



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

Processo n° 11516.006442/2008-31
Recurso n° 99.999 Voluntário
Acórdão n° 1401-001.229 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de julho de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente ALPHARMA DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

CUSTOS/DESPESAS DESNECESSÁRIAS. GLOSA

Mantém-se a glosa de custos/despesas (perdas) consideradas desnecessárias por se tratar de produtos importados adquiridos desnecessariamente, em quantidades muito elevadas, sem levar em consideração a obsolescência iminente de estoques anteriormente existentes (rotação de estoques negligenciada), com influência indireta da fornecedora dos produtos que também é a matriz do conglomerado.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ESCOLHA DO MÉTODO MAIS FAVORÁVEL

É direito do contribuinte, quando demandado à apresentar a regularidade do método de preço de transferência nas operações que realiza com parte relacionada, escolher qualquer um dos métodos dispostos na lei -escolher aquele que lhe garante o menor ou nenhum ajuste. Não se pode aceitar, no entanto, que se impute à Fiscalização, ante a irregularidade na aplicação do método apontado pelo contribuinte, que a mesma esteja obrigada a aplicar o método mais favorável, testando cada um deles.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, NEGARAM provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (Relator), Maurício Pereira Faro e Sérgio Luiz Bezerra Presta que davam parcial provimento ao recurso para cancelarem as glosas relativas às perdas (infração 01). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Bezerra Neto

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/12/2014 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 03/02/2015

por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 17/12/2014 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assi-

nado digitalmente em 23/12/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 04/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

JORGE CELSO FREIRE DA SILVA – Presidente

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA - Relator.

(assinado digitalmente)

ANTONIO BEZERRA NETO

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Sergio Luiz Bezerra Presta, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes De Mattos.

Relatório

Trata o presente feito de recurso voluntário por meio da qual a Contribuinte pretende a desconstituição de auto de infração que possui dois fundamentos:

1º) glosa de despesas lançadas pela Recorrente, por destruição de medicamentos com prazo de validade vencido;

2º) erro na aplicação dos métodos de controle dos preços de transferência de produtos por ela importados.

Segundo se extrai do relatório da DRJ, que adoto e transcrevo como parte do presente:

Em ação fiscal decorrente do Mandado de Procedimento Fiscal 09.2.01.00-2008-00427-6, comunicado à pessoa jurídica no Termo de Intimação 1/2008, à f. 3, foram constatadas as seguintes infrações à legislação tributária:

001 - Custos, Despesas Operacionais e Encargos não Necessários Exclusão Indevida do Lucro Líquido (no Ano-base de 2005) Produtos importados adquiridos desnecessariamente, em quantidades muito elevadas, sem levar em consideração a obsolescência iminente de estoques anteriormente existentes (rotação de estoques negligenciada), com influência indireta da fornecedora dos produtos que também é a matriz do conglomerado, conforme descrito item II do Termo de Verificação Fiscal, que faz parte integrante e indivisível deste Auto de Infração, cujos efeitos fiscais de exclusão do lucro líquido se efetivaram apenas no ano calendário de 2005.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa

31/12/2005 R\$2.415.017,74 75,00

Enquadramento Legal: Arts. 249, I, 299 e 300 do RIR/99.

Dispositivos Infringidos: Arts. 299 e 250, I e II, do RIR/99.

002 - Adições - Preços de Transferência

Adição a Menor de Parcela de Custos Indedutíveis, Relativa a Bens Adquiridos no Exterior Provenientes de PJ Vinculada Adições ao lucro líquido realizadas a menor, de parcelas de custos indedutíveis relativos a preços de transferência referentes

a insumos e produtos adquiridos de pessoa jurídica vinculada e situada no exterior, conforme descrito no item I do Termo de Verificação Fiscal, que faz parte integrante e indivisível deste Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

31/12/2004 R\$8.218.329,61 75,00

Enquadramento Legal: Art. 18, II, da Lei n- 9.430, de 1996 (art. 241, II, do RIR/99).

Arts. 40, 1, 2, 3,4, 5 e 12 da IN 243, de 2002.

Em decorrência das infrações descritas, foram emitidos os seguintes autos de infração, para constituição do crédito tributário da Fazenda Pública nacional:

TRIBUTOS	PRINCIPAL	JUROS DE MORA	MULTA DE OFÍCIO	TOTAL - AI	FOLHAS
IRPJ	394.282,97	123.607,71	295.712,22	813.602,90	142-v
CSLL	143.250,05	44.908,89	107.437,53	295.596,47	146
TOTAL	537.533,02	168.516,60	403.149,75	1.109.199,37	

Compensações de Ofício

É relevante observar que a autoridade fiscal já efetuou, por ocasião da expedição do Auto de Infração do IRPJ a compensação integral do valor tributável do IRPJ com o prejuízo fiscal do ano-calendário de 2004 (f. 141) e parcial (trinta por cento do Lucro Real de R\$ 2.792.952,84, antes das compensações, equivalente a R\$ 837.885,85), em relação ao ano-calendário de 2005 (f. 141-v).

Mutatis mutandis, o mesmo procedimento foi adotado pela autoridade fiscal em relação à compensação dos valores apurados no procedimento fiscal com as bases de cálculo negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, como demonstrado às f. 144-v (ano-calendário de 2004) e 145 (ano-calendário de 2005), no respectivo Auto de Infração.

Irresignada, a contribuinte interpôs impugnação contra a totalidade da exigência fiscal, pela petição de f. 161 a 189, em que alega:

- em nenhum momento importou produtos que não tivessem sua comercialização autorizada no Brasil (item 25, f. 167);

- embora as bacitracinas (entre as quais se inclui o produto BMD) tenham tido seu uso reavaliado na União Europeia durante certo tempo, não chegaram a ser proibidas no Brasil nem nos Estados Unidos (doe. 28) e voltaram a ser liberados na Europa (doe. n- 29), fato reconhecido pela autoridade fiscal à f. 139;

- "27. Também é importante ressaltar que tal reavaliação só ocorreu com as Bacitracinas, dentre as quais se encontra o BMD, o Deccox e o 3Nitro nunca tiveram seu uso restrito na União Europeia, o que demonstra o equívoco das premissas adotadas pela D. Fiscalização." (f. 168);

- "31. Em vista do momento de considerável crescimento econômico do final dos anos 90 e início do século XXI, a Requerente apostou no crescimento exponencial do volume de vendas no mercado brasileiro, motivo pelo qual importou quantidades significativas dos produtos mencionados, mesmo ainda tendo quantidade desses produtos em seu estoque."

- "32. Como resultado das opções e decisões que foram tomadas a empresa não obteve os resultados que esperava e que foram projetados, tendo sofrido, na verdade, prejuízos, uma vez que o volume de importação de alguns dos produtos revelou-se superior à capacidade do mercado em consumi-los." (f. 169);

- "33. Com isso, a Requerente incorreu em elevados custos com armazenagem, transporte e logística, além do impacto da carga fiscal na importação, e também com a perda dos produtos, haja vista que pela sua própria natureza, tiveram de ser destruídos após ter expirado o respectivo prazo de validade para uso, e não haveria como reprocessá-los. Portanto, a destruição dos produtos foi feita sob o rigoroso controle das autoridades fazendárias."

- "34. A empresa passou por processo de revisão de seu planejamento estratégico quanto à atuação no País. A administração da empresa mudou e a sede foi transferida para Santa Catarina, em Florianópolis, mais próxima de parcela relevante dos clientes estabelecidos no sul do País. As importações via marítima passaram a ser conduzidas pelo Porto de Itajaí.";

- entre as f. 168 e 174, constam demonstrativos das quantidades de produtos importados, vendidos, retornados e os remanescentes em estoque, ao final de cada ano-calendário, de 2001 a 2002 (f. 169 - Produto 3Nitro 100); de 2000 a 2003 (f. 170, produto BMD), e de 1999 a 2003 (f. 171, produto Deccox), e a impugnante conclui esses demonstrativos nos itens 43 e 44 (f. 171 e 172):

43. Mas não é só isso. Se for comparado a quantidade de produtos destruída com o volume de saídas dos períodos analisados, se poderá verificar que no caso do 3NITRO 100, o montante destruído foi de cerca de 7.800 kg, enquanto o volume que deu saída da Requerente só os anos de 2001 e 2002 foi de cerca de 45.262 kg.

44. Quanto ao BMD, a quantidade de produto destruída foi de 87.420 kg, de um total remetido de 1.898.257 kg nos anos de 2000 a 2003. Por fim, no que se refere ao DECCOX, a quantidade destruída foi de 61.043 kg para 748.609 kg que deram saída do estabelecimento.

[...]

47. Da análise das informações acima, é possível verificar que a quantidade de produtos destruída foi bastante inferior ao montante comercializado pela empresa nos períodos. Portanto, a

perda de parte desse produto pelo decurso do prazo de validade é mais do que justificável, demonstrando que as conclusões obtidas pela D. Fiscalização Federal não se sustentam.

48. A destruição de parte dos estoques existentes nada mais é do que a garantia de que a Requerente só comercializa seus produtos obedecendo a critérios bastante rigorosos de controle de qualidade. E totalmente justificável a perda pequena parte de seus estoques, o que comprova que a destruição dos produtos, por se tratarem de materiais indispensáveis ao exercício das atividades da Requerente, deve compor custo dedutível do resultado do exercício.

[...]

51. A Requerente demonstrou que tomou todas as providências, solicitando inclusive o acompanhamento da destruição pela autoridade fiscal (doe. «- 11), o que de fato ocorreu, tendo havido a comprovação inequívoca da destruição do material (doe. n. 12). Assim, fica evidente a necessidade de reconhecimento do custo no resultado do exercício objeto da discussão.

52. Como conclusão, não obstante as estratégias e projeções de vendas equivocadas levadas a termo pela antiga administração, a Requerente sempre agiu com idoneidade de propósito, em atenção à legislação aplicável. Como se pode verificar, a forma de atuação da Requerente sempre pautou-se pela transparência, sendo que manteve estrito controle fiscal de suas operações, com o regular registro das entradas e saídas dos produtos que comercializa.

53. Portanto, é necessário que se reconheça que a destruição dos produtos do estoque da Requerente, devidamente documentada e comprovada, inclusive com o acompanhamento de agentes fiscais que certificaram a destruição, deve compor custo para fins de apuração do resultado do exercício.

Em seguida, ataca a impugnante o "Item 2 do Auto de Infração – utilização do método de cálculo de Preços de Transferência menos gravoso para a Requerente - PIC", com as seguintes alegações (f. 177 a 184):

[...]

61. Feitas essas considerações, é possível passar para a análise da exigência formulada pela D. Fiscalização Federal. No item 2 do Auto de Infração, a D. Fiscalização Federal afirma que a Requerente teria se equivocado no cálculo do ajuste do exercício, deixando de considerar parcela relevante que deveria ser adicionada ao lucro real por conta de supostos erros no método de cálculo do Preço de Transferência dos produtos importados de pessoa jurídica relacionada no exterior.

62. No Termo de Verificação Fiscal, a D. Fiscalização Federal informou que ao solicitar os cálculos utilizados para a verificação do método de Preço de Transferência utilizado, a Requerente teria verificado equívocos na apuração do seu

método de PRL, apresentando novos cálculos para corrigir a sistemática anterior.

63. De acordo com o novo cálculo apresentado pela Requerente, a D. Fiscalização Federal considerou que o ajuste feito anteriormente pela Requerente não estaria correto, motivo pelo qual determinou a adição de valor de R\$ 8.218.329,61, com o consequente ajuste do prejuízo fiscal apurado no ano de 2004.

64. Entretanto, tal exigência também não merece guarida. Apesar dos cálculos apresentados pela Requerente tem supostamente apresentado informações que permitiriam à D. Fiscalização considerar necessária a adição do valor de cerca de R\$ 8.000.000,00 no resultado do exercício, o cálculo elaborado não condiz com o método que melhor traduz o ajuste necessário para fins de apuração do Preço de Transferência. A requerente verificou que o método para cálculo Preço de Transferência que melhor traduz suas aquisições não é o método do PRL, mas sim o Método do PIC.

65. Como se pode verificar da análise do demonstrativo juntado a esta Impugnação (Doe. n- 30), caso se utilize o método PIC, a Requerente terá um valor ainda menor de ajuste dos preços do exercício do que aquele originalmente informado em sua DIPJ referente ao ano de 2004.

66. Tanto é assim que a Requerente já providenciou a retificação do cálculo dos Preços de Transferência para o período posterior ao objeto do Auto de Infração, quais sejam, os anos de 2005, 2006 e 2007 (does. n-s 31 a 33).

67. Por essa razão, é necessário que a exigência seja cancelada, para que se aplique o método menos gravoso à Requerente, qual seja, o método PIC. Tal providência se faz necessária tendo em vista a aplicação do artigo 18, parágrafo 4-, da Lei n- 9 430/96, que assim estabelece:

[...]

71. Ou seja, o próprio Conselho de Contribuintes reconhece que o contribuinte tem o direito de escolher o método que lhe é menos gravoso para apurar o ajuste referente ao Preço de Transferência de seus produtos, o que evidencia a necessidade de que a exigência fiscal seja cancelada.

72. A esse respeito, a Requerente transcreve a ementa e trechos do voto do Relator em outro julgamento da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, nos autos do Processo 16327.000796/2002-28, no qual se reconheceu a impossibilidade de se estabelecer limitações à escolha do método de cálculo do Preço de Transferência:

[...]

73. E nem afirme que a exigência seria válida pelo fato de que os valores cobrados baseiam-se no cálculo de Preço de Transferência efetuado pela própria Requerente. Em que pese o

equivoco dos cálculos apresentados, a Requerente tem o direito de refazer tais cálculos, de modo a obter o resultado que lhe será menos prejudicial.

74. Na verdade, mais do que direito da Requerente, é obrigação da autoridade administrativa rever os procedimentos do contribuinte, para garantir que deva ser aplicado o método menos gravoso.

75. O ato de lançamento é vinculado, ou seja, a D. Fiscalização Federal ao praticar o lançamento de parcela de tributo que considera devida, deve se ater necessariamente ao que a legislação estabelece. Se o parágrafo 4º do artigo 18 da Lei n- 9.430/96 estabelece que o contribuinte tem o direito de ver aplicada a regra que lhe é menos gravosa, tal comando deve ser observado pela Administração.

76. Esse, aliás, é o teor de outra decisão proferida pelo Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, nos autos do Processo Administrativo 16327.003124/2002-74, que, ao analisar a questão, reconheceu que não só o contribuinte tem o direito a aplicar o método de cálculo de Preço de Transferência que lhe é menos gravoso, como a própria autoridade fiscal, ao fazer o lançamento de ofício, deve aplicar a mesma regra:

"IRPJ. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. A obrigação de dedutibilidade do maior valor apurado impõe ao Fisco, não só a utilização do método menos gravoso, mas também a demonstração, a cargo deste, de que o método utilizado atende a este requisito.

MÉTODO PIC. A correta aplicação deste método exige que os preços independentes de comparação tenham sido praticados no período de apuração da base de cálculo do imposto.

[...]"

77. O Conselheiro Relator, em seu voto, ressalta o caráter vinculado do ato administrativo e a necessidade de que se aplique, mesmo pela autoridade fiscal, a regra que for menos prejudicial ao contribuinte:

[...]

78. Em outras palavras, o Conselho entendeu que a disposição contida no artigo 18, § 4-, da Lei n- 9.430/96, que estabelece que na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, o Fisco tem não só a obrigação de utilizar o método que resulte em menor ajuste, como também comprovar que este método é efetivamente aquele que traz menores adições nas bases do IRPJ e CSL do contribuinte.

79. Desse modo, a Requerente considera que o Conselho já decidiu que na apuração do cumprimento das regras de preços de transferência sempre deverá ser buscado o método que importe no menor ajuste, motivo pelo qual há a necessidade de que se cancele a exigência fiscal.

80. Além disso, também é necessário ressaltar que, ainda que

fato não houve, não ocorreu qualquer prejuízo ao Erário. Especialmente no que se refere ao item 2 do Auto de Infração, a conduta da Requerente não levou recolhimento a menor dos tributos.

81. Por fim, a Requerente novamente reitera seu pedido de que seja feita diligência ou perícia técnica, acaso considerada necessária, para que se confirme os valores de cálculo do PIC apresentados.

IV. A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO (f. 184)

82. O Auto de Infração em análise também pretendeu exigir CSL na mesma circunstância da exigência do IRPJ sobre os custos dos produtos destruídos. A esse respeito, destaque-se que à CSL são aplicadas as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, observada a legislação específica quanto à alíquota e base de cálculo.

83. Assim sendo, são válidos os argumentos de fato e de direito apresentados anteriormente, que justificam a legalidade do procedimento adotado pela Requerente, para efeitos também da CSL.

V. A INFUNDADA SUSPEITA DE PRÁTICA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (f. 184 a 186)

Neste item, a Requerente afirma ser "90. [...] despcienda a averiguação de crime.", e a própria remessa de comunicação ao Ministério Público Federal, em face da ausência de dolo, demonstrada pela própria exigência de multa no valor básico, de 75% (f. 185); no caso do item 2 do Auto de Infração, por não ter sequer havido exigência de tributo, mas apenas ajuste no prejuízo fiscal do período; e, finalmente, no caso do item 1 do Auto de Infração, pois a impugnante entende fazer "88. [...] jus à dedução do custo referente aos produtos destruídos, tendo em vista que tais produtos são justamente alguns dos produtos acabados e matérias-primas dos produtos fabricados aqui no Brasil. [...]", destruição essa devidamente documentada e comprovada.

VI. A FORMULAÇÃO DE QUESITOS E A INDICAÇÃO DOS ASSISTENTES TÉCNICOS (f. 186 a 188)

Neste passo, a impugnante indica seus assistentes técnicos, um médico veterinário e um economista, para - se for considerado indispensável seu concurso -, produzirem laudos em que respondam aos quesitos que formula no subitem 100, às f. 187 e 188:

100. Além disso, indica os seguintes quesitos para serem respondidos quando da realização da perícia técnica em questão, sem prejuízo de futura formulação de quesitos complementares e/ou elucidativos:

(i) queiram os Srs. Perito e Assistentes Técnicos informar a quantidade de produtos DECCOX, 3NITRO e BMD que entraram e saíram dos estabelecimentos da Requerente no período entre 1.1.1999 e 31.12.2003;

(ii) queiram os Srs. Perito e Assistentes Técnicos informar se em algum momento os produtos DECCOX, 3NITRO e BMD teve (sic) sua comercialização proibida no mercado brasileiro nos anos de 1999 a 2004;

(iii) queiram os Srs. Perito e Assistentes Técnicos informar se o método de cálculo PIC anexado a esta Impugnação está de acordo com as importações e exportações efetuadas pela Requerente no ano de 2004;

(iv) queiram os Srs. Perito e Assistentes Técnicos prestar quaisquer outros esclarecimentos que julgarem necessários para a elucidação da questão em objeto.

VI. CONCLUSÃO E PEDIDO (f. 188 e 189)

101. Como conclusão de todo o exposto, resta evidenciado que as infrações apontadas no Auto de Infração não ocorreram, motivo pelo qual as exigências fiscais merecem ser revistas. No que se refere ao item 1, a Requerente demonstrou que efetuou a destruição de produtos que compunham seu estoque de mercadorias para comercialização, tendo em vista terem perdido seu prazo de validade.

102. Além disso, ficou demonstrado que tal destruição não ocorreu por descontrole de estoques da Requerente, mas sim em virtude de alguns equívocos no planejamento e projeção de venda dos produtos nos anos de 1999 a 2003. De qualquer forma, o incremento das vendas justificou um aumento da importação dos produtos.

103. Assim, a destruição dos produtos é circunstância normal das atividades de qualquer empresa, o que acarreta a improcedência da exigência da D. Fiscalização Federal de pretender desconsiderar a dedução do resultado do exercício do custo da destruição dos produtos. Diante disso, é evidente que a destruição dos produtos deve compor o custo para fins de apuração do resultado do exercício de 2005, motivo pelo qual a exigência do item 1 do Auto de Infração é indevida;

104. No que se refere ao item 2 do Auto de Infração, a Requerente demonstrou que tem direito à revisão do método de cálculo do ajuste de Preço de Transferência, para adotar o método que lhe é menos gravoso, em virtude do estabelece o parágrafo 4- do artigo 18 da Lei n- 9.430/96, bem como reconhecido pelo Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes. Assim, é seu direito utilizar o método PIC para o cálculo do ajuste.

105. Além disso, também é necessário ressaltar que, ainda que tivesse havido qualquer infração à legislação tributária, o que de fato não houve, não ocorreu qualquer prejuízo ao Erário.

106. Por fim, a Requerente demonstrou que a acusação de prática de infração é improcedente, uma vez que não houve sequer a prática de infração à legislação tributária, quanto mais a ocorrência de ato que pudesse ser tipificado como crime, motivo pelo qual a menção contida no Auto de Infração do possível envio de comunicação ao Ministério Público para

apuração de crime contra a ordem tributária é totalmente equivocada. Diante disso, e tendo em vista o que dispõe o artigo 83 da Lei n- 9.430/96, requer que se considere e aguarde o julgamento definitivo do Processo Administrativo antes do encaminhamento de eventual representação ao Ministério Público.

107. Por tudo isso, a Requerente pleiteia seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração ora impugnado, para que se desconstitua o débito tributário decorrente do Processo Administrativo em questão. Para comprovar todas suas alegações, a Requerente protesta pela posterior juntada de novos documentos e/ou realização de diligências ou perícia técnica.

A impugnante juntou a sua petição cópias autenticadas por tabelião das cédulas de "Identidade de Advogado" de seus representantes, às f. 190 e 191, bem como documentos numerados de 1 a 33, às f. 192 a 303.

É de observar-se que, embora informe à f. 118 que junta sob o indicativo "(doe. I)", ao expediente de f. 118 a 123, as "[. . .] Licenças Sanitárias para comercialização dos produtos que a contribuinte produz ou revende: [. . .] " (f. 116), tais licenças (ou tal doe. I) não estão(á) presente(s) nos autos.

Os fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal - IRPJ (f. 135 a 140) serão relatados no voto subsequente, quando analisados os correspondentes argumentos da impugnação, já referidos.

Em julgamento perante a DRJ de Florianópolis, a Turma Julgadora entendeu por manter o auto do infração, tendo a decisão sido assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa J u r í d i c a - IRPJ

Ano-calendário: 2004,2005

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. TROCA DO MÉTODO DE DETERMINAÇÃO ADOTADO, APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. INVIABILIDADE.

Após o início do procedimento fiscal, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado para o cálculo do preço parâmetro, refletido nas informações contidas na DIPJ, para determinação do limite de dedutibilidade decorrente da legislação dos preços de transferência.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005

LANÇAMENTOS DECORRENTES. EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2004,2005

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

E de indeferir-se a solicitação de perícia quando não for necessário, para formação do convencimento do julgador, o conhecimento técnico especializado para correta avaliação da prova, não podendo servir para suprir a omissão do contribuinte na produção de provas que lhe cabia trazer aos autos.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

Em razão do disposto na Portaria MF n.383, de 12 de julho de 2010 (DOU de 14 de julho de 2010) que vincula a administração tributária federal – e em seu anexo -, é de aplicação obrigatória também por esta primeira instância administrativa de julgamento o Enunciado n. 28 da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda - Carf, aprovado por seu pleno em sessão de 8 de dezembro de 2009, pelo qual "O Carf não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.", deixa-se de proferir qualquer manifestação a respeito de representação fiscal para fins penais.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário, repisando as razões de impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

O recurso é tempestivo e atendidos os demais requisitos de lei, dele conheço.

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. PROVA PERICIAL

Aduz a Recorrente, em sede de preliminar, a nulidade de decisão de piso, posto que indeferiu a realização da prova pericial requerida, ofendendo o direito de ampla defesa constitucionalmente assegurado.

O pedido de prova pericial foi postulado com os seguintes fundamentos:

95. *Diante disso, para dirimir quaisquer dúvidas sobre as questões de fato trazidas. Em primeiro lugar, a perícia servirá para, caso se considere necessário, reforçar a demonstração já realizada nos autos de que os produtos destruídos pela Requerente estavam regularizados no país e eram aceitos pelos clientes, bem como pelos órgãos de fiscalização nacional.*

96. *Por outro lado, a perícia contábil também poderá demonstrar as quantidades de produtos que entraram e saíram do estabelecimento da Requerente durante o período que foi analisado pela D. Fiscalização, comprovando que o volume de produtos destruídos não era relevante face à quantidade negociada durante o período de 1999 a 2003 pela Requerente.*

97. *Por fim, a perícia poderá demonstrar a correção do método PIC no cálculo do ajuste do Preço de Transferência, o que demonstra que a utilização do método PRL não se justifica e, pior do que isso, vai contra o que estabelece a legislação e a jurisprudência do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes.*

98. *Por essa razão, pleiteia a V.Sa. que, caso considere necessária, determine a produção de **prova pericial**, fundamental para a demonstração da veracidade dos fatos ora alegados, acaso ainda permaneça dúvida sobre tais fatos.*

99. *Assim, a Requerente requer seja produzida prova pericial, ocasião em deverá o Sr. Perito designado responder aos anexos quesitos. No intuito de auxiliar os trabalhos periciais, a Requerente indica, desde já, como assistente técnico, o Sr. **Marco Antônio de Almeida**, residente e domiciliado na Avenida 70, **Alvaro Rodrigues nº 1.570, conjunto 115, Centro, Município***

de Florianópolis, ' ^ Santa Catarina, Médico ^Veterinário, com inscrição no Conselho Regional de \ Medicina Veterinária n°s SP 0218 (Registro em São Paulo) e SC 02637 (Registro ^ < em Santa Catarina), bem como o Sr. João Mosen, con2_jnesjno_ejid^reço, 9^- economista, com inscrição no Conselho Regional de Economia de Santa Catarina faW*G& sob n° 2254-3.

100. Além disso, indica os seguintes quesitos para serem respondidos quando da realização da perícia técnica em questão, sem prejuízo de futura formulação de quesitos complementares e/ou elucidativos:

(i) queiram os Srs. Perito e Assistentes Técnicos informar a quantidade de produtos DECCOX, 3NITRO e BMD que entraram e saíram dos estabelecimentos da Requerente no período entre 1.1.1999 .31.12.2003;

(ii) queiram os Srs. Perito e Assistentes Técnicos informar se em algum momento os produtos DECCOX, 3NITRO e BMD teve sua comercialização proibida no(iii) queiram os Srs. Perito e Assistentes Técnicos informar se o método de cálculo PIC anexado a esta Impugnação está de acordo com as importações e exportações efetuadas pela Requerente no ano de 2004;

(iv) queiram os Srs. Perito e Assistentes Técnicos prestar quaisquer outros esclarecimentos que julgarem necessários para a elucidação da questão em objeto.

A decisão recorrida entendeu pela desnecessidade de referida prova, com os seguintes fundamentos:

Já no que tange ao pedido de perícia, há de ser indeferido, tendo em conta que só se justificaria na hipótese de ser necessário conhecimento técnico especializado para correta avaliação da prova, ou de serem necessários esclarecimentos adicionais referentes à prova contida nos autos, para formação da convicção do julgador, situação que não se configura nos presentes autos eis que, como fartamente transcrito no relatório precedente e no presente voto, dúvidas não remanescem sobre a materialidade das quantidades de matérias primas e de produtos importados, comercializados ou destruídos, nem dos valores envolvidos nos fatos geradores analisados, mas apenas discordância em relação aos efeitos jurídico tributários dos mesmos acontecimentos, em face do tratamento contábil e fiscal a eles dados pelo sujeito passivo, bem como da (impossibilidade de alteração/retificação, após o início do procedimento fiscal, do método de aferição dos preços de transferência; todas essas matérias e as provas correspondentes foram adequadamente analisadas no presente voto, para solução do litígio inaugurado pela impugnação.

Sobre o assunto, assim se posiciona Antônio Airton Ferreira em "Processo Administrativo Fiscal - PAF", conforme citado pelo Dr. Gilson Wessler Michels em "Processo Administrativo Fiscal

- *Comentários e Anotações ao Decreto n.º 70.235, de 6/3/1972" (Versão 16 - Atualizada até 15/Setembro/2010):*

PERÍCIA - DEFERIMENTO COMO PRERROGATIVA DO JULGADOR: A perícia não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado. A perícia é prova de caráter especial, cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo técnico. Todavia, ela não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-la prescindível, não acolher o pedido. (Antonio Airton Ferreira em "Processo Administrativo Fiscal -PAF", disponível no site www.fiscosoft.com.br, acesso em 14/02/2005).

Tem razão a decisão recorrida.

De fato, a perícia técnica somente se faz necessária quando for demandado o conhecimento de matéria técnica específica que não possa ser analisada de plano pelo julgador.

No caso dos autos, está em debate saber (i) os efeitos da importação de medicamento por parte da Recorrente, com sua posterior destruição e registro de perda e (ii) a aplicação dos métodos de controle dos preços de transferência.

Nenhuma dessas duas questões demandam conhecimento técnico que fuja ao que ordinariamente se processa no âmbito dos processos administrativos fiscais, razão pela qual deve ser rejeitada a realização da perícia, sem que isso importe em cerceamento ao direito de defesa da Recorrente.

PRIMEIRA INFRAÇÃO

A primeira acusação fiscal é a de que a Recorrente teria promovido a importação de bens desnecessariamente e em quantidades muito elevadas, “*sem levar em consideração a obsolescência iminente de estoques anteriormente existentes (rotação de estoques negligenciada), com influência indireta da fornecedora dos produtos que também é a matriz do conglomerado*”.

Isso porque, em junho e julho de 2004, a Recorrente requereu permissão para destruição acompanhada dos produtos BMD 11%, DECCOX, 3 NITRO e AVATEC, que foi processada em 31 de julho de 2004. Acusa a Autoridade Fiscal o seguinte:

Acontece que os produtos destruídos, acima identificados, ficaram obsoletos por absoluta negligência da contribuinte, quando efetuou importações desorganizadamente, SEM A DEVIDA PRUDÊNCIA E SEM NECESSIDADE, conforme demonstramos abaixo:

Conforme Termo de Intimação 03/2008 (fl. 85), a contribuinte foi intimada fornecer demonstrativo (documentado) de todas as perdas de estoque por obsolescência em que ficassem

evidenciados, além dos produtos e quantitativos derrogados, o prazo de validade, a data da fabricação, a data da obsolescência, etc.

Em resposta a esta intimação, a fiscalizada apresentou as planilhas anexadas às fls. 87 a 104, no qual ficou demonstrado que a maioria dos produtos derrogados haviam sido **IMPORTADOS** nos anos calendário de 1998 E 1999, e **APESAR** dos vencimentos diferenciados (2 anos para o BMD, 3 anos para o Deccox e 5 anos para o 3Nitro) terminaram por invalidar vários lotes do produto Deccox (de março a outubro de 2002 -fl. 96), vários lotes do produto BMD 11% (de outubro de 2000 a novembro de 2001 -fl. 90) e alguns lotes do produto 3NITRO (em julho de 2002 a setembro de 2003-fl. 94-95).

Acontece que uma extração de dados do sistema Siscomex, da **SRF**, efetuada pela fiscalização (fls. 02 a 23 do Anexo I), informava que nos anos calendário de 1999 a 2002, a contribuinte continuou a efetuar importações de maneira **EXCESSIVA** para quem tinha lotes de produtos prestes a vencer nos anos calendário de 2000 a 2002.

Este fato levou a fiscalização a cotejar quantitativos vincendos com quantitativos importados, fazendo concluir que a fiscalizada, independentemente de ter alguns de seus lotes em **VIAS DE OBSOLESCÊNCIA, CONTINUOU NEGLIGENTEMENTE A IMPORTAR AQUELAS MERCADORIAS SEM DEMANDAR-LHE A SAÍDA (VENDA) DOS PRODUTOS EM VIAS DE TER SEU PRAZO DE VALIDADE VENCIDO.**

Por isso é que a contribuinte foi intimada, por intermédio do Termo de Intimação 06/2008 (fls. 116 a 117), a se justificar de tais práticas antieconômicas, conforme transcrição abaixo (grifos nossos):

"b) Justificar tecnicamente a necessidade das importações abaixo relacionadas [uma vez que conforme planilha apresentada pela própria empresa, em resposta à intimação 03/2008 (alínea "a") nas datas de chegada dos produtos ao Brasil vários lotes daqueles mesmos produtos se encontravam na iminência de se tornarem obsoletos, o que indica, a princípio, a desnecessidade de pelo menos parte das aquisições - descontrole no setor de estocagem]."

PRODUTO	MÊS/ANO DA IMPORTAÇÃO	QUANTIDADES IMPORTADAS (KG)	DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO	QUANTIDADES VINCENDAS (KG)	DATA DO IMINENTE VENCIMENTO
BMD	01/2000	60.000	XXXXX	5.425	10/2000
	04/2000	100.000	VÁRIAS	42.975	11/2000
3 NITRO	02/2001	5.000	889806		
	03/2001	5.000	151533		
	08/2001	5.000	63695		
	03/2002	3.000	213590	4.600	07/2002
	09/2002	5.000	319500		
	11/2002	5.000	817806	3.200	09/2003

"c) Justificar tecnicamente a necessidade da importação de 72.000 kg de Deccox, no ano calendário de 2000, uma vez que 1999 já haviam sido importados 422.000 kg daquele produto (e informar as quantidades vendidas deste produto nos anos

calendário de 1999 e 2000, assim como as quantidades em estoque em 31/12 daqueles períodos base);"

A resposta à intimação 06/2008 CONFIRMOU QUE O DESCONTROLE DE ESTOQUES E A NEGLIGÊNCIA (OU DESCASO) NA LOGÍSTICA DAS IMPORTAÇÕES foram mesmo os motivos que levaram à contribuinte deixar de evitar a obsolescência dos seus produtos (fls. 118 a 123):

Em primeiro lugar porque, conforme confirmado pela fiscalizada em resposta àquela intimação (fl. 118 - item 4), "as projeções feitas quanto ao crescimento potencial da participação de alguns produtos da empresa no mercado não se concretizaram, determinou-se a importação de determinados produtos em quantidade superior à capacidade da empresa e do mercado em absorvê-los e consumi-los..."

Em segundo lugar porque, como também se pode reparar pela resposta à intimação 04/2008, o descontrole no estoque e nas importações era ainda mais deficiente do que a fiscalização supunha. Ressalte-se, por exemplo, que o caso do produto BMD 11% (fl. 121), apesar da contribuinte ter um saldo inicial (em 31/12/1999) de 621.301,90 quilogramas (seiscentas e vinte e uma toneladas), e ter 5.425 kg vencendo em outubro de 2000 (10/2000) e mais 42.975 kg vencendo no mês seguinte (novembro/2000), ainda assim a contribuinte ousou importar naquele período-base nada menos que 146.000 kg (cento e quarenta e seis mil kg), ao invés de utilizar naquele ano pelo menos as parcelas vincendas de 48.400 kg (quarenta e oito mil e quatrocentos kg — fl. 116), que acabaram se tornando sem validade e sendo incineradas (e debitadas a custo das mercadorias vendidas) em junho de 2004.

Mas, o que não se pode mesmo admitir, muito menos entender, é que quantitativos em iminência de atingir seu prazo fatal de validade (tais como o BMD em outubro e novembro de 2000 - conforme tabela acima), ao invés de terem sido utilizados antes da obsolescência (por intermédio da elementar técnica do P.E.P.S. - primeiro que entra deveria ser o primeiro que sai), pudessem ter sido preteridos, em vendas, a lotes do mesmo produto que não estivessem na iminência de obsoleter.

O mesmo se diga para o produto 3NITRO 100, cujos quantitativos vincendos em 07/2002, conforme planilha acima transcrita (item b da intimação 04 - fl. 116), conviveram paradoxalmente com a compra continuada, naquele período base (2002), de quantidades até mesmo muito maiores que a que estavam perecendo, e o que é pior, SEM QUE A CONTRIBUINTE SE DESSE CONTA DE UTILIZAR OS QUANTITATIVOS VINCENDOS, A FIM

DE EVITAR A SUA DETERIORAÇÃO PELO PRAZO DE VALIDADE.

Procedimento equivalente mas não menos incoerente e imprudente ocorreu com o produto Deccox pois: apesar de terem sido vendidos apenas 11.320 kg (!) durante todo o ano calendário de 2000 (fl. 122), embora tivesse uma validade esperada de apenas 3 anos e a fiscalizada o tivesse em estoque, em 31/12/1999, em quantidade de quase 300.000 kg (fl. 122), a contribuinte ousou importar a quantia nada desprezível de mais 72.000 kg no ano de 2000, o que obviamente colaborou fatalmente para o vencimento dos 61.043 kg no ano calendário de 2002 (fl. 96).

A própria contribuinte reconheceu, na resposta à intimação (fl. 123) a desnecessidade de importação do produto (Deccox - Decoquinato) o que ocasionou prejuízos e a "ocorrência de custos desnecessários", "haja vista que tiveram que ser destruídos após ter expirado o respectivo prazo de validade para uso" (sic ! - fl. 123 - item 12).

Ocorre que vigora na legislação brasileira do Imposto de Renda o conceito de **NECESSIDADE** dos custos e despesas, uma vez que as despesas ou "custos desnecessários", na legislação do imposto de renda (e da CSLL), **EMBORA PASSÍVEIS DE CONTABILIZAÇÃO COMO TAL** para efeito de lucros contábeis, são indedutíveis da base de cálculo do IR (o lucro real), nos termos do artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda. De se citar:

[...]

Ressalte-se que **TODOS OS TRÊS PRODUTOS ACIMA DESCRITOS** foram (à época) importados diretamente da **MATRIZ** do grupo **ALPHARMA**, denominada **ALPHARMA INC.** (fl. 84), que é detentora da marca **Alpharma** no mundo, e que por sua condição **MAJORITÁRIA** no conglomerado teve e ainda tem importante poder de **DECISÃO** sobre os destinos da fiscalizada e consequentemente daquela sua logística de estoques, que se mostrou infundada.

A própria contribuinte informou na resposta à intimação 06/2008 que, à época, as operações da empresa eram conduzidas e coordenadas pelos Srs. **Loren Willians** (Diretor para a América Latina) e **José Paulo de Sá**, então gerente geral note-se a nada sutil dependência brasileira das decisões da Matriz estrangeira - **Alpharma**).

E, como se vê, fica demonstrado que grande parte das importações efetuadas pela contribuinte não foram realizadas por necessidade, mas sim, por descontrol,

QUIÇÁ ATÉ POR INDUÇÃO da Matriz estrangeira (grupo Alpharma multinacional), conforme se vislumbrará adiante:

A Alpharma Inc., Matriz mundial do conglomerado Alpharma, segundo suas próprias palavras (fl. 79), efetuou a "aquisição, com reflexos no Brasil, de TODA A DIVISÃO MUNDIAL de Aditivos Alimentares Medicados (AAM) da ROCHE " (Hoffmann La Roche - outra gigante multinacional de medicamentos), no valor de R\$ 536,7 milhões de Reais (ao dólar da época), ocorrida em 26 de abril de 2000, INCLUSIVE SEUS ESTOQUES (fl. 79), conforme relatado no processo "Ato de Concentração n-08012.007344/00-41", que tramitou no CADE - Conselho Administrativo de Defesa Econômica, do Ministério da Justiça, anexado às fls. 77 a 84, o que, com certeza, elevou os estoques do grupo no início de 2000.

*A mesma época, em final dos anos 90 (1998, 1999 e início de 2000), a Comunidade Econômica Europeia passou a restringir mais fortemente a utilização dos até então conhecidos como "promotores do crescimento", passando a classificá-los como **"ADITIVOS ALIMENTARES"** (Decoquinato, Lasalocida), **"MEDICAMENTOS VETERINÁRIOS"** E/OU **"ANTIBIÓTICOS"** (Bacitracinas, Espiramicina), exigir-lhes testes de toxicidade e de resíduos nos animais por eles ingeridos, a ponto até de impedir alguns na utilização na alimentação animal.*

*E que naqueles períodos base passou a vigorar efetivamente, como "legislação da Comunidade Econômica Europeia ", os ditames da Diretiva 70/542 da CEE e alterações (fls. 40 a 84 do Anexo II), no qual os "promotores do crescimento ", "aditivos para a alimentação animal (antibióticos, coccidiostáticos e outras substâncias medicamentosas e fatores de crescimento), **MESMO OS JÁ CADASTRADOS** naquela Comunidade, passaram a ter autorização de utilização apenas provisoriamente, "com vistas à sua **REAVALIAÇÃO** enquanto aditivos que vinculam um responsável pela sua colocação em circulação " naquele continente ver legislação da CEE anexada às fls. 40 a 84 do Anexo II).*

f. 139:

Em suma, entendeu a Autoridade Fiscal que, tendo em vistas restrições impostas pela CEE à comercialização dos produtos em voga, os mesmos foram importados pela Recorrente, ainda que não houvesse a necessidade dos mesmos para utilização no processo

produtivo no Brasil, tornando-os despesas desnecessárias e, por conseguinte, indedutíveis as perdas decorrentes da destruição de equivalentes que, uma vez em estoque, não chegaram a ser utilizados antes do prazo de validade.

Não vejo como a tese da Autoridade Fiscal possa se sustentar.

Inicialmente por não estar no campo de deliberação do Fisco saber acerca da necessidade de importação de insumos por parte das empresas em geral, seja porque referida decisão encontra-se exclusivamente no âmbito da liberdade empresarial

De fato, se os produtos importados não eram proibidos de comercialização no Brasil e havia, ainda que por suposição, mercado hábil para absorção dos produtos importados, não há como se dizer que, para fins fiscais, não havia interesse da empresa no Brasil em realizar a aquisição desses bens de sua controladora no exterior.

Aliás, a situação é justamente o contrário: se os produtos foram proibidos no exterior – impossibilitando seu consumo nos países de origem, e não o foram no Brasil – possibilitando o seu consumo no país – nada mais lógico que referidas operações fossem de fato concretizadas.

Isso porque, com a restrição da venda dos produtos no exterior, a perda para a matriz seria certa, sendo que a importação dos produtos pela empresa brasileira surge como uma alternativa plausível e possível de aproveitamento dos produtos no Brasil, ante a ausência de vedação de sua comercialização dos produtos no país.

Por fim, não há como a autoridade fiscal imiscuir-se em dizer o que é certo ou o que é errado na organização e estratégia empresarial, desde que os negócios sejam lícitos e possíveis.

Válida, assim, a justificativa da Recorrente, para quem "as projeções feitas quanto ao crescimento potencial da participação de alguns produtos da empresa no mercado não se concretizaram, determinou-se a importação de determinados produtos em quantidade superior à capacidade da empresa e do mercado em absorvê-los e consumi-los..." (fl. 118 - item 4).

Acrescer

43. Mas não é só isso. Se for comparado a quantidade de produtos destruída com o volume de saídas dos períodos analisados, se poderá verificar que no caso do 3NITRO 100, o montante destruído foi de cerca de 7.800 kg, enquanto o volume que deu saída da Requerente só os anos de 2001 e 2002 foi de cerca de 45.262 kg.

44. Quanto ao BMD, a quantidade de produto destruída foi de 87.420 kg, de um total remetido de 1.898.257 kg nos anos de 2000 a 2003. Por fim, no que se refere ao DECCOX, a quantidade destruída foi de 61.043 kg para 748.609 kg que deram saída do estabelecimento.

Permissa venia, a lógica adotada no auto de infração desconsidera os custos de importação, transporte, logística e armazenamento, tudo para incorrer propositalmente em perda.

Diante do exposto, voto por cancelar o auto de infração nesse particular.

SEGUNDA INFRAÇÃO

Segundo a acusação fiscal (fls. 136 e ss):

Conforme declaração do imposto de renda - DIPJ, anexa às fls. 02 a 80 do Anexo I, a fiscalizada adicionou ao lucro líquido, no ano calendário de 2004, a quantia de R\$ 701.315,09 (setecentos e um mil, trezentos e quinze reais e nove centavos) oriundas da utilização do método PRL 20, referente à importação de quatro mercadorias apenas, segundo cópia da "ficha 41" da DIPJ, anexada às fls. 70 a 73 do mesmo anexo.

Consoante o Termo de Intimação 04/2008, anexado à íl. 106, a contribuinte foi intimada a fornecer a relação insumo x produto de todos os produtos por ela industrializados e/ou comercializados, assim como os demonstrativos do cálculo do "preço parâmetro de transferência", nos termos do artigo 40 da IN 243/2002. De se citar:

Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores- Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:

I - a indicação do método por ela adotado;

II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.

Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa.

A relação insumo x produto, anexada à fl. 105, fornecida pela contribuinte revelou ter havido, em 2004, 12 (produtos) comercializados e 4 (quatro) produtos industrializados (esses últimos transformados a partir de três matérias primas apenas - Lasalocida, 3Nitro e Robenidina).

Em contradição àquela relação Insumo x Produto, anexada à fl. 105, a contribuinte, alguns dias depois, apresentou uma planilha de cálculo para os preços de transferência em que para as matérias primas importadas, acima descritas (Lasalocida, 3Nitro e Robenidina), sujeitas à industrialização, utilizava o mesmo método que para as mercadorias importadas, de imediata comercialização (PRL20).

No entanto, isto contraria o artigo 2º da Lei 9.959/2000. De se citar:

Art. 2o A alínea "d" do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

[...]

"d) da margem de lucro de: sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses." (NR) (grifouse)

Assim, por contrariar o artigo 2º da Lei 9.959/2000 e o 4 .da IN 243/2002 , re-intimamos a contribuinte pelo Termo de Intimação 05/2008 (fls. 109), a fornecer novamente os demonstrativos de cálculo dos preços parâmetro de transferência, "nos termos do artigo 40 da IN 243/2002".

A resposta à intimação 05/2008 (il. 110-111), embora desta feita tenha trazido os preços de transferência dos produtos industrializados pelo PRL60, e não mais pelo PRL20, o que era correto, indicou como quantidade vendida das matérias primas "3Nitro" e "Lasalocid Sócio", respectivamente, os quantitativos de 19.859,98 Kg e 41.955,77 Kg, o que destoava fortemente para menor dos valores efetivamente vendidos, indicados na resposta da relação Insumo x Produto, anexada à fl. 105 (93.305,00 Kg e 132.778,50 Kg respectivamente).

Por isso é que a contribuinte viu-se tacitamente obrigada a refazer novamente os cálculos apresentados à fl. 110, solicitando verbalmente mais prazo para apresentar os ajustes (o que lhe foi concedido também verbalmente), e que culminou com a apresentação, vinte dias depois, de um a nova planilha (anexada à fl. 112).

Também a planilha anexada à fl. 112, por ter considerado erroneamente algumas (poucas) compras de mercadorias no mercado nacional (que obviamente não está sujeito a cálculo de

preços de transferência), foi substituída pelas planilhas de fls. 113 e 114.

E, finalmente, conforme REVELOU esta planilha, apresentada à fls. 113/114, verificou-se que a contribuinte, ao invés de adicionar os R\$ 701.315,09 (setecentos e um mil, trezentos e quinze reais e nove centavos) apresentados no LALUR (fl. 29) e na DIPJ (fl. 08 do Anexo I), deveria, na realidade ter adicionado R\$ 4.894.910,78 referente aos produtos revendidos, mais R\$ 4.024.733,92 referentes aos produtos industrializados, perfazendo um total de R\$ 8.919.644,70.

Isto significa que falta adicionar ainda a quantia de R\$ 8.218.329,61 (oito milhões duzentos e dezoito mil trezentos e vinte e nove reais e sessenta e um centavos), a serem lançados de ofício, no presente Auto de Infração, a título de preços de transferência para produtos IMPORTADOS.

Sujeita-se portanto a contribuinte, ao lançamento complementar de R\$ 8.218.329,61 (oito milhões duzentos e dezoito mil trezentos e vinte e nove reais e sessenta e um centavos), considerados indedutíveis, a serem ADICIONADOS ao Lucro Líquido do Exercício, nos termos do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996.

Em sede de impugnação, a Recorrente passou a defender que o melhor método para respaldar a operação realizada é o método PIC, e não o PRL. Citando precedentes deste Conselho, assim como os Comentários da OCDE, a Recorrente faz entender que seria obrigação da Autoridade Fiscal testar todos os métodos para, em eventual lançamento, aplicar aquele que é mais benéfico ao contribuinte.

Não entendo dessa forma.

De fato, é direito do contribuinte, quando demandado à apresentar a regularidade do método de preço de transferência nas operações que realiza com parte relacionada, escolher qualquer um dos métodos dispostos na lei – e obviamente escolher aquele que lhe garante o menor ou nenhum ajuste. Para garantir esse direito do contribuinte, nenhum dos métodos pode ser restrito *a priori*, como

É isso que diz Sandra Maria Faroni no julgamento do recurso nº 137.928, citado em sede de recurso, *in verbis*:

"Este Colegiado já decidiu que a Lei nº 9.430/96 não restringe a utilização do Método do Preço de Venda menos o Lucro - PRL a qualquer empresa. Por conseguinte, a Instrução Normativa SRF nº 38, de 30/04/1997, ao vedar a utilização de um método específico para apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, inovou a matéria em relação à legislação de regência, em desrespeito ao princípio da legalidade (art. R O . . inciso I I . e 37 da CF/88 e art. Q7. do CTN). segundo o qual, somente a lei pode estabelecer situações que, se e quando

ocorridas no mundo fático. são capazes de gerar a obrigação de pagar tributo e de fixar o quantum debeat ou hipótese de infração à lei. Assim, por se tratar de matéria sujeita à mais absoluta reserva da lei, em sentido formal e material, jamais poderia, o ato normativo, ter instituído vedação absoluta à utilização do método PRL, introduzindo, desta forma, verdadeira inovação em relação à lei de regência da matéria." (não destacado no original)

Veja-se que não é essa a hipótese dos autos: a Autoridade Fiscal não impôs nenhum óbice a que a Recorrente, no momento oportuno, em que utilizasse do PIC ou do CPL para respaldar suas operações. No entanto, a Recorrente optou por apresentar o método PRL20, cuja aplicação está restrita aos bens importados e vendidos sem passar por transformação ou industrialização no Brasil.

Na mesma linha seguem os Guidelines on Transfer Pricing da OCDE, para quem:

"Sobre a escolha do método, o Relatório da OCDE que trata dos princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência prevê que, 'do mesmo modo que não existe um método único utilizável em todas as circunstâncias, também não é necessário rejeitar este ou aquele método'. E que 'os grupos multinacionais são inteiramente livres de recorrer a outros métodos além dos descritos no presente Relatório, desde que os preços fixados satisfaçam o princípio de plena concorrência, em conformidade com os princípios diretores aqui enunciados. O contribuinte deve manter, no entanto, documentação relativa ao modo como os preços de transferência foram fixados e estar apto a disponibilizá-la.'

Assim, o Relatório da OCDE acerca dos princípios faculta, sim, a escolha de qualquer dos métodos nele previstos (não rejeita a utilização de nenhum deles), permitindo, outrossim, a adoção de outros métodos nele não previstos, porém, nesses casos, condiciona a adoção a que o método satisfaça o princípio da plena concorrência e à manutenção de documentação que demonstre o modo de fixação do preço de transferência. Presume-se que os métodos previstos no Relatório (entre os quais se encontra o PRL) atendem o princípio da livre concorrência, e a adoção de outros não previstos pressupõe a demonstração de que também atendem àquele princípio.

(...)

Em conclusão, ao dispor, no caput, que o valor dedutível não pode exceder ao valor calculado por um dos métodos, a lei facultou ao contribuinte a escolha do método. Mais que isso, no § 4, admitiu a utilização de todos os métodos e escolha do resultado mais favorável. Pode, a fiscalização, impugnar o cálculo feito pelo contribuinte segundo qualquer dos métodos, não podendo, todavia, impugnar a escolha do método."

E de fato, como afirmado acima, a escolha é facultada ao Contribuinte.

Não se pode aceitar, no entanto, que se impute à Fiscalização, ante a irregularidade na aplicação do método apontado pelo contribuinte, que a mesma esteja obrigada a aplicar o método mais favorável, testando cada um deles.

Ora, cabe ao contribuinte apresentar o método que escolheu e sustentá-lo em seus fundamentos. No entanto, a partir do momento em que a Recorrente indicou o método PRL20, e posteriormente o método PRL60, não pode a mesma dizer que não efetuou a escolha que a lei – e a própria lógica mundial – de aplicação das normas de controle dos preços de transferência lhe defere.

Agora, a partir daí, extrair que deveria a Fiscalização escolher o método que é mais favorável ao contribuinte, e que não foi por ele indicado, não tem cabimento nem na lei, nem na lógica internacional de aplicação das normas de controle dos preços de transferência.

Com essas razões, nego provimento ao recurso nesse particular.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para cancelar as glosas relativas às perdas (infração 01), mantendo quanto ao demais, o auto de infração.

Voto Vencedor

O Conselheiro Antonio Bezerra Neto:

Em que pese as sempre bem fundamentadas razões de decidir posta pelo nobre Conselheiro Relator, peço vênia para discordar em relação à primeira infração que foi assim descrita pela autoridade fiscal:

001 – Custos, Despesas Operacionais e Encargos não Necessários Exclusão Indevida do Lucro Líquido (no Ano-base de 2005)

Produtos importados adquiridos desnecessariamente, em quantidades muito elevadas, sem levar em consideração a obsolescência iminente de estoques anteriormente existentes (rotação de estoques negligenciada), com influência indireta da fornecedora dos produtos que também é a matriz do conglomerado, conforme descrito item II do Termo de Verificação Fiscal, que faz parte integrante e indivisível deste Auto de Infração, cujos efeitos fiscais de exclusão do lucro líquido se efetivaram apenas no ano calendário de 2005.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/12/2005	R\$ 2.415.017,74	75,00

Enquadramento Legal: Arts. 249, I, 299 e 300 do RIR/99.

Dispositivos Infringidos: Arts. 299 e 250, I e II, do RIR/99. Como se sabe, a norma é a dedutibilidade das despesas necessárias, e não as meramente volitivas, conforme regra encartada no RIR/99:

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º.)” (Grifei).

O primeiro ponto a ser analisado é a questão da necessidade, usualidade ou normalidade da referida despesa. Essa regra é a que mais oferece dificuldade na análise em virtude da vagueza e subjetividade desses conceitos.

Na verdade, o que a legislação tenta perseguir através desses conceitos é uma referência à idéia do que seja “mera liberalidade”, em que não haveria a correlação correspondente, direta ou indiretamente, entre gastos despendidos/receita correlata auferida.

Como se vê, não obstante ser a existência real da despesa, condição necessária para a sua dedutibilidade, ela não é suficiente. Há que se comprovar também a sua necessidade diante da atividade desenvolvida pela empresa. É que despesas assumidas, pagas ou incorridas por mera liberalidade não são aceitas pela legislação fiscal ou são aceitas dentro de determinados limites.

Nesse ponto, torna-se relativa a seguinte raciocínio do Relator que foi colocado de forma absoluta:

Inicialmente por não estar no campo de deliberação do Fisco saber acerca da necessidade de importação de insumos por parte das empresas em geral, seja porque referida decisão encontra-se exclusivamente no âmbito da liberdade empresarial

É que apesar de não haver limite objetivo fixado na lei para a dedutibilidade de despesas operacionais incorridas, o Direito não compactua com desvios da finalidades da norma, nem mesmo quando se está no exercício de um direito. É por isso que existe a figura da “fraude a lei” e “abuso de direito”. Nesse caso, nem mesmo precisamos nos utilizar desses institutos, uma vez que tal limite para se evitar desvios de finalidade e abuso de direito no direito à dedutibilidade de despesas encontra-se insito e positivado no art. 299, § 2º do RIR/99, através da chamada “cláusula aberta e indeterminada” sujeita como tal a certo subjetivismo, mas que dela se pode extrair limites não arbitrários, mas fundamentados e razoáveis para a dedutibilidade em casos como esses. Ou seja, o limite é dado e aferido a partir do conceito de *necessidade e liberalidade* dispostos em lei.

O TVF é bastante detalhado e profícuo em demonstrar todo o contexto gerencial e financeiro em que se deu as referidas importações desnecessariamente excessivas. Fico também bastante claro que não se trata de mero descontrole de gestão de estoques, mas intenção deliberada da organização que controla os fluxos estoques em escala mundial que decidiu transferir excedentes inconvenientes que aqui poderiam ser comercializados mesmo com o altíssimo risco de serem aqui destruídos (como de fato o foram), gerando prejuízos pretensamente dedutíveis na Recorrente. Eis abaixo o teor do TVF dando conta disso de forma detalhada:

Essa infração foi detalhadamente descrita pela autoridade fiscal em seu Termo de Verificação Fiscal – IRPJ, já reproduzido no voto vencido, mas que se destaca aqui ponto que considero relevante:

II – CUSTOS INDEDUTÍVEIS – PROVISÃO PARA PERDAS DE ESTOQUE – PRODUTOS IMPORTADOS CUJO VENCIMENTO DO PRAZO DE VALIDADE TEVE COMO PRINCIPAL MOTIVO O DESCONTROLE DOS ESTOQUES, UMA VEZ QUE FORAM ADQUIRIDOS DESNECESSARIAMENTE EM QUANTIDADES MUITO ELEVADAS, SEM LEVAR EM CONTA A OBSOLESCÊNCIA IMINENTE DE ESTOQUES ANTERIORMENTE EXISTENTES E COM INFLUÊNCIA DIRETA DA PRÓPRIA FORNECEDORA DAS MERCADORIAS QUE É A MATRIZ DO CONGLOMERADO ALPHARMA.

(...)

Acontece que os produtos destruídos, acima identificados, ficaram obsoletos por absoluta negligência da contribuinte, quando efetuou importações desorganizadamente, SEM A DEVIDA PRUDÊNCIA E SEM NECESSIDADE, conforme demonstramos abaixo:

Conforme Termo de Intimação 03/2008 (fl. 85), a contribuinte foi intimada fornecer demonstrativo (documentado) de todas as perdas de estoque por obsolescência em que fossem evidenciados, além dos produtos e quantitativos derrogados, o prazo de validade, a data da fabricação, a data da obsolescência, etc.

Em resposta a esta intimação, a fiscalizada apresentou as planilhas anexadas às fls. 87 a 104, no qual ficou demonstrado que a maioria dos produtos derrogados haviam sido IMPORTADOS nos anos calendário de 1998 E 1999, e APESAR dos vencimentos diferenciados (2 anos para o BMD, 3 anos para o Deccox e 5 anos para o 3Nitro) terminaram por invalidar vários lotes do produto Deccox (de março a outubro de 2002 – fl. 96), vários lotes do produto BMD 11% (de outubro de 2000 a novembro de 2001 – fl. 90) e alguns lotes do produto 3NITRO (em julho de 2002 a setembro de 2003 – fl. 94-95).

Acontece que uma extração de dados do sistema Siscomex, da SRF, efetuada pela fiscalização (fls. 02 a 23 do Anexo I¹), informava que nos anos calendário de 1999 a 2002, a contribuinte continuou a efetuar importações de maneira EXCESSIVA para quem tinha lotes de produtos prestes a vencer nos anos calendário de 2000 a 2002.

Este fato levou a fiscalização a cotejar quantitativos vincendos com quantitativos importados, fazendo concluir que a fiscalizada, independentemente de ter alguns de seus lotes em VIAS DE OBSOLESCÊNCIA, CONTINUOU NEGLIGENTEMENTE A IMPORTAR AQUELAS MERCADORIAS SEM DEMANDAR-LHE A SAÍDA (VENDA) DOS PRODUTOS EM VIAS DE TER SEU PRAZO DE VALIDADE VENCIDO.

Por isso é que a contribuinte foi intimada, por intermédio do Termo de Intimação 06/2008 (fls. 116 a 117), a se justificar de tais práticas antieconômicas, conforme transcrição abaixo (grifos nossos):

“b) Justificar tecnicamente a necessidade das importações abaixo relacionadas [uma vez que conforme planilha apresentada pela própria empresa, em resposta à intimação 03/2008 (alínea “a”) nas datas de chegada dos produtos ao Brasil vários lotes daqueles mesmos produtos se encontravam na iminência de se tornarem obsoletos, o que indica, a princípio, a desnecessidade de pelo menos parte das aquisições – descontrole no setor de estocagem].”

PRODUTO	MÊS/ANO DA IMPORTAÇÃO	QUANTIDADES IMPORTADAS (KG)	DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO	QUANTIDADES VINCENDAS (KG)	DATA DO IMINENTE VENCIMENTO
BMD	01/2000	60.000	XXXXX	5.425	10/2000
	04/2000	100.000	VÁRIAS	42.975	11/2000
3 NITRO	02/2001	5.000	889806		
	03/2001	5.000	151533		
	08/2001	5.000	63695		
	03/2002	3.000	213590	4.600	07/2002
	09/2002	5.000	319500		
	11/2002	5.000	817806	3.200	09/2003

¹ Nota do relator: os referidos extratos do Siscomex - o primeiro com 12 laudas (1 de 12 a 12 de 12) e o segundo com 11 laudas (1 de 11 a 11 de 11), se encontram às fls. 2 a 13 e 14 a 24 do Anexo II, e não às f. 2 a 23 do Anexo I, como consta no Termo de Verificação Fiscal.

“c) Justificar tecnicamente a necessidade da importação de 72.000 kg de Deccox, no ano calendário de 2000, uma vez que 1999 já haviam sido importados 422.000 kg daquele produto (e informar as quantidades vendidas deste produto nos anos calendário de 1999 e 2000, assim como as quantidades em estoque em 31/12 daqueles períodos base);”

A resposta à intimação 06/2008 CONFIRMOU QUE O DESCONTROLE DE ESTOQUES E A NEGLIGÊNCIA (OU DESCASO) NA LOGÍSTICA DAS IMPORTAÇÕES foram mesmo os motivos que levaram à contribuinte deixar de evitar a obsolescência dos seus produtos (fls. 118 a 123):

Em primeiro lugar porque, conforme confirmado pela fiscalizada em resposta àquela intimação (fl. 118 – item 4), “as projeções feitas quanto ao crescimento potencial da participação de alguns produtos da empresa no mercado não se concretizaram, determinou-se a importação de determinados produtos em quantidade superior à capacidade da empresa e do mercado em absorvê-los e consumi-los ...”

Em segundo lugar porque, como também se pode reparar pela resposta à intimação 04/2008, o descontrole no estoque e nas importações era ainda mais deficiente do que a fiscalização supunha. Ressalte-se, por exemplo, que o caso do produto BMD 11% (fl. 121), apesar da contribuinte ter um saldo inicial (em 31/12/1999) de 621.301,90 quilogramas (seiscentas e vinte e uma toneladas), e ter 5.425 kg vencendo em outubro de 2000 (10/2000) e mais 42.975 kg vencendo no mês seguinte (novembro/2000), ainda assim a contribuinte ousou importar naquele período-base nada menos que 146.000 kg (cento e quarenta e seis mil kg), ao invés de utilizar naquele ano pelo menos as parcelas vincendas de 48.400 kg (quarenta e oito mil e quatrocentos kg – fl. 116), que acabaram se tornando sem validade e sendo incineradas (e debitadas a custo das mercadorias vendidas) em junho de 2004.

Mas, o que não se pode mesmo admitir, muito menos entender, é que quantitativos em iminência de atingir seu prazo fatal de validade (tais como o BMD em outubro e novembro de 2000 – conforme tabela acima), ao invés de terem sido utilizados antes da obsolescência (por intermédio da elemental técnica do P.E.P.S. – primeiro que entra deveria ser o primeiro que sai), pudessem ter sido preteridos, em vendas, a lotes do mesmo produto que não estivessem na iminência de obsoletar.

O mesmo se diga para o produto 3NITRO 100, cujos quantitativos vincendos em 07/2002, conforme planilha acima transcrita (item b da intimação 04 – fl. 116), conviveram paradoxalmente com a compra continuada, naquele período base (2002), de quantidades até mesmo muito maiores que a que estavam perecendo, e o que é pior, SEM QUE A CONTRIBUINTE SE DESSE CONTA DE UTILIZAR OS QUANTITATIVOS VINCENDOS, A FIM DE EVITAR A SUA DETERIORAÇÃO PELO PRAZO DE VALIDADE.

Procedimento equivalente mas não menos incoerente e imprudente ocorreu com o produto Deccox pois: apesar de terem

sido vendidos apenas 11.320 kg (!) durante todo o ano calendário de 2000 (fl. 122), embora tivesse uma validade esperada de apenas 3 anos e a fiscalizada o tivesse em estoque, em 31/12/1999, em quantidade de quase 300.000 kg (fl. 122), a contribuinte ousou importar a quantia nada desprezível de mais 72.000 kg no ano de 2000, o que obviamente colaborou fatalmente para o vencimento dos 61.043 kg no ano calendário de 2002 (fl. 96).

A própria contribuinte reconheceu, na resposta à intimação (fl. 123) a desnecessidade de importação do produto (Deccox – Decoquinato) o que ocasionou prejuízos e a “ocorrência de custos desnecessários”, “haja vista que tiveram que ser destruídos após ter expirado o respectivo prazo de validade para uso” (sic ! – fl. 123 - item 12).

*Ocorre que vigora na legislação brasileira do Imposto de Renda o conceito de **NECESSIDADE** dos custos e despesas, uma vez que as despesas ou “custos desnecessários”, na legislação do imposto de renda (e da CSLL), **EMBORA PASSÍVEIS DE CONTABILIZAÇÃO COMO TAL** para efeito de lucros contábeis, são **indedutíveis** da base de cálculo do IR (o lucro real), nos termos do artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda. De se citar:*

[...]

Por todo o exposto, nego provimento em relação a esse item.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto