MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**19515.721029/2019-75**
ACÓRDÃO	1301-008.169 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUZANO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

RECEITA DE VENDA DE EXPORTAÇÃO FEITA A PESSOA VINCULADA. APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO OU DE PRODUÇÃO MAIS TRIBUTOS E LUCRO - CAP. ENCARGOS DE EXAUSTÃO DE ACRÉSCIMOS A VALOR JUSTO DE ATIVOS BIOLÓGICOS. EXCLUSÃO.

O método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP) adota 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 (art. 19, § 3º, IV, da Lei nº 9.430/96). Custos de produção que devem estar diretamente relacionados com a produção (art. 13, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77). Impossibilidade de inclusão dos encargos de exaustão de acréscimos a valor justo de ativos biológicos (CPC 29).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar a exigência relativa às receitas de exportação com pessoa vinculada.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. 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.

2. 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
>
> • 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 nº 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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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 comercializada, 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 “Calculo 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 nº 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:

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 Liquido Unitario	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 pazo de pagamento			

DOCUMENTO VALIDADO

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

DOCUMENTO VALIDADO

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 nº 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 nº 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). 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

DOCUMENTO VALIDADO

• Na determinação do preço parâmetro o contribuinte calculou a média aritmética do custo unitário mensal, ponderada pela quantidade mensal vendida. 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:

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 – Bolivia	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:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Cód conta	Conta	Valor Apropriado no Ano 2015	D/C
0032101010	CPV-Vendas de Produtos - MI	300.063.670,88	D
0032101300	Ajuste De InventAjrios 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.

• 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 nº 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 I* – 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 nº 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 nº 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.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

• 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 nº 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 ano-calendário 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:

Cód conta	Conta	Saldo Final Antes do Encerramento
0032101010	CPV-Vendas de Produtos - MI	300.063.670,88
0032101300	Ajuste De InventÃ¡rios 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	6.449.418,68
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 nºs 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.

• 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 nº 0033101060 e indicando como carga transportada: “MADEIRA”, “MADEIRA EM TORA” ou “EUCALIPTO”.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

• 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 ase 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 nº 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 e créditos na escrita fiscal (Decreto nº 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 plicado 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 nº 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$ 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 nº 07 – a apresentar documentação hábil e idônea que comprove despesas financeiras apropriadas na conta contábil nº 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 nº 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 nº 34108020 e parte na nº 34103110.

• No quadro abaixo relacionamos as despesas com cessão de créditos a comprovar na conta nº 34108020, indicando os respectivos nºs dos documentos comprobatórios fornecidos pelo contribuinte em 11/07/2019 em atendimento ao TIF nº 07.

DOCUMENTO VALIDADO

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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- Valor dos créditos cedidos: R$ 20.293.459,41

- Objeto: Cessão de direitos creditórios;

- Preço pago pelos créditos: R$ 20.216.373,77

- 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” .

DOCUMENTO VALIDADO

• 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:

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 n° 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 n° 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).

DOCUMENTO VALIDADO

• 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

• 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:

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.				

3. Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 2.583/2.629), que foi parcialmente acolhida 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.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

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

4. O acórdão da DRJ, na parte em que deu parcial provimento à Impugnação, excluiu as glosas referentes às despesas não comprovadas, pertinentes à infração de apropriação de despesas financeiras sem a apresentação dos contratos que lhes deram origem, conforme demonstrativo abaixo:

	Infração	Exonerada	Mantida
Despesas não comprovadas- Liquid.cessão	240.253,82	240.253,82	0,00
Despesas não comprovadas - Ted recebida	352.387,09	352.387,09	0,00
Despesas não comprovadas - Pagto Juros Passivos	1.794.865,05	1.794.865,05	0,00
Custo/Despesa indedutível - Prov para Desmobilização de Ativos	227.802,51	0,00	227.802,51
Receitas de Exportação a Pessoa Vinculada	116.557.628,05	0,00	116.557.628,05
Soma	**119.172.936,52**	**2.387.505,96**	**116.785.430,56**

5. Considerando o reduzido valor do crédito tributário cancelado, não foi interposto Recurso de Ofício.

6. 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 nº 2/96);

(v) A cobrança de juros sobre a multa de ofício seria ilegal.

7. Inicialmente, o julgamento foi convertido em diligência por meio da Resolução nº 1301-001.212 (fls. 3.064/3.081), nos seguintes termos:

> 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 paginàveis 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 nº 29;
>
> (ii) Caso a resposta seja negativa, confirme se a diferença efetivamente corresponde à exclusão dos fretes e seguros internos na composição do preço

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.

8. Com a conclusão da diligência, foi proferida Informação Fiscal (fls. 3.671/3.689), seguida de manifestação da Recorrente a respeito (fls. 3.699/3.726). Com isso, os autos retornaram a este Carf, para continuidade do julgamento.

9. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

10. Os pressupostos de admissibilidade do Recurso Voluntário foram apreciados quando da elaboração da Resolução nº 1301-001.212, oportunidade em que esta Turma Ordinária decidiu pelo preenchimento dos requisitos necessários. Assim, conheço do recurso.

11. Como relatado, após o julgamento pela DRJ, remanescem em discussão duas exigências: (i) ajustes sobre receitas de exportação a pessoa vinculada e (ii) dedutibilidade da provisão para desmobilização de ativos. Passo, a seguir, a analisar as alegações formuladas pela Recorrente.

I. Preliminares de nulidade da autuação fiscal e do acórdão recorrido

12. Preliminarmente, a Recorrente afirma que "[...] a convicção relatada pelo fisco, de que a empresa teria excluído, na formação do custo dos produtos para fins de preço parâmetro, os custos de frete interno de madeira e de frete na aquisição de insumos não decorre logicamente das premissas estabelecidas a partir das informações e dos documentos coletados na etapa de fiscalização". Tal questão foi sintetizada pela Recorrente da seguinte forma, afirmando ter existido um "salto lógico" por parte do trabalho fiscal:

> **Premissa A:** Há uma diferença entre o somatório dos custos unitários ponderados mensais utilizados para a apuração do preço parâmetro ("custo-parâmetro") e

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> custo anual dos produtos exportados informado na contabilidade ("custo-contábil"). O custo-parâmetro é de R$ 680.109.522,12 e, o custo-contábil, de R$ 755.606.368,74. A diferença apurada é de R$ 75.496.846,62.
>
> **Premissa B:** O contribuinte informou que a diferença se deve à exclusão, no custo-parâmetro, dos valores de "frete" e "seguros", no total de R$ 130.211.01,94. O contribuinte não especificou a natureza do "frete" e dos "seguros" (se custos incorridos na fase de produção, ou se despesas de venda).
>
> **Premissa C:** Na composição do custo-contábil, foram localizados custos de frete interno de toras de madeira e de frete na compra de insumos, no valor total de R$ 86.622.500,35.
>
> **Premissa D:** Nos demonstrativos do custo-parâmetro apresentados pelo contribuinte, não há a discriminação de qualquer custo de frete. Os únicos componentes apresentados foram: matéria-prima aditivos, materiais de operação, embalagem, energia elétrica, mão de obra/encargos, manutenção, depreciação, amortização e exaustão.
>
> **Conclusões:**
>
> - A diferença entre o custo-parâmetro e o custo-contábil se deve à exclusão, no primeiro, dos custos de frete interno de toras de madeira e de frete na compra de insumos;
>
> - Na apuração do preço-parâmetro, deve-se adotar o custo-contábil, e não o custo-parâmetro, tendo em vista a exclusão indevida, na formação do último, dos custos de frete interno de toras de madeira e de frete na aquisição de insumos.

13. Afirma a Recorrente que os registros apresentavam os mesmos elementos de custo, com valor iguais, sendo a única diferença o componente "FL Exaustão CPC 29", o qual estaria zerado no "custo parâmetro" e com valores positivos no "custo contábil". Assim, haveria deficiência na investigação dos fatos pela Fiscalização, o que ensejaria a nulidade da exigência por vício de motivação.

14. Consultando o Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.542 e seguintes), verifico que a Fiscalização se pautou, principalmente, nas informações apresentadas pela própria Recorrente ao longo do procedimento, como se percebe pela menção às respostas apresentadas na identificação do custo parâmetro e do custo contábil:

> 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 nº 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 ano-calendário 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:

Cód conta	Conta	Saldo Final Antes do Encerramento
0032101010	CPV-Vendas de Produtos - MI	300.063.670,88
0032101300	Ajuste De InventÃ¡rios 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	6.449.418,68
0032105010	CPV - Venda De Produto - ME	757.120.609,96
412	Custo dos Produtos e Serviços Vendidos	1.041.453.245,56

15. Em seguida, a Fiscalização identificou, no Registro L210 da ECF apresentada, contas referentes a fretes, transportes e carregamentos, totalizando R$ 86.622.500,35, os quais estariam relacionados ao "[...] transporte de madeira entre as unidades florestais e fabris ou ao transporte de insumos utilizados na produção", não havendo a previsão de sua exclusão do custo parâmetro das exportações com base no Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos ou Lucro (CAP).

16. Diante disso, o que fez a Fiscalização foi simplesmente desconsiderar a justificativa apresentada pelo próprio contribuinte para a diferença apurada entre o custo parâmetro e o custo contábil, utilizando o montante de R$ 757.120.609,96 como base e chegando ao preço parâmetro de R$ 755.606.368,74:

> 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 (

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 032105010 – CPV-Venda de Produto - ME) – R$ 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.

17. Deste modo, a Fiscalização adotou o próprio custo contábil informado (CPV – Venda de Produto – ME), desconsiderando a diferença com o custo parâmetro por entender que o fundamento apresentado pela Recorrente para tanto não procede. Inclusive, utilizar os valores maiores mencionados pelo contribuinte, reduzindo o custo contábil, implicaria tratamento mais gravoso do que o empregado.

18. A própria Recorrente reconhece que apresentou informação incorreta durante o procedimento fiscal, sendo indevido, a meu ver, alegar nulidade pela falta de apreciação de elemento trazido expressamente com a Impugnação. Ainda que por planilhas apresentadas durante a ação fiscal fosse possível notar que a diferença corresponderia à exaustão relativa ao CPC 29, é fato que houve resposta expressa no sentido de que a divergência de valores decorreria de frete e seguro, ficando justificada a postura fiscalizatória de se debruçar especificamente a esse respeito.

19. Deste modo, concluo que a fundamentação adotada está adequada com a conclusão da ação fiscal, razão pela qual entendo inexistir nulidade no lançamento fiscal.

20. Em alegação semelhante, a Recorrente sustenta que o acórdão recorrido seria nulo por carência de fundamentação e falta de análise das provas apresentadas. Afirma que a Fiscalização concluiu que a "[...] diferença entre o 'custo parâmetro' e o 'custo contábil' seria decorrente da exclusão, no primeiro, dos fretes na produção (R$ 86.622.500,33)" e que o valor dos "fretes e seguros" nas exportações informado nos autos seria de R$ 130.211.501,94 (fls. 2.542). Porém, nem o valor dos "fretes e seguros" (R$ 130.211.501,94) nem o valor dos fretes internos de madeira e fretes de insumos (R$ 86.622.500,33) permitiriam uma explicação "aritmeticamente sustentável" para a diferença identificada entre o "custo contábil" e o "custo parâmetro", que era de R$ 75.496.846,62. Argumenta que a DRJ não teria analisado devidamente os documentos apresentados, os quais demonstrariam que a diferença corresponde a ajustes a valor justo de ativos biológicos.

21. A DRJ analisou a alegação da Recorrente da seguinte forma:

> 95 Por fim, em referência ao argumento do interessado de que os valores excluídos do custo da produção da celulose para a determinação do preço parâmetro correspondiam a encargos de exaustão de acréscimos de valor justo de ativos biológicos, cabe ressaltar que não há nos autos provas cabais de tal afirmação.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

96 Aliás, o argumento de que o custo de exaustão, considerando o Pronunciamento Técnico CPC nº 29, é a origem da diferença apurada pela fiscalização, e não o custo de frete e seguros, não procede, pois, o próprio interessado acostou planilha referente ao cálculo do "Custo Real SAP" contendo tais encargos, reprodução parcial do arquivo não paginável:

Deprec. e Amortiz.	FL-Exaustão	FL-Colheita	FL-Ind. Colheita	FL-Deprec/Amort
185,37	110,36	26,41	34,03	7,51
200,46	109,34	24,91	33,80	8,17
189,32	112,98	27,25	37,14	8,33
209,45	113,18	31,82	41,22	8,55
197,39	122,21	35,62	45,24	9,04
195,66	123,48	36,16	45,8	9,11
200,95	123,45	36,15	45,8	9,11
197,39	122,21	35,62	45,24	9,04
191,95	122,99	29,47	39,53	8,47
192,98	123,11	31,2	41,16	8,64
200,81	117,39	27,15	36,53	8,01
188,69	110,12	26,41	35,78	7,73
286,72	118,5	26,44	36,26	7,85
205,03	145,92	25,98	35,2	7,69
204,32	163,67	27,67	36,57	7,99
190,18	158,71	24,9	34,51	8,13

97 Pouco importa se na planilha acima, acostada pelo interessado, não consta escrito "encargo de exaustão CPC 29", o que importa é que tal encargo foi considerado e não se revela como sendo a diferença apontada pelo interessado em sede de impugnação.

98 Do exposto conclui-se que a mensuração dos ativos biológicos a valor justo, considerando os encargos de exaustão referentes a cadeia de produção da celulose foi sim considerada quando da apuração do preço parâmetro, considerando a legislação do imposto de renda e a legislação dos preços de transferência, vigentes à época dos fatos.

99 Cabe ressaltar que a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, impõe regras relativas a ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo:

[...]

100 As planilhas anexadas pelo interessado demonstram e provam que a diferença do preço parâmetro calculado no valor de R$680.109.522,12 para o valor do CPV escriturado na ECF na ordem de R$755.606.368,74, é proveniente das alegações do ajuste a valor justo de ativo biológico.

101 O Decreto nº 70.235/72 determina:

> *Art. 16. A impugnação mencionará:*
>
> *III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (...)*

DOCUMENTO VALIDADO

> *§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*
>
> *a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*
>
> *b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*
>
> *c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*
>
> *(...)*
>
> 102 Conclui-se que a autoridade fiscal se utilizou sim de todos os métodos positivados na lei para apuração do preço parâmetro e do preço da transferência, mais precisamente pelo Método de Custo de Aquisição ou da Produção Mais Tributos e Lucro, método CAP, que foi o escolhido pelo interessado.
>
> 103 E considerando todo o exposto, voto por manter o preço parâmetro nos moldes apurados pela fiscalização, e dessa forma, o interessado fica sujeito ao disposto no § 7º do art. 240 do RIR/99, com o ajuste e adição da diferença apurada ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL, na apuração do IRPJ e da CSLL nos moldes efetuados pela fiscalização.

22. Veja-se que a DRJ destacou que "[...] a mensuração dos ativos biológicos a valor justo, considerando os encargos de exaustão referentes a cadeia de produção da celulose foi sim considerada quando da apuração do preço parâmetro." Embora tenha mencionado que tal diferença estaria demonstrada nas planilhas apresentadas pela Recorrente, esta menção não infirma a conclusão anterior no sentido de que os encargos de exaustão já teriam sido levados em consideração pela ação fiscal. Assim, entendo que houve efetiva apreciação da alegação da Recorrente. A correção ou não da análise feita pela DRJ é matéria de mérito, a qual não se confunde com a alegada nulidade por deficiência de fundamentação. Portanto, entendo que é o caso de rejeição da preliminar.

23. Diante do exposto, rejeito as preliminares de nulidade.

II. Mérito

II.1. Receitas de exportação a pessoa vinculada

24. 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 nº 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

DOCUMENTO VALIDADO

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.

25. 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.

26. 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 nº 08 e (ii) o custo contábil contido no demonstrativo das contas do razão da resposta ao TIF nº 10, em que a única diferença seria a consideração ou não desses valores.

27. 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.
>
> *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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.

28. 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).

29. 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".

30. Antes de analisar as alegações jurídicas relativas à legitimidade ou não de exclusão, esta Turma Ordinária entendeu ser necessário 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, razão pela qual o julgamento foi convertido em diligência (Resolução nº 1301-001.212).

31. Realizada a diligência, foi proferida a Informação Fiscal (fls. 3.671/3.689) pela Unidade de Origem, com a seguinte conclusão:

> VI – DA CONCLUSÃO
>
> Após comprovada a efetiva inclusão dos gastos com fretes internos no custo de produção utilizado no cálculo do preço parâmetro, em contradição ao que o contribuinte havia declarado na etapa de fiscalização, foi esclarecido por este, que a divergência entre o custo dos produtos vendidos para o exterior e o custo utilizado para o cálculo do preço parâmetro era decorrente dos encargos de exaustão de acréscimos de valor justo de ativos biológicos, determinados pelo Pronunciamento Técnico CPC 29 (Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas). Efetivamente o valor apropriado nesta conta parece corresponder à divergência apurada.
>
> Porém, tanto na Impugnação, como no Recurso Voluntário, apresentados pelo contribuinte no decorrer do trâmite do PAF, assim como em atendimento a presente diligência, foram apresentados novos documentos e esclarecimentos para comprovar as questões postas no parágrafo anterior.
>
> Através destes novos elementos, foi observado, em especial, que o contribuinte havia incluído valores de receita de venda de energia elétrica no custo dos produtos vendidos, reduzindo indevidamente o seu montante. Apesar, de ter recolhido, acertadamente, os tributos referentes a ICMS, PIS e COFINS sobre essas vendas, como se receita fosse, ele adicionou esta receita líquida de energia elétrica ao CPV- ME, reduzindo significativamente o preço parâmetro de forma a enquadrá-lo dentro da tolerância de 5% em relação ao preço praticado, o que implicou na não necessidade de ajuste no cálculo de arbitramento da receita de exportação para pessoas vinculadas.
>
> Como solicitado no item (iii) da Resolução, recalculamos o preço parâmetro na condição com e sem a inclusão dos encargos de exaustão de acréscimos de valor justo de ativos biológicos, porém adicionalmente no item (v) refizemos o cálculo do preço parâmetro e do ajuste na receita das vendas para o exterior, adicionando a receita líquida de venda de energia elétrica, que indevidamente reduziu o CPV.

32. Veja-se que a Informação Fiscal reconheceu que a diferença identificada entre o custo dos produtos vendidos ao exterior e o custo utilizado para o cálculo do preço parâmetro "parece corresponder" aos valores com encargos de exaustão de acréscimos de valor justo de ativos biológicos, determinados pelo Pronunciamento Técnico CPC 29 (Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas). Diante disso, apresentou três cenários a depender da análise jurídica da legitimidade dessa exclusão:

> Resumindo, de toda a análise efetuada, surgiram 3 situações diferentes, implicando, cada uma em ajustes na receita de exportação diferentes:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 1) Considerando a impossibilidade de excluir do CPV-ME os encargos de exaustão de acréscimos de valor justo de ativos biológicos, determinados pelo Pronunciamento Técnico CPC 29 (Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas), apropriados no elemento de custo FL-Exaustão CPC 29;
>
> Neste caso, como já respondido no questionamento (iii) a. acima, o ajuste das receitas de exportação que gerou a constituição do crédito tributário de IRPJ e CSLL não se altera.
>
> 2) Considerando a possibilidade de excluir do CPV-ME os encargos de exaustão de acréscimos de valor justo de ativos biológicos, determinados pelo Pronunciamento Técnico CPC 29 (Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas), apropriados no elemento de custo FL-Exaustão CPC 29;
>
> Neste caso como já respondido no questionamento (iii).b acima, não cabe o ajuste das receitas de exportação que gerou a constituição do crédito tributário de IRPJ e CSLL.
>
> 3) Considerando a possibilidade de excluir do CPV tanto os encargos de exaustão de acréscimos de valor justo de ativos biológicos, determinados pelo Pronunciamento Técnico CPC 29 (Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas), apropriados no elemento de custo FL-Exaustão CPC 29, quanto as receitas líquidas de venda de energia elétrica, conforme detalhado no tópico IV.4 acima Neste caso, verificamos a necessidade de alterar o valor do Ajuste das Receitas de Exportação, cujo cálculo. O valor apurado para as bases de cálculo de IRPJ e CSLL, referente a essas alterações, seria reduzido de R$ 116.557.628,05 (auto de infração) para R$ 93.398.764,96.

33. Firmada essa premissa a partir da diligência, passo a me manifestar a respeito da legitimidade da exclusão dos *encargos de exaustão de acréscimos de valor justo de ativos biológicos*.

34. Nos termos do art. 19, § 3º, IV, da Lei nº 9.430/96, o método CAP é definido como sendo "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". Referido custo de produção é definido no art. 13, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, o qual adota o método do custeio por absorção, compreendendo obrigatoriamente a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção; b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção; c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção; d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

35. Veja-se que, apesar de fazer referência à inclusão dos encargos de amortização e exaustão, o dispositivo destaca expressamente que estes devem, respectivamente, estar *diretamente relacionados com a produção* e terem sido *utilizados na produção*, em linha com os

custos de matéria-prima e pessoal. De fato, ao fazer referência à *utilização* dos recursos naturais na produção, entendo que o dispositivo legal, em linha com o método do custeio por absorção, pretendeu evitar a utilização de custos estimados ou sem efetiva aplicação, buscando delimitar os *custos reais efetivos*.

36. Utilizando esse critério, os encargos de exaustão calculados sobre avaliações a valor justo dos ativos não devem compor o custo, tratando-se de valores sem aplicação direta na produção, mas sim estimativas de valor de mercado de ativos.

37. A Recorrente bem apontou, ainda, a distorção que seria causada na consideração desses valores no método CAP, pois "[...] se esses custos [utilizados no método] estão inflados ou esvaziados pela mensuração dos respectivos ativos a valor justo, a margem de lucro a ser aplicada acabará por incidir sobre uma base que em si considera receitas/lucros/expectativas futuros". Com isso, seria aplicada "margem de lucro sobre margem de lucro", o que contraria a essência do método CAP.

38. Diante desses elementos, entendo correta a exclusão dos encargos de exaustão sobre o valor justo de ativos biológicos para a apuração do "custo parâmetro", na forma feita pela Recorrente, a fim de realizar a sua neutralização.

39. Além de realizar o objeto delimitado da diligência, a Autoridade Fiscal identificou que a Recorrente teria reduzido indevidamente o preço parâmetro a partir da apropriação de receita de venda de energia elétrica gerada no processo produtivo da celulose (fls. 3.683):

> Enfim, identificamos a apropriação dos valores dessa receita de venda de energia elétrica, excluídos os tributos sobre elas incidentes, no cálculo do custo de produção dos bens exportados, reduzindo indevidamente o denominado "preço parâmetro", elemento base do método utilizado pelo contribuinte para arbitrar as receitas auferidas nas operações efetuadas no exterior com pessoas vinculadas.
>
> Diante deste fato, vamos recalcular o valor do preço parâmetro excluindo a receita líquida de venda de energia elétrica (receita – impostos e contribuições) do custo de produção e determinar o novo preço parâmetro e a nova receita arbitrada de exportação a pessoa vinculada.

40. Tal informação foi obtida a partir da diligência, em função da abertura analítica da linha 11 – Prestação de Serviços Pessoa Jurídica do Registro L210 da ECF:

> Ocorre que, no Registro L210 da ECF – Informativo na Composição de Custos, o contribuinte informou para a linha 11 – Prestação de Serviços Pessoa Jurídica – o valor anual de R$ 120.480.129,34.
>
> Somente, com a abertura analítica dessa linha do custo, agora evidenciada para comprovar a inclusão dos fretes internos, visto no tópico anterior, foi possível verificar que também integrava essa linha, a adição da receita de venda de energia elétrica, no montante bastante relevante de R$ 92.725.474,16.

DOCUMENTO VALIDADO

41. Consultando o TVF (fls. 2.543), verifico que a Autoridade Fiscal destaca que o contribuinte teria apresentado, durante a ação fiscal, "[...] 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." Ao fazer referência à Linha 11 do Registro L210, porém, a Fiscalização concentrou-se nas contas que estariam relacionadas a fretes, transportes e carregamentos, razão pela qual a redução indevida em razão da apropriação de receita da venda de energia elétrica não foi objeto de autuação.

42. Deste modo, tal fato jamais foi debatido nos autos, não constando no Termo de Verificação Fiscal e nem no acórdão da DRJ. Assim, entendo que a sua admissão neste momento significaria flagrante prejuízo à ampla defesa e ao contraditório. Configurada *inovação*, o procedimento correto envolveria a realização de lançamento complementar, nos termos do art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72:

> Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.
>
> § 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

43. Portanto, entendo ilegítima a consideração de tais reduções identificadas em diligência.

44. Deste modo, admitida a possibilidade de exclusão dos encargos de exaustão de acréscimos de valor justo de ativos biológicos, determinados pelo CPC 29, aplica-se o segundo cenário identificado na Informação Fiscal (fls. 3.688), razão pela qual "não cabe o ajuste das receitas de exportação que gerou a constituição do crédito tributário de IRPJ e CSLL", devendo ser cancelada a infração.

II.2. GLOSA DAS DESPESAS RELATIVAS A PROVISÕES DE GASTOS PARA DESMOBILIZAÇÃO DE ATERROS EM PERÍODOS FUTUROS E INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

45. A Recorrente questiona a glosa de despesas com provisões de gastos para desmobilização de ativos em períodos futuros, sustentando a ocorrência de "vício procedimental". Afirma que o Parecer Normativo Cosit nº 2/1996 estabelece o procedimento a ser adotado em

DOCUMENTO VALIDADO

caso de inobservância do regime de competência, não sendo legítima a simples glosa das despesas, devendo a Fiscalização "[...] verificar se e quando tais gastos seriam dedutíveis."

46. A Fiscalização glosou tais despesas considerando que não há previsão legal para a sua dedutibilidade, tendo em vista que o art. 335 do RIR/99 somente autoriza a dedução de provisões *expressamente autorizadas*. Tal raciocínio foi mantido pela DRJ, a qual entendeu o seguinte:

> 123 Não se questiona que um gasto efetivamente incorrido na desmobilização de aterros sanitários destinados ao recebimento de resíduos do processo de produção da celulose possa ser despesa necessária e usual para uma empresa produtora de celulose.
>
> 124 E no caso o gasto não foi efetivamente incorrido.
>
> 125 Ademais disso, o art. 13, da Lei nº 9.249/1995, vedou a dedução das seguintes despesas operacionais, para efeitos de apuração do lucro real:
>
> > *Art. 13. Para efeito de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:*
> >
> > *I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;*
> >
> > *[...]*
>
> 126 Assim, a glosa deve ser mantida.
>
> 127 Do exposto, a glosa relativa à provisão de gastos relativos à desmobilização de aterros de ativos em períodos futuros é indedutível, nos moldes adotados pela fiscalização não merece reparos.

47. De fato, não há dúvida a respeito da impossibilidade de dedução das provisões verificadas, pois expressamente vedada pelo dispositivo legal.

48. Acerca da postergação, vale destacar que o Parecer Normativo Cosit nº 2/1996 estabelece que "considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior", prosseguindo da seguinte forma:

> 6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.
>
> 6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

49. Veja-se que o diploma normativo destaca expressamente a necessidade de *ajuste pelo pagamento espontâneo em período-base posterior*, o que não foi demonstrado pela Recorrente, que se limitou a afirmar genericamente a inobservância procedimental, sem demonstrar o efetivo pagamento a maior dos tributos em período posterior. Portanto, rejeito a alegação.

50. Com relação à incidência de juros de mora sobre a penalidade, a matéria se encontra pacificada com a edição da Súmula Carf nº 108, segundo a qual incidem juros moratórios calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC sobre o valor correspondente à multa de ofício. Deste modo, a alegação deve ser rejeitada.

III. Dispositivo

51. Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para cancelar a exigência relativa às receitas de exportação com pessoa vinculada.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso

DOCUMENTO VALIDADO