesmo, não decorre daqueles fretes, mas da neutralização fiscal dos impactos nos custos dos acréscimos de valor justo dos ativos biológicos”;
- (iii) A autuação envolvendo a aplicação das regras de preços de transferência seria ilegítima, pois, conforme prova produzida nos autos, não houve exclusão dos valores de frete na aquisição de insumos e de frete interno de insumos/toras, vez que tais montantes estavam incluídos nas rubricas “matéria prima” e “materiais de operação”. A diferença entre o “custo contábil” e o “custo parâmetro” seria decorrente da “neutralização fiscal dos encargos de exaustão das florestas correspondentes aos ajustes de valor justo efetuados aos ativos biológicos por força do Pronunciamento Técnico CPC n. 29 (Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas).”
- (iv) A infração relativa à dedução dos encargos financeiros da obrigação de desmobilização de aterros seria ilegítima, por suposta ausência de aplicação das regras de postergação (Parecer Normativo Cosit n.º 2/96);
- (v) A cobrança de juros sobre a multa de ofício seria ilegal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Relator.

O Recurso Voluntário foi interposto em 29/06/2020 (fls. 2.905), dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação (fls. 2.903), em função da suspensão dos prazos

Fl. 16 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.721029/2019-75

processuais firmada pela Portarias RFB n.º 543/2020 e 936/2020. Presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

I. Apuração do preço parâmetro com base no método CAP feita pelo Recorrente

A Fiscalização constatou a suposta utilização de preço parâmetro equivocado por parte da Recorrente, mediante utilização incorreta do Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro – CAP, previsto no art. 19, IV, da Lei n.º 9.430/96. Isso porque teriam sido indevidamente excluídos os valores de fretes e seguros internos relativos aos bens exportados, reduzindo o preço parâmetro apurado e, com isso, tornando inferior a 5% (cinco por cento) a diferença entre este preço e o preço efetivo, fazendo com que este último fosse mantido para fins de apuração das receitas das operações com partes vinculadas localizadas no exterior.

Na sua Impugnação e no seu Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta que os valores de fretes e seguros estariam **incluídos** no preço parâmetro utilizado, e que a diferença verificada entre o custo indicado na ECF (R\$ 757.120.609,96) e o citado na composição do preço parâmetro (R\$ 680.109.522,12) seria decorrente da exclusão de “encargos de exaustão de acréscimos de valor justo de ativos biológicos”. Segundo alegou, estes montantes não representariam custo de produção efetivo e não poderiam, por essa razão, compor o preço parâmetro apurado no método CAP.

Para confirmar as suas alegações, juntou aos autos telas do seu sistema interno (“SAP”) demonstrando que os fretes internos e os seguros estariam incluídos nos custos indicados como “matérias-primas” e “materiais operação”. Prosseguiu, ainda, alegando que a diferença apurada seria decorrente da “neutralização fiscal dos encargos de exaustão dos acréscimos de valor justo de florestas determinados pelo Pronunciamento Técnico CPC n. 29”, o que poderia ter sido verificado pela Fiscalização pela comparação entre (i) o custo parâmetro indicado na resposta ao TIF n.º 08 e (ii) o custo contábil contido no demonstrativo das contas do razão da resposta ao TIF n.º 10, em que a única diferença seria a consideração ou não desses valores.

Para corroborar as suas alegações, trouxe, em sede de Recurso Voluntário, laudo técnico produzido pela Ernst & Young (fls. 2.967/3.058), cujas conclusões transcrevo a seguir:

11. Considerações finais

A autoridade fiscal ressaltou que o valor de frete não foi devidamente detalhado pela Fibria- MS, mas que pelo montante informado a Empresa incluiu os valores de frete e seguro sobre as vendas de celulose acabada, que não integram o custo do produto, e que isso justificaria a diferença entre o custo de R\$ 680.109.522,12, utilizado na apuração do preço parâmetro e o custo de R\$ 757.120.609,96 declarado no Registro L210 da ECF.

Conforme se observa na tabela abaixo, a somatória do custo de R\$ 680.109.522,12 com os valores de frete e seguro destacados nas notas fiscais de exportação da celulose acabada totalizam o montante de R\$ 811.983.156,35, e não R\$ 757.120.609,96.

Fl. 17 da Resolução n.º 1301-001.212 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.721029/2019-75

Tabela G1 - Exemplo CPV Acrescido dos Valores de Frete e Seguro de Vendas

Descrição	Referência	Valor Total
Custo Preço Parâmetro	A	680.109.522,12
Frete e Seguro de Vendas	B	131.873.634,23
Total	C = (A + B)	811.983.156,35

Com base nas evidências apresentadas neste laudo técnico podemos concluir que não há qualquer indício de que o valor das despesas de vendas relacionado ao transporte da celulose acabada nas exportações para pessoas vinculadas tenha sido incluído no custo do produto vendido para fins de apuração do preço parâmetro, e portanto não justifica a diferença questionada pela autoridade fiscal.

Conforme mencionado, é possível evidenciar através do kardex, dos registros contábeis e das demonstrações financeiras, que todos os custos incorridos com o transporte de matérias-primas entre as unidades florestais e fabris, bem como o transporte de insumos utilizados no processo produtivo da celulose, estão inclusos no custo de produção do produto vendido de R\$ 680.109.522,12, utilizado na apuração do preço parâmetro pelo método CAP.

As informações utilizadas na apuração do custo total de R\$ 680.109.522,12 foram extraídas do kardex do centro de armazenagem 3024, resultado da multiplicação da quantidade exportada para pessoas vinculadas pelo custo médio mensal demonstrado e detalhado nas Tabelas F1, F2, F3 e F4, onde é possível evidenciar que não foram considerados os valores correspondentes aos acréscimos de valor justo de ativos biológicos, determinados pelo Pronunciamento Técnico CPC 29 (Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas), que de fato não devem compor o custo do produto vendido para fins de apuração do preço parâmetro pelo método CAP.

Com base nos fatos aqui apresentados concluímos que a diferença apontada entre o custo de R\$ 680.109.522,12, utilizado na apuração do preço parâmetro e o custo de R\$ 757.120.609,96 declarado no Registro L210 da ECF, é decorrente dos valores de acréscimo de valor justo aos ativos biológicos CPC 29.

Por fim, concluímos que as informações consideradas no cálculo dos preços parâmetros, apurados pelo método CAP, estão coerentes com a documentação suporte fornecida pela Fibria-MS.

O laudo citado também trouxe uma simulação em que teria sido consideradas as despesas com frete e seguro no preço parâmetro, cujo resultado seria, ainda assim, a inexistência de ajuste de preços de transferência, pois a diferença entre o preço parâmetro e o preço praticado seria inferior a 5% (cinco por cento).

Em seguida, a Recorrente traz as alegações jurídicas que embasariam a exclusão dos valores referentes aos ajustes a valor justo determinado pelo Pronunciamento CPC nº 29, que aumentaram os custos das florestas de eucalipto. Segundo a Recorrente, a necessidade de neutralização dos impactos do valor justo “decorre do caráter estimado, escritural e prospectivo” dos referidos ajustes, “que não representam um custo de produção efetivo para a pessoa jurídica”.

Porém, antes de analisar com precisão as alegações jurídicas relativas à legitimidade ou não de exclusão, entendo necessário e imprescindível confirmar as alegações fáticas citadas pela Recorrente, no sentido de que a diferença citada efetivamente diz respeito aos ajustes a valor justo do Pronunciamento CPC nº 29. Daí a necessidade de conversão do julgamento em diligência.

II. Dispositivo com a proposta de diligência

Diante do exposto, entendo pela necessidade de conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem:

- (i) Analise as informações contidas no laudo técnico juntado aos autos pela Recorrente (fls. 2.967/3.058), bem como os documentos apresentados que subsidiam as suas conclusões, juntados na Impugnação (fls. 2.684/2.736 e planilhas com arquivos não pagináveis de fls. 2.804 e 2.805), a fim de comprovar se a diferença entre o preço parâmetro e o preço efetivo efetivamente diz respeito a ajustes a valor justo determinados pelo Pronunciamento CPC n.º 29;
- (ii) Caso a resposta seja negativa, confirme se a diferença efetivamente corresponde à exclusão dos fretes e seguros internos na composição do preço parâmetro, especialmente diante da simulação presente no laudo técnico (p. 87/88);
- (iii) Caso a resposta seja positiva, elabore dois demonstrativos da composição do preço parâmetro, um caso fossem incluídos os ajustes citados e outro caso fossem excluídos;
- (iv) A fim de possibilitar a avaliação citada, caso entenda necessário, intime a Recorrente para apresentar eventuais documentos comprobatórios dos acréscimos de valor justo de ativos biológicos;
- (v) Ao final, seja elaborado parecer conclusivo a respeito da diligência realizada; e
- (vi) Com a conclusão da diligência, seja intimada a Recorrente, para que se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias, com subsequente remessa destes autos a este Carf, para novo julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso