

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

Processo nº 16327.002334/2001-64
Recurso nº 131.332 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.104 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de dezembro de 2009
Matéria IRPJ e reflexos
Recorrente Schering do Brasil Química e Farmacêutica Ltda
Recorrida 10ª Turma da DRJ/São Paulo I-SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. AUDITORIA DE PRODUÇÃO. PERDAS ADMITIDAS. Na produção de bens, são admitidas as perdas compatíveis com a natureza do bem e da atividade. A identificação de perdas de produção industrial para fins de apuração de omissão de receitas pressupõe a consideração de alterações ocorridas no processo produtivo, registradas no sistema de controle de produção do contribuinte.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: DESPESA COM PATROCÍNIO DE CONGRESSOS MÉDICOS. LUCRO REAL. INDÚSTRIA FARMACÊUTICA. NECESSIDADE. São necessários e dedutíveis, para fins da apuração do lucro real, os dispêndios devidamente comprovados com documentação própria aplicados por pessoa jurídica do ramo químico-farmacêutico na realização de congressos médicos relacionados ao seu âmbito de atuação empresarial.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: DESPESAS COM BRINDES. VEDAÇÃO LEGAL EXPRESSA. As despesas com brindes não são dedutíveis para fins de apuração do lucro real, por disposição expressa de lei (art. 13, VII, da Lei 9.249/95).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. BENS IMPORTADOS APLICADOS NA PRODUÇÃO DE OUTROS BENS. A Lei 9.430/96 facultou à pessoa jurídica a utilização de qualquer um dos três métodos legalmente previstos – PIC, PRL e CPL – para determinação dos

preços-parâmetro nas operações de importação de bens, serviços e direitos de pessoa vinculada. O art. 4º, § 1º, da IN SRF nº 38/97, ao vedar a utilização do método PRL nos casos de bens importados aplicados na produção de outros bens, ultrapassou o seu limite de regulação, impondo restrição não prevista na lei.

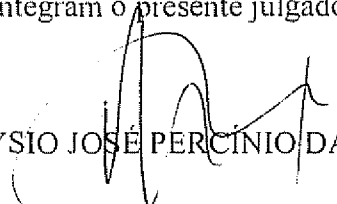
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. APURAÇÃO DE MARGEM DE LUCRO POR PACOTE, KIT OU CESTA DE BENS (*BASKET APPROACH*). A comercialização de bens por pacotes ou kits, adotada tão-somente como estratégia de mercado, sem qualquer necessidade técnica imprescindível de uso dos bens conjuntamente, não autoriza a utilização da margem de lucro do pacote de bens (*basket approach*) para fins de apuração do valor tributável na sistemática de preços de transferência pelo método PRL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para: (i) determinar a apuração da receita omitida (auditoria de produção) com base na Planilha QD XVII (fls. 104/anexo III), aplicando-se o percentual de perda de 5,29%; (ii) excluir a parcela da exigência relativa a preços de transferência na importação, apurada pelo método PIC; (iii) excluir da base de cálculo as despesas relacionadas no anexo 2 do TV2, R\$ 1.083.145,79 do anexo 1 e R\$ 403.290,89 do anexo 6, conforme fls. 8.081, 8.083 e 8.089/v. XXXIII, ressalvada a manutenção da tributação sobre as parcelas expressamente acatadas pela recorrente (na impugnação), com imposição de multa de ofício (75%) e juros de mora, em face do correspondente pagamento realizado após a constituição do crédito tributário (lavratura do auto de infração). Os valores pagos pelo sujeito passivo deverão ser computados (deduzidos) no cálculo do saldo a ser exigido, resultante desta decisão. No que se refere à apuração de preços de transferência na revenda de mercadorias (PRL) e às despesas com brindes, ficaram vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eric Maraes de Castro e Silva e Alexandre Barbosa Jaguaribe, que votaram pelo provimento do recurso quanto à essas matérias. O Conselheiros Marcos Shigueo Takata apresentará declaração de voto, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente e Relator

EDITADO EM: 26 JAN 2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros José Sergio Gomes, Marcos Shigueo Takata, Décio Lima Jardim, Eric Moraes de castro e Silva, Aloysio José Percínio da Silva e Alexandre Barbosa Jaguaribe(Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/I-SP.

A matéria tributável, relativa a fatos geradores do ano-calendário 1998, encontra-se detalhada em três relatórios elaborados pelas autoridades fiscais.

O termo de verificações nº 01/03 (TV1 – fls. 162/volume I) trata de omissão de receitas identificada por intermédio de auditoria de produção, em razão de diferenças quantitativas de consumo de matéria-prima, com fundamento no art. 41 da Lei 9.430/96. O termo de verificação fiscal (TV2 – fls. 315/v. II) diz respeito a glosas de despesas. O termo de verificações nº 03/03 (TV3 – fls. 1.752/v. IX) descreve irregularidades relacionadas à legislação sobre preços de transferência, quanto à importação de medicamentos prontos para revenda e princípios ativos e excipientes.

No exame das importações de medicamentos prontos para revenda, com base no método adotado pela recorrente, preço de revenda menos lucro – PRL, concluiu a fiscalização que os produtos Magnevistan 10 ml, Magnevistan 15 ml, Nerisona pomada e Nerisona creme apresentaram preços maiores do que os preços-parâmetro. No tocante aos excipientes e princípios ativos, as autoridades fiscais rejeitaram o método empregado pela empresa, PRL, e calcularam os ajustes com base no PIC – preços independentes comparados, tendo em vista a vedação do art. 4º, §1º, da IN SRF nº 38/97 quanto à utilização do PRL na determinação dos preços-parâmetro quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito.

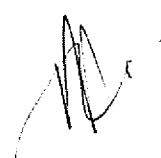
A exigência tributária abrange autos de infração de IRPJ (fls. 1.956/v. IX), CSLL (fls. 1.979/v. IX), PIS (fls. 1.965/v. IX) e Cofins (fls. 1.973/v. IX), todos com imposição da multa de lançamento *ex officio* de 75% prevista pelo art. 44, I, da Lei 9.430/96.

Cientificada dos autos de infração em 21/11/2001, a interessada apresentou as suas razões de impugnação no dia 20 do mês seguinte (fls. 1.993/v. X), contestando a exigência, à exceção de algumas despesas, “pela simples impossibilidade imediata de comprová-las documentalmente”, e da aquisição de uma jóia, cuja contabilização fora equivocada.

Noticiou a realização de pagamentos do IRPJ e da CSLL incidentes sobre as glosas de despesas acatadas, cujos Darf constituem as fls. 7.697/v. XXXII.

O lançamento foi julgado procedente em primeira instância, conforme Acórdão DRJ/SPOI nº 843/2002 (fls. 7.055/v. XXX), sendo alvo de recurso voluntário (fls. 7.131/v. XXXI).

Num primeiro exame dos autos pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, a Terceira Câmara declarou nula a decisão de primeiro grau, mediante o Acórdão nº 103-21.683/2004 (fls. 7.595/v. XXXI), sob a seguinte ementa:



“PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. Anula-se a decisão de primeira instância que deixa de apreciar alegações e documentos relevantes à solução do litígio apresentados na impugnação.”

Os autos foram devolvidos à DRJ de origem para que nova decisão fosse proferida.

Após realização de diligência determinada pelo órgão julgador de primeiro grau (fls. 7.612 e 7.730/v. XXXII), o lançamento foi julgado parcialmente procedente, conforme Acórdão nº 16-9.637/2006 (fls. 7.757/v. XXXII), restando exonerada parcela do crédito tributário relativo às despesas rejeitadas pela fiscalização.

As despesas classificadas pela autoridade fiscal como não necessárias à atividade da pessoa jurídica, relacionadas nos anexos 3 a 5 do TV2, não tiveram os seus respectivos valores incluídos no lançamento tributário, segundo destacado no acórdão:

“262. Procedente, portanto, a glosa das despesas relacionadas nos anexos 3, 4 e 5 (fls. 341/348) por não ter sido comprovada a estrita correlação com as transações ou operações negociais, *i.e.*, a necessidade para a atividade da empresa ou para a manutenção da respectiva fonte produtora.

263. No entanto, analisando os valores tributados no Auto de Infração verifica-se que, por lapso, deixaram de ser incluídos no cálculo do crédito tributário os valores contidos nos Anexos 03, 04, 05, os quais são passíveis de lançamento complementar, respeitado o prazo decadencial.” (destaquei)

Como não integraram o lançamento, tais verbas estão fora de discussão neste processo.

A interessada apresentou recurso voluntário (fls. 7.852-v. XXXIII), por meio do qual refutou a decisão na parte que manteve a exigência, com base nas razões adiante apresentadas, em síntese.

Em relação à omissão de receitas com base em auditoria de produção da qual trata o TV1, assegurou que “o valor percentual de perda informado por ela à D. autoridade fiscal era de um valor aproximado e médio de 4%. Não obstante, a D. autoridade fiscal, desconsiderando que o percentual informado era médio e aproximado, aplicou-o isoladamente a cada medicamento e considerando eventuais diferenças como omissão de receitas”. Afirmou que durante o ano de 1998, especificamente nos meses de julho, agosto e setembro, sofreu interdição das suas atividades pela Vigilância Sanitária, sendo exigida a realização de vários testes e troca de máquinas, procedimentos que interferiram negativamente no rendimento da industrialização dos medicamentos. Nesse ano, o percentual médio de perda foi de 7%, e não de 4% como nos anos de 1996 e 1997, sem ter sido questionamento pelo referido órgão.

Alegou que os certificados emitidos pela Secretaria de Vigilância Sanitária comprovam que a empresa opera dentro dos padrões fixados pela Portaria SVS 16/95, atestando, entre outros requisitos, que possui a autorização de funcionamento, as condições de higiene e armazenamento dos insumos e o rendimento mínimo esperado dos remédios fabricados, bem como opera dentro dos índices de perda permitidos. Destacou que, na medida em que se rejeitam as fichas de produção como provas válidas da sua boa conduta, questiona-se a própria fiscalização realizada por outro órgão público, como se a única autoridade competente para aferir a perda fosse a Receita Federal. Informou ter demonstrado, nas páginas



12 e 13 da impugnação, incoerência dos cálculos, uma vez que foram desconsideradas as perdas em níveis inferiores àquela admitida de 4% ao se calcular a perda média total.

Defendeu a irrelevância em matéria tributária de diferenças negativas apuradas. Por outro lado, considerou impossível a entrada de insumos como o levornogestrel e o etinilestradiol M20 sem a devida documentação fiscal, em função do rigoroso controle exercido pela Receita Federal e pela Vigilância Sanitária por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Sobre as glosas de despesas (TV2), apontou dois equívocos preliminares da decisão recorrida: ausência de exame individualizado dos documentos apresentados e reclassificação de parte dos valores glosados.

No mérito, considerou necessários à sua atividade, portanto dedutíveis, os gastos com publicidade relativos a promoção de congressos, como forma de levar ao conhecimento dos profissionais de saúde as qualidades técnico-científicas dos seus produtos, haja vista a proibição da Lei 9.294/96 à realização de propaganda de medicamentos e drogas nos meios de comunicação de massa. Afirmou que a publicidade nesses congressos não se confunde com propaganda no sentido estrito, “mas apenas e tão-somente no que tange à divulgação científica de seus produtos, o que seria permitido e, inclusive, incentivado pelo Governo Federal”.

Na mesma linha, seriam igualmente necessários os gastos com alimentação, transporte, hospedagem e taxas de inscrição de participantes em diferentes eventos científicos ocorridos no Brasil e no exterior, a despeito da inexistência de vínculo empregatício. Tratavam-se, na maioria, de conferencistas, pesquisadores e especialistas convidados sem qualquer remuneração pela participação.

Os encontros locais de profissionais, na forma de jantares, palestras, reuniões, grupos de estudo, etc., também seriam necessários para divulgação dos seus produtos aos profissionais médicos. Destacou que a DRJ, em razão da comprovação documental dos gastos, “procurou manter a autuação através de uma inovação na acusação, passando a imputar a suposta desnecessidade dos gastos e vice-versa”. O mesmo expediente foi usado em relação aos materiais promocionais utilizados por ocasião dos congressos médicos (sacolas, bolsas, camisetas, canetas, copos descartáveis, etc.), para os quais, reconhecendo não se tratar de brindes, “procurou a C. Turma de Julgamento novamente inovar na acusação, suscitando agora a suposta liberalidade da empresa na realização do gasto”.

Esclareceu que brinde não se confunde com material promocional, enquanto o primeiro promove a empresa como instituição, o segundo divulga o produto como meio de fomentar a atividade econômica da empresa. Informou que todos os dispêndios referentes à aquisição de brindes foram adicionados na apuração do lucro real, “fato este reconhecido pela própria fiscalização”. Por outro lado, toda a conta de materiais promocionais foi considerada indedutível, “chegando-se ao absurdo de serem glosadas despesas com bens que foram fornecidos aos funcionários por ocasião de programas de incentivo e de festas de confraternização (vide documentos 857 a 869), em total divórcio do já pacificado entendimento do E. Conselho de Contribuintes”.

No que se refere aos princípios ativos importados “supostamente” aplicados à produção (TV3), sustentou que a vedação à utilização do método PRL introduzida pela IN SRF 38/97 contraria a opção de livre escolha do método - PIC, PRL e CPL - dada pela Lei 9.430/96,

em desatenção ao princípio da legalidade. Tal impedimento violaria o princípio *arm's length*, o acordo para evitar dupla tributação firmado entre Brasil e Alemanha e as orientações da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

O contribuinte não somente escolhe o método a aplicar, mas na eventualidade de erro na utilização de um método menos favorável, o Fisco deve substituí-lo, de ofício, por outro menos gravoso. A alteração introduzida pela MP 2.005-3 e pela Lei 9.959/2000, as quais criaram um segundo percentual de lucro, de 60%, aplicável a partir do ano-calendário 2000, longe de ter autorizado a utilização do PRL para os casos de produção local, tão-somente teria reconhecido a compatibilidade entre esse método e a importação de bens destinados à produção.

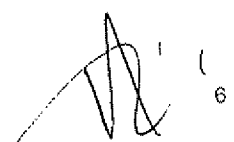
O legislador não criou um quarto método, da “não-revenda”, apenas desdobrou um único método, que o próprio legislador denominou “revenda”, conquanto expressamente contemplada a agregação de valor local. É também por essa razão que o termo “revenda” inclui bens que passam por processo de industrialização no país. Por outro lado, no seu caso, nem mesmo a referida IN obsta a aplicação do PRL, uma vez que não produz outros bens com os princípios ativos que importa, mas apenas adiciona excipientes para administração aos consumidores em dosagem e forma adequadas para ingestão. Transcreveu ementas de julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes, favoráveis ao seu entendimento.

Em função do princípio da eventualidade da defesa, apontou erros materiais na apuração pelo método PIC, a exemplo da ausência de representatividade das amostras colhidas e consideração de importações provenientes de países de tributação favorecida na apuração do preço parâmetro, de erro na identificação de medicamento similar, da utilização de informações não acessíveis por ela, obtidas de pesquisas no Siscomex e intimações a outras empresas, etc.

Suscitou preliminar de nulidade dos autos de infração, por cerceamento do direito de defesa, em consequência da ausência da coleta de amostras dos princípios ativos adotados para fins de determinação dos preços-parâmetro, o que teria impossibilitado o exame da veracidade das informações contidas nas respectivas declarações de importação e, conseqüentemente, a verificação da efetiva natureza dos bens importados pelos terceiros independentes. Também resultaria em nulidade por cerceamento do direito de defesa a falta de apresentação dos contratos relativos às operações tomadas por parâmetro, uma vez que restou impossível a conferência das condições contratuais que demandassem a realização de ajustes nos preços praticados, conforme determina a própria IN SRF 38/97, no seu art. 7º.

Ainda acerca da aplicação do método PIC, reiterou o pedido de perícia, formulado quando da impugnação, como meio para comprovar inúmeras diferenças (propriedades químicas, físicas e farmacológicas) entre os princípios ativos por ela importados e aqueles utilizados na formação dos preços-parâmetro, capazes de revelar a impossibilidade de serem tomados como similares para fins de controle de preços de transferência.

Quanto aos produtos importados prontos para revenda cuja margem de lucro é inferior a 20% (TV3), sustentou que a sua comercialização seria operada sob a forma de pacotes ou *kits*, haja vista sua utilização interdependente e interesse mercadológico, em conjunto com produtos de alta rentabilidade, de tal forma que a margem de lucro do pacote excederia o percentual mínimo legal. O exame conjunto dos produtos, segundo procedimento que a doutrina internacional convencionou chamar de *basket approach*, emergiria como caminho para obtenção do preço *arm's length*, haja vista a inadequação da análise “produto-a-produto”. A conclusão da fiscalização de que a IN 38/97 obriga à avaliação individual não encontraria respaldo na Lei 9.430/96.



Destacou que, em diligência realizada no âmbito do processo nº 16327.000924/2003-14, que trata de matéria idêntica ao do presente feito, embora relativa ao ano-calendário 1999, comprovou-se documentalmente que as operações realizadas de forma conjunta atingem margem de lucro superior ao mínimo legal, a exemplo do que ocorre com as indicadas neste processo.

Por outro lado, afirmou que a referida lei, quanto ao método PRL, estabeleceu uma presunção legal relativa de que terceiros independentes auferem margem de lucro mínima de 20% sobre os seus produtos importados. No entanto, no seu caso a presunção tornou-se absoluta em função da impossibilidade de atendimento aos requisitos para comprovação de margem de lucro diversa, conforme definidos nos art. 20 e 21 do mesmo ato legal.

Alegou impossibilidade de apurar custos da fornecedora no exterior, levantar vendas dos bens importados para atacadistas desvinculados e obrigar varejistas a fornecer sua documentação fiscal. Na mesma linha, inexistem publicações ou relatórios oficiais do governo alemão e instituições capacitadas a realizar pesquisas aprofundadas sobre as margens de lucro das empresas farmacêuticas, bem como publicações técnicas sobre o assunto. Acrescentou: “As margens de lucro, por sua vez, são dados por muitas vezes sigilosos dentro de cada empresa. De fato, é inconcebível admitir-se que num mercado competitivo alguma empresa abra seus custos, receita e margem de lucro, permitindo que isso seja divulgado conjuntamente com o seu nome para um sem número de outras empresas.”

Sobre a multa *ex officio*, assegurou ter aplicado corretamente a legislação sobre preços de transferência. Nesse contexto, mesmo na hipótese de subsistência da exigência tributária, requereu a dispensa da penalidade imposta, com suporte no emprego da equidade previsto no art. 108 do Código Tributário Nacional – CTN, em razão da sua marcante boa-fé.

Ao fim, delimitou o seu pedido:

“Por todo o exposto, a Recorrente requer:

1. No tocante ao Termo de Verificação Fiscal 01/03, seja reformado o julgado de primeira instância, cancelando-se o presente Auto de Infração, porquanto comprovado que a quebra ocorrida no estabelecimento da Recorrente foi normal, dentro do que informado às autoridades fiscais;
2. Em relação ao Termo de Verificação Fiscal 02/03, seja reformado o julgado de primeira instância, cancelando-se o presente Auto de Infração em função da comprovação da efetiva necessidade das despesas incorridas;
3. No tocante ao Termo de Verificação Fiscal 03/03, seja reformado o julgado proferido pela C. Turma de Julgamento, cancelando-se o Auto de Infração tendo em vista a clara possibilidade de a Recorrente utilizar-se do método PRL para o cálculo de seus preços de transferência;
4. Subsidiariamente, caso assim não se entenda, requer seja determinada a realização da perícia técnica nos termos em que pleiteada na impugnação, reformando-se, posteriormente, o julgado de primeira instância, para que se cancele o presente Auto de Infração em função dos vícios materiais cometidos pela D. Autoridade Fiscal na tentativa de aplicar o método PIC no cálculo dos preços de transferência da Recorrente;



7

5. Subsidiariamente, caso assim não entenda esta C. Câmara, a Recorrente requer a reforma do julgado de primeira instância para que se cancele o Auto de Infração em virtude do cerceamento de defesa cometido na aplicação do método PIC.”

Assim como ocorreu quando do primeiro julgamento em segunda instância, a decisão de primeiro grau foi declarada nula, nos termos do Acórdão nº 101-96.605/2008 (fls. 5.050-v. XXXIII), da Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: DECISÃO. NULIDADE. NECESSIDADE DE ESPECIFICAÇÃO INDIVIDUALIZADA DOS FUNDAMENTOS DE REJEIÇÃO DE DOCUMENTOS DE DESPESAS. É nula, por cerceamento de direito de defesa, a decisão de primeira instância que não especifica individualmente os motivos pelos quais foram rejeitados os documentos apresentados para comprovação de despesas.”

O processo foi, então, novamente devolvido à DRJ de origem para que nova decisão fosse proferida.

O órgão de primeira instância julgou o lançamento procedente em parte, restabelecendo a dedução de parcial das despesas glosadas, conforme Acórdão nº 16-18.656/2008 (fls. 8.096-v. XXXIV), assim resumido:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

INCONSTITUCIONALIDADE.

À esfera administrativa não compete a análise da constitucionalidade de normas jurídicas.

PERDAS NA PRODUÇÃO. INFORMAÇÃO DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. RAZOABILIDADE.

Tendo sido o percentual de perdas na produção informado pelo próprio contribuinte, em razão de intimação específica, resta atendido o critério de razoabilidade inserto no inciso I do art. 233 do RIR/94.

GLOSA DE DESPESAS. CONGRESSOS E SIMPÓSIOS

Prevista em lei a forma pela qual deve ser efetuada a propaganda no ramo da Impugnante, não se classificam junto ao núcleo de imprescindibilidade da despesa operacional os dispêndios adicionais pagos ou incorridos por mera liberalidade.

GLOSA DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Exclui-se da autuação as despesas necessárias, comprovadas na impugnação.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DETERMINAÇÃO



Correta a aplicação do Método Preços Independentes Comparados - PIC, pela fiscalização, em estrito cumprimento à legislação vigente, para efeito de determinação do preço de transferência na produção de medicamentos para consumo final com utilização de princípios ativos importados e excipientes, por configurar produção de um outro bem.

CONCEITO DE SIMILARIDADE. Por existir expressa previsão sobre o conceito de similaridade na legislação específica sobre preços de transferência, não se pode acatar, por analogia entre os temas preços de transferência e valoração aduaneira, a evocação do art. 15, 2, do Acordo de Valoração Aduaneira, para o fim de consideração dos fatores qualidade, reputação comercial, marca comercial e país de origem, na determinação da similaridade de mercadorias.

MARGEM DE LUCRO. Não satisfeitas as condições impostas pela legislação tributária, descabe alteração no percentual de 20% da margem de lucro utilizado na determinação do preço de transferência através do método PRL.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Existindo previsão legal acerca do conceito de similaridade, não merece acolhida a tentativa de consideração de parâmetros distintos, não abrigados pela norma, na definição do mesmo conceito. Indefere-se pedido de perícia cujos quesitos se revelem desnecessários à análise da similaridade de produtos para fins de determinação de preço de transferência.

JUROS DE MORA. CABIMENTO.

A falta de pagamento do tributo na data do vencimento implica a exigência de juros moratórios, calculados até a data do efetivo pagamento. A cobrança de juros moratórios equivalentes à taxa SELIC tem previsão legal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Programa de Integração Social - PIS. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.”

Cientificada da decisão em 30/01/2009 (fls. 8.182-v. XXXIV), a autuada interpôs recurso voluntário no dia 20 do mês seguinte (fls. 8.183-v. XXXIV). Nesse último recurso, o terceiro apresentado, renovou as razões de contestação expostas no anterior, acrescentando que, na nova decisão, a Turma recorrida, ao examinar os dispêndios relativos a propaganda, congressos médicos, brindes e materiais promocionais, teria optado por “apostar suas fichas na indedutibilidade técnica, deixando de impugnar a dimensão probatória das despesas”.

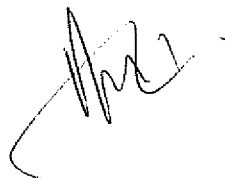


No entendimento da recorrente, os critérios jurídicos relativos à auditoria de produção, às glosas de despesas e às regras de preços de transferências “não apresentam condições mínimas de subsistência, à luz da legislação vigente”.

A DIPJ/99 contém indicação de apuração do IRPJ e da CSLL pelo regime de tributação do lucro real anual (fls. 273/v. II).

Despacho do órgão preparador informa existência de arrolamento controlado no processo nº 16327.002868/2002-71 (fls. 7.969-v. XXXIII).

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, overlapping loops and strokes, positioned to the right of the text "É o relatório."

Voto

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade.

Conforme relatado, o lançamento abrangeu omissão de receitas apurada mediante procedimento de auditoria de produção, glosas de despesas e infrações à legislação de preços de transferência na importação.

Da omissão de receitas com base em auditoria de produção (TV1)

Para a mensuração da omissão de receitas, a fiscalização adotou como critério “a transformação das quantidades positivas da matéria-prima LEVONORGETREL no produto MICROVLAR”, segundo informado no item 28.0 do TV1 (fls. 172/v.1).

O cotejo dos quadros XVI e XVII (fls. 75 e 104 do anexo III, respectivamente) e dos autos de infração confirmam que não foi considerada na apuração do valor omitido (R\$ 2.150.460,70) a diferença negativa identificada no mês de maio de 1998.

No item 30.0, a autoridade fiscal informou que essas não foram as únicas diferenças quantitativas identificadas, outras foram encontradas no quantitativo de embalagens (caixas, cartuchos e bulas). Entretanto, resolveu-se adotar o levonorgestrel como indicador da produção sem registro por ser “matéria-prima básica, essencial para o produto e também por ser de fabricação da própria empresa na Alemanha, que é o único fornecedor”.

Portanto, como só foram tributadas as diferenças positivas de consumo de levonorgestrel M20 no processo produtivo, deve ser afastado o questionamento da recorrente acerca da irrelevância tributária de diferenças negativas, uma vez que é estranho ao contexto deste processo.

A questão central, relativa ao percentual de perdas no processo produtivo, foi assim enfrentada no voto condutor do acórdão contestado:

“Não restou comprovado que os dados constantes dos documentos elaborados pela Impugnante (relatórios demonstrativos da perda efetiva e documentos de produção de fls. 2.196 a 2.299) foram auditados e aprovados, de forma individualizada, pela Vigilância Sanitária, eis que:

1 não consta das fichas de produção/qualidade qualquer selo ou sinal de controle apostado pela Autoridade que indique a ocorrência do referido controle;

2 sequer foi encontrado, nos documentos juntados na Impugnação, relatório de inspeção ou outro documento da Autoridade Sanitária que corrobore os dados trazidos e, ainda, não foi encontrado o doc. nº A6 (títulos, certificados e instrumentos) utilizado como fundamento na Impugnação (fl. 2009).

Portanto, não se vislumbra comprovação, por documentação hábil e idônea, da alegação da Impugnante acerca do percentual adicional de perda ocorrida em razão de suposta alteração ocorrida no processo operacional da mesma

Verifica-se, em adição, que a Impugnante tem adotado como prática informar, quando intimada especificamente para fornecer o percentual de perda exato para cada produto, o percentual médio e aproximado de 4% para as equipes de fiscalização que auditaram outros anos-calendário (1996 e 1997, conforme processo 16327.002138/00-00) e, após, também como praxe, alega em sede de Impugnação erro crasso da autoridade quanto ao referido percentual com o fito de ver declarada a improcedência do lançamento.

Portanto, por ser informação fornecida, mediante intimação fiscal específica, pela própria Impugnante e por não ter logrado descaracterizá-la em sede de impugnação, entende-se que o percentual de 4% utilizado no cálculo de perdas na produção atende ao critério de razoabilidade inserto no inciso I do art. 233 do RIR/94. Deve o mesmo ser mantido.” (destaque do original)

Com efeito, inexistente comprovação de que os documentos elaborados pela recorrente tenham sofrido auditoria pela Vigilância Sanitária, em razão da ausência de “qualquer selo ou sinal de controle aposto pela Autoridade que indique a ocorrência do referido controle”.

Por sua vez, a recorrente trouxe aos autos relatório de inspeção do Centro de Vigilância Sanitária da Secretaria da Saúde do Estado de São Paulo (fls. 7.237/v. XXXI) e certidão expedida pela Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, datada de 25 de novembro de 1996 (fls. 7.248/v. XXXI), cujas ausências foram destacadas no voto condutor da decisão recorrida, acima transcrito.

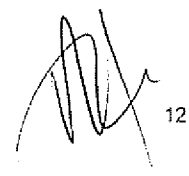
Do exame detalhado do relatório de inspeção da Vigilância Sanitária do Estado de São Paulo, realizada entre os dias 16 e 20 de outubro de 2000, constata-se que a verificação tratou da regularidade de funcionamento da planta industrial de acordo com os parâmetros legalmente exigidos para a atividade, tais como: existência de certificado de autorização, saúde e alimentação dos empregados, tratamento de água, controle de qualidade, destruição de resíduos industriais, segurança contra incêndio, armazenamento de produtos, responsabilidade técnica, pesagem e medidas, manipulação de produtos, condições de higiene, etc.

Nas considerações finais, concluíram os inspetores que a empresa possuía estrutura organizacional, instalações, equipamentos, procedimentos operacionais e pessoal qualificado em quantidade suficiente para fabricar produtos sólidos hormonais (fls. 7.247/v. XXXI).

Pelo visto, observa-se que os inspetores não apuraram percentuais de perda do processo produtivo da recorrente.

A conclusão favorável abrangeu a aprovação das instalações, equipamentos, procedimentos e pessoal aplicado na produção. Inexistiu no relatório qualquer referência a mensuração de perdas efetivamente ocorridas no período.

De qualquer forma, mesmo que assim não fosse, o relatório referente a período de alguns dias do ano de 2000 não seria suficiente para respaldar perdas extraordinárias supostamente ocorridas dois anos antes. Igual conclusão se aplica à certidão do Ministério da Saúde, expedida em 1996.



12

A alegada demonstração, nas páginas 12 e 13 da impugnação, resume-se à afirmação de que a autoridade fiscal tomou o percentual aproximado de perda informado pela recorrente, de 4%, e o aplicou uniformemente a todos os itens de produção, sem considerar a diminuição de rendimento da produção em razão de interdição promovida pela Vigilância Sanitária, que teria resultado em instalação de novas máquinas e alterações no processo industrial, elevando-se o percentual para aproximadamente 7%. Afirmou a recorrente ter sido essa a perda média aproximada informada à Vigilância Sanitária, sendo que, para o produto microvlar, a perda efetiva em 1998 seria de 5,3%.

Também se referiu aos demonstrativos XV e XVI, da fiscalização, para observar que as diferenças são ora positivas, ora negativas, “sem guardar qualquer coerência ou lógica, sendo totalmente aleatório o resultado das análises apuradas”.

Não encontrei nos autos qualquer prova da alegada interdição pela Vigilância Sanitária, assim como também nada foi apresentado para comprovar a aquisição e instalação de novas máquinas.

Enquanto isso, na impugnação, a interessada trouxe aos autos planilhas nas quais detalhou o rendimento obtido em cada lote fabricado dos seus produtos, onde se constata a variação dos percentuais de aproveitamento (fls. 2.208 a 2.211/v. X). No caso do microvlar, tais percentuais variam de 73,34%, no lote 199, a 98,55%, no lote 307, tendo por média 94,71%, resultando numa perda média anual de 5,29%.

O conjunto de documentos identificado pela recorrente por A4 (fls. 2.230/v. X a 2.299/v. XI) indica a existência de rigoroso controle do rendimento da sua produção, individualizado por lotes, onde são identificadas as causas dos rendimentos fora dos padrões, a exemplo da ficha referente ao lote nº 593 do produto neovlar (fls. 2.277/v. XI), da qual consta a seguinte “justificativa para o rendimento fora dos limites”:

“Início da série de compressão. Aumento do índice de perda devido a ajustes na compressora”

Não obstante, a autoridade fiscal aplicou ao produto microvlar o percentual de 4% informado pela empresa como relativo à média das perdas de todo o seu processo produtivo, admitindo, conseqüentemente, um rendimento de 96%.

A meu ver, a investigação fiscal deveria ter sido aprofundada para abranger o controle de rendimento e perdas da produção da recorrente, notadamente em função da notícia acerca da queda de rendimento provocada por interdição pela Vigilância Sanitária e instalação de novas máquinas, dada pela recorrente ainda durante o procedimento fiscal (fls. 140/v. I), antes, portanto, da realização do lançamento tributário.

Nessa parte, enganou-se a Turma recorrida, como se vê no § 243 do seu acórdão, onde se lê que a interessada, “como praxe”, costumava alegar, apenas na impugnação, erro crasso da autoridade quanto ao percentual de perdas por ela própria informado, “com o fito de ver declarada a improcedência do lançamento”.

Como a investigação não abrangeu o controle da produção, apesar da informação acerca do rendimento menor no ano de 1998, ainda na fase de fiscalização, penso que o percentual de perda de 5,29%, específico para o microvlar, reclamado pela recorrente,



deve ser considerado para fins de apuração da receita omitida, em substituição ao percentual médio de 4% uniformemente aplicado pela autoridade fiscal.

Refazendo-se a planilha QD XVI (fls. 75/anexo III) em função da perda de 5,29% admitida neste voto, permanecem diferenças positivas das quantidades consumidas de levonorgestrel M20 nos meses de fevereiro, março, abril, junho, agosto, outubro, novembro e dezembro.

Assim, o valor das omissões de receitas nos referidos meses de 1998 deve ser recalculado com base na metodologia utilizada pela fiscalização na planilha QD XVII (fls. 104/anexo III), aplicando-se o percentual de perda de 5,29%.

Das glosas de despesas (TV2)

As glosas de despesas, relacionadas às contas contábeis Congressos, Outras Despesas de Propaganda, Passagens e Estadias e Outros Materiais Promocionais, foram agrupadas no TV2 da seguinte forma:

- a) dispêndios sem comprovação da efetiva contrapartida em serviços, relacionadas nos anexos nº 1 e 2 (fls. 330 a 340/v. II);
- b) não necessárias à atividade, anexos nº 3 a 5 (fls. 341 a 348/v. II);
- c) sem comprovação documental, anexos nº 6 a 8 (fls. 349 a 354/v. II);
- d) despesas com brindes, indedutíveis por disposição legal expressa, anexos nº 9 e 10 (fls. 355 a 358/v. II) e conta contábil Outros Materiais Promocionais (brindes).

As despesas relacionadas nos anexos 3, 4 e 5, item “b” acima, classificadas pela autoridade fiscal como não necessárias à atividade da pessoa jurídica, não tiveram os seus respectivos valores incluídos no lançamento tributário, segundo noticiado no tópico “VALORES NÃO AUTUADOS – ANEXOS 3,4,5” do acórdão atacado (fls. 8.147/v. XXXIV).

Como não integraram a base de cálculo abrangida pelo lançamento, tais dispêndios não estão em discussão neste julgamento.

Com a decisão de primeira instância foram excluídas as seguintes parcelas dos respectivos anexos:

Anexo	Valor excluído – R\$
1	8.600,00
6	25.727,62
8	36.583,71
Total →	70.911,33

Sobre as parcelas das despesas para as quais a recorrente realizou o correspondente pagamento dos tributos, a turma recorrida observou:

“Cumpre, ainda, informar que os valores relacionados pelo interessado às fls. 7690/6 deverão ser mantidos no auto de infração pelo fato do imposto ter sido recolhido após a autuação, porém, os DARF’s de fl. 7697 deverão ser considerados por ocasião da cobrança do imposto remanescente após o julgamento ”

Em linhas gerais, conforme relatado, a recorrente sustentou a regularidade da dedução dos gastos com congressos, simpósios, jornadas, reuniões científicas, conferências, *workshops*, cursos e encontros por considerá-los meios próprios para divulgação dos seus produtos e da sua marca, especialmente em razão da limitação imposta pelo art. 7º da Lei 9.294/96, no sentido de restringir a propaganda de medicamentos às publicações especializadas dirigidas direta e especificamente a profissionais e instituições de saúde.

O art. 7º da referida lei tem a seguinte redação:

“Art. 7º. A propaganda de medicamentos e terapias de qualquer tipo ou espécie poderá ser feita em publicações especializadas dirigidas direta e especificamente a profissionais e instituições de saúde.”

As glosas de despesas relacionadas nos anexos 1, 2 e 6, relativas a organização de congressos médicos e propaganda, foram consideradas implicitamente comprovadas pela decisão contestada, porém tomadas por desnecessárias ou prescindíveis, portanto, não dedutíveis.

O trecho abaixo transcrito demonstra a motivação da decisão:

“Não prevalece a argumentação da autuada, justamente por se vislumbrar que a imprescindível propaganda de seus medicamentos pode ser feita através de publicações especializadas, na forma da citada Lei nº 9.294/96. Se no entanto a autuada, a lado da imprescindível propaganda, decidiu assumir outras despesas, claro está que tais dispêndios não se classificam junto ao núcleo da imprescindibilidade da despesa. Esse *plus*, pago ou incorrido por liberalidade do contribuinte, que vai além do estritamente necessário, insere-se no campo da utilidade.

Não se contesta a necessidade da propaganda. No entanto, a forma (“necessária”, como por exemplo uma publicação em revista especializada, ou “útil”, como por exemplo um congresso num luxuoso hotel) como a mesma é realizada é que vai determinar a dedutibilidade (por necessidade) ou não (por utilidade ou ‘voluptuosidade’) da respectiva despesa.”

Ao que me parece, a comprovação da efetividade das despesas, contrariando a fundamentação do lançamento dada pela fiscalização, já seria motivo para o cancelamento dessa parte da exação.

Contudo, mesmo que assim não fosse, em que pese o respeitável entendimento adotado pela DRJ acerca da necessidade das despesas, penso de modo diverso.

Já expressei o meu ponto de vista a respeito desse tema no voto condutor do Acórdão nº 101-96.679/2008 (fls. 8.361), adotado no julgamento do recurso nº 139393, da mesma pessoa jurídica autuada, assim resumido:

“DESPESA COM PATROCÍNIO DE CONGRESSOS MÉDICOS. LUCRO REAL. INDÚSTRIA QUÍMICO-FARMACÊUTICA. NECESSIDADE. São necessários e dedutíveis, para fins da apuração do lucro real, os dispêndios devidamente comprovados com documentação própria aplicados por pessoa jurídica do ramo químico-farmacêutico na realização de congressos médicos relacionados ao seu âmbito de atuação empresarial.”



Dessa forma, devem ser deduzidas da base de cálculo tributável os dispêndios considerados prescindíveis (anexos 1, 2 e 6), excetuando-se os montantes de R\$ 10.525,00 do anexo 1 e de R\$ 185.774,66 do anexo 6, discriminados nos demonstrativos das fls. 8.080 e 8.084/8.089 (v. XXXIII), por falta de comprovação documental.

Devem ser excluídos R\$ 1.083.145,79 do total de R\$ 1.110.985,82 considerados no auto de infração para o anexo 1. A recorrente pagou o tributo correspondente à parcela de R\$ 8.715,03.

Do anexo 6, excluem-se R\$ 403.290,89. A recorrente já acatara a tributação de R\$ 123.911,87 (fls. 8.089/v. XXXIII), com realização do pagamento do tributo correspondente após o lançamento.

As despesas discriminadas nos anexos 7 e 8, rejeitadas pela fiscalização por falta de comprovação documental, foram tratadas no acórdão contestado nos seguintes termos:

“Pela análise da documentação apresentada verifica-se que nos termos do art 242 do RIR/94 e Lei nº 9.294/96 (art. 1º e 7º):

1. Fica mantida a autuação do Anexo 7 (Outras Despesas de Propaganda) no valor de R\$ 86.346,06, conforme relação dos itens autuados e documentação apresentada de fls. 8090;

2. Fica mantida em parte a autuação do Anexo 8 (Passagens e Estadias) no valor de R\$ 45.593,71, pela exoneração do valor R\$ 36.583,71, conforme relação dos itens autuados e documentação apresentada de fls. 8091, ficando mantido o valor de R\$ 9.010,00.”

Os valores resumidos nas relações citadas pela decisão transcrita (fls. 8.090/8.091-v. XXXIV) estão discriminados no quadro abaixo:

Parcelas	Anexo 7	Anexo 8
Valor do auto de infração	86.346,06	45.593,71
Pago após o lançamento	69.925,37	5.010,00
Mantido em 1ª instância	16.420,69	4.000,00
Excluído pela DRJ	0	36.583,71

No recurso, a autuada limitou-se a defender a necessidade dos dispêndios, sem abordar a sua comprovação documental. Portanto, a decisão deve ser prestigiada nesse particular.

As despesas discriminadas nos anexos 9 e 10 e na conta contábil Outros Materiais Promocionais foram todas consideradas no TV2 como “conceitualmente” caracterizadas como brindes.

Na sua contestação, a recorrente alertou para não se confundir brinde com material promocional de pequeno valor, em que produtos são promovidos, mas não o nome da empresa.

Afirmou:

“Cumpre relevar que todos os materiais promocionais, cujas despesas foram glosadas pela fiscalização por entenderem que se referiam a brindes, foram utilizados pela Recorrente no período de duração dos Congressos médicos. Frise-se



que em hipótese nenhuma serviriam tais materiais (sacolas, bolsas, camisetas, canetas, copos descartáveis, etc.) como forma de “agraciamento” de potenciais clientes.”

Na minha opinião, as despesas com brindes (anexos 15 e 16), desde que atendam a um critério de razoabilidade, são necessárias à atividade empresarial como instrumento de divulgação tanto da empresa como dos seus produtos.

Contudo, não foi essa a orientação adotada pelo legislador quando da elaboração do artigo 13, VII, da Lei 9.249/95, que assim dispõe:

“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:

(...)

VII - das despesas com brindes.

(...)”

Como se pode perceber, as despesas com brindes não são dedutíveis na apuração do lucro real, por disposição expressa de lei.

A recorrente requereu a exclusão de bens distribuídos a funcionários em razão de programas de incentivo e festas de confraternização, tais como cestas de natal, bicicletas, aparelhos de televisão, máquinas fotográficas, etc., conforme os documentos nº 857 a 869, fls. 6.679 a 6.705 (v. XXXVIII).

Tais bens não seriam classificáveis como brindes, admitindo-se a sua dedução na apuração do lucro real. Transcreveu julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes favoráveis ao seu entendimento.

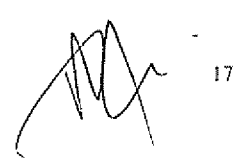
Contudo, no caso concreto, a recorrente nada trouxe aos autos para comprovar a sua alegação acerca da destinação dos bens indicados na documentação referida.

Da apuração com base em preços de transferência (TV3)

No tocante à importação de bens aplicados na produção, a fiscalização rejeitou o método adotado pela recorrente, o PRL, e calculou os ajustes com base nas regras do método PIC, cumprindo determinação contida no art. 4º, §1º, da IN SRF nº 38/97, que assim dispõe:

“Art. 4º - Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º - A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela



própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

(...)-”

Os artigos 6º e 13 do mencionado ato administrativo normativo tratam dos métodos PIC e CPL, respectivamente

No julgamento do Recurso nº 130729, da mesma pessoa jurídica ora recorrente, tive a oportunidade, na condição de relator, quando ainda atuava na Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, de examinar a limitação imposta pela IN SRF 38/97 à utilização do método PRL nos casos de bens adquiridos para emprego, utilização ou aplicação na produção de outros bens.

Na ocasião, expus o meu pensamento de que a referida vedação administrativa ultrapassava os limites das prescrições da Lei 9.430/96. Tal entendimento foi acolhido por aquele colegiado, resultando no Acórdão nº 103-21.859/2005 (fls. 8.313), assim ementado:

“PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NAS IMPORTAÇÕES. ANO-CALENDÁRIO 1997. A Lei 9.430/96 facultou à pessoa jurídica a utilização de qualquer um dos três métodos legalmente previstos – PIC, PRL e CPL – para determinação dos preços-parâmetro nas operações de importação de bens, serviços e direitos de pessoa vinculada. O art. 4º, § 1º, da IN SRF nº 38/97, ao vedar a aplicação do método PRL nos casos de produção de bens, serviços ou direitos, extrapolou os limites do ato legal que visou a interpretar, no caso, a Lei 9.430/96.”

Com efeito, esse é o entendimento consolidado na jurisprudência do Conselho de Contribuintes, como se observa nos Acórdãos nº 101-94.859/2005 e 101-94.859/2005, entre outros, e ratificado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Recurso nº 101-137537, resultando no Acórdão CSRF/01-05.782, de dezembro de 2007, do qual se colhe a seguinte ementa:

“PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos métodos descritos no artigo 18 da Lei nº 9.430/96. Não pode haver restrição a utilização de qualquer um dos métodos, pois tal imposição vai de encontro à previsão contida no caput do artigo 18 “POR UM DOS SEGUINTE MÉTODOS” e à alternativa dada no § 4º, do mesmo artigo.”

Num outro enfrentamento do tema, novamente na condição de relator no julgamento do Recurso nº 139160, interposto pela mesma pessoa jurídica, adotei igual interpretação. Daquele julgamento, resultou o Acórdão nº 101-96.678/2008 (fls. 8.343), assim resumido:

“PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. BENS IMPORTADOS APLICADOS NA PRODUÇÃO DE OUTROS BENS. A Lei 9.430/96 facultou à pessoa jurídica a utilização de qualquer um dos três métodos

legalmente previstos – PIC, PRL e CPL – para determinação dos preços-parâmetro nas operações de importação de bens, serviços e direitos de pessoa vinculada. O art. 4º, § 1º, da IN SRF nº 38/97, ao vedar a utilização do método PRL nos casos de bens importados aplicados na produção de outros bens, ultrapassou o seu limite de regulação, impondo restrição não prevista na lei.”

Dessa forma, com suporte na pacífica jurisprudência exemplificada, deve ser excluída da exigência a parcela de crédito tributário decorrente da aplicação *ex officio* do método PIC.

Com o encaminhamento adotado neste voto, perdem objeto as questões suscitadas a respeito da apuração pelo PIC, assim como o pedido de perícia.

A recorrente informou que comercializa seus produtos em pacotes, ou *kits*, integrados por bens de diferentes margens de lucro, e sustentou que a lucratividade do pacote excede o percentual mínimo legal de 20%. Defendeu o exame da lucratividade do pacote na sistemática de apuração de preços de transferência, segundo critério denominado internacionalmente de *basket approach*, e não pela análise “produto-a-produto”.

Essa matéria também já foi objeto de decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 101-96.678/2008, ao qual me referi acima, cujo voto condutor foi de minha autoria, no julgamento do Recurso nº 139160 (processo nº 16327.000924/2003-14).

No relatório da diligência realizada no âmbito daquele processo, cuja cópia se encontra às fls. 7.989 (v. XXXIII), a autoridade fiscal concluiu que inexistia interdependência técnica de utilização entre os produtos componentes dos pacotes e assegurou que a comercialização nessa modalidade decorre unicamente de estratégia comercial da empresa.

A recorrente, ao se manifestar sobre o relatório de diligência (fls. 8.038-v. XXXIII), ratificou a conclusão da autoridade fiscal:

“A ora Requerente ressalta uma vez mais que, consoante já extensamente exposto em sua impugnação e recurso voluntário, o *basket* de produtos é uma *estratégia comercial ou negocial* e não uma venda conjunta decorrente de uma *necessidade técnica* de utilização simultânea dos produtos por parte dos clientes da Requerente” (destaque do original)

Pelo visto, a questão ora avaliada é exatamente igual, devendo-se repetir a decisão contida no Acórdão nº 101-96.678/2008, assim ementada:

“PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. APURAÇÃO DE MARGEM DE LUCRO POR PACOTE, KIT OU CESTA DE BENS (BASKET APPROACH). A comercialização de bens por pacotes ou kits, adotada tão-somente como estratégia de mercado, sem qualquer necessidade técnica imprescindível de uso dos bens conjuntamente, não autoriza a utilização da margem de lucro do pacote de bens (*basket approach*) para fins de apuração do valor tributável na sistemática de preços de transferência pelo método PRL.”



19

Alegou-se no recurso a impossibilidade de prova de margem de lucro diferente de 20%.

Com a sua argumentação, a recorrente confirmou a correção do lançamento nesse aspecto, uma vez que a adoção de margens de lucros diversas das fixadas pelos art. 18 e 19 da Lei 9.430/96 deve ser comprovada pelo contribuinte e requerida antecipadamente, conforme disposição expressa do art. 21, § 2º, do referido ato legal e art. 32 da IN SRF 38/97.

A decisão recorrida deve ser prestigiada nesse particular.

Da dispensa da multa de ofício

A multa foi imposta nos termos do art. 44, I, da Lei 9.430/96, que assim prescrevia na época dos fatos:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)”

A dispensa da penalidade só pode ocorrer nos casos em que a infração não tenha provocado falta ou insuficiência no recolhimento de tributos, conforme determina o Decreto-Lei 1.042/69, que, no seu art. 4º, *caput*, assim dispõe:

“Art 4º O Ministro da Fazenda, em despacho fundamentado, poderá relevar penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência no recolhimento de tributos federais atendendo:

I - A erro ou ignorância escusável do infrator, quanto a matéria de fato;

II - A equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intuito doloso.

§ 1º A relevação da penalidade pode ser condicionada à correção prévia das irregularidades que tenham dado origem ao processo fiscal

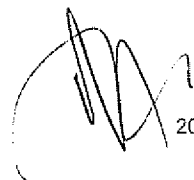
§ 2º O Ministro da Fazenda poderá delegar a competência que este artigo lhe atribui.”

No presente caso, não é cabível a proposta de aplicação de equidade, haja vista a falta de recolhimento de tributo, não ocorrendo a hipótese prevista no dispositivo legal acima transcrito.

Da tributação reflexa

O processo também abrange autos de infração do tipo reflexo (CSLL, PIS e Cofins). Nesse caso, a decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, conforme entendimento amplamente consolidado na jurisprudência deste colegiado, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Conclusão



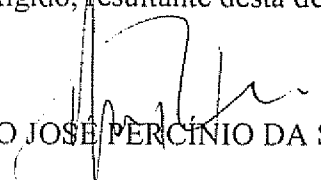
20

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso para:

a) determinar que seja recalculado o valor da receita omitida, com base na metodologia aplicada na planilha QD XVII (fls. 104/anexo III), adotando-se 5,29% como perda;

b) excluir da base de cálculo a parcela apurada pelo método PIC;

c) excluir da base de cálculo as despesas relacionadas no anexo 2 do TV2, R\$ 1.083.145,79 do anexo 1 e R\$ 403.290,89 do anexo 6, conforme fls. 8.081, 8.083 e 8.089/v. XXXIII, ressalvada a manutenção da tributação sobre as parcelas expressamente acatadas pela recorrente (na impugnação), com imposição de multa de ofício (75%) e juros de mora, em face do correspondente pagamento realizado após a constituição do crédito tributário (lavratura do auto de infração). Os valores pagos pelo sujeito passivo deverão ser computados (deduzidos) no cálculo do saldo a ser exigido, resultante desta decisão.


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

Declaração de Voto

Conselheiro MARCOS TAKATA

Peço máxima licença para me permitir discordar do nobre relator somente quanto a duas questões.

A primeira diz respeito à questão da aplicação do método de preços de transferência PRL “produto a produto”.

Restou derruída a aplicação do método PRL (redução de margem de 20% sobre preço de revenda) para a “cesta de produtos” (*basket approach*), como intentou a recorrente, por não resultar comprovada a interdependência técnica entre os produtos que compõe o pacote (*package*), mas somente por estratégia comercial ou negocial.

Bem se sabe que o princípio *arm's lenght* ou do não favoritismo está na base dos métodos de *transfer pricing* adotados pela lei brasileira de IR e de CSL. Ele é seu fim último e primeiro, como não deixa desabonar a *mens legislatoris* (finalidade e razão do legislador), ao se ver na Exposição de Motivos da Lei 9.430/96 a expressa “acordância” com os métodos e regras da OCDE. Bem se sabe também que a *mens legislatoris* nem sempre informa ou coincide com a *mens legis* (finalidade e razão da lei). Mas, aqui, dada a própria evolução legislativa brasileira, que principiou com a tributação plena em bases universais com a Lei 9.249/95, aperfeiçoando-a a Lei 9.430/96, que incorporou - tardiamente, diga-se - as regras de preços de transferência, pode-se dizer que a *mens legislatoris* não discrepa da *mens legis*, apenas a enfatizando – é o acento tônico dessa.

Pois bem. Num método como o PIC, a quantidade negociada, por ex., pode influir muito no preço a ser comparado. O art. 18, I, da Lei 9.430/96, ao tratar do método PIC diz somente, em sua singeleza, “em condições de pagamento semelhantes”. Nesse passo, andou bem a IN SRF 37/98 (diversamente do que se deu em outros passos), ao contemplar expressamente os ajustes de preços a serem comparados, em função da quantidade negociada (art. 7º, § 1º, II).

Isso milita para a concretização do princípio do não favoritismo que está na base dos métodos de preços de transferência e se põe como seu fim último e primeiro. Isso não contraria o que se encontra na norma legal.

No mesmo sentido, entendo que o controle de rentabilidade considerando a cesta ou pacote de produtos (*basket approach*) na aplicação do método PRL, não o desnatura, ao contrário, o depura de “impurezas” na adoção do método, na medida em que se demonstre que os produtos que compõe o *basket approach* têm interdependência negocial, mercadológica ou comercial. Sob esse quadro, não difere, substantivamente, do ajuste a ser feito na comparação de preços (PIC) em função, por ex., da quantidade negociada.

É que, mantendo os produtos do *kit* interdependência negocial, mercadológica ou comercial, é típico do não favoritismo negocial se procurar alavancar a venda de um produto dessa cesta que seja de grande rentabilidade, mediante a venda de outro produto, por preço pequeno (de pouca rentabilidade), para conquistar a venda do primeiro. Negocialmente, e sempre se falando em não favoritismo, o preço do último produto acaba sendo importante para “sedução” ou chamariz na venda do primeiro produto, de grande rentabilidade e de preço elevado.

Sob o manto essa realidade, aplicar o método PRL produto a produto, desconsiderando a interdependência negocial, mercadológica ou comercial contida no *basket approach*, é distorcer a base e o fim do método legal, e, pois, o próprio princípio do não favoritismo (*arm's lenght*), conduzindo-se, aí sim, a potenciais resultados (custos) artificiais.

Isso porque, pela lei brasileira, se o preço constante dos documentos de importação for inferior ao resultante da aplicação do método de preços de transferência, adota-se aquele, e não este. Do que decorre que a redução do custo derivada da aplicação do método PRL para o produto da cesta de baixa rentabilidade, de baixo preço, não é compensada pela aplicação do mesmo método ao outro produto da cesta de alta rentabilidade, de alto preço.

No caso vertente, ficou caracterizada essa interdependência comercial e mercadológica, bem como o mecanismo de alavancagem da venda do produto de alta rentabilidade (e preço), mediante a venda do produto de baixa rentabilidade (e preço).

Mas a lei brasileira permite a adoção do *basket approach* na aplicação do método PRL? Entendo que sim. O art. 18, II, da Lei 9.430/96 não contém vedação a tanto, falando somente em “revenda dos bens ou direitos”. Aí interfere a necessária atividade hermenêutica, para extrair da “letra da lei”, sem a ferir (= vedação a *contra legem*), o sentido diante do caso concreto. É a interpretação da lei em face dos fatos.

Basta lembrar o exemplo do ajuste dos preços para comparação, em função da quantidade negociada – em que, nesse passo, a IN SRF 38/97 andou bem – quando o art. 18, I, da Lei 9.430/96 fala somente em “em condições de pagamento semelhantes”. Aqui também a “letra da lei” não veda o ajuste em razão da quantidade negociada.

Por essa ordem de razões, meu entendimento é o de dar provimento ao recurso sobre a questão da acomodação do *basket approach* na aplicação do método PRL no caso vertente.

A outra questão versa sobre à glosa das despesas nominadas de brindes.

O art. 13, VII, da Lei 9.249/95, ainda que criticável, veda a dedução de despesas com brindes, para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL.

Entendo que o preceito em questão merece ser interpretado restritivamente, *cum grano salis*.

Nesse sentido, brindes seriam bens ou direitos distribuídos como um “agrado” ou “mimo” sem expectativa de retorno financeiro deles decorrentes, configurando liberalidades, em geral, desvinculados de produtos, serviços ou utilidades fornecidos pela empresa.

Não são, assim, brindes, as chamadas amostras grátis de produtos, direitos ou utilidades.

Também não são brindes bens como sacolas, bolsas, camisetas, canetas, copos descartáveis distribuídos em congressos médicos promovidos pela recorrente. Tais bens fazem parte do pacote em que os congressos médicos constituem meios de divulgação e publicidade dos produtos medicamentais da recorrente.

Igualmente não são brindes os bens que sejam fornecidos a funcionários em programas de incentivo e em festas de confraternização. São despesas que concorrem para o aumento da produtividade, e para a melhoria da relação com os funcionários (caso dos bens distribuídos em festas de confraternização), todas elas (despesas) absolutamente conectadas com o desenvolvimento dos objetivos sociais da empresa.

Sob essa ordem de considerações e juízo, discordo do entendimento do nobre relator sobre essas questões, e voto por dar provimento ao recurso para acolher, *in casu*, o *basket approach* para a aplicação do método PRL e rechaçar a glosa das despesas nominadas ou atribuídas como de brindes.


MARCOS TAKATA