



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16561.720049/2020-19  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-006.892 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de abril de 2024  
**Recorrentes** PRODUTOS ROCHE QUIMICOS E FARMACEUTICOS S A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2015

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas ou judiciais restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo que resultou a decisão e assim, como as teses doutrinárias ou jurisprudências, não se constituem, por si só, entre as normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora.

ILEGALIDADES.

Descabe à instância administrativa de julgamento a apreciação de arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou mesmo de violação a qualquer princípio fundamental de natureza tributária.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. MOMENTO.

A apresentação de provas, inclusive provas documentais no contencioso administrativo, devem ser feitas juntamente com a impugnação, com observância das determinações previstas no art. 57, III e IV, §§1º e 4º, alíneas "a", "b" e "c", todos do Decreto nº 7.574/2011.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2015

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO-PARÂMETRO E PREÇO PRATICADO. APURAÇÃO ANUAL.

Na apuração dos preços de transferência será considerado sempre o período anual, encerrado em 31 de dezembro (ainda que a empresa apure o lucro real trimestral) ou o período compreendido entre o início do ano-calendário e a data

de encerramento de atividades. O eventual ajuste será, em consequência, efetuado em 31 de dezembro ou na data de encerramento das atividades.

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

Considerando que o fato gerador da presente autuação ocorreu em 31/12/2015 e que a contribuinte foi cientificada dos lançamentos em 04/11/2020, conclui-se que não houve a alegada decadência.

INCLUSÃO DE OPERAÇÕES ATÍPICAS. INEXISTÊNCIA.

As regulamentações da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos ("CMED") e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária ("ANVISA"), relativas aos preços dos remédios, tanto para venda privada, como para vendas governamentais, são praxe do segmento e são aplicadas para todas as empresas deste tipo de mercado, não se enquadrando como fato atípico.

No que tange à isenção do ICMS, trata-se de um benefício fiscal geral, usufruído por todas as empresas farmacêuticas que produzem os medicamentos listados nos Convênios ICMS nº 87/2002 e nº 140/2001. Assim, considerando o ambiente negocial em que age a contribuinte, tal medida não pode ser considerada atípica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade; quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso (i) por voto de qualidade quanto à inclusão de operações atípicas praticadas com isenção do ICMS no cálculo do preço parâmetro, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo e Eduardo Monteiro Cardoso, que as afastavam; (ii) por maioria de votos quanto ao erro no cálculo do preço parâmetro devido à exclusão, pela fiscalização, dos valores de contribuições sociais (PIS/Pasep e Cofins) com benefícios fiscais de crédito presumido, vencido o Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, que reconhecia tal erro; e (iii) por unanimidade de votos quanto às demais questões.

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 1301-006.892 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16561.720049/2020-19

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário e recurso de ofício contra acórdão da DRJ que julgou procedente em parte a Impugnação contra Lançamento tributário de IRPJ/CSLL, AC 2015, fundamentado em análise dos ajustes decorrentes de métodos de Preços de Transferências. Por bem resumir o litígio peço vênha para reproduzir o relatório da Decisão Recorrida (e-fls. 2056 e ss):

### AUTO DE INFRAÇÃO

1. Em decorrência de ação fiscal direta conduzida pela Delegacia de Operações Especiais de Fiscalização da Receita Federal do Brasil em São Paulo - DEOPE/SPO, o contribuinte, acima identificado, foi autuado em 20/10/2020, cientificado, por meio de sua Caixa Postal-RFB, em 04/11/2020 (fl. 1.596), e, também, intimado a recolher o crédito tributário constituído relativo aos tributos abaixo relacionados, referentes a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2015:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
16561-720.049/2020-19	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 281.490.590,35
16561-720.049/2020-19	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 101.336.612,52
Total		R\$ 382.827.202,87

2 Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme mencionado acima e preceitua os artigos 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, os seguintes Autos de Infração:

2.1. IRPJ (fls. 1.579 a 1.584):

SP SAO PAULO DEOPE  
MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

FL 1579

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL  
PROCESSO: 16561-720 049/2020-19

**Auto de Infração**  
**IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA**

**LAVRATURA**

Cidade	DEOPE - SÃO PAULO	Número do Procedimento Fiscal	0818500.2019.00068
Local de Lavratura	DEOPE/SPO	Data	20/10/2020 16:51

**SUJEITO PASSIVO**

Nome do Contribuinte	PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S A	CNPJ	33.009.945/0001-23
Localização	AVENIDA ENG BILLINGS	Complemento	
Município	JAGUARE	UF	SAO PAULO/SP
		CEP	05321900

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$**

IMPOSTO	132.809.903,46
JUROS DE MORA (Calculados até 16/02/20)	49.073.259,32
MULTA PROPORCIONAL (Parcelas de Retenção)	99.607.427,58
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	281.490.590,35

DUZENTOS E OITENTA E UM MILHÕES, QUATROCENTOS E NOVENTA MIL, QUINHENTOS E NOVENTA REAIS E TRINTA E CINCO CENTAVOS



SUJEITO PASSIVO  
CNPJ  
33.009.945/0001-23  
Insc. Estadual  
PRODUTOS ROCHE QUIMICOS E FARMACEUTICOS S A

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

**ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**  
**INFRAÇÃO: CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS - BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR - PESSOA VINCULADA**

Valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme Termo de Constatação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2015	531.239.613,80	75,00

**ENQUADRAMENTO LEGAL**  
Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2015 e 31/12/2015:  
Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90  
Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08  
Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

O enquadramento legal da multa de ofício aplicada é o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 (com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007). Já o enquadramento legal dos juros de mora aplicados é o artigo 61, § 3º, da mesma Lei nº 9.430/1996:

**ENQUADRAMENTO LEGAL**  
**Vencimento de Tributo**  
Fatos Geradores entre 01/10/2015 e 31/12/2015:  
Art. 1º, 5º e 28 da Lei nº 9.430/96.  
**Multas Passivas de Redução**  
Fatos Geradores entre 01/10/2015 e 31/12/2015:  
75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.  
**Juros de Mora**  
A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.  
Art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

**TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL - TCF**

3. O Termo de Constatação Fiscal - TCF (fls. 1.551 a 1.577), assim descreveu as razões da autuação fiscal:

(...)

**1. DO CONTRIBUINTE**

No ano-calendário de 2015 o contribuinte importou de empresas vinculadas diversos insumos e produtos para revenda, estando, portanto, sujeito às regras de preço de transferência, ensejando a verificação do cumprimento das obrigações tributárias delas decorrentes.

Iniciamos tais verificações a partir das informações prestadas na Escrituração Contábil Fiscal - ECF, na qual constatamos que o contribuinte:

(A) Fez opção pelo Lucro Real com apuração trimestral do IRPJ e da CSLL.

(B) De acordo com os Registros X291, abaixo consolidados, declarou os seguintes valores de operações de importação e exportação com empresas vinculadas:

Linha	Ordem	Número da linha original	Código	Descrição	Valor
2	30	30.505	2	BENS	
1	3	30.506	3	Exportações de Bens para Pessoas Vinculadas	224.573.131,62
6	30	30.509	6	SERVIÇOS	
4	7	30.510	7	Exportações de Serviços para Pessoas Vinculadas	148.099.968,70
21	30	30.524	21	BENS	
15	22	30.525	22	Importações de Bens de Pessoas Vinculadas	2.079.295.010,24
16	23	30.526	23	Importações de Bens de Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorável	0,00
17	24	30.527	24	Demais Importações de Bens	0,00

(C) Informou, nos registros M300 e M350 - demonstração do Lucro Real e base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, linha 11, código 12, adição na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido por ajustes decorrentes de

métodos - preços de transferência, o valor total de R\$ 25.307.749,53, relativo à soma dos ajustes oriundos das operações de importações e exportações;

(D) No que se refere somente às importações, o valor total de ajuste adicionado ao lucro real e na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido foi de R\$ 21.850.776,23.

(E) As operações de importação das linhas 15 estão detalhadas na ECF - Registro X320 - Operações com o Exterior - Importações (Saídas de Divisas): e, defino a dispostas no anexo 1, e o resumo abaixo:

MÉTODO	PRODUTOS	VALOR DAS OPERAÇÕES	(%)% do valor das operações	VALOR DOS AJUSTES	(%) dos ajustes
PRL	25	1.664.993.332,96	80,07%	20.166.186,40	92,29%
NÃO ESPECIFICADAS	N/D	<b>414.301.677,28</b>	19,93%	1.684.589,83	7,71%
<b>TOTAL</b>		<b>2.079.295.010,24</b>	100 %	<b>21.850.776,23</b>	100 %

## 2. DAS INTIMAÇÕES E VERIFICAÇÕES REALIZADAS PELA FISCALIZAÇÃO

### 2.1. DO ESCOPO DA FISCALIZAÇÃO

(...)

De acordo com a legislação de regência, cabe ao contribuinte prestar, em ECF, as informações sobre essas operações com pessoas vinculadas e sobre os ajustes delas decorrentes, bem como, numa eventual fiscalização, fornecer as informações e documentos que embasaram tais cálculos, como dispõe o Artigo 53 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012, *in verbis*:

(...)

A partir das memórias de cálculo sintéticas e analíticas, que devem demonstrar, de modo detalhado, como contribuinte apurou os ajustes para cada bem importado de vinculada, a fiscalização busca identificar:

- 1) O método escolhido para adoção do preço parâmetro, assim como seus critérios de cálculo aplicados;
- 2) A forma de cálculo do preço praticado médio do bem importado;
- 3) O consumo ou quantidade de ajustes realizados por bem, que será multiplicado pelo ajuste unitário, se positivo e superior à margem de divergência de 5%; perfazendo o ajuste total por bem;

### 2.2. DO TERMO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL

Em 25/07/2019, foi iniciada a fiscalização junto ao contribuinte, com a ciência do Termo de Início da Ação Fiscal, por meio do qual a empresa foi intimada a apresentar as memórias de cálculo sintéticas e analíticas que embasaram os cálculos de "Ajustes Decorrentes de Métodos de Preços de Transferências", declarados em ECF, bem como todas as informações que deram suporte aos cálculos realizados, entre outros questionamentos relevantes à condução da presente ação fiscal.

Juntamente com as memórias de cálculo, a fiscalização solicitou informações dirigidas a pontos específicos, como custos, vendas, estoques, demonstrativo das pessoas físicas ou jurídicas consideradas vinculadas.

As informações solicitadas foram entregues em etapas; na primeira resposta, em 14/07/2019, foram apresentadas algumas informações preliminares e solicitada prorrogação de 30 dias no prazo para a entrega das memórias de cálculo.

Em 13/09/2019, o contribuinte apresenta nova resposta, com a entrega das planilhas "Doc1.xlsx", "Doc 2.xlsx", "Doc 3.xlsx" e "Doc 4.xlsx", e solicita mais 30 dias para a complementação da resposta ao Termo de Início da Ação Fiscal.

O "Doc 1.xlsx" continha as pessoas jurídicas, vinculadas e não vinculadas, com as quais foram realizadas operações de importações no ano-calendário de 2015, e o "Doc 2.xlsx", uma relação dos produtos importados de vinculadas no período.

O "Doc 3.xlsx" continha a memória de cálculo analítica, de cuja análise constatamos que o contribuinte realizou o cálculo de ajustes para 59 produtos importados de vinculadas, e que foram realizados de acordo com o Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), utilizando a margem de lucro de 40%.

O "Doc 4.xlsx" trazia informações específicas sobre custos.

As planilhas apresentadas não continham códigos dos insumos para os quais foram realizados os cálculos dos ajustes, o que inviabilizou, de início, qualquer confronto das mesmas com informações internas da RFB. Sem conhecimento desses códigos é impraticável auditar dados de inventário e vendas, por exemplo. Em virtude disso, a empresa foi intimada a apresentar novamente as memórias de cálculo, acrescentando os códigos de insumos importados e dos produtos fabricados e revendidos;

Em 27/09/2019 o contribuinte apresenta novas versões dos Docs 2, 3, e 4, adicionando colunas específicas para os códigos de insumos. Foi possível constatar, então, que a empresa utiliza, em alguns casos, dois ou mais códigos para a identificação do mesmo item. Em nota na planilha, o contribuinte escreveu a seguinte observação:

*"O que é Revenda, na nossa planilha de cálculo, Coluna A - Código do Material Vendido, consideramos todos os códigos da mesma descrição vendidos no ano calendário. Por exemplo, Actemra 80mg código 10117835, nele estão somadas as vendas dos medicamentos importados com os códigos 10117835 e 10143088. Durante o ano, podemos ter mudanças no código de importação, por uma questão de cadastro da Matriz."*

Constatamos o uso de códigos múltiplos também nos casos de produção, e não apenas nas vendas como alegado. Em vista disso, para todas as verificações realizadas, passamos a adotar uma tabela de códigos equivalentes.

Em 14/10/2019, foram complementadas as informações com a entrega da planilha sobre vendas, por meio das planilhas "Doc 1 - Vendas.xlsx", e solicitada a prorrogação por mais 10 dias no prazo de cumprimento da intimação.

Em 24/10/2019, foram entregues ainda as planilhas "Doc1\_12\_3.xlsx" constando informações sobre devolução de vendas e "Doc2\_12\_4.xlsx", sobre estoques.

Com base nessas informações iniciamos os procedimentos de fiscalização, especialmente quanto ao universo das operações e necessidade de documentos de suporte às informações prestadas.

Quanto ao universo das operações, a partir de dados de importações no SISCOMEX e de vendas dos sistemas da RFB, constatamos a ausência de informações por parte do contribuinte sobre o cálculo de ajustes para medicamento HERCEPTIN 150 mg nas memórias de cálculo apresentadas à fiscalização.

### 2.3. DO TERMO DE INTIMAÇÃO N. 1 de 2020

Os medicamentos HERCEPTIN (Trastuzumabe), foram importados, nos anos-calandários de 2014 e 2015, em duas apresentações: HERCEPTIN 440MG 1 FR AMPOLA e o HERCEPTIN 150MG 1 VIAL, mas apenas o primeiro teve seus cálculos realizados pelo contribuinte e oferecidos à tributação, bem como informados na respectiva ECF.

A vista disso, lavramos o TERMO DE INTIMAÇÃO N. 1 de 2020, o contribuinte foi intimado a suprir a falta de informações verificada pela fiscalização e apresentar os cálculos de ajustes de preços de transferência para o produto HERCEPTIN 150MG, para as 260.540 unidades vendidas no período sob exame, sob os códigos 000000000010142858 e 000000000010159260.

Em resposta, não apresentou os cálculos solicitados pela fiscalização, alegando não ter feito o ajuste do referido medicamento pelo método PRL porque todas as 260.540 unidades foram vendidas a órgãos governamentais e que, portanto, foram consideradas pela empresa como *vendas atípicas*, nos termos do *artigo 44 da IN 1312/2012*, inviabilizando a aplicação do método PRL.

Concluiu, ainda, que não poderia escolher o método PIC por não possuir informações de preços praticados por partes independentes em condições similares, tampouco pelo CPL, por não possuir o detalhamento dos custos de produção do medicamento em tela no exterior.

### 2.4. TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL DE 29-06-2020

Em 17/07/2020 o contribuinte foi cientificado, TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL DE 29-06-2020 no qual a fiscalização apresentou as conclusões de suas verificações e das infrações à legislação tributárias que constatou ao longo da fiscalização. Foram solicitadas, também, algumas informações relevantes para o eventual lançamento de ofício pela autoridade fiscal. Comentaremos cada um dos pontos levantados pela fiscalização.

#### 2.4.1. DA AUSÊNCIA DE CÁLCULO DE AJUSTES PARA O PRODUTO HERCEPTIN 150 MG

Sobre a falta de declaração do produto HERCEPTIN 150MG, (Trastuzumabe) a fiscalização concluiu que **não** procede, em absoluto, a **alegação** do contribuinte de que as vendas para órgãos governamentais são **atípicas**, por força artigo 44 da IN 1312/2012. Dispõe o referido artigo que:

*Art. 44. Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como nas liquidações de estoque, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais.*

A expressão "vendas com subsídios governamentais" não é sinônimo de "vendas a órgãos públicos". Ao contrário, compras governamentais amparadas por licitação pública garantem a livre concorrência entre as empresas participantes, e os preços refletem preços de mercado, e não preços subsidiados.

A partir das informações sobre o participante nas NFE de vendas, constatamos que essas vendas ocorreram no âmbito de contratos firmados entre a ROCHE e a UNIÃO (Departamento de Logística em Saúde da Secretaria Executiva do Ministério da Saúde), como resultado de processo de licitação pública, para fornecimento do medicamento do SUS (Sistema Único de Saúde).

O tema foi enfrentado na Solução de Consulta Cosit n. 7/2003, bem como no Acórdão do CARF de N. 108109763 no julgamento de recurso voluntário, em que a autoridade julgadora assim se pronunciou na ementa:

*"VENDAS EM LICITAÇÃO - Para fins de cálculo de preços de transferência, as vendas decorrentes de licitação não são consideradas operações atípicas."*

Ademais, ainda que optasse por não utilizar o método PRL, e se visse impedido de usar o PIC por não possuir informações de preços praticados por partes independentes em condições similares, restaria ao contribuinte a possibilidade de utilizar o método CPL para realizar os ajustes. O que não se admite é o contribuinte simplesmente deixar de fazer o controle de preços de transferência de produto importado tão relevante.

O contribuinte foi cientificado, também, de que, ao ser intimado a apresentar seus cálculos para o produto HERCEPTIN 150 mg, teve o direito de optar por qualquer um dos métodos aceitos pela legislação brasileira de preço de transferência. Todavia, como não fez a opção pelo método ou apresentou quaisquer memórias de cálculo ou documentação comprobatória relativa ajustes a título de preço de transferência, caberá a esta autoridade fiscal aplicar qualquer um dos métodos, conforme definido no § 2º do art. 53 da IN RFB n.º 1.312/2012:

*§ 2º Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos para comprovação do preço parâmetro ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRFB encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa.*

#### 2.4.2. DA INDEVIDA EXCLUSÃO DAS VENDAS GOVERNAMENTAIS NO PREÇO LÍQUIDO DE VENDA DE QUE TRATA O INCISO I DO ART 12 DA IN 1312 PARA FINS DE CÁLCULO DE PREÇO PARÂMETRO PELO PRL

Também constatamos, por amostragem, que a indevida exclusão das vendas para órgão governamentais no cálculo do Preço de Líquido de Venda afetou o cálculo dos preços parâmetros de vários produtos, o que não é admitido pela legislação tributária.

#### 2.4.3. DA ADOÇÃO DE CRITÉRIOS DE CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO PELO MÉTODO PRL EM DESACORDO COM ALÍNEA B DO INCISO I DO ART, 12 DA IN SRF n.º 1312/2012:

Em relação aos preços parâmetros calculados pelo PRL, identificamos, no ano-calendário de 2015, uma prática verificada em outros procedimentos fiscais do contribuinte, que afeta os cálculos de uma parcela dos produtos sujeitos a ajuste, qual seja: a empresa não procedeu ao desconto dos impostos e contribuições sobre as vendas para fins de cálculo do preço líquido de venda, desconsiderando o disposto na alínea b do inciso I do art. 12 da referida instrução normativa, in verbis:

##### *Subseção II Do Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)*

*Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), calculado, a partir de 1º de janeiro de 2013, conforme a seguinte metodologia:*

*I - preço líquido de venda: - a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço vendido, diminuídos:*

- a) *dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) *dos impostos e contribuições sobre as vendas (grifos nossos); e*
- c) *das comissões e corretagens pagas;*  
(...)

O descumprimento da norma ocorreu tanto em relação ao PIS/COFINS, que apresentou seus valores zerados nos cálculos do contribuinte, como para o ICMS, cujos descontos ocorreram por valores reduzidos, em relação aos destacados nas notas fiscais, de acordo com dados do SPED/NFE.

#### 2.4.4. DOS CÓDIGOS EQUIVALENTES

Inicialmente, solicitamos ao contribuinte ratificar a tabela de códigos equivalentes construída a partir das memórias apresentadas, bem como acrescentar alguma informação faltante. Em resposta, ao que o contribuinte ratificou a tabela apresentada e confirmou se tratarem de códigos equivalentes de um mesmo produto. Não acrescentou, todavia, nenhum outro código à lista.

Posteriormente, através de uma verificação do sistema SPED - NFE baseada na descrição dos produtos, foram descobertos pela fiscalização outros códigos equivalentes, utilizados para as exportações dos mesmos produtos vendidos no mercado interno, em relação aos quais o contribuinte silenciou ao longo da ação fiscal.

#### 2.4.5. DAS VERIFICAÇÕES DAS QUANTIDADES DE AJUSTES

Na memória de cálculo apresentada na planilha "Doc 3 com código insumo.xlsx", o contribuinte não incluiu campo ou coluna específica para demonstrar a quantidade de ajustes dos 59 produtos sujeitos aos ajustes de preços de transferência. A quantidade de ajustes deriva do consumo direto (por meio da revenda de produtos importados) e indireto (por meio da venda de produtos fabricados a partir desses insumos importados) e é fundamental na demonstração do ajuste total de preços de transferência.

Para os produtos cujo ajuste ensejou adição na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, foi possível averiguar o consumo calculado pelo contribuinte dividindo-se o ajuste total pelo ajuste unitário. Para os demais produtos, não há informações consolidadas sobre consumo ou a quantidade de ajustes. Nas planilhas referentes aos estoques (Doc1\_12\_4.xlsx) e às vendas (Doc 1 Vendas.xlsx), tampouco há um campo específico para demonstrar e consolidar o consumo.

A vista disso, solicitamos ao contribuinte apresentar a quantidade de ajustes (consumo) para todos os 59 produtos importados de vinculados; o contribuinte apresentou a planilha "H\_Quantidade de Ajustes. .xlsx", que não continha as informações da forma solicitada pela fiscalização.

A referida planilha apresentando tão somente os cálculos de forma indireta, associado a 98 códigos de produtos vendidos, sem consolidar por insumo importado.

Uma verificação mais abrangente e de muito mais difícil realização, a partir da descrição das notas fiscais, porém, revelou que foram omitidos diversos códigos de produtos equivalentes na planilha de quantidade de ajustes.

#### 2.4.6. DA COMPLEMENTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

Solicitamos, também, para que apresentasse o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da pessoa jurídica; dos seguintes produtos TAMIFLU 75MG 10 CAPS (CENEXI), ROFERON A 3MIOUI/0,5ML 1 SER PR, TAMIFLU 30MG 10 CAPSULAS, TAMIFLU 45MG 10 CAPSULAS, HERCEPTIN 150MG 1 VIAL MS, TARCEVA 150MG 30 TAFI BR, o que foi atendido por meio da planilha "I -Custo Total Médio Ponderado de Vendas.xlsx".

#### 2.4.7. DAS NOTAS FISCAIS COM DUPLICIDADE DE INFORMAÇÕES SOBRE ICMS EXONERADO

Em virtude de uma ação fiscal anterior, era de conhecimento da fiscalização que o contribuinte, por vezes, informou indevidamente, o valor do ICMS exonerado no campo de "descontos" da NFE. Como ambas as parcelas são deduzidas no preço para a obtenção do "Preço Líquido de Venda", no cálculo pelo PLR, esse fato resulta em desconto em duplicidade do ICMS.

Para evitar a ocorrência desse erro de fato em eventuais cálculos pela fiscalização, solicitamos ao contribuinte confirmar se e para quais notas fiscais ocorrera esse erro. O contribuinte entregou tais informações da planilha "J ICMS Exonerado.xlsx".

É muito importante frisar que o contribuinte não deve declarar o ICMS exonerado no campo DESCONTOS da nota fiscal, como verificado por esta DEOPE/SPO, e corroborado em consulta por ofício à SEFAZ/SP (Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo), e posteriormente ao CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária). Representante de ambas as entidades confirmaram tratar-se de erro na emissão dos documentos pelo contribuinte: o valor do ICMS desonerado não se confunde com valor dos descontos incondicionais.

Isto posto, independentemente da origem do erro constatado, a bem do Princípio da Verdade Material, excluímos o valor do ICMS em duplicidade do campo de descontos das notas fiscais nas quais ocorreu o problema, com base nos dados da planilha ".J ICMS Exonerado.xlsx"

#### 2.4.8. DA EXCLUSÃO DE NOTAS FISCAIS RELATIVAS A VENDAS **CONSIDERADAS ATÍPICAS.**

E, por fim, tendo como pano de fundo a discussão levantada sobre vendas atípicas, solicitou-se ao contribuinte informar para quais produtos ele deixara de considerar as **vendas para órgãos públicos** no cálculo do Preço Líquido de Venda; em resposta, foi encaminhada a planilha "K Vendas chave de acesso" contendo a relação de produtos e chaves das notas fiscais consideradas atípicas.

#### 2.4.9. DA POSSIBILIDADE DE **MUDANÇA DE MÉTODO** DE AJUSTE DE PELO CONTRIBUINTE:

Deu-se ciência ao contribuinte que, em virtude do disposto **no art. 20-A da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pela Lei 12.715/2012)**, era facultado a ele apresentar, no prazo de 30 dias, em relação aos produtos para os quais a fiscalização desqualificara algum critério de cálculo, novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

Transcorrido o prazo estabelecido pela legislação, o contribuinte não manifestou intenção de apresentar novos cálculos de preços de transferência.

#### 2.5 DA CONCLUSÃO

Em sua resposta ao TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL DE 29-06-2020 o contribuinte reapresentou seus argumentos em relação às verificações da fiscalização, sobre os quais cabem alguns contrapontos finais.

Sobre a omissão de declaração do produto HERCEPTIN 150 mg, apesar de o contribuinte afirmar que não houve qualquer omissão na ECF em relação à importação do referido medicamento, cujas informações foram devidamente prestadas no campo "outros" do Registro X320, não concordamos com esse argumento, pois, se assim fosse, esse produto constaria das memórias de cálculo apresentadas à fiscalização em resposta ao Termo de Início da Ação Fiscal.

Já no início da fiscalização alertamos que deveriam ser apresentadas memórias de cálculo inclusive para os produtos em relação aos quais o contribuinte concluiu que o ajuste é igual a "zero". Neste caso, o produto HERCEPTIN 150 mg sequer foi citado na relação dos produtos importados de vinculadas, entregue a fiscalização em planilha "Doc 2", em 14/07/2019.

Ainda que o contribuinte tenha concluído que não haveria, para determinado produto, ajustes a realizar como Adição ao Lucro Líquido, a fiscalização tem que realizar as verificações sobre o método escolhido, e a metodologia de cálculo aplicada, informações estas que não estão em nenhuma outra declaração ou livro fiscal a que a autoridade fiscal tenha acesso. Então, tais memórias analíticas devem compreender todos os produtos sujeitos ao controle de preços de transferência, tanto dos produtos identificados como os não identificados em ECF.

Ao contrário da antiga DIPJ, na atual ECF não se limita a quantidade de produtos que o contribuinte pode identificar no Registro X320, apenas determina que deverão ser identificados os bens, serviços e produtos que correspondam, no mínimo, a 80% das operações do período, deixando os demais 20% sob uma rubrica consolidada de "não especificadas", em que apenas o valor agregado das operações e dos ajustes totais calculados são declarados.

Essa regra visa apenas desobrigar o contribuinte a informar uma quantidade muito grande de dados na ECF, tendo em vista que há empresas que importam dezenas de milhares de produtos de vinculadas, o que não é o caso da fiscalizada, que poderia facilmente ter identificado todos os 59 insumos sujeitos ao controle de preços de transferência. Note-se que isso não desobriga o contribuinte a aplicar o controle sobre a totalidade dos produtos importados de vinculadas, tanto é que há um campo de ajustes totais relacionadas a essas operações "não identificadas".

Sobre a inviabilidade de escolha de outro método de ajuste, o contribuinte afirmou novamente que a "aplicação do PIC não foi possível em razão de não terem sido identificadas operações entre partes independentes com produto idêntico ou similar, ao passo que a indisponibilidade de informações sobre o custo de produção no exterior tornou também inviável o método CPL"

Aqui também concluímos as alegações não procedem. No caso, ainda que considerasse que o PRL é um método não aplicável, ou mais gravoso, isso não exonera o contribuinte de proceder os cálculos segundo algum outro método previsto na legislação: ainda poderia ter optado pelo método PIC ou CPL.

No método PIC, mesmo que não haja operações independentes do mesmo produto, poderia o contribuinte ter calculado o preço parâmetro do HERCEPTIN 150 mg como produto similar ao HERCEPTIN 440 mg, realizando os ajustes devidos a diferença de apresentação do produto. Assim dispõe a IN 1312/2012:

*Do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC)*

*Art. 8º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados (PIC), definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados **no mercado brasileiro** ou de outros países, **em operações de compra e venda, empreendidas pela própria interessada** ou por terceiros, em condições de pagamento semelhantes. (grifos nossos)*

Poderia, alternativamente, ter aplicado o método CPL, conforme o artigo 15 da IN 1312/2012.

*Do Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL)*

*Art. 15. A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, ainda, ser efetuada pelo método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.*

Com relação ao CPL, o contribuinte alega que "indisponibilidade de informações sobre o custo de produção no exterior tornou também inviável o método CPL". No entender da fiscalização, não se trata de indisponibilidade de informações, mas talvez de dificuldades operacionais em relação à obtenção de informações sobre a própria vinculada no exterior, dificuldades essas contornáveis, tendo em vista que o GRUPO ROCHE, ao qual pertence o contribuinte, é um grande grupo multinacional, presente em mais de 150 países, e certamente tem estrutura para atender à legislação tributária das jurisdições onde possui negócios.

Sobre o conceito de operações atípicas, consideramos importante uma breve reflexão sobre a própria finalidade da existência do artigo 44 da IN 1312/2012.

A legislação de preços de transferência é uma legislação instituída para proteger a base tributária nacional em operações transnacionais. Seu objetivo é evitar a indevida transferência de lucros ao exterior, via mecanismo de preços, e é para esse fim que se estabelece o mecanismo de cálculo dos ajustes.

É nesse sentido, ao nosso ver, que deve ser compreendida a proibição de utilização de operações atípicas na composição do preço parâmetro médio: visa evitar que o contribuinte distorça o cálculo do preço parâmetro artificialmente, utilizando-se de operações que não são representativas de preços independentes ou de mercado.

Ao contribuinte é dada a possibilidade de escolher, dentre os vários métodos de ajustes previstos, o método mais conveniente e menos gravoso, com exceção às operações envolvendo commodities. Por isso, se dirige a ele, que está escolhendo o método e as operações que vão compor o preço parâmetro, a enfática redação: Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas tais como nas liquidações de estoque, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais.

No caso concreto, tal proibição está sendo utilizada não para prevenir uma distorção dos preços parâmetros pelo contribuinte, mas para evitar o próprio cumprimento das obrigações tributárias decorrentes da aplicação da legislação de preços de transferência. Lembremos, mais uma vez que usar o método PRL, que estabelece preços parâmetros a partir do preço líquido de vendas é uma opção do contribuinte, não uma obrigação.

Ademais, todos os exemplos de vendas citados no artigo 44 se referem a operações atípicas que poderiam minorar o preço parâmetro na importação, o que é desfavorável ao contribuinte. Não haveria sentido em proibir a realização do próprio propósito da legislação de preços de transferência. Aparentemente, a proibição faz mais sentido em relação aos métodos da exportação, em que uma venda atípica poderia acarretar na diminuição dos ajustes.

Por fim, o contribuinte acrescenta mais um argumento sobre o motivo de considerar as operações de vendas do HERCEPTIN 150 mg, como atípicas, que é o fato desse produto constar na lista de medicamentos abrangidos pelo Convênio ICMS n.º 87/2002, no qual o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) concedeu isenção de ICMS em operações com fármacos e medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal. Sendo assim, por usufruírem de subsídio governamental, por meio de isenção de ICMS, tais vendas para órgãos públicos do HERCEPTIN 150 mg se classificam como operações atípicas, não podendo ser consideradas na formação do preço parâmetro.

Com relação a esse argumento existe uma clara distinção entre os conceitos de "vendas com subsídios governamentais" e "vendas com isenção tributária". Embora subsídios e isenções sejam, ambos, espécies de um mesmo gênero, a dos incentivos fiscais, são conceitos diferentes, com propósitos e aplicações diferentes e reflexos diferentes sobre a precificação de um produto, e não creio que possam, no contexto da aplicação do caso concreto, ser como sinônimos.

E, por fim, com relação ao Acórdão n.º 1402-003.472 do CARF apresentado pelo contribuinte, entendo que paira uma dúvida sobre o sentido da proposição do relator, uma vez que, ao mesmo tempo em que afirma que a venda com isenção de ICMS seria considerada atípica, *IPSO FACTU* compara com a exclusão do PIS COFINS.

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. OPERAÇÕES ATÍPICAS. Para fins de cálculo de preços de transferência, as vendas de medicamentos realizadas a entes governamentais não são consideradas operações atípicas. Entretanto, o mesmo não se aplica em relação às operações contempladas com a isenção de ICMS.*

Ocorre, no entanto, que a fiscalização não excluiu do preço parâmetro as vendas dos produtos da "lista branca", mas sim, excluiu, de forma correta, o próprio valor do PIS e da COFINS dessas vendas, em observação ao disposto na alínea b do inciso I do art. 12 da IN 1312/2012, ao encontro da que diz outro trecho da ementa do mesmo acórdão:

*IMPORTAÇÃO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. PIS/PASEP. COFINS. INCIDÊNCIA. DEDUÇÃO DO PREÇO DE VENDA.*

*É cabível a dedução dos valores correspondentes à contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins da média aritmética ponderada dos preços de revenda praticados para fim de fixação do preço parâmetro apurado de acordo com o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), mesmo que a pessoa jurídica tenha aderido ao regime especial de crédito presumido estabelecido pela Lei n.º 10.147, de 2000, ao importador ou fabricante de medicamentos nela previstos.*

Ora, se procedermos em relação às vendas com isenção de ICMS como procedemos com relação às vendas dos produtos em que há o regime especial de crédito presumido do PIS e da COFINS estabelecido pela Lei n.º 10.147, nada muda em relação ao entendimento atual da fiscalização.

Em resumo, de todas as verificações acima descritas e realizadas, relativas à aplicação das regras de controle do preço de transferência nas operações de importação, constatamos que o contribuinte cometeu as seguintes infrações às normas tributárias:

- 1) Deixou de calcular ajustes de preços de transferência para o produto HERCEPTIN 150 mg;
- 2) Calculou os preços parâmetros do método PRL em desacordo com o inciso I do Art. IN RFB n.º 1312/2012;
- 3) Excluiu indevidamente vendas para órgãos públicos da formação do preço parâmetro de diversos produtos;
- 4) Calculou a menor o consumo e a quantidade de ajustes de alguns produtos, deixando de incluir informações sobre códigos equivalentes nas vendas para mercado externo;

Quanto a esse último item, observamos que, como disposto § 1º-A do Art. 12 da IN 1312/2012, apesar das vendas para o mercado externo serem excluídas da formação do preço parâmetro médio pelo método PRL, o consumo derivado dessas vendas ao mercado externo deve integrar a quantidade de ajustes relativos ao produto ou insumo importado.

As infrações acima ensejarão o recálculo dos ajustes de preços de transferência do ano-calendário de 2015 pela Fiscalização e, por consequência, o lançamento de ofício dos valores apurados a menor, conforme com base na legislação de regência, apresentada a seguir, e na forma descrita no item 04 do presente termo.

### 3. DO DIREITO:

#### 3.1. DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL)

A seguir transcrevemos alguns trechos da referida instrução normativa, grifando aqueles que se aplicaram diretamente ao caso em tela:

*IN RFB n.º 1312/2012*

#### *CAPÍTULO II*

#### ***DOS BENS, SERVIÇOS E DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR***

*Art. 3º 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, serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL somente até o valor que não exceda o preço parâmetro, determinado por um dos métodos previstos nos arts. 8º a 16.*

*(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)  
(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

#### ***Do Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)***

*Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), calculado, a partir de 1º de janeiro de 2013, conforme a seguinte metodologia:*

*I - preço líquido de venda: - a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço vendido, diminuídos:*

*a) dos descontos incondicionais concedidos;*

*b) dos impostos e contribuições sobre as vendas; e (grifos nossos)*

*c) das comissões e corretagens pagas;*

*II - percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: - a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da pessoa jurídica;*

*III - participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: - a aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;*

*IV - margem de lucro: - a aplicação dos percentuais previstos no § 10, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com o inciso III; e*

*V - preço parâmetro: - a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme o inciso III, e a "margem de lucro" calculada de acordo com o inciso IV;*

**§ 1º Os preços de venda, a serem considerados no cálculo de que trata o inciso I do caput, serão os preços das operações de venda a varejo e no atacado, no mercado interno, realizadas pela própria pessoa jurídica importadora com compradores não vinculados.**

*(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)  
(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

**§ 1º-A Na hipótese de um mesmo bem, serviço ou direito importado ser destinado à venda no mercado interno e externo, o preço parâmetro médio ponderado calculado com base no § 1º será aplicado para a totalidade dos itens vendidos no ano-calendário, independentemente do seu mercado de destino.**

*(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

*§ 2º Para fins de cálculo da média aritmética ponderada dos preços de venda, serão consideradas as operações de venda realizadas durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda e da CSLL a que se referirem os custos, despesas ou encargos.*

*(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)  
(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

*§ 2º-A O preço parâmetro calculado através do método de que trata o caput deverá ser apurado no ano-calendário em que o bem, serviço ou direito importado tiver sido baixado dos estoques para resultado.*

*(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

*§ 3º Não integram o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado para efeito do cálculo de que trata o inciso II do caput:*

*(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)  
(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

*I - o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:*

a) não vinculadas; e

b) que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados;

II - os tributos incidentes na importação; e

III - os gastos com desembaraço aduaneiro.

§ 3º-A Os valores a que se refere o § 3º deverão ser computados no custo do bem importado caso estejam incluídos nas condições de compra e venda (International Commercial Terms - Incoterm) utilizadas na operação de importação.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)

§ 3º-B O custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado a que se refere o inciso II do caput corresponde ao preço praticado do bem, direito ou serviço importado calculado com base nos critérios previstos nos §§ 15 a 17 deste artigo.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)

§ 4º O custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido deve ser calculado considerando todos os encargos necessários a sua composição, inclusive o valor do frete, do seguro, dos tributos incidentes na importação e os gastos com desembaraço aduaneiro.

§ 5º (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)

§ 6º Para efeito do método de que trata o caput, a média aritmética ponderada do preço de venda será determinada computando-se as operações de venda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração, ou desde o 1º (primeiro) dia do período de apuração caso sejam considerados valores e quantidades existentes no início do período,

§ 7º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria pessoa jurídica, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 8º Na hipótese prevista no § 7º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base nas taxas previstas no art. 38-A.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1322, de 16 de janeiro de 2013)

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1322, de 16 de janeiro de 2013)

I - Suprimido(a) - vide Instrução Normativa RFB n.º 1322, de 16 de janeiro de 2013)

II - (Suprimido(a) - vide Instrução Normativa RFB n.º 1322, de 16 de janeiro de 2013)

§ 9º Para efeito do disposto neste artigo, serão considerados como:

I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constarem da respectiva nota fiscal;

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo poder público, incidentes sobre vendas, integrantes do preço, tais como Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Serviço

**(ISS), Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); (grifos nossos)**

*III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objetos de análise.*

*§ 10. As margens a que se refere o inciso IV do caput serão aplicadas de acordo com o setor da atividade econômica da pessoa jurídica brasileira sujeita aos controles de preços de transferência e incidirão, independentemente de submissão a processo produtivo ou não no Brasil, nos seguintes percentuais:*

**I - 40% (quarenta por cento), para os setores de:**

**a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos; (grifos nossos)**

*§ 11. As margens de lucro previstas no § 10 devem ser utilizadas independentemente de o bem, o serviço ou o direito importado ter sido revendido ou aplicado à produção.*

...

*§ 15. Na hipótese de adoção do método de que trata o caput, o contribuinte deverá calcular o preço praticado médio ponderado computando as aquisições realizadas no período de apuração, os saldos de estoques existentes no início do período e expurgando os valores e as quantidades remanescentes em seu encerramento.*

*(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

*§ 16. Não integram o preço praticado:*

*(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

**I** - o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:

*(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

**a)** não vinculadas; e

*(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

**b)** que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados;

*(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

**II** - os tributos incidentes na importação; e

*(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

**III** - os gastos com desembaraço aduaneiro.

*(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

*§ 17. Os valores a que se referem o § 16 deverão ser computados no custo do bem importado caso estejam incluídos nas condições específicas de negócios (International Commercial Terms - Incoterm) utilizadas na operação de importação.*

*(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

*Art. 13. Na hipótese de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos no Brasil, devem ser calculados, de forma individual, de acordo com suas respectivas destinações, os seguintes valores:*

*I - o custo médio ponderado de venda;*

*II - o percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido, nos termos do inciso II do art. 12;*

*III - a participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, nos termos do inciso III do art. 12;*

*IV - o valor da margem de lucro, nos termos do inciso IV do art. 12; e*

*V - o preço parâmetro, nos termos do inciso V do art. 12.*

*Parágrafo único. Os preços parâmetros serão multiplicados pelas quantidades do bem importado consumidas nas respectivas destinações e levadas ao resultado do exercício, e os resultados serão somados e divididos pela quantidade total, de modo a determinar o preço parâmetro médio ponderado do bem, serviço ou direito importado.*

*(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)  
(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

### 3.2. DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. PIS/PASEP E COFINS

O contribuinte não observou o disposto na alínea a do inciso I do art. 12 da IN RFB n.º 1312/2012, ao deixar de deduzir os **valores relativos ao PIS/Pasep e à Cofins** incidentes sobre vendas, **constantes das notas fiscais emitidas pela empresa**, no cálculo do preço líquido de vendas de certos produtos, por ser beneficiário do regime de **crédito presumido** instituído pela Lei n.º 10.147/2000".

A Lei n.º 10.147, de 21/12/2000, e alterações, determinou em seu art. 1.º:

*"Art. 1.º A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei n.º 10.548, de 13.11.2002)*

*I - incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento); (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004) (grifei)*

Em seu Art. 3.º, a referida lei traz o seguinte texto:

*Art. 3º Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo: (Redação dada pela Lei n.º 10.548, de 13.11.2002)*

(...)

*§ 1º O crédito presumido a que se refere este artigo será:*

*I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art.1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo;*

*(Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*II - deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.*

(... )

***§ 3º É vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido de que trata este artigo, bem como sua restituição. (grifos nossos)***

Ao aderir ao regime especial em questão, a empresa apenas passa a ter o direito de deduzir um crédito presumido do montante devido, mas a incidência do PIS/Pasep e da Cofins permanece. Há, portanto, que se considerar o valor dessas contribuições (bem como do ICMS) e deduzi-lo do preço de revenda para fins de apuração do preço parâmetro, conforme determina a legislação.

Ao não fazer a dedução, o contribuinte encontrou em seus cálculos preços parâmetros maiores que o devido, o que gerou um ajuste unitário menor por produto e, por consequência, um ajuste total também menor que o devido, o que configura infração à legislação tributária.

Corroborar o entendimento dessa Fiscalização o Acórdão 14-64.777 da 15ª Turma da DRJ/POA, proferido Processo n.º 16561.720185/2015-41 em processo anterior do próprio contribuinte, e confirmado pelo Acórdão n.º 1402-003.472 da 4ª câmara da 2ª turma ordinária da primeira seção de julgamento do CARF conforme ementa abaixo:

***IMPORTAÇÃO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL. REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. PIS/PASEP. COFINS. INCIDÊNCIA. DEDUÇÃO DO PREÇO DE VENDA.***

*É cabível a dedução dos valores correspondentes à contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins da média aritmética ponderada dos preços de revenda praticados para fim de fixação do preço parâmetro apurado de acordo com o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), mesmo que a pessoa jurídica tenha aderido ao regime especial de crédito presumido estabelecido pela Lei n.º 10.147, de 2000, ao importador ou fabricante de medicamentos nela previstos.*

**4. DOS CÁLCULOS DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA PELA FISCALIZAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO COM PESSOAS JURÍDICAS CONSIDERADAS VINCULADAS**

#### 4.1. DA METODOLOGIA DE RECALCULO DOS AJUSTES PELA FISCALIZAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO - MÉTODO PRL

Em virtude das incorreções apontadas pela Fiscalização no item 2 do presente Termo, recalculamos globalmente os ajustes de preço de transferência do ano-calendário de 2015 devidos nas operações de importação seguindo metodologia que será detalhada a seguir.

Preliminarmente, cumpre esclarecer que, como explanado no item 2, alguns produtos sujeitos a controle apresentaram dois ou mais códigos de importação e/ou de vendas, e por conta disso foi necessário adotar uma tabela de "códigos equivalentes".

Alguns desses códigos equivalentes foram informados e confirmados pelo contribuinte ao longo da ação fiscal. Outros foram detectados pela fiscalização, principalmente os códigos dos produtos que são produzidos no país com insumos sujeitos a controle e exportados para vinculadas no exterior.

Em virtude disso, fizemos uma tabela denominada "CÓDIGOS EQUIVALENTES" que nos permitiu agregar as informações sobre produtos idênticos ou similares; essa tabela consta de todos os anexos em que foi utilizada.

#### PREÇO PARÂMETRO:

(A) Observando-se o inciso I do Artigo 12 da IN RFB N° 1312/2012, bem como seus parágrafos 12, 2º- A e 6º, selecionamos, a partir do sistema SPED-NFE todas as notas fiscais de vendas realizadas pelo contribuinte a pessoas não vinculadas, no mercado interno. A partir dessa base, recalculados os preços líquidos de vendas corrigindo-se os descontos realizados a menor pelo contribuinte relativos aos impostos e contribuições sobre vendas PIS, COFINS e ICMS, em consonância com o inciso I do Art.12 da IN RFB n°1312/2012. Os novos "preços líquidos de venda" – PLV – constam do ANEXO 1 - Demonstrativo de Apuração do Preço Líquido de Venda - AC 2015, assim como todas as etapas de cálculo. Importante observar que foram corrigidos os descontos em duplicidade do valor do ICMS conforme observado no item 2.4.7, evitando erros de fato nos cálculos do PLV.

(B) a partir de informações sobre custo médio do bem importado e do custo do produto vendido, informado pelo contribuinte ao longo da ação fiscal e demonstrados no ANEXO 2 – CUSTOS ROCHE AC 2015, calculamos o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem vendido;

(C) percentual encontrado em (B) foi aplicado ao preço líquido de venda médio (PLV) calculado em (A), e encontramos a participação dos bens importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido (inciso III);

(D) Sobre o valor da participação do bem importado no preço líquido de venda médio, aplicamos a margem de lucro de 40% (Inciso IV do Art. 12 e Inciso III do § 6 do Art. 12)

(E) O preço parâmetro médio foi encontrado subtraindo-se a margem de lucro calculada em (D) da participação calculada em (C).

Nos casos em que determinado insumo importado foi aplicado na produção de diversos bens finais, foram gerados preços parâmetros distintos para cada produto. Desta forma, apuramos o preço parâmetro médio ponderado, dividindo a somatória dos preços parâmetros pela quantidade total de insumo utilizada na produção (Art. 13 da IN RFB n°1312/2012)

Os preços parâmetros calculados estão demonstrados na planilha ANEXO 3 - Demonstrativo de Apuração dos Preços Parâmetros pelo PRL 40 - AC 2015.

## PREÇO PRATICADO

O preço praticado médio, no método PRL, é o próprio custo do bem importado, conforme determina o § 3º B do Art. 12 da IN RFB N.º 1312/2012:

*§ 3º-B O custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado a que se refere o inciso II do caput corresponde ao preço praticado do bem, direito ou serviço importado calculado com base nos critérios previstos nos §§ 15 a 17 deste artigo. (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

Os custos dos bens importados constam do ANEXO 2 - CUSTOS ROCHE AC 2015 e reproduzidos no ANEXO 3, na planilha "PREÇO PRATICADO".

## AJUSTE UNITÁRIO

O ajuste unitário, por produto, é a diferença positiva entre o preço praticado médio e o preço parâmetro médio.

Ressaltamos que, seguindo o estabelecido no art. 51 da IN RFB N.º n.º 1312/2012, que trata da margem de divergência, foram feitos ajustes para todos os automóveis em questão, uma vez que a diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro foi superior a 5%.

### *Seção VII*

#### *Da Margem de Divergência*

*Art. 51. Até 31 de dezembro de 2018, será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com pessoas jurídicas vinculadas, quando o preço parâmetro médio ponderado diverja em até 5% (cinco por cento), para mais ou para menos, do preço praticado médio ponderado (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)*

*§ 1º Na hipótese descrita no caput, nenhum ajuste será exigido da pessoa jurídica na apuração do imposto sobre a renda, e na base de cálculo da CSLL.*

*§ 2º A margem de que trata o caput será de 3% (três por cento) na hipótese de importação ou exportação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, quando deverá ser utilizado o método do Preço sob Cotação na Importação (PCI) ou o método do Preço sob Cotação na Exportação (Pecex), definido nos arts. 16 e 34, respectivamente.*

## QUANTIDADE DE AJUSTES

Nos casos de uma simples revenda, a quantidade de ajustes é a própria quantidade vendida do produto importado de vinculada, sujeito aos controles de preços de transferência.

Nos casos em que o bem importado é um insumo, utilizado na produção, esta quantidade foi apurada indiretamente, aplicando-se a relação insumo/produto às quantidades vendidas dos produtos finais que levam tal insumo em sua composição.

Quanto a esse último item, observamos que, como disposto § 1º-A do Art. 12 da IN 1312/2012, apesar das vendas para o mercado externo serem excluídas da formação do preço parâmetro médio pelo método PRL, o consumo derivado dessas vendas ao mercado externo deve integrar a quantidade de ajustes relativos ao produto ou insumo importado. O mesmo aplica-se às vendas a pessoas vinculadas, que apesar de não

participarem do cálculo do preço parâmetro, devem ser consideradas para fim de apuração da quantidade ajustada.

No ANEXO 4 - Quantidades de ajustes AC 2015, demonstramos todos as etapas de cálculos das quantidades ajustadas, a partir das vendas do ano-calendário de 2015.

#### AJUSTE TOTAL

O ajuste total calculado pela fiscalização é o resultado da multiplicação do ajuste unitário pela quantidade de ajustes.

No ANEXO 5 - Cálculo dos Ajustes de Importação AC 2015 - FISCALIZAÇÃO estão recalculados os ajustes para o método PRL, adotando-se os preços praticados do ANEXO 2, os preços parâmetros calculados pela Fiscalização no ANEXO 3, e as quantidades de ajustes constantes no ANEXO 4.

#### 4.2. DOS CÁLCULOS DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA PELA FISCALIZAÇÃO DO PRODUTO HERCEPTIN 150 MGS. NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO COM PESSOAS JURÍDICAS CONSIDERADAS VINCULADAS, PELO MÉTODO PRL

Como o contribuinte não procedeu aos cálculos de ajustes para o produto HERCEPTIN 150 mg, caberá a esta autoridade fiscal aplicar qualquer um dos métodos, conforme definido no § 2º do art. 53 da IN RFB nº 1.312/2012:

*§ 2º Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos para comprovação do preço parâmetro ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRFB encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa.*

A fiscalização optou por fazer os cálculos utilizando o método PRL, por ser o método em relação ao qual dispunha das informações necessárias.

Os cálculos para o produto HERCEPTIN 150 mg foram realizados com a metodologia descrita no item 4.1 e estão nos anexos 1 a 5, com a ressalva de que o preço praticado (custo médio do produto importado) foi calculado a partir das informações das importações extraídas do SISCOMEX, e estão demonstrados à parte no ANEXO 6 - Demonstrativo do Preço Praticado - HERCEPTIN 150 MG.

#### 4.3. CONCLUSÃO

O valor total dos ajustes recalculado de maneira global pela Fiscalização para os produtos sujeitos ao controle de preços de transferência nas operações de importação é de R\$ 553.090.390,00, enquanto o valor declarado na ECF foi de R\$ 21.850.776,23. A diferença constatada de R\$ 531.239.613,77 ensejará o lançamento de ofício pela Autoridade Fiscal.

#### 5. DOS VALORES APURADOS EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO

A empresa informou na Escrituração Contábil Fiscal - ECF do ano-calendário 2015/exercício 2016, como Adição ao Lucro Líquido do ano-calendário de 2015, o valor de R\$, a título de "Ajustes Decorrentes de Métodos de Preços de Transferências". (Linha 9 da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral e linha 9 da Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido). Esse valor engloba os ajustes referentes aos métodos de preços de transferência aplicados às operações de importação e de exportação.

A tabela abaixo resume a apuração dos valores a serem lançados de ofício:

DISCRIMINAÇÃO	Valores R\$
Valor total oferecido à tributação ECF/2016, como adição do IRPF e CSLL a título de ajustes de Preços de Transferência	25.307.749,53
(-) Valor declarado à título de ajuste de Preços de Transferência referente às operações de exportação	3.456.973,30
(=) Valor declarado à título de ajuste de Preços de Transferência referente às operações de importação (corrigido)	21.850.776,23
Valor total de ajustes de Preços de Transferência nas operações de importação, calculado pela Fiscalização	553.090.390,00
(-) Valor já declarado referente aos ajustes de Preço de Transferência - importação	21.850.776,23
Diferença a lançar referente às operações de importação - PT	531.239.613,77

A diferença entre o valor de ajuste declarado pela empresa e o apurado pela Fiscalização constitui o valor tributável objeto do presente lançamento de ofício, mediante o ajuste das bases de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no montante de R\$ 531.239.613,77.

Por consequência, foram lavrados Autos de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no montante de R\$ 132.809.903,45 e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$ 47.811.565,24.

Os valores principais dos tributos foram acrescidos da multa prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, bem como dos correspondentes juros de mora, conforme determinado pelo art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96, perfazendo um crédito tributário consolidado de R\$ 281.490.590,35 para o IRPJ e de R\$ 101.336.612,52 para a CSLL, totalizando um crédito tributário lançado de R\$ 382.827.202,87 (Trezentos e oitenta e dois milhões, oitocentos e vinte e sete mil, duzentos e dois reais e oitenta e sete centavos).

(...)

#### IMPUGNAÇÃO

4. Irresignado com o lançamento, o sujeito passivo, em 03/12/2020 (fl. 1.600), apresentou impugnação às fls. 1.661 a 1.642, documentos de representação às fls 1.643 a 1.660 e documentos comprobatórios às fls. 1.661 a 2.019. Alega o seguinte (ordem de apresentação e títulos de acordo com o apresentado pelo defendente):

(...)

11. Contudo, como a Impugnante passa a demonstrar, o Auto de Infração não merece prosperar, quer em razão de sua manifesta nulidade, quer em razão das razões de mérito que demonstram que o ajuste de preços de transferência considerado pela Impugnante em sua ECF estava correto e foi feito em estrita observância da legislação e regulamentação aplicáveis.

#### PRELIMINARMENTE: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

(i) Indevida desconsideração do regime de apuração eleito pela Impugnante

12. Em primeiro lugar, cabe à Impugnante apontar um vício essencial do Auto de Infração, que compromete sua validade de forma irreversível e que pode ser verificado de plano pelos órgãos de julgamento, independentemente de qualquer dilação probatória.

13. Com efeito, a Fiscalização calculou os preços, os preços-parâmetro e os respectivos ajustes relativos às importações considerando todo o ano-calendário de 2015, ignorando por completo que a Impugnante era, então, optante pela apuração trimestral de IRPJ e CSLL (vide ECF às fls. 15 a 1500).

14. Como se sabe, as regras de preços de transferência estão contidas no artigo 18 e seguintes da Lei 9.430/96. No que interessa à demonstração da nulidade da autuação fiscal, cabe destacar o artigo 18, § 1º, na redação já vigente em 2015, que trata da forma de cálculo das médias que compõem o cálculo do PRL:

*"Art. 18. 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 seguintes métodos: [...]"*

*II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:*

*[... ]*

*§ 1º As médias aritméticas ponderadas dos preços de que tratam os incisos I e II do caput e o custo médio ponderado de produção de que trata o inciso III do caput serão calculados considerando-se os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a que se referirem os custos, despesas ou encargos. [...]"*

15. Por sua vez, o artigo 45 da Lei nº 10.637, de 30.12.2002 ("Lei 10.637/02"), que trata da aplicação das regras estabelecidas na Lei 9.430/96, determina que:

*I - conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou*

*II - conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de esses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.*

*[■■■]*

*§ 2º Caso a pessoa jurídica opte por adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido, o valor total do excesso apurado no período de aquisição deverá ser excluído do patrimônio líquido, para fins de determinação da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, alterada pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996."*

16. Como se infere das regras acima, o cálculo dos preços-parâmetro e praticado, para fins de comparação e aplicação da legislação de preços de transferência, deve ser realizado com base no período de apuração do IRPJ e da CSLL, conforme opção feita pelo contribuinte.

17. Os regimes de apuração do IRPJ e da CSLL vigentes em 2015 foram instituídos justamente pela Lei 9.430/96, cujo artigo 1º estabeleceu que o IRPJ seria determinado com base nos regimes de lucro real, presumido ou arbitrado, "**por períodos de apuração trimestrais**", sendo facultado ao contribuinte sujeito à sistemática de apuração pelo lucro real a opção pelo regime de apuração em base anual.

18. No caso específico da legislação de preços de transferência, como se viu acima, há clara determinação para que os ajustes sejam calculados e aplicados com base no

período de apuração. Repare-se, nesse ponto, que o texto legal é preciso ao ponto de utilizar o termo "**período de apuração**", exatamente como indicado e definido pela própria Lei 9.430/96 - e que pode ser trimestral ou anual, conforme opção do contribuinte sujeito à sistemática de apuração pelo lucro real.

19. Assim, fica claro que, no caso da Impugnante - empresa sujeita à apuração do lucro real em base trimestral - a Fiscalização, ao calcular os ajustes de preços de transferência segundo os critérios que entende corretos, **deveria tê-lo feito observando os períodos trimestrais de apuração, e não adotando arbitrariamente o período anual**. No entender da Impugnante, essa conclusão é óbvia e decorre expressamente da lei e da sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL.

20. Com efeito, não há em nenhum dispositivo legal ou infralegal uma determinação para que os preços de transferência sejam calculados com base nas operações praticadas durante todo o ano, ou que o ajuste seja realizado apenas em 31 de dezembro de cada ano, independentemente de a pessoa jurídica ser optante da apuração trimestral ou anual do lucro real.

21. Aliás, a ECF traz campos a serem preenchidos com eventuais ajustes de preços de transferência **em cada trimestre**, na linha 12 do registro M300, como ilustra o modelo abaixo, relativo ao 1º trimestre do ano de 2015:

Data Saída Inicial	Data Saída Final	Período de apuração
01/01/2015	31/03/2015	T01 - Primeiro Trimestre

Registro M300 - Demonstração do lucro Real			
Código	Descrição	Indicador do tipo de lançamento	
8.18	Fundo de Aposentadoria Individual FAPI Parcelas Não Dedutíveis	A	
9	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	A	
10	Lucros Disponibilizados no Exterior	A	
11	Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	A	
12	Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferência	A	

22. Especificamente sobre essa questão, vale, ainda, fazer um esclarecimento. A IN 1.312/12, em seu artigo 54, define o seguinte:

*"Art. 54. As verificações dos preços de transferência, a que se refere esta Instrução Normativa, serão efetuadas por períodos anuais, em 31 de dezembro, exceto nas hipóteses de início e encerramento de atividades e de suspeita de fraude."*

23. Em uma leitura superficial, seria possível cogitar que o referido artigo estabelece que os ajustes de preços de transferência somente devem ser realizados em 31 de dezembro de cada ano, com base nas operações realizadas durante todo o ano calendário, independentemente do regime de apuração do lucro real adotado pela pessoa jurídica.

24. Essa interpretação, contudo, é inadmissível. Em primeiro lugar, porque não haveria respaldo legal para esse entendimento, na medida em que **a Lei 9.430/96 não possui nenhum dispositivo nesse sentido**, sempre fazendo alusão, como visto acima, a "período de apuração" de forma genérica (isto é, sem especificar se trimestral ou anual).

25. Em segundo lugar, porque o mencionado artigo 54 se encontra dentro do capítulo da IN 1.312/12 destinado aos procedimentos de fiscalização. Assim, apesar de impreciso, o artigo 54 nada mais é do que uma determinação destinada às autoridades fiscais, para que o procedimento de verificação da aplicação das regras seja realizado somente após o encerramento do ano calendário. Tanto é assim, que o dispositivo faz uso da expressão "suspeita de fraude", que obviamente apenas faz sentido no âmbito de um procedimento de fiscalização, e não na apuração pelo próprio contribuinte.

26. Em linha com os argumentos acima, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), já decidiu, inclusive por meio de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF"), que **os preços-parâmetro devem ser aferidos em conformidade com o período de apuração eleito pelo contribuinte (ou seja, anual ou trimestral):**

(i) **"PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - [...] AJUSTE NA IMPORTAÇÃO**

*É correta a utilização, pela fiscalização, de qualquer um dos três métodos de ajuste somente quando a empresa não utilizou qualquer método de ajuste previsto na legislação. Quando a empresa efetua o ajuste e intimada, apresenta as planilhas e os documentos que lhes deram origem, cabe a fiscalização tão somente conferir a veracidade dos dados. **O período de apuração dos preços médios deve ser o de ocorrência do fato gerador (TRIMESTRAL OU ANUAL).** (Lei 9.430/96 art. 18 § 1º)."*

(CSRF, 1ª Turma, Processo n.º 16327.002138/00-00, Acórdão n.º 01-06.073, julgado em 11.11.2008)

(ii) **"PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - [...] AJUSTE NA IMPORTAÇÃO**

*É correta a utilização, pela fiscalização, de qualquer um dos três métodos de ajuste somente quando a empresa não utilizou qualquer método de ajuste previsto na legislação. Quando a empresa efetua o ajuste e intimada, apresenta as planilhas e os documentos que lhes deram origem, cabe a fiscalização tão somente conferir a veracidade dos dados. **O período de apuração dos preços médios deve ser o de ocorrência do fato gerador (TRIMESTRAL OU ANUAL).** (Lei 9.430/96 art. 18 § 1º). (CSRF, 1ª Turma, Processo n.º 16327.002604/2003-07, Acórdão n.º 01-05.784, julgado em 4.12.2007)*

27. Além disso, a não observância do regime de apuração eleito pela Impugnante, sem a indicação de qualquer justificativa ou fundamento legal para tanto, viola o artigo 142 do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25.10.1966 ("CTN"), razão pela qual macula por completo o Auto de Infração, conforme farta jurisprudência do CARF:

(i) **"NULIDADE. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE PELO LUCRO REAL ANUAL DESCONSIDERADA PELA FISCALIZAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO PELO LUCRO REAL TRIMESTRAL. ILEGALIDADE.**

*Foi desconsiderada, de maneira equivocada pela Fiscalização, a opção da contribuinte pelo lucro real anual. Portanto, os lançamentos de ofício efetuados pela autoridade tributária adotando como regime de tributação o lucro real trimestral padecem de suporte legal, encontram-se em desacordo com a legislação em regência e afrontam os critérios material e temporal previstos no artigo 142 do CTN, razão pela qual devem ser considerados nulos. [.]"*

*(CARF, 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Processo n.º 14041.001.159/2008-35, Acórdão n.º 1401-001.411, julgado em 5.3.2015)*

**(ii) "IRPJ. CSLL. LUCRO REAL. ERRO NO LANÇAMENTO. ASPECTO TEMPORAL.**

*O lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, ao adotar equivocadamente regime de tributação trimestral, ao invés do anual conforme opção consumada pelo contribuinte, afronta o aspecto temporal previsto na legislação tributária. **Trata-se de erro de direito que macula o ato administrativo de nulidade insanável.**"*

*(CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, Processo n.º 10875.005.595/2003-13, Acórdão n.º 9101-002.147, julgado em 7.12.2015)*

28. Na linha dos precedentes acima, a indevida desconsideração do regime de apuração do lucro real adotado pela Impugnante implica irreversível vício de nulidade do Auto de Infração, sendo impositivo o cancelamento integral dos créditos tributários em questão.

(ii) Extinção de parte do crédito constituído pela decadência

29. Ainda em sede de preliminar, caso seja superada a alegação de nulidade acima apresentada, o que se admite apenas para argumentar, deverá ser reconhecida a decadência do direito do Fisco de constituir os créditos de IRPJ e CSLL em relação ao 1º, 2º e 3º trimestres de 2015.

30. Como explicado anteriormente, não há qualquer comando legal que estipule que os ajustes de preços de transferência sejam realizados somente em 31 de dezembro de cada ano - calendário. Pelo contrário, a legislação do IRPJ e da CSLL determina que as adições e exclusões sejam realizadas pelo contribuinte em conformidade com o período de apuração eleito para o regime do lucro real.

31. No caso da Impugnante, não há dúvidas de que o período de apuração escolhido foi o trimestral. Assim, também não restam dúvidas de que eventuais adições ao lucro real decorrentes de ajustes de preços de transferência deveriam ser eventualmente realizadas nos trimestres correspondentes.

32. O artigo 150, inciso IV, do CTN estabelece que o prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de 5 anos, contados a partir do fato gerador.

33. No caso do IRPJ e da CSLL devidos por empresas optantes pelo regime do lucro real trimestral, há reiterados precedentes reconhecendo que o fato gerador dos tributos ocorre no último dia de cada trimestre (conforme, aliás, determina expressamente o artigo 1º da Lei 9.430/96):

**(i) "DECADÊNCIA - IRPJ E CSLL APURADOS PELO LUCRO REAL TRIMESTRAL - ART. 150, § 4º - INOCORRÊNCIA**

*Uma vez apurado trimestralmente, o fato gerador do IRPJ e da CSLL se concretiza no último dia de cada trimestre, iniciando aí a contagem do prazo decadencial. Observado o prazo de 5 anos previsto pelo art. 150, § 4º, do CTN para a cientificação do contribuinte quanto ao ato de lançamento, não se observa a decadência. [...]"*

*(CARF, Primeira Seção, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo n.º 19515.000597/2006-14, Acórdão n.º 1302-003.154, julgado em 16.10.2018)*

**(ii) "DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. IRRF. PIS. COFINS. CSLL.**

*LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.*

*Havendo pagamento antecipado o direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário decai após cinco anos contados do fato gerador que, nos casos do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) é a data da ocorrência da obrigação e no caso de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), ocorre no último dia do trimestre, no caso de levantamento trimestral, ou em 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado, no caso de levantamento anual. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.*

*Recurso Especial do Procurador Negado na Parte Conhecida."*

*(CARF, CSRF, 1S Turma, Processo n.º 10435.000.445/99-00, Acórdão n.º 9101-001.585, julgado em 24.1.2013)*

34. Nesse sentido, caso superada a arguição de nulidade integral demonstrada acima (o que se admite apenas para fins de argumentação), deverá ser reconhecido que o Auto de Infração combatido apenas poderia ter constituído créditos de IRPJ e CSLL em relação ao 4º trimestre de 2015, tendo em vista o decurso de prazo decadencial de 5 anos em relação aos trimestres anteriores.

35. Assim, esta Impugnação deverá ser provida para o fim de excluir da autuação fiscal as operações ocorridas no 1º, 2º e 3º trimestres de 2015, cancelando-se parcialmente o crédito tributário constituído.

**MÉRITO: IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**

36. Além das razões preliminares acima apresentadas, o Auto de Infração impugnado também não prospera quanto ao mérito, tendo em vista os diversos erros cometidos pela Fiscalização, que a Impugnante passa a demonstrar de forma detalhada.

**(i) Inclusão indevida de operações atípicas**

37. O primeiro erro cometido pela Fiscalização na apuração dos ajustes de preços de transferência supostamente devidos pela Impugnante em 2015 diz respeito à indevida inclusão de operações atípicas na determinação dos preços-parâmetro, em frontal violação ao que determina a IN 1.312/12:

*"Art. 44. Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como nas liquidações de estoque, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais".*

38. A regra acima, apesar de não estabelecer uma definição clara do que se considera como operação atípica, assegura de forma expressa que, **em hipótese alguma**, operações atípicas serão consideradas para determinação dos preços-parâmetro, cuidando de exemplificar algumas transações entendidas como tal, a saber: liquidações de estoque, encerramentos de atividades e vendas com subsídios governamentais. A natureza exemplificativa dessa lista é clara e decorre essencialmente da utilização da expressão "tais como".

39. Para que seja possível delimitar o conceito de operações atípicas, é preciso verificar qual o elemento comum às três hipóteses listadas pelo artigo 44 acima transcrito. Vendas realizadas no contexto de liquidações de estoque ou do encerramento de atividades e, ainda, vendas beneficiadas por subsídios governamentais têm em comum

uma única característica: tendem a ser realizadas por valores inferiores aos que seriam usuais (ou seja, inferiores aos valores considerados "típicos", ou "de mercado").

40. Assim, para que tais operações não contaminem os cálculos relacionados ao controle de preços de transferência e acabem causando distorções indesejadas, estabeleceu-se que devem ser completamente desconsideradas para fins de determinação dos preços-parâmetro.

41. Com efeito, se a legislação de preços de transferência tem por objetivo ajustar as condições de uma relação entre partes relacionadas para que fiquem o mais próximo possível daquelas que seriam encontradas em uma transação entre partes independentes, não faria sentido considerar, nessa análise, transações realizadas em circunstâncias não alinhadas à lógica do mercado.

42. Esclareça-se, nesse ponto, que a expressão "operações atípicas" utilizada pela regulamentação não se refere a operações "não usuais" ou "pouco recorrentes", mas sim a operações realizadas em condições que não são consideradas de mercado (essas, sim, operações "típicas").

43. Não se pode, portanto, cometer o equívoco de tomar a expressão "operações atípicas" por operações "não usuais" ou "pouco recorrentes", pois o objetivo do artigo 44 da IN 1.312/12 é claramente assegurar que o cálculo de preços de transferência seja realizado apenas a partir de transações de mercado, evitando a contaminação do preço-parâmetro por operações realizadas em circunstâncias excepcionais.

44. Assim, nada impede que **todas** as operações praticadas por um contribuinte com um mesmo produto sejam consideradas atípicas, pois a atipicidade de uma operação - à luz da legislação de preços de transferência - se verifica quando a operação ocorre em circunstâncias diferentes daquelas que seriam verificadas em condições de livre mercado (ou seja, sem a interferência de agentes externos influenciando o preço praticado). Como se verá adiante, esse é exatamente o caso de um dos produtos importados e vendidos pela Impugnante: o HERCEPTIN 150MG.

45. Especificamente no caso de operações sujeitas ao PRL, por exemplo, são atípicas as revendas no mercado interno que, por circunstâncias alheias às regras gerais de mercado, não permitem a aplicação, no caso concreto, das margens de lucro estabelecidas como típicas na regulamentação.

46. No caso da Impugnante, há uma série de circunstâncias que deveriam ter sido consideradas pela Fiscalização para identificação das operações atípicas e que foram completamente ignoradas, como se passa a demonstrar.

(a) Subsídio governamental: isenção tributária

47. Parte dos medicamentos contemplados pela autuação fiscal **conta com subsídio governamental**, que é exatamente uma das hipóteses de operações atípicas expressamente enumeradas pelo artigo 44 da IN 1.312/12.

48. Com efeito, por meio do Convênio ICMS n.º 87, de 5.7.2002 ("**Convênio 87/02**"), o Conselho Nacional de Política Fazendária ("**CONFAZ**") concedeu **isenção de ICMS** em operações com fármacos e medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal.

49. No ano de 2015, no que interessa ao presente caso, os seguintes medicamentos estavam contemplados pela isenção de ICMS nos termos do Convênio 87/02 (doc. 3):

(i) HERCEPTIN 150 MG (trastuzumabe),

(ii) ACTEMRA (tocilizumabe),

- (iii) PROLOPA (levodopa + cloridrato de benserazida),
- (iv) PULMOZYME (alfadornase),
- (v) ROACUTAN (isotretinoína), e
- (vi) PEGASYS 180 MG (alfapeginterferona 2a, ou interferon.

50. Por outro lado, por força do Convênio ICMS n.º 140, de 19.12.2001 ("Convênio 140/01" - doc. 4), também contavam com subsídio governamental relativo a isenção de ICMS as operações com os seguintes produtos vendidos pela Impugnante:

- (i) MABTHERA (rituximabe);
- (ii) PEGASYS (alfapeginterferona 2a , ou interferon alfa-2A, e
- (iii) TARCEVA (cloridrato de erlotinibe).

51. Finalmente, também gozavam de subsídio governamental mediante isenção de ICMS aplicável especificamente a medicamentos de tratamento de câncer, nos termos do Convênio ICMS n.º 162, de 14.12.1994 ("Convênio 162/94" - doc. 5), as seguintes famílias de produtos, em qualquer de suas apresentações:

- (i) AVASTIN (bevacizumabe),
- (ii) HERCEPTIN (trastuzumabe), e
- (iii) XELODA (capecitabina).

52. Sendo assim, as vendas dos produtos contemplados pelos Convênios 87/02, 140/01 e 162/94, por contarem com subsídio governamental na forma de isenção de ICMS, classificam-se como operações atípicas e, portanto, não poderiam ter sido consideradas na formação do preço-parâmetro.

53. Esse ponto, inclusive, já foi objeto de discussão em outro processo administrativo, de n.º 16561.720185/2015-41, decorrente de Auto de Infração em matéria de preços de transferência lavrado contra a própria Impugnante. No caso em questão, o CARF deu ganho de causa à Impugnante, determinando que as vendas com isenção de ICMS por força do Convênio 87/02 fossem excluídas do cálculo do preço-parâmetro, conforme consta do acórdão n.º 1402-003.472 (doc. 6), parcialmente transcrito adiante:

(...)

54. Dessa forma, em linha com a decisão proferida pelo CARF em favor da própria Impugnante, impõe-se que sejam cancelados os ajustes relativos aos produtos sujeitos aos Convênios 87/02, 140/01 e 162/94, por consistirem em vendas com subsídio governamental e, portanto, caracterizarem-se como operações atípicas.

55. Observe-se, ainda, que a Fiscalização não fundamentou de forma adequada a sua discordância quanto à caracterização das operações sujeitas aos Convênios 87/02, 140/01 e 162/94 como atípicas. Ao contrário, limitou-se a afirmar que "subsídios governamentais" seriam diferentes de "isenção tributária", sem explicar o porquê de tal diferenciação, como consta no seguinte trecho do TCF:

(...)

56. No caso da Impugnante, os benefícios de ICMS concedidos pelos Convênios constituem subsídios exatamente porque são concedidos com o objetivo de reduzir o preço dos medicamentos vendidos, para torná-los mais acessíveis à população em geral.

Vários medicamentos comercializados pela Impugnante e contemplados pelos mencionados Convênios de ICMS destinam-se ao tratamento de graves enfermidades (como o câncer, por exemplo), de modo que há claro interesse público para que o governo conceda subsídios aplicáveis a tais medicamentos.

57. Na verdade, ao contrário do que afirmou a Fiscalização, as isenções e incentivos tributários nada mais são do que uma espécie do gênero "subsídio governamental". Ora, os subsídios são incentivos econômicos concedidos pelo governo - seja ele federal, estadual ou municipal - com o objeto de reduzir os preços de determinados produtos. Em regra, incentivos desse tipo podem ser implementados mediante transferências financeiras para os vendedores dos produtos, ou mediante estratégias para reduzir os custos/despesas desses vendedores, inclusive os custos tributários.

58. Tanto é assim, que em recente relatório sobre o Orçamento de Subsídios da União publicado pelo próprio Ministério da Economia (doc. 7), ao qual se encontra subordinada a Receita Federal do Brasil, afirma-se de forma taxativa que as isenções e reduções tributárias consistem espécie de subsídio governamental:

(...)

59. Sendo assim, não há dúvidas de que as operações contempladas por isenção de ICMS por força dos Convênios 87/02, 140/01 e 162/94 gozam de subsídio governamental - em linha com o que o CARF já reconheceu em favor da Impugnante, e também com os conceitos definidos pelo próprio Ministério da Economia. Dessa forma, é notório que as operações beneficiadas pelas isenções concedidas pelos Convênios são atípicas e, portanto, jamais poderiam ter sido computadas pela Fiscalização nos cálculos que resultaram no Auto de Infração.

60. Os fundamentos até aqui expostos aplicam-se indistintamente a todos os produtos para os quais a Fiscalização recalculou os ajustes de preços de transferência, inclusive o HERCEPTIN 150 MG.

61. Com efeito, tal produto apresenta a peculiaridade de que todas as suas vendas foram contempladas pela isenção de ICMS determinada pelo Convênio 87/02, por se tratar de produto comercializado exclusivamente no canal público. Essa peculiaridade, contudo, não afasta a caracterização de tais vendas como atípicas, uma vez que, em linha com o já demonstrado acima, a atipicidade se caracteriza quando a operação foge dos parâmetros de mercado, e não quando se trata de operação pouco usual.

62. Em outras palavras, não se pode confundir "operações atípicas" com "operações esporádicas" ou "pouco usuais", já que o conceito de atipicidade deve ser determinado tendo em vista o objetivo dos métodos de preços de transferência, que consiste em determinar preços mais próximos aos de mercado (isto é, que seriam idealmente praticados entre partes independentes, sujeitas à aplicação das leis básicas de mercado, com a da oferta e da procura) a serem comparados com os preços praticados entre partes relacionadas.

63. Sendo assim, quanto ao HERCEPTIN 150 MG, uma vez que todas as suas vendas gozaram de subsídio governamental e se enquadravam como atípicas, a Fiscalização jamais deveria ter calculado o respectivo preço-parâmetro com base no método PRL, pois a aplicação de tal método, por definição, parte dos preços de venda praticados pelos contribuintes, então sua aplicação é inviável quando todas as operações de venda são atípicas.

64. Dito de outra forma: se todas as vendas de HERCEPTIN 150 MG foram subsidiadas pelo governo por meio de isenção fiscal, é certo que tais vendas foram atípicas, de acordo com o conceito estabelecido na regulamentação, o posicionamento do CARF e o entendimento do próprio Ministério da Economia. Sendo assim, o preço

de revenda praticado pela Impugnante no ano de 2015 para o HERCEPTIN 150 MG não pode ser considerado como preço-parâmetro para fins de aplicação do PRL.

65. Nesse contexto, ante a ausência de um preço-parâmetro válido para o HERCEPTIN 150 MG, a Fiscalização não poderia ter aplicado o PRL, de onde ser inafastável o cancelamento integral da autuação quanto a esse produto específico.

66. No mais, diante de todo o exposto, devem ser integralmente cancelados também os ajustes relativos aos demais produtos contemplados com subsídios governamentais sob a forma de isenções de ICMS (não apenas o HERCEPTIN 150 MG).

67. O cancelamento do ajuste é medida que se impõe porque o vício na determinação dos preços-parâmetro é insanável. Não seria possível corrigir o equívoco cometido pela Fiscalização sem, na verdade, lavrar novo auto de infração, o que é de todo inadmissível. Essa questão é ainda mais evidente no caso do HERCEPTIN 150 MG que sequer permite, no ano de 2015, a utilização do PRL como método.

(b) Mercado controlado: aplicação do Coeficiente de Adequação de Preços ("CAP") às vendas governamentais

68. Para a maioria dos produtos contemplados pela autuação, as operações de revenda consideradas pela Fiscalização na determinação dos preços-parâmetro para aplicação do método PRL são de duas naturezas: privadas e governamentais. Conforme será detalhado adiante, algumas vendas governamentais ocorrem em circunstâncias que as caracterizam como atípicas, porque nelas a Impugnante é obrigada pelo governo federal à concessão de um desconto obrigatório, mediante aplicação do chamado Coeficiente de Adequação de Preços ("CAP").

69. O mercado de medicamentos é um mercado notoriamente regulado, sujeito ao controle da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos ("CMED") e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária ("ANVISA"), nos termos da Lei nº 10.742, de 6.10.2003 ("Lei 10.742/03").

70. Nesse contexto, a CMED divulga periodicamente valores máximos pelos quais os medicamentos podem ser comercializados, sendo que há um "Preço Fábrica", definido como "preço praticado pelas empresas produtoras ou importadoras do produto e pelas empresas distribuidoras" e um "Preço Máximo ao Consumidor", definido como "preço máximo permitido para venda ao consumidor" em publicação no site da ANVISA (doc. 8).

71. Assim, mesmo nas vendas privadas, a Impugnante não tem plena liberdade de delimitação dos preços praticados, tendo em vista a existência de um teto fixado pela CMED. Essa característica, no entanto, é ainda mais gritante no caso das vendas governamentais, em que há obrigatoriedade de concessão de um desconto, mediante aplicação do CAP, definido da forma abaixo:

(...)

72. O CAP é regulado pelas Resoluções CMED nº 4, de 18.12.2006 ("Resolução 4/06", doc. 9) e nº 3, de 2.3.2011 ("Resolução 3/11", doc. 10), que determinam que tal desconto seja obrigatoriamente aplicado com relação a vendas governamentais em determinadas circunstâncias especiais, a saber:

(...)

73. Pelas hipóteses acima, percebe-se que o CAP deve ser aplicado em situações de evidente interesse público, como em relação a medicamentos para tratamento de doenças mais graves (como DST/AIDS e câncer) e a medicamentos adquiridos pelo Poder Público por força de decisão judicial.

74. No ano-calendário de 2015 e no que interessa ao Auto de Infração ora impugnado, os produtos da Impugnante sujeitos ao CAP, conforme publicação da CMED (doc. 11), foram aqueles relacionados na listagem anexa (doc. 12).

75. Naquele ano, a venda governamental dos referidos produtos estava sujeita a um desconto obrigatório de 18,77%, nos termos do Comunicado CMED n.º 12, de 30.12.2014 (doc. 13), sendo oportuno notar que, no caso de contratos públicos, o coeficiente do CAP aplicável a determinada venda pode ser aquele vigente no ano de celebração do contrato e não no momento da venda efetiva, a depender das circunstâncias específicas de cada negociação. Por essa razão, algumas vendas da Impugnante chegaram a ocorrer com aplicação de descontos obrigatórios vigentes em anos anteriores, como o de 21,92%, determinado pelo Comunicado CMED n.º 5, de 5.9.2013 (doc. 14).

76. A obrigatoriedade da aplicação de desconto por meio do CAP, aliada ao fato de que essa obrigatoriedade decorre de circunstâncias peculiares de evidente interesse público (como vendas de medicamentos para doenças mais graves, ou vendas decorrentes de ações judiciais), não deixa dúvidas quanto à caracterização dessas operações como atípicas, tendo em vista que obviamente fogem a padrões normais de mercado.

77. Imagine-se, por exemplo, a seguinte situação, em que estivessem presentes condições normais de mercado: João foi condenado por uma decisão judicial a entregar a Pedro 100 unidades de uma determinada cadeira, que é fabricada apenas pela Empresa X. Caso João não cumpra a determinação judicial, estará sujeito a uma multa diária. A Empresa X, única fornecedora da cadeira em questão, sabendo da situação em que João se encontra, tende a aumentar o preço da cadeira, aplicando a regra elementar da oferta e da procura (baixa oferta e alta procura = preços mais altos).

78. Na situação da Impugnante, ocorre justamente o contrário. A aplicação do CAP é obrigatória no caso das vendas de medicamentos comprados por força de decisão judicial. Sendo assim, se uma decisão judicial obriga que determinado órgão do governo forneça, por exemplo, HERCEPTIN 440MG a um indivíduo, a Impugnante não poderá aplicar a lógica de mercado e aumentar o preço de tal produto. Pelo contrário, a Impugnante estará obrigada a aplicar um desconto sobre o preço do produto nas vendas ao governo, agindo na contramão da lei da oferta e da procura, porém em benefício do interesse público. Em outras palavras, a Impugnante é atingida pela decisão judicial e, ainda que de forma indireta, acaba sendo "condenada a praticar um preço mais baixo" do que o que seria típico em sua operação.

79. Transpondo a situação da Impugnante para o exemplo ilustrativo apresentado acima, sendo João um órgão do governo, a Empresa X deverá reduzir o preço da cadeira, o que claramente não está alinhado à lógica que orienta típicas relações de mercado.

80. Logo, não há dúvidas de que as vendas governamentais feitas pela Impugnante com aplicação do CAP devem ser excluídas do cálculo do preço-parâmetro, diante de sua evidente atipicidade.

81. Vale também enfatizar que, ao contrário do que dá a entender a Fiscalização no TCF que acompanha o Auto de Infração, a Impugnante não defende a atipicidade das operações em debate simplesmente por terem como destinatário o governo. O que torna essas operações atípicas, na verdade, é o fato de o preço nelas praticado fugir do que se esperaria em condições de livre mercado em virtude da aplicação do CAP, que, como vimos, é um desconto compulsório.

82. A fim de demonstrar a aplicação do CAP, a Impugnante apresenta documentos relativos a vendas de um mesmo medicamento, o MABTHERA 500MG, sendo uma delas para o Fundo Estadual de Saúde do Ceará e com aplicação do CAP (doc. 15) e outra para hospital privado, sem a aplicação do CAP (doc. 16).

83. Essas duas vendas ilustram com clareza a enorme discrepância entre uma operação com aplicação do CAP e uma operação para cliente privado, sem esse desconto. Com efeito, na Nota Fiscal relativa à venda para o Fundo Estadual de Saúde do Ceará, aplicou-se o desconto obrigatório de 21,92%:

(...)

84. Já em uma venda privada do mesmo produto, com mesmo valor unitário, o desconto aplicado por motivos comerciais foi de 9%, menos da metade do obrigatório por força do CAP, como se pode ver no seguinte recorte da Nota Fiscal n.º 216.457:

(...)

85. Não há dúvidas, portanto, de que nas situações em que a Impugnante é obrigada conceder desconto obrigatório mediante aplicação do CAP (situações essas, frise-se, de claro interesse público), acaba-se por praticar um preço significativamente inferior ao que seria observado em uma venda privada do mesmo medicamento.

86. Essa circunstância demonstra de forma cabal que tais operações são atípicas, de modo que jamais deveriam ter sido incluídas no cálculo dos preços-parâmetro. Por isso, a Impugnante pleiteia também o cancelamento integral dos ajustes relativos aos produtos sujeitos à aplicação do CAP.

**(ii) Erro na determinação do preço-parâmetro: indevida exclusão dos valores de PIS e COFINS**

87. O segundo equívoco cometido pela Fiscalização diz respeito à indevida exclusão dos valores relativos às Contribuições para o Programa de Integração Social ("PIS") e para o Financiamento da Seguridade Social ("COFINS") na determinação do preço-parâmetro.

(a) PIS e COFINS não são "tributos sobre vendas"

88. Na apuração dos preços-parâmetro, a Fiscalização excluiu indevidamente tributos que não incidem sobre as operações de venda realizadas pela Impugnante, causando grave distorção na aplicação da legislação de preços de transferência.

89. De acordo com o artigo 18, inciso II, alínea "a", da Lei 9.430/96, o cálculo do preço-parâmetro por meio do método PRL envolve descontar, do preço de revenda, os valores referentes a tributos sobre as vendas:

(...)

90. Provavelmente com base no referido dispositivo, ao calcular os preços-parâmetro pelo método PRL, a Fiscalização subtraiu dos preços de venda valores relativos a PIS e COFINS, de forma indevida.

91. Com efeito, levando em consideração a redação do artigo 18, inciso II, alínea "a", da Lei 9.430/96 (transcrito acima), é evidente que os valores de PIS e COFINS não podem ser excluídos dos preços de revenda, na medida em que não consistem em tributos incidentes sobre as operações de venda, mas sim em tributos incidentes sobre a receita bruta.

92. Com efeito, não se pode confundir a operação de venda com a receita oriunda dessa operação. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal ("STF"), ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 33.807-4/RN, decidiu que não se aplicava à COFINS a proibição então prevista pelo artigo 155, § 3º, da Constituição Federal de 1988 ("CF") para a cobrança de outros tributos sobre as operações com combustíveis, além do ICMS e dos Impostos de Exportação e Importação. O fundamento adotado pelo STF, nesse caso, foi

exatamente o fato de a proibição se referir a "operações", ao passo que a COFINS incide sobre o faturamento oriundo dessas operações.

93. Também corroborando esse entendimento, o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, editado no âmbito do Acordo de Marrakesh na Organização Mundial do Comércio ("OMC"), do qual o Brasil é signatário, distingue claramente os tributos sobre vendas (sales) dos tributos sobre receita/faturamento (turnover), como o PIS e a COFINS:

(...)

94. Ainda vale ressaltar que, a prevalecer a lógica da Fiscalização, teriam que ser excluídos do preço de venda não apenas os tributos incidentes diretamente sobre a operação, mas também quaisquer outros a ela relacionados de forma indireta, como até mesmo IRPJ e CSLL.

95. Assim, fica claro que a Fiscalização não deveria ter excluído valores a título de PIS e COFINS no cálculo do método PRL, por não serem tributos sobre operações de venda. Esse vício compromete todo o cálculo do crédito tributário constituído pelo Auto de Infração e, por isso, impõe o cancelamento integral do crédito tributário constituído.

(b) Desoneração de PIS e COFINS para medicamentos vendidos pela Impugnante

96. Ainda que seja superada a questão acima e que se admita que os valores de PIS e COFINS deveriam ser excluídos no cálculo do preço-parâmetro do PRL, de qualquer forma se encontra equivocado o cálculo realizado pela Fiscalização, porque foram indevidamente excluídos valores a título de PIS e COFINS em relação a operações que estão desoneradas de tais contribuições.

97. Com efeito, a Lei n.º 10.147, de 21.12.2000 ("Lei 10.147/00"), afasta a cobrança de PIS e COFINS em relação a determinados medicamentos, desde que cumpridos alguns requisitos:

(...)

98. Como se verifica do dispositivo acima, o benefício do crédito presumido consiste na permissão de que o importador ou produtor apure um crédito de PIS e COFINS, no montante correspondente às contribuições incidentes sobre a sua receita de venda, de maneira a neutralizar totalmente o impacto da exigência tributária. Assim, embora a legislação tenha se socorrido do mecanismo de crédito presumido, trata-se de efetiva desoneração completa do PIS e da COFINS.

99. A metodologia de apuração e contabilização desse benefício foi originalmente prevista na Instrução Normativa n.º 40, de 25.4.2001, ("IN 40/01") posteriormente substituída pela Instrução Normativa n.º 247, de 21.1.2002 ("IN 247/02"), a qual, por sua vez, foi substituída pela Instrução Normativa n.º 1.911, de 11.10.2019 ("IN 1.911/19"), em vigor até a presente data.

100. De acordo com o artigo 5º, § 1º, inciso IV, da IN 40/01, o crédito presumido de PIS e COFINS deveria ser "contabilizado a débito da obrigação relativa à contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS e a crédito de conta representativa das despesas com as mesmas contribuições". Embora tal determinação quanto à forma de contabilização do crédito presumido não conste mais expressamente das INs que substituíram a IN 40/01, mantém-se ainda hoje a vinculação entre o crédito presumido e o débito de PIS/COFINS respectivo, ficando evidente que tal crédito existe apenas e unicamente com o propósito de neutralizar o débito correspondente:

(...)

101. A leitura da legislação aplicável deixa claro qual era a intenção do legislador no momento de instituição do crédito presumido de PIS e COFINS para os medicamentos: desonerá-los por meio da reversão das despesas com PIS e COFINS sobre a suas vendas. Na prática, é como se esses medicamentos não fossem tributados ou fossem isentos de PIS e COFINS.

102. Os efeitos do crédito presumido de PIS e COFINS impactam diretamente o preço dos produtos beneficiados, que, por exigência legal, têm que ser reduzidos em função da desoneração. Tal exigência consta, também, de forma expressa no artigo 2º, inciso II, da Resolução CMED n.º 6, de 10.4.2001 ("Resolução CMED 6/01"):

(...)

103. Logo, referidos efeitos também influenciam no cálculo do PRL aplicável a estes medicamentos.

104. Isso porque, antes, o fabricante/importador considerava no cálculo do preço de revenda, as despesas com o pagamento dos tributos incidentes na operação. Com a criação do benefício mencionado, o PIS e a COFINS deixam de onerar a operação de revenda. Logo, esses tributos deixam de ser um componente na formação do preço de venda dos medicamentos fabricados/importados.

105. Por essa razão, na revenda de medicamentos beneficiados pelos créditos presumidos de PIS e de COFINS, ao se realizar o cálculo do PRL, não poderiam ser descontados do preço de revenda os valores correspondentes a PIS e COFINS, pois seu valor não é considerado na formação de preço dos medicamentos.

106. No entanto, a Fiscalização, ao calcular os preços-parâmetro por meio do PRL, não observou a desoneração de PIS e COFINS, reduzindo indevidamente o preço de revenda dos produtos importados pela Impugnante como se tais tributos tivessem sido pagos.

107. Interessante destacar que, em conformidade com o Decreto n.º 3.803, de 24.4.2001 ("Decreto 3.803/01"), o crédito presumido de PIS e COFINS deve ser pleiteado mediante um requerimento de habilitação à CMED, a qual deve informar a Receita Federal do Brasil ("RFB") sobre a aprovação do requerimento para, então, também conceder sua aprovação. Ou seja, a RFB possui todas as informações relacionadas com os medicamentos aprovados pela CMED (constantes na chamada "lista positiva") para a apuração dos créditos presumidos de PIS e COFINS.

108. Não obstante, a Fiscalização ignorou completamente os referidos créditos presumidos no cálculo do PRL dos produtos comercializados pela Impugnante, embora fosse extremamente fácil identificá-los. De qualquer forma, para facilidade de referência, a Impugnante lista em anexo (doc. 17) os medicamentos que, em 2015, davam direito à apuração de créditos presumidos de PIS e COFINS.

109. Como se nota, portanto, a Fiscalização reduziu o preço de venda dos bens mediante abatimento de um valor que não compunha tal preço, o que compromete integralmente o cálculo do ajuste de preços de transferência que resultou na lavratura deste Auto de Infração. Logo, a autuação fiscal deve ser integralmente cancelada em relação aos produtos beneficiados pelo crédito presumido de PIS e COFINS.

110. Caso assim não se proceda, o que se admite apenas para argumentar, deverá ser determinada nova apuração dos ajustes de preços de transferência, sem abatimento de nenhum valor a título de PIS e COFINS.

111. Ainda subsidiariamente, caso não sejam acolhidos os pedidos acima, deverá, ao menos, ser reduzido o montante das contribuições abatidos para determinação dos preços-parâmetro. Isso porque a Fiscalização considerou o montante do ICMS incluído na base de cálculo de PIS e COFINS, contrariando o quanto decidido pelo Supremo

Tribunal Federal ("STF") no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 574.706 ("RE 574.706"), sujeito à sistemática da repercussão geral.

**(iii) Erro na determinação do preço-parâmetro: indevida exclusão dos valores totais de ICMS**

112. De forma similar ao que ocorreu com relação a PIS e COFINS, a Fiscalização cometeu grave erro ao excluir, das vendas consideradas no cálculo do preço-parâmetro, valores de ICMS que não incidiram nas operações em questão, pois as vendas interestaduais realizadas pela Impugnante a partir do Estado de Goiás encontravam-se parcialmente desoneradas desse imposto.

113. Com efeito, em 2004, a Impugnante assinou com a Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás ("SEFAZ/GO") o Termo de Acordo de Regime Especial n.º 272, de 8.7.2004 ("TARE 272/04" - doc. 18), por meio do qual foi autorizada a se beneficiar de um crédito presumido de ICMS em valor equivalente a 65% do saldo devedor do ICMS, com relação às operações interestaduais (i) com mercadorias importadas, ou (ii) com mercadorias produzidas com utilização de insumos importados.

114. Desse modo, para as vendas interestaduais da Impugnante realizadas por meio de seu estabelecimento em Goiás (sendo que todas elas, na prática, eram de mercadorias importadas ou de produtos fabricados com insumos importados), a Impugnante não arcou com o ICMS de forma integral, mas apenas com o equivalente a 35% do que seria o valor devido (isto é, aplicando o crédito presumido de 65%).

115. Ocorre que a Fiscalização ignorou a desoneração parcial nessas operações, e abateu dos preços de venda o equivalente ao que seria o valor integral de ICMS. Ou seja, ao proceder dessa forma, a Fiscalização diminuiu os preços-parâmetro de forma indevida, impactando o ajuste por ela calculado.

116. Evidentemente, não há como prosperar essa metodologia de cálculo adotada pela Fiscalização, uma vez que somente deveria ter sido excluído dos preços de venda das operações em questão o valor do ICMS que efetivamente onerou tais operações.

117. Além de inexistir respaldo legal ou regulamentar para tal procedimento, o abatimento do valor integral do ICMS para determinação do preço-parâmetro, na verdade, acarretou dupla tributação em desfavor da Impugnante, na medida em que os valores de crédito presumido do ICMS em questão foram oferecidos pela Impugnante à tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

118. Com efeito, o artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26.3.1999 ("RIR/99"), estabelecia que não seriam computadas no lucro real as subvenções para investimento (tal qual o crédito presumido de ICMS em análise), e um dos requisitos para tanto era que tais subvenções fossem registradas em reserva de capital, que só poderia ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social:

(...)

119. De forma indireta, o dispositivo em questão - que tem respaldo legal no Decreto-lei n.º 1.598, de 26.12.1977 ("DL 1.598/77") - impede que o valor correspondente às subvenções para investimento seja distribuído aos acionistas a título de dividendos, sendo tal restrição uma condição para que o contribuinte não seja obrigado a oferecer os valores respectivos à tributação por IRPJ e CSLL.

120. Acontece que a Impugnante, exatamente para possibilitar a distribuição de dividendos, optou por não excluir do lucro real tributável o valor da subvenção para investimento decorrente do benefício de crédito presumido de ICMS em Goiás, de modo que tal valor foi objeto de incidência do IRPJ e da CSLL. O extrato do razão

contábil anexado à presente defesa comprova que os valores referentes ao incentivo fiscal foram contabilizados pela Impugnante como receita e, como não foram objeto de exclusão do lucro real, tem-se como demonstrado que os valores em questão foram tributados (doc. 19). Esclareça-se, desde logo, que esse ponto poderá ser devidamente comprovado por meio da conversão do feito em diligência, quando as autoridades fiscais poderão proceder a todas as verificações necessárias à comprovação do oferecimento de tais valores à tributação.

121. Dessa forma, fica claro que, caso prevaleça o procedimento adotado pela Fiscalização ao excluir o valor integral de ICMS dos preços de venda, para fins do cálculo do método PRL, a Impugnante será duplamente onerada pelos mesmos tributos (IRPJ e CSLL) em decorrência do crédito presumido de ICMS, pois (i) terá submetido a respectiva subvenção para investimento à incidência do IRPJ e da CSLL, e (ii) terá os preços-parâmetro relativos às suas operações interestaduais em Goiás negativamente impactados, com aumento significativo no respectivo ajuste de preços de transferência.

122. Esquemáticamente, tem-se a seguinte situação:

(...)

123. É válido destacar que o Superior Tribunal de Justiça ("STJ") já se manifestou especificamente sobre essa questão, afirmando que a tributação pela União Federal dos valores correspondentes a incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação viola o princípio federativo e acaba por tornar sem efetividade o incentivo fiscal concedido com base em razões de interesse público (como é, inequivocamente, o caso do incentivo concedido aos medicamentos):

(...)

124. Diante do exposto, pede-se o cancelamento dos ajustes relativos à indevida exclusão a maior dos valores de ICMS, em virtude de a Fiscalização ter desconsiderado a desoneração parcial desse tributo nas vendas interestaduais a partir de Goiás.

**(iv) Erro na determinação do preço-parâmetro: exclusão de descontos em duplicidade**

125. Há mais um erro cometido pela Fiscalização ao calcular os preços-parâmetro por meio do método PRL: na prática, para algumas operações listadas em anexo (doc. 20), houve subtração em duplicidade dos valores de descontos constantes nas Notas Fiscais, o que ocasionou a diminuição indevida dos preços-parâmetro.

126. Vale dizer que equívoco semelhante já havia ocorrido quando a Impugnante foi fiscalizada e autuada em relação ao ano-calendário de 2013, objeto do processo administrativo nº 16561.720103/2018-10. Nos autos daquele processo, a própria Fiscalização reconheceu que cometera um erro, o que a levou a, no âmbito de diligência solicitada pela Impugnante, corrigir e eliminar as subtrações em duplicidade, como indica o Relatório Conclusivo de Diligência anexo (doc. 21). Posteriormente, a necessidade de correção desse equívoco foi confirmada pela competente DRJ (doc. 22), no seguinte trecho do acórdão proferido:

(...)

127. Já no presente caso, no TCF que acompanha o Auto de Infração, a Fiscalização chega a reconhecer a necessidade de evitar a repetição desse equívoco, e afirma que não efetuou subtrações de descontos em duplicidade:

*"Em virtude de uma ação fiscal anterior, era de conhecimento da fiscalização que o contribuinte, por vezes, informou indevidamente, o valor do ICMS exonerado no campo de "descontos" da NFE. Como ambas as parcelas são*



DADOS ADICIONAIS
CREDITO PRESUMIDO LEI Nº 10147/00
Protoc. nr 4852711-8 de 07/05/01. ANVISA/GGGAFIURABI
"O Remet. preenche os requisitos constantes da Lei nr 10213/01"
"Dispensada a retenção do ICMS Substituição Tributária nas operações interestaduais de medicamentos conforme Decreto 5261 de 28/07/2000 - DOCGO de 03/08/2000"
<b>Desconto ICMS ( Cliente Governo = 15.877,59) - 17,00%</b>
Valor Aprox dos Tributos R\$ 0,00
2014NE802214-CONT 128/2014-2ª PARC-L H4439B04-F 08.05.2014-V
07.05.2018-LOCAL:CNPJ 00733062000102-AV MARIO HOMEM MELO, 4.491-CAIMBE-
Subtotal lista positiva:R\$ 0,00
PRODUTOS PERTENCEM A LISTA POSITIVA

134. Assim, chega-se ao valor total da Nota Fiscal (R\$ 77.520,00) subtraindo, do valor bruto do produto vendido (R\$ 247.458,28), o desconto no valor de R\$ 154.060,69 e o desconto especial de R\$ 15.877,59, sendo este último decorrente de imposição do Convênio 87/02.

135. Ao menos no caso da operação em análise, o erro cometido pela Fiscalização em relação a algumas operações foi abater do preço de venda, (i) o desconto especial informado no campo de Dados Adicionais, e (ii) o próprio valor do ICMS isento, como se esse tributo tivesse sido destacado, gerando um desconto em duplicidade.

136. Esse impacto pode ser facilmente observado com base na mesma operação com o HERCEPTIN 150 MG. No Anexo 1 do Auto de Infração, em que Fiscalização demonstra o cálculo dos preços líquidos de revenda para fins de aplicação do método PRL, a operação analisada acima encontrase identificada da seguinte forma (a linha foi quebrada em duas e algumas colunas foram omitidas para facilidade de apresentação):

Chave da NFe NFe : A01	Descricao do produto ou serviço I01 - Produtos e Serviços	Valor Unitario de Comercializacao I01 - Produtos e Serviços	Valor do Desconto I01 - Produtos e Serviços	CORRIGIR DESCONTO?	Valor do Desconto I01 - Produtos e Serviços CORRIGIDO FÓRMULA	Valor do Desconto I01 - Produtos e Serviços CORRIGIDO VALOR
521501330098450002045500 10002101801114105987	HERCEPTIN 150MG 1 VIAL MS	3.256,03	169.938,28	SIM	154060,69	154060,69

Valor Total Bruto dos Produtos ou Serviços I01 - Produtos e Serviços	Valor do PIS Q02 - PIS tributado pela aliquota	Valor da COFINS S02 - COFINS tributado pela aliquota	Valor do ICMS desonerado N06 - ICMS - Isento ou NT ou Suspensao	VALOR ICMS N02/N04/N06	PREÇO LÍQUIDO DE VENDA FÓRMULA	PREÇO LÍQUIDO DE VENDA VALOR
247.458,28	1.627,92	7.674,48	15.877,59	15.877,59	52.340,01	52.340,01

137. Ou seja, como se pode perceber, apesar de a Fiscalização ter identificado essa operação como um caso de "desconto a corrigir", partiu-se do mesmo valor bruto de R\$ 247.458,28 e foram considerados os mesmos valores de descontos informados na Nota Fiscal (R\$ 169.938,28, igual à soma dos R\$ 154.060,69 de desconto mais os R\$ 15.877,59 de desconto especial exigido pelo Convênio 87/02).

138. Ocorre que a Fiscalização ainda subtrai um valor a título de ICMS (R\$ 15.877,59), desconsiderando indevidamente que não houve qualquer incidência de ICMS na operação e que esse mesmo valor já havia sido deduzido sob a forma de desconto especial.

139. Fica claro, então, que a Fiscalização incorreu exatamente no equívoco que ela própria admitiu em caso anterior envolvendo a Impugnante (processo nº 16561.720103/2018-10), e mesmo no TCF que acompanha o Auto de Infração, ao subtrair em duplicidade, valores de descontos aplicados em suas operações. Desse modo, devem ser cancelados os ajustes decorrentes desse erro, relativos às operações em que ele foi verificado, listadas no documento anexo (vide doc. 20).

**(v) Erro nos preços praticados de insumos importados submetidos a industrialização pela Impugnante**

140. Há, ainda, um erro material no cálculo do ajuste realizado pela Fiscalização em relação a todos produtos que a Impugnante importou de partes relacionadas e utilizou como insumos em processo de industrialização (isto é, que não foram meramente revendidos pela Impugnante). Em resumo, a Fiscalização considerou equivocadamente, como **preços praticados unitários dos referidos produtos**, os valores totais de **custo médio unitário**, e não os valores de custo dos referidos insumos que foram efetivamente consumidos na industrialização de outros produtos.

141. É bastante comum, no setor farmacêutico em que atua a Impugnante, que frações ínfimas de insumos importados sejam empregados na fabricação de uma unidade de um medicamento que será vendido a terceiros. Com efeito, em determinados casos, a Impugnante utiliza uma quantidade inferior até mesmo a um grama de um insumo importado para produzir uma unidade de um medicamento.

142. Sobretudo nesse tipo de situação em que há o consumo de valores fracionados de insumos importados, por uma questão lógica e econômica, é essencial que o preço praticado a ser considerado para fins de preços de transferência seja o valor de custo do insumo importado que é consumido em cada unidade produzida do produto acabado.

143. Um exemplo hipotético que permite ilustrar essa afirmação seria o de um contribuinte que, no ano X, importa 1 grama de um determinado insumo ao preço total de R\$ 100, e utiliza 0,5 grama para produzir cada unidade de um produto acabado. Será possível, então, produzir até dois produtos acabados com esse insumo importado, e cada um deles terá em sua composição o equivalente a R\$ 50 de custo correspondente ao insumo importado.

144. Nessa situação hipotética, deve-se considerar como preço praticado unitário o valor de R\$ 50, e não os R\$ 100 totais pagos por ocasião da importação. Com efeito, o preço praticado deve ser determinado com base na quantidade do insumo que é efetivamente consumida na fabricação de cada unidade do produto vendido.

145. A necessidade de aplicação dessa metodologia fica ainda mais clara quando se percebe que, ainda no exemplo hipotético, se o contribuinte vender apenas um dos dois produtos acabados no ano X, deverá calcular o ajuste de preços de transferência apenas em relação a metade do valor do insumo importado (ou seja, R\$ 50), e não ao valor total importado naquele ano (R\$ 100), sob pena de se realizar um ajuste em relação a parcela do custo do insumo que ainda não impactou o resultado naquele período.

146. Ao se aplicar o método PRL, então, torna-se ainda mais imprescindível proceder dessa forma. Como esse método permite calcular preços-parâmetro com base nas operações de venda do contribuinte, para que os preços-parâmetro possam ser adequadamente comparados com os preços praticados, é necessário que estes sejam determinados com base nos custos dos insumos importados que foram efetivamente consumidos para produzir cada unidade vendida.

147. No caso concreto, a Fiscalização agiu de forma equivocada exatamente por não levar em consideração os valores de insumos importados efetivamente consumidos na fabricação de cada produto vendido, mas sim os valores totais dos custos médios unitários dos insumos em 2015.

148. O equívoco cometido pela Fiscalização pode ser visualizado, por exemplo, a partir dos cálculos para o produto ACIDO IBANDRÔNICO MONOSSÓDICO, 1 H<sub>2</sub>O, ou simplesmente "ACIDO IBANDRÔNICO". Conforme se pode depreender a partir dos Anexos 3 ("Demonstrativo dos Preços Parâmetros...") e 5 ("Cálculo dos Ajustes de Importação") do Auto de Infração, a Fiscalização considerou, como preço praticado unitário desse produto, o valor de R\$ 227,00.

149. Esse, de fato, é o valor por grama do produto importado. Isso fica evidente quando se observa que, na única importação do ACIDO IBANDRÔNICO realizada em 2015, a

Impugnante pagou US\$ 3.794.114,70 por um total de 45 quilos desse produto. Esse valor, em reais, equivalia a R\$ 11.826.634,93 ao câmbio então vigente de 3,1171, o que significa que a Impugnante pagou R\$ 262.814,11 por quilo na referida importação. Ao somar-se ao estoque que a Impugnante já tinha desse produto antes da referida importação, o custo médio do quilo do ÁCIDO IBANDRÔNICO passou a ser de R\$ 226.995,63, o que explica que o custo médio por grama naquele ano foi de R\$ 227,00 (R\$ 226.995,63 dividido por mil).

150. Todas essas circunstâncias, aliás, são confirmadas pela Declaração de Importação relativa à compra desse produto em 2015, pela invoice emitida pela pessoa jurídica que vendeu o produto à Impugnante e pelo controle de estoques da Impugnante, todos anexos (doc. 24).

151. Ao invés de simplesmente revender o ÁCIDO IBANDRÔNICO a terceiros, a Impugnante emprega esse produto como insumo na fabricação de um outro produto, o medicamento BONVIVA 150 MG. Para fabricar mil unidades do BONVIVA 150 MG, são utilizados 0,171 quilos do ÁCIDO IBANDRÔNICO; então, para cada unidade do BONVIVA 150 MG, usam-se 0,000171 quilos do ÁCIDO IBANDRÔNICO, o que equivale a 0,171 gramas, como se pode observar a partir do controle de custos do BONVIVA:

152. Se, então, cada unidade do BONVIVA 150 MG contém 0,171 gramas do ÁCIDO IBANDRÔNICO, e cada grama desse insumo tinha um custo médio de R\$ 227,00 em 2015, cada unidade do BONVIVA 150 MG é composta pelo equivalente a R\$ 38,82 em custo decorrente do emprego do ACIDO IBRANDRONICO.

153. A Fiscalização tinha conhecimento desses valores e, na verdade, até reconheceu que o custo do ÁCIDO IBANDRÔNICO em cada unidade do BONVIVA 150 MG era de R\$ 38,82, como se pode observar no Anexo 3 do Auto de Infração:

Código do insumo (Z6A) POR CÓDIGO EQUIVALENTE	Código do produto (Z6D) POR CÓDIGO EQUIVALENTE	Preço praticado (Z6K)	Custo do produto (Z6L)	Qtd. insumo no produto [unitario] (Z6M)	Custo do insumo NO PRODUTO [inc. II] (Z6N)
ACIDO IBANDRONICO MONOSSODICO, 1 H2O	BONVIVA 150MG 1 CLAQ	227,00		0,17100000	38,81625213

154. Ocorre que, para o ÁCIDO IBANDRÔNICO, ao invés de a Fiscalização considerar como preço praticado unitário esses R\$ 38,82 para fins de calcular o ajuste de preços de transferência, considerou o valor de R\$ 227,00, que pode ser visualizado no Anexo 5 do Auto de Infração:

IDENTIFICAÇÃO DO PRODUTO	Unidad e de Medida	Método	Preço Praticado	Preço Parâmetro	Ajuste Unitário
ACIDO IBANDRONICO MONOSSODICO, 1 H2O	G	FRL	227,00	196,14	30,85

155. Ora, não há dúvidas de que a metodologia adotada pela Fiscalização está equivocada. Considerando que, conforme já explicado acima, o PRL permite calcular preços-parâmetro com base em operações de venda do contribuinte, no caso concreto o produto vendido a ser tomado como base para a aplicação do método é o BONVIVA 150 MG, e cada unidade desse produto contém apenas o equivalente a R\$ 38,82 em custo relacionado ao ÁCIDO IBANDRÔNICO, e é esse valor que deveria ser adotado como preço praticado, e não os R\$ 227,00.

156. Na prática, o que fez a Fiscalização foi comparar grandezas incomparáveis, pois calculou um preço-parâmetro de R\$ 196,14 com base em vendas de unidades do BONVIVA 150 MG, mas calculou o ajuste comparando esse preço-parâmetro com um valor - R\$ 227,00 - que não possuía qualquer relação com os valores de ÁCIDO IBANDRÔNICO efetivamente consumidos para fabricar essas unidades.

157. O caso do ÁCIDO IBANDRÔNICO, vale ressaltar, é apenas um exemplo para facilitar a compreensão da matéria, mas esse mesmo equívoco foi cometido pela Fiscalização para todos os insumos importados submetidos a processos de industrialização e transformados em outros produtos.

158. Em todos esses casos, para corrigir o erro cometido pela Fiscalização, deveriam ser adotados os valores de custos efetivamente consumidos na fabricação dos produtos acabados, que constam na Coluna M ("Custo do insumo NO PRODUTO [inc. II]") do Anexo 3 do Auto de Infração.

159. Diante do exposto, pleiteia a Impugnante que sejam cancelados também todos os ajustes decorrentes do erro nos cálculos dos preços praticados.

**(vi) Erro nas quantidades submetidas a ajustes**

160. Além de todos os erros até agora demonstrados, a Fiscalização ainda cometeu equívocos nas quantidades dos produtos importados consideradas para fins de cálculo dos ajustes de preços de transferência. As quantidades em questão, vale dizer, são aquelas que, quando multiplicadas pelos valores de ajuste unitário, resultam nos ajustes totais para cada produto.

161. Pelo que a Impugnante pôde constatar, tal equívoco se verificou, mais uma vez, em relação a todos os insumos importados submetidos a industrialização, e decorreu essencialmente de erros nas casas decimais consideradas no momento da conversão das unidades de medida dos insumos.

162. O mesmo ACIDO IBANDRONICO, já examinado no tópico anterior, serve para exemplificar esse equívoco. Conforme já demonstrado, em 2015 a Impugnante realizou uma única importação de 45 quilos desse insumo, comprovada pela respectiva invoice comercial emitida contra a Impugnante pela exportadora no exterior (vide novamente doc. 24):

Quantidad	Origen	Producto	USD	USD
45.00 KGM	DE	IBANDRONIC ACID MONOSODIUM SALT H2O 10048212	84.313,66	3.794.114,70

163. Observa-se que foram importados exatos 45 quilos, sem qualquer valor fracionário nas casas decimais. Contudo, sem qualquer explicação, ao converter essa quantidade para gramas, a Fiscalização considerou uma quantidade de 45.687,44 gramas, como se pode observar no Anexo 4 do Auto de Infração:

Código da mercadoria (21A)	Unidad e (21C)	Vendas (21O)	Vendas origem vinculada (21Q)	Vendas nos produtos (21R)	Vendas origem vinculada nos produtos (21T)	Consumido (21U)
ACIDO IBANDRONICO MONOSSODICO, 1 H2O	G	0,00	0,00	45.687,44	45.687,44	45.687,44

164. Trata-se, portanto, de evidente erro material que não se pode admitir no presente caso, e que, repita-se, atinge todos os insumos importados e empregados na fabricação de outros produtos. Sendo assim, a Impugnante pleiteia o cancelamento de qualquer ajuste decorrente desse erro.

#### CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA

165. Considerando a necessidade de investigação de diversos erros cometidos pela Fiscalização no presente caso, e de inclusive ter divergido dos critérios de cálculo da Impugnante sem qualquer motivação para tanto, vislumbra-se a necessidade de conversão do feito em diligência para apuração dessas questões.

166. Assim, em cumprimento ao artigo 16, inciso IV, do Decreto 70.235/70, a Impugnante apresenta a seguir os quesitos que deverão ser respondidos no caso de realização da diligência:

(a) Queira a Fiscalização informar se, ao efetuar o cálculo dos preços-parâmetro para fins de aplicação do método PRL ao caso da Impugnante, foi excluído integralmente o valor corresponde a PIS e COFINS, mesmo no caso de produtos sujeitos ao crédito presumido de tais contribuições;

(b) Queira a Fiscalização informar se a Impugnante reconheceu o valor dos mencionados créditos presumidos de PIS e COFINS como um redutor das contribuições a pagar, de forma similar ao que seria realizado no caso de outras desonerações tributárias;

(c) Queira a Fiscalização informar se, ao efetuar o cálculo dos preços-parâmetro para fins de aplicação do método PRL ao caso da Impugnante, foi excluído integralmente o valor corresponde ao ICMS, mesmo no caso de produtos sujeitos à desoneração parcial de tal imposto;

(d) Queira a Fiscalização informar se os valores correspondentes ao crédito presumido de ICMS aos quais a Impugnante faz jus são tributados por IRPJ e CSLL;

(e) Queira a Fiscalização informar se, nas operações listadas no anexo doc. 20, houve descontos indevidamente deduzidos em duplicidade, reduzindo o preço-parâmetro a ser considerado no cálculo do ajuste de preços de transferência;

(f) Queira a Fiscalização confirmar se, nos cálculos relativos a insumos importados submetidos a industrialização pela Impugnante, os preços praticados deixaram de ser determinados com base nos valores dos insumos efetivamente empregados nos produtos acabados vendidos; e

(g) Queira a Fiscalização confirmar se, nos cálculos relativos a insumos importados submetidos a industrialização pela Impugnante, houve erro na determinação das quantidades sujeitas a ajustes.

167. Desde logo, a Impugnante ressalva que os quesitos ora apresentados não prejudicam a oportuna formulação de quesitos suplementares, na hipótese de ser determinada a conversão deste feito em diligência.

#### CONCLUSÃO E PEDIDO

168. Com base nos argumentos e documentos trazidos com esta Impugnação, a Impugnante pleiteia seja dado INTEGRAL PROVIMENTO a esta Impugnação para reconhecer a existência de vício material insanável e julgar NULO, por inobservância

ao período de apuração eleito pela Impugnante, o lançamento consignado no Auto de Infração (MPF) N° 0818500.2019.00068, com o consequente reconhecimento da inexigibilidade dos créditos de IRPJ e CSLL, além da multa de ofício e dos juros.

169. Subsidiariamente, caso não seja reconhecida a nulidade acima, a Impugnante pede seja dado INTEGRAL PROVIMENTO a esta Impugnação para JULGAR IMPROCEDENTE O LANÇAMENTO CONSIGNADO NO AUTO DE INFRAÇÃO (MPF) N° 0818500.2019.00068, com base nas razões de mérito expostas acima, com o consequente reconhecimento da inexigibilidade dos créditos de IRPJ e CSLL, além da multa de ofício e dos juros.

170. Ainda subsidiariamente, a Impugnante postula seja dado PARCIAL PROVIMENTO à Impugnação, para o fim de determinar a REDUÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO quer em razão da decadência parcial, quer em razão dos diversos erros de cálculo cometidos pela Fiscalização. Nesse ponto, a Impugnante postula expressamente pela oportuna CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA para apuração dos erros cometidos pela Fiscalização e demais divergências.

171. A Impugnante protesta pela posterior juntada de documentos adicionais que sejam necessários para a melhor elucidação dos fatos e pela produção de todos os meios de prova admitidos em Direito.

#### DILIGÊNCIA

5. Em 07/05/2021, esta Turma, da DRJ08, baixou o processo em diligência (fl. 2.022 a 2.032), nos seguintes termos:

(...)

7. Em sua defesa, o contribuinte apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 1.661 a 1.642, fazendo, entre outras, as alegações de que a fiscalização, no cálculo dos preços-parâmetro, teria: **(i) excluído em duplicidade o valor do ICMS, (ii) cometido erro nos preços praticados de insumos importados submetidos a industrialização e (iii) cometido erro nas quantidades submetidas a ajustes.**

7.1. Seus argumentos estão a seguir sintetizados: (...)

(iv) Erro na determinação do preço-parâmetro: exclusão de descontos em duplicidade;

(.)

(v) Erro nos preços praticados de insumos importados submetidos a industrialização pela Impugnante;

(.)

(vi) Erro nas quantidades submetidas a ajustes.

9. Analisando os argumentos de defesa e os exemplos acima relatados verifica-se que, s.m.j., assiste razão à impugnante. Vejamos:

(.)

9.3. Considerando-se que esses equívocos ocorreram em fórmulas do EXCEL, portanto, o ocorrido nos exemplos listados, acima, comprometem também os cálculos de outros produtos e NF, em face do exposto, encaminho o presente processo à DEOPE/SPO,

para que a fiscalização manifeste-se acerca das alegações do impugnante e, em especial, para:

9.3.1. Confirmar nosso entendimento de que houve, de fato:

- a) (iv) Erro na determinação do preço-parâmetro: exclusão de descontos em duplicidade;
- b) (v) Erro nos preços praticados de insumos importados submetidos a industrialização pela Impugnante; e
- c) (vi) Erro nas quantidades submetidas a ajustes.

9.3.2. Refazer, se for o caso, o cálculo dos preços-parâmetro, dos ajustes de preços de transferência e da matéria tributável, observado os três possíveis erros acima apontados, bem como, responder aos quesitos da empresa listados no item 8, deste despacho.

10. Elabore-se relatório conclusivo da diligência requerida.

11. Por fim, há que se dar ciência do relatório de conclusão da diligência ao impugnante e observar o prazo de 30 dias para que esta se manifeste a respeito, nos termos do artigo 35, parágrafo único, do Decreto n.º 7.574/2011, após o que, o presente processo deve retornar a esta DRJ08, para prosseguimento do julgamento.

6. O relatório da diligência (e anexos), de 29 de dezembro de 2022, juntado às folhas de n.º 2.034 a 2.044, assim dispôs:

(...)

#### 1. DA DILIGÊNCIA

Para atender o quanto solicitado no item 9.3.1 do despacho de diligência, isto é, confirmar (ou infirmar) o entendimento da autoridade julgadora a respeito dos subitens a, b e c., discorreremos detalhadamente sobre cada um dos temas.

- a) (iv) Erro na determinação do preço-parâmetro: exclusão de descontos em duplicidade;

Preliminarmente, é importante fazer alguns contrapontos aos argumentos trazidos pelo contribuinte sobre o tema, no item 126 da impugnação, no trecho abaixo reproduzidos:

*"Vale dizer que equívoco semelhante já havia ocorrido quando a Impugnante foi fiscalizada e autuada em relação ao ano-calendário de 2013, objeto do processo administrativo n.º 16561.720103/2018-10. Nos autos daquele processo, a própria Fiscalização reconheceu que cometera um erro, o que a levou a, no âmbito de diligência solicitada pela Impugnante, corrigir e eliminar as subtrações em duplicidade, como indica o Relatório Conclusivo de Diligência anexo (doc. 21).*

"Diferentemente do que alega o contribuinte, não houve, no procedimento fiscal anterior por ele citado (PAF 16561.720103/2018-10), erro da Fiscalização que acarretou um desconto em duplicidade do ICMS. Em realidade, ocorreu erro do próprio contribuinte no preenchimento de suas notas fiscais, trazido ao conhecimento desta autoridade fiscal após a lavratura do Auto de Infração, em sede de impugnação. Tal erro consistiu no fato de que o ICMS exonerado, para alguns produtos, foi declarado pelo contribuinte indevidamente no campo "DESCONTOS" da NFE, o que culminou num desconto em duplicidade do ICMS exonerado, no cálculo do "preço líquido de venda", no método PRL, realizado pela Fiscalização.

O referido processo foi baixado em diligência, e verificou-se, em alguns casos, o desconto em duplicidade do ICMS, e refizemos os cálculos do crédito tributário lançado, alertando, porém, a autoridade julgadora sobre a origem do erro.

Reproduzimos aqui um trecho do referido Relatório Conclusivo de Diligência do processo 16561.720103/2018-10, em que esta autoridade fiscal alerta sobre o erro do contribuinte, inclusive para que este erro fosse corrigido nos procedimentos internos da empresa:

*"Em análise aos documentos apresentados, constatamos que, em realidade não houve o desconto em duplicidade do ICMS pela fiscalização nos cálculos do Auto de Infração, mas sim um erro do contribuinte no preenchimento das referidas notas fiscais, em que ele declarou o ICMS exonerado no campo DESCONTOS, o que fez com que o valor referente ao ICMS fosse descontado em duplicidade. É muito importante distinguir essas duas situações, pois em realidade o contribuinte não deve declarar o ICMS exonerado no campo descontos, como verificado por esta DEMAC/SPO, e corroborado em consulta por ofício à SEFAZ/SP, e posteriormente ao CONFAZ - para garantir que não se tratava de uma particularidade das regras estado de Goiás, onde foram emitidas as referidas notas fiscais. Representante de ambas as entidades confirmaram tratar-se de erro na emissão dos documentos pelo contribuinte: oval do ICMS desonerado não se confunde com valor dos descontos.*

Esse equívoco do contribuinte pode ter impacto para além dos cálculos de preços de transferência, por isso é importante enfatizar sua ocorrência para que se corrijam os procedimentos parte do mesmo.

Isto posto, independentemente da origem do erro constatado no processamento dos cálculos dos preços parâmetro, a bem do Princípio da Verdade Material, procedemos à correção do Anexo 02 do Auto de Infração, no qual consta o demonstrativo de apuração do preço líquido de venda, excluindo o valor do ICMS exonerado do campo de descontos de 2086 linhas relativas às notas fiscais nas quais ocorreu o problema, alterando, assim, a base de cálculo do preço parâmetro e, por consequência, dos valores de ajustes e do próprio lançamento de ofício.

Em função do histórico aqui reportado da ação fiscal anterior, e pelo fato do relatório acima ter sido produzido em 2020, quando a ação fiscal relativa ao presente processo ainda estava em curso, presumimos que tais erros do contribuinte poderiam ter ocorrido também no ano-calendário de 2015; a Fiscalização se antecipou e procurou indagar se tal erro ocorrera para as notas fiscais daquele período, a fim de prevenir retorno do processo em diligência para correção. O contribuinte então forneceu uma lista de notas fiscais em que admitira que tal erro ocorrera, e a Fiscalização procurou tratar esses dados de modo que o erro do contribuinte não comprometesse a conformidade dos cálculos de Preços de Transferência.

Em que pese nosso bom propósito, cometemos um erro de fato que acabou por anular a correção pretendida, como corretamente observou a autoridade julgadora. Passamos a esclarecer de que maneira esse erro ocorreu:

- 1) Como afirmado, solicitamos ao contribuinte a identificação das notas fiscais em que ocorrera a declaração do "ICMS exonerado" no campo de "DESCONTOS";
- 2) A partir da lista das notas fiscais, fornecida pelo contribuinte, nas quais esse erro ocorria, corrigimos a base de notas fiscais de vendas utilizadas para cálculo do preço parâmetro, excluindo, apenas para esses casos, adicionando no campo de DESCONTO ICMS exonerado que não deveria ter sido lançado nesse campo.
- 3) Para isso, usamos a fórmula SE para identificar as notas em que o contribuinte lançou o ICMS exonerado no campo "DESCONTOS";

4) Para esses casos, o valor do ICMS exonerado foi diminuído do campo de "DESCONTOS";

5) Exatamente como apontou a autoridade julgadora, ao invés de prosseguir os cálculos utilizando esse campo de desconto corrigido (que no ANEXO 1 - Demonstrativo de Apuração do Preço Líquido de Venda - AC 2015, está na coluna V da planilha "VENDASN VINC", acabamos por selecionar a coluna original do desconto, a coluna S, sem a correção pretendida.

Para sanar o erro verificado, elaboramos nova planilha denominado agora "ANEXO 1 - Demonstrativo de Apuração do Preço Líquido de Venda - AC 2015 - APÓS DILIGÊNCIA", na qual corrigimos a fórmula do Preço Líquido de Venda, constante da coluna AF, alterando a coluna S pela coluna V, que contém o valor do desconto sem duplicidade (coluna V). Para maior clareza, reproduzimos abaixo a correção realizada:

Fórmula do PLV anterior constante do anexo 1:

$$\text{Preço líquido de venda} = (P3 * R3) - (AE3 + AA3 + Z3 + S3).$$

Fórmula do PLV após correção:

$$\text{Preço líquido de venda} = (P3 * R3) - (AE3 + AA3 + Z3 + V3)$$

As alterações acima reportadas refletiram-se nos anexos 3 e 5 do TCF do Auto de Infração, que também foram corrigidos e renomeados para "ANEXO 3 - Demonstrativo de Apuração dos Preços Parâmetros pelo PRL 40 - AC 2015 - APÓS DILIGÊNCIA" e "ANEXO 5 - Cálculo dos Ajustes de Importação AC 2015 - FISCALIZAÇÃO - APÓS DILIGÊNCIA.xlsx", respectivamente.

Os Anexos 02 e 04 do TCF do Auto de Infração não sofreram alteração.

b) (v) Erro nos preços praticados de insumos importados submetidos a industrialização pela Impugnante

Com relação a este tópico, não identificamos o suposto erro de cálculo apontado pela impugnante, como demonstraremos a seguir.

De fato, tanto o preço praticado médio quanto o preço parâmetro médio foram calculados por unidade do bem importado, na unidade de medida de importação ou equivalente.

Com relação ao preço praticado médio, aplicamos rigorosamente o que determina a legislação vigente, isto é, preço praticado médio, no método PRL, é o próprio custo do bem importado, conforme determina o §3º B do Art. 12 da IN RFB N° 1312/2012:

§ 3º- B O custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado a que se refere o inciso II do caput corresponde ao preço praticado do bem, direito ou serviço importado calculado com base nos critérios previstos nos §§ 15 a 17 deste artigo. (Incluído pela Instrução Normativa RFB n° 1870, de 29 de janeiro de 2019)

Já com relação ao preço parâmetro médio no método PRL, há várias considerações importantes:

Inicialmente, em função da própria metodologia de cálculo do modo PRL, o preço praticado médio (ou custo médio do insumo) é uma das variáveis que impactam os resultados, mas importa apenas para fins da determinação do "percentual de participação do custo do insumo sobre custo do produto", que é uma das várias etapas do complexo processo de cálculo determinado pela legislação.

No cálculo do preço parâmetro pelo método PRL não há o que se falar em realização de custos, como ficará mais claro na explanação complementar relativa ao item c. Dito de uma outra forma, os cálculos detalhados no Anexo 3 do TCF citado pelo contribuinte, não visam calcular "custos realizados", mas apenas um preço parâmetro que será comparado com o preço praticado para que se apurem os ajustes globais do excesso de custo realizado oriundos nas aquisições de insumos de pessoa considerada vinculada. Basta imaginar que, fosse outro método escolhido pelo contribuinte, o método PIC, por exemplo, que se baseia em comparação direta com preços independentes, o custo sequer seria referenciado neste momento.

Dito isso, afirmamos que, em todas as etapas de cálculo do preço parâmetro médio consideramos corretamente o custo médio de cada insumo no produto. No próprio exemplo trazido à baila, o custo médio unitário do insumo ACIDO IBANDRONICO MONOSSODICO é R\$ 227,00 por grama, mas o custo de insumo no produto considerado, no caso, o BONVIVA, nos nossos cálculos é R\$ 38,81.

O contribuinte afirma ainda que o valor de R\$ 227,00 do insumo não possuía qualquer relação com os valores de ÁCIDO IBANDRÔNICO efetivamente consumidos, mas é evidente que tais grandezas se relacionam, pois o custo de R\$ 38,81 é justamente o resultado da multiplicação do preço praticado médio do insumo importado - R\$ 227,00 - pela relação insumo/produto, que neste caso é 0,171, refletindo a quantidade de insumo importado naquele produto.

O contribuinte sugere, de um modo simplista, "que em todos esses casos, para corrigir o erro cometido pela Fiscalização, deveriam ser adotados os valores de custos efetivamente consumidos na fabricação dos produtos acabados, que constam na Coluna M ("Custo do insumo NO PRODUTO [inc. II]") do Anexo 3 do Auto de Infração", mas como isso seria feito?

Se os ajustes forem calculados com base nesse "preço praticado parcial" de R\$ 38,81, este deveria presumivelmente ser comparado com o preço parâmetro também parcial, que neste caso, seria R\$ 33,62 (coluna P do Anexo 3). Teríamos um ajuste unitário a cada unidade vendida do produto BONVIVA a ser oferecido à tributação de R\$ 5,19. Nesse caso, no entanto, os ajustes totais deveriam ser calculados multiplicando-se este ajuste unitário pelas quantidades vendidas do produto, e não as quantidades consumidas do insumo.

Em suma, a composição dos ajustes totais a serem efetuados depende, em realidade, da quantidade de ajustes pela qual será multiplicado o ajuste unitário. Vejamos os dados abaixo, extraídos do Anexo 4 - Quantidade de ajustes.

Código do insumo (20A)	ACIDO IBANDRONICO MONOSSODICO, 1 H2O
Descrição do insumo (20B)	ACIDO IBANDRONICO MONOSSODICO, 1 H2O
Unidade do insumo (20C)	G
Código do produto (20D)	BONVIVA 150MG 1 CLAQ
Descrição do produto (20E)	BONVIVA 150MG 1 CLAQ
Unidade do produto (20F)	EA
Relação (20G)	ACIDO IBANDRONICO MONOSSODICO, 1 H2O > BONVIVA 150MG 1 CLAQ
Fator (20H)	0,171
Percentual de aplicação da relação (20I)	1
Quantidade vendida do produto (20J)	267178
Quantidade unitária de insumo no produto (20K)	0,171
Quantidade de insumo vendida no produto (20L)	45687,438
Quantidade de insumo vendida no produto (20L) consolidada	45687,438

Assistiria razão ao contribuinte sobre eventual erro caso se tivesse multiplicado o ajuste unitário por unidade de insumo, no nosso exemplo é de R\$ 30,37, por 267.178 (quantidade vendida do produto que leva o insumo importado), mas foi multiplicado por 45.687,43 (quantidade consumida do insumo x produto).

De qualquer forma, a inaplicabilidade da sugestão do contribuinte se verifica quando existem vários produtos que levam determinado insumo na sua produção, com proporções variáveis em sua composição. Não há como calcular uma média de preço parâmetro parcial pelo produto vendido, pois aqui sim estaríamos a somar grandezas distintas.

Por esse motivo a legislação determina que o preço parâmetro médio para um determinado insumo importado seja calculado levando-se em consideração uma média de todos os preços parâmetros individualmente calculados ponderados pela quantidade, conforme disposto no Art., 13 da IN 1312/2012:

Art. 13. Na hipótese de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos no Brasil, devem ser calculados, de forma individual, de acordo com suas respectivas destinações, os seguintes valores:

I - o custo médio ponderado de venda;

II - o percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido, nos termos do inciso II do art. 12;

III - a participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, nos termos do inciso III do art. 12;

IV - o valor da margem de lucro, nos termos do inciso IV do art. 12; e

V - o preço parâmetro, nos termos do inciso V do art. 12.

Parágrafo único. Os preços parâmetros serão multiplicados pelas quantidades do bem importado consumidas nas respectivas destinações e levadas ao resultado do exercício, e os resultados serão somados e divididos pela quantidade total, de modo a determinar o preço parâmetro médio ponderado do bem, serviço ou direito importado. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1870, de 29 de janeiro de 2019)

Os cálculos dos preços parâmetros médios ponderados dos insumos importados realizados no Anexo 3 do TCF e constantes do Anexo 5 do TCF seguiram rigorosamente o comando legal acima expresso.

c) (vi) Erro nas **quantidades** submetidas a ajustes.

Em relação a este tema, também não procedem as alegações do contribuinte.

As **quantidades** de ajustes foram calculadas pela Fiscalização a partir das **vendas** dos produtos que levam insumos sujeitos a controle na sua composição, mediada pelo fator de insumo/produto informado pelo próprio contribuinte no início da fiscalização. **A maneira como o cálculo foi realizado visa garantir justamente que só seja exigido o ajuste para aquelas unidades de produto que foram efetivamente consumidas pelo contribuinte** (baseado nas baixas de estoque por vendas) e que efetivamente tinham origem sujeita aos controles de Preços de Transferência.

No caso dos insumos farmacêuticos, os princípios ativos em geral têm origem sujeita ao controle de Preços de Transferência, porque são adquiridos de pessoas vinculadas. É o caso de todos os insumos objetos desta fiscalização, por isso toda a quantidade consumida ou levada a custo nas vendas dos produtos deve gerar um ajuste a ser adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isso está expresso no que chamamos, no Anexo 4 do TCF, de "percentual de aplicação da relação (20I)", que nesse caso é 1 (100% do insumo consumido tinha origem controlada).

Citando o mesmo exemplo anterior do ACIDO IBANDRONICO, o contribuinte alega que não seria factível o consumo apontado pela fiscalização de 45600 g, pelo fato de só ter havido uma importação no ano-calendário de 2015 na quantidade de 45 kg, De fato, só houve uma importação desse produto no ano-calendário fiscalizado, porém houve importação no ano anterior (como prova a ECF) e havia estoques dos produtos fabricados com esse insumo, sendo perfeitamente possível o consumo dos 45.600 g a que a Fiscalização chegou.

Essa é uma peculiaridade que torna tão complexos os controles de Preços de Transferência: os estoques dos produtos fabricados com o insumo que está sujeito a controle devem ser considerados e não apenas os estoques do próprio insumo, pois o custo só se realiza na baixa desses produtos do estoque, por venda ou qualquer outra causa. Havendo estoques do próprio insumo adquiridos em anos anteriores, ou estoques de produtos finais fabricados com aquele insumo, haverá um consumo a se realizar a posteriori, e portanto, ajustes a serem calculados e possivelmente oferecidos à tributação, ainda que não haja importação daquele insumo no ano-calendário fiscalizado, o que, aliás, é bastante comum.

O contribuinte afirma, também, que houve erros de aproximação pela utilização de relação de insumo/ produto, mas, se ocorreram, estes foram marginais e caberia ao contribuinte demonstrá-los.

Além do mais, o contribuinte contesta o cálculo da fiscalização, mas não apresenta seus próprios cálculos, o que prejudica o contraponto de eventuais divergências de metodologia. Lembremos, outrossim, que as quantidades de ajustes informadas pelo contribuinte durante a fiscalização em relação a esses produtos não foram aceitas, pois estavam claramente subestimadas, ao não levar em conta o consumo relativo aos produtos exportado, em desacordo com os dispositivos legal abaixo:

§ 1º-A Na hipótese de um mesmo bem, serviço ou direito importado ser destinado à venda no mercado interno e externo, o preço parâmetro médio ponderado calculado com base no § 1º será aplicado para a totalidade dos itens vendidos no ano-calendário, independentemente do seu mercado de destino. (Alterado pelo art. 1º, da IN SRFB n.º 1.870, DOU 30/01/2019)

§ 2º Para fins de cálculo da média aritmética ponderada dos preços de venda, serão consideradas as operações de venda realizadas durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda e da CSLL a que se referirem os custos, despesas ou encargos. (Alterado pelo art. 1º, da IN SRFB n.º 1.870, DOU 30/01/2019)

Por fim, em relação ao questionamento da autoridade julgadora no item 9.3 do despacho de diligência, que cita o anexo 5 do TCF, mas parece reproduzir, de fato, trecho do Anexo 3 do TCF. cujo propósito é apenas o de cálculo do preço parâmetro médio.

Por essa razão, o Anexo 3 do TCF não pode ser considerado para fins de quantidade de ajustes, mas sim o Anexo 4 do TCF.

Pelo exposto, reafirmamos a convicção na correção dos critérios de cálculo utilizados pela Fiscalização em relação à quantidade de ajustes, não havendo, ao nosso juízo, nenhuma alteração a se realizar.

## 2. DO RECALCULO DOS VALORES DO AUTO DE INFRAÇÃO

Para atendimento do item 9.3.2, refizemos globalmente os ajustes de Preços de Transferência, em função apenas do erro apontado no subitem a do item 9.3.1 do despacho de diligência.

O valor total de ajustes de Preços de Transferência nas operações de importação, recalculado pela Fiscalização após as correções feitas a partir desta diligência, são os seguintes:

DISCRIMINAÇÃO	VALORES R\$
Valor total oferecido à tributação ECF/2016, como adição do IRPF e CSLL a título de ajustes de Preços de Transferência	25.307.749,53
(-) Valor declarado à título de ajuste de Preços de Transferência referente às operações de exportação	3.456.973,30
(=) Valor declarado à título de ajuste de Preços de Transferência referente às operações de importação (corrigido)	21.850.776,23

Valor total de ajustes de Preços de Transferência nas operações de importação, calculado pela Fiscalização	458.217.530,31
(-) Valor já declarado referente aos ajustes de Preço de Transferência - importação	21.850.776,23
Diferença a lançar referente às operações de importação - PT	436.366.754,08

A diferença entre o valor de ajuste declarado pela empresa e o apurado pela Fiscalização passa a constituir o valor tributável do lançamento de ofício, mediante o ajuste das bases de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no montante de R\$ 436.366.754,08.

### 3. DA CONCLUSÃO

Apresentamos nossas conclusões respondendo aos questionamentos do contribuinte, conforme solicitado pela autoridade julgadora:

(e) Queira a Fiscalização informar se, nas operações listadas no anexo doc. 20, houve descontos indevidamente deduzidos em duplicidade, reduzindo o preço-parâmetro a ser considerado no cálculo do ajuste de preços de transferência;

SIM, com as ressalvas feitas neste relatório.

(f) Queira a Fiscalização confirmar se, nos cálculos relativos a insumos importados submetidos a industrialização pela Impugnante, os preços praticados deixaram de ser determinados com base nos valores dos insumos efetivamente empregados nos produtos acabados vendidos;

Esta Fiscalização afirma que tal erro NÃO ocorreu.

(g) Queira a Fiscalização confirmar se, nos cálculos relativos a insumos importados submetidos a industrialização pela Impugnante, houve erro na determinação das quantidades sujeitas a ajustes.

Esta Fiscalização afirma que NÃO ocorreu erro na quantidade de ajustes.

Informamos também, que contribuinte foi intimado no curso desta diligência (Dossiê de Comunicação com Contribuinte (DCC): 13042.060493/2021-25), a apresentar:

"Versão do ANEXO 1 - Demonstrativo de Apuração do Preço Líquido de Venda - AC 2015 - apontando todos os casos em que entende ocorrer os possíveis erros apontados nos itens 125 a 139 da impugnação, quais as correções são necessárias, e qual o valor do preço líquido de venda que deve prevalecer, a fim de evitar o alegado desconto em duplicidade."

Em resposta à intimação, a planilha entregue em que apontava notas fiscais em que ocorreria, que eram as mesmas já apresentadas no processo, mas não recalculou o preço líquido de vendas nem produziu informação explicando sua metodologia de cálculo, por isso não foram aproveitados neste relatório, a fim de evitar a ocorrência de erros da Fiscalização na manipulação deles.

6. Intimado a se manifestar sobre o resultado da diligência, o sujeito passivo, assim o fez às fl. 2.050 a 2.052, afirmando, o seguinte:

(...)

2. Como resultado da diligência, a Autoridade Fiscal confirmou, inicialmente, o equívoco cometido pela Fiscalização na determinação do preço-parâmetro dos produtos envolvidos na autuação, em decorrência da exclusão de descontos em duplicidade. Em relação a este ponto - que consiste no item "a" do relatório de fls. 2035/2044 - a Requerente concorda com o resultado da diligência e com a reformulação dos cálculos apresentada pela Autoridade Fiscal.

3 - Por outro lado, em relação aos itens "b" e "c" do relatório de diligência - cuja conclusão foi desfavorável ao contribuinte - a Requerente continua a entender que há erros de cálculo que deveriam ser sanados e que, portanto, permanecem integralmente aplicáveis os argumentos apresentados na Impugnação (tópicos "v" e "vi" da Defesa).

4 - Em particular, no caso do produto ÁCIDO IBANDRÔNICO importado pela Requerente (e que foi citado como exemplo na Impugnação), o cálculo da Autoridade Fiscal insiste em se basear em grandezas distintas. Importante lembrar que esse produto importado é usado como insumo na fabricação de outro produto acabado, o BONVIVA, cujas vendas realizadas pela Requerente servem de base para o cálculo do preço parâmetro com base no método PRL.

5 - A própria Autoridade Fiscal reconhece que o custo médio de um grama (1 g) no ano-calendário em análise foi de R\$ 227,00 (equivalente a cerca de R\$ 227 mil por quilo desse mesmo produto). Por outro lado, também reconhece que, para produzir uma unidade do BONVIVA, utiliza-se não "um grama inteiro" de ÁCIDO IBANDRÔNICO, mas apenas 0,171 g (ou 0,000171 kg). Esses dados ficam evidentes na aba "PRL Insumo Produto" do Anexo 3 ao Auto de Infração preparado pela própria Autoridade Fiscal, como se observa no recorte abaixo:

B	C	D	F	H	I	J	K	L
Descrição do insumo (26B)	Unidade do insumo (26C)	Código do produto (26D) POR CÓDIGO EQUIVALENTE	Unidade do produto (26F)	Margem de lucro (26H)	Preço líquido de venda [inc. I] (26I) APÓS DILIGÊNCIA	Preço praticado (26K)	Custo do produto (26L)	Qtd. insumo no produto [unitário] (26M)
ACIDO IBANDRONICO MONOSSODICO, 1 H2O	G	BONVIVA 150MG 1 CLAQ	EA	0,40	72,68594998	227,00	50,35	0,17100000

6. Ocorre que, ao seguir a metodologia aplicada na planilha do Anexo 3, a Autoridade Fiscal acabou considerando grandezas incomparáveis. Isso pois, embora reconheça que em cada unidade de BONVIVA há apenas 0,171 g de ÁCIDO IBANDRÔNICO, e que cada uma dessas unidades de BONVIVA foi vendida ao preço líquido de R\$ 72,68 (no cálculo apresentado acima), a Autoridade Fiscal confronta o preço de uma unidade de BONVIVA (em que há apenas 0,171 g de ÁCIDO IBANDRÔNICO) com o custo médio e preço praticado de "um grama inteiro" (1 g) do ÁCIDO IBANDRÔNICO.

7. Trata-se, portanto, de claro erro de cálculo mantido pelo relatório de diligência fiscal, na medida em que a Autoridade Fiscal deveria ter promovido ajustes para tornar as grandezas em questão comparáveis e, assim, refletir as quantidades de insumo (ÁCIDO IBANDRÔNICO) efetivamente consumidas na fabricação do produto acabado (BONVIVA).

8. Diante do exposto, a Requerente (i) manifesta seu consentimento com o resultado da diligência e com os cálculos reformulados no tocante ao item "a" (descontos em duplicidade); e (ii) reitera os argumentos apresentados na Impugnação quanto aos itens "b" e "c" do relatório de diligência, a fim de que o erro de cálculo apontado seja reconhecido pela DRJ por ocasião do julgamento da Defesa.

É o relatório. Passo ao voto.

A decisão de primeira instância (e-fls. 2056 e ss) julgou procedente em parte a Impugnação contra Lançamento tributário de IRPJ/CSLL, decidindo pela exclusão da base de cálculo dos tributos do montante de R\$ 94.872.859,69 (relativa a produtos para os quais houve erro nos preços-parâmetro por dedução em duplicidade do ICMS). A Decisão foi assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

**VINCULAÇÃO ÀS LEIS E AOS ATOS NORMATIVOS DA RFB.**

Os julgadores das DRJ são vinculados não somente às leis vigentes, mas também ao entendimento da RFB expresso em atos normativos.

**JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.**

As decisões administrativas ou judiciais restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo que resultou a decisão e assim, como as teses doutrinárias ou jurisprudências, não se constituem, por si só, entre as normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora.

**ILEGALIDADES.**

Descabe à instância administrativa de julgamento a apreciação de arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou mesmo de violação a qualquer princípio fundamental de natureza tributária.

**PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. MOMENTO.**

A apresentação de provas, inclusive provas documentais no contencioso administrativo, devem ser feitas juntamente com a impugnação, com observância das determinações previstas no art. 57, III e IV, §§1º e 4º, alíneas "a", "b" e "c", todos do Decreto nº 7.574/2011.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2015

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.**

**IPREÇO-PARÂMETRO E PREÇO PRATICADO. APURAÇÃO ANUAL.**

Na apuração dos preços de transferência será considerado sempre o período anual, encerrado em 31 de dezembro (ainda que a empresa apure o lucro real trimestral) ou o período compreendido entre o início do ano-calendário e a data de encerramento de atividades. O eventual ajuste será, em consequência, efetuado em 31 de dezembro ou na data de encerramento das atividades.

**DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.**

Considerando que o fato gerador da presente autuação ocorreu em 31/12/2015 e que a contribuinte foi cientificada dos lançamentos em 04/11/2020, conclui-se que não houve a alegada decadência.

#### INCLUSÃO DE OPERAÇÕES ATÍPICAS. INEXISTÊNCIA.

As regulamentações da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos ("CMED") e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária ("ANVISA"), relativas aos preços dos remédios, tanto para venda privada, como para vendas governamentais, são praxe do segmento e são aplicadas para todas as empresas deste tipo de mercado, não se enquadrando como fato atípico.

No que tange à isenção do ICMS, trata-se de um benefício fiscal geral, usufruído por todas as empresas farmacêuticas que produzem os medicamentos listados nos Convênios ICMS n.º 87/2002 e n.º 140/2001. Assim, considerando o ambiente negocial em que age a contribuinte, tal medida não pode ser considerada atípica.

#### MÉTODO PRL. PREÇO-PARÂMETRO. DEDUÇÃO DO PIS E DA COFINS.

No método PRL, uma das parcelas a ser deduzida da média aritmética ponderada dos preços de venda para a obtenção do preço-parâmetro são os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas (no caso, PIS e COFINS). O benefício previsto no artigo 3º da Lei n.º 10.147/2000 consiste, simplesmente, no direito do contribuinte, enquadrado nesse regime especial, de deduzir, do montante devido a título de PIS e COFINS, um crédito presumido, não tendo nenhuma influência na apuração dos preços de transferência.

#### RE N.º 574.706/PR. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Considerando que o STF modulou os efeitos da decisão relativa ao RE n.º 574.706/PR, fixando-se a produção de seus efeitos após 15/03/2017, data do julgamento de mérito do RE n.º 574.706, não há como aplicar ao caso em tela (ano-calendário 2015), retroativamente, os efeitos do RE n.º 574.706/PR, que decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS nem da COFINS.

#### MÉTODO PRL. PREÇO-PARÂMETRO. DEDUÇÃO DO ICMS.

No método PRL, uma das parcelas a ser deduzida da média aritmética ponderada dos preços de venda para a obtenção do preço-parâmetro são os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas (no caso, o ICMS). O benefício previsto no TARE n.º 272/2004 da SEFAZ/GO consiste, simplesmente, no direito da contribuinte a um crédito presumido de ICMS, não tendo nenhuma influência na apuração dos preços de transferência.

#### ERRO NA DETERMINAÇÃO DO PREÇO-PARÂMETRO. EXCLUSÃO DE ICMS EM DUPLICIDADE. EXONERAÇÃO.

Constatados erros na apuração dos preços-parâmetro de alguns produtos, devido à exclusão em duplicidade do ICMS.

#### APURAÇÃO DE AJUSTES. ERROS DE PREÇOS PRATICADOS. ERROS DE QUANTIDADE. INEXISTÊNCIA.

Os procedimentos e a Autuação praticados pela Fiscalização estão de acordo com a legislação vigente a época dos fatos geradores dos tributos.

#### CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, *mutatis mutandis*, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova

Cientificada em 30/05/2023 (e-fl. 2155) da decisão de primeira instância a Interessada interpôs recurso voluntário, protocolado em 28/06/2023 (e-fl. 2158), em que repete os fundamentos trazidos na impugnação. Destacamos:

(...)

#### NOVA CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA

**155.** Muito embora este processo já tenha sido convertido em diligência anteriormente, persiste a necessidade de investigação de diversos erros cometidos pela Fiscalização no presente caso, sendo necessária nova diligência a esse respeito. Assim, a Recorrente apresenta a seguir os quesitos que deverão ser respondidos no caso de realização da diligência:

(i) Queira a Fiscalização informar se, ao efetuar o cálculo dos preços- parâmetro para fins de aplicação do método PRL ao caso da Recorrente, foi excluído integralmente o valor correspondente ao PIS e à Cofins, mesmo no caso de produtos sujeitos ao crédito presumido de tais contribuições;

(ii) Queira a Fiscalização informar se a Recorrente reconheceu o valor dos mencionados créditos presumidos de PIS e Cofins como um redutor das contribuições a pagar, de forma similar ao que seria realizado no caso de outras desonerações tributárias;

(iii) Queira a Fiscalização confirmar se os preços de revenda de alguns produtos comercializados pela Recorrente sofreram reduções em virtude da obrigatoriedade de repercussão da carga tributária, nos termos em que determina a Resolução CMED 6/01;

(iv) Queira a Fiscalização informar, com base nas respostas aos itens anteriores, se a exclusão integral dos valores de PIS e Cofins do preço líquido de revenda, atrelada à redução dos preços de revenda decorrente da Resolução CMED 6/01, ocasiona duplo impacto negativo dos montantes relativos aos créditos presumidos de PIS e Cofins na determinação do preço-parâmetro;

(v) Queira a Fiscalização informar se os valores de PIS e Cofins excluídos do preço líquido de revenda para o cálculo dos preços-parâmetro consideraram montantes de ICMS na base de cálculo dessas contribuições;

(vi) Queira a Fiscalização informar se, ao efetuar o cálculo dos preços- parâmetro para fins de aplicação do método PRL ao caso da Recorrente, foi excluído integralmente o valor correspondente ao ICMS, mesmo no caso de produtos sujeitos à desoneração parcial de tal imposto;

(vii) Queira a Fiscalização informar se os valores correspondentes ao crédito presumido de ICMS aos quais a Recorrente faz jus foram tributados por IRPJ e CSLL;

(viii) Queira a Fiscalização confirmar se, nos cálculos relativos a insumos importados submetidos a industrialização pela Recorrente, os preços praticados deixaram de ser determinados com base nos valores dos insumos efetivamente empregados nos produtos acabados vendidos; e

(ix) Queira a Fiscalização confirmar se, nos cálculos relativos a insumos importados submetidos a industrialização pela Recorrente, houve erro na determinação das quantidades sujeitas a ajustes.

**156.** Desde logo, a Recorrente ressalva que os quesitos ora apresentados não prejudicam a oportuna formulação de quesitos suplementares, na hipótese de ser determinada a conversão deste feito em diligência.

#### PEDIDOS

**157.** Por todo o exposto, a Recorrente pleiteia seja dado **INTEGRAL PROVIMENTO** a este Recurso Voluntário para reformar parcialmente a r. decisão proferida pela DRJ08 na parte que manteve a autuação fiscal, de modo a se **CANCELAR INTEGRALMENTE O LANÇAMENTO CONSIGNADO NOS AUTOS DE INFRAÇÃO (MPF) N.º 0818500.2019.00068**, com o consequente reconhecimento da inexigibilidade dos créditos remanescentes de IRPJ e CSLL, além da multa de ofício e dos juros, seja pelo reconhecimento da nulidade do lançamento decorrente da inobservância ao período de apuração eleito pela Impugnante (que foi trimestral, e não anual tal como considerou a Fiscalização), seja pelas razões de mérito expostas ao longo deste Recurso.

Ainda, pleiteia a Recorrente que seja **NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO**, confirmando-se a r. decisão recorrida na parte em que cancelou parcialmente os Autos de Infração combatidos.

**Subsidiariamente**, na remota hipótese de não se entender pelo cancelamento integral da autuação, a Recorrente pleiteia que:

(i) as operações beneficiadas com as isenções de ICMS concedidas pelos Convênios 87/02, 140/01 e 162/94 sejam desconsideradas no cálculo do preço-parâmetro e, então, sejam proporcionalmente cancelados os Autos de Infração;

(ii) as operações com produtos sujeitos à aplicação do CAP sejam desconsideradas no cálculo do preço-parâmetro e, então, sejam proporcionalmente cancelados os Autos de Infração;

(iii) seja determinada nova apuração dos ajustes de preços de transferência, sem abatimento de valores a título de PIS e Cofins que correspondam aos créditos presumidos aproveitados por força da Lei 10.147/00; e (iii.2) considerem valores de ICMS em sua base de cálculo, consoante o julgamento do Colendo STF no RE 574.706;

(iv) seja determinada nova apuração dos ajustes de preços de transferência, sem abatimento de valores a título de ICMS que correspondam aos créditos presumidos aproveitados por força do TARE 272/04;

(v) o cancelamento proporcional dos débitos de IRPJ e CSLL relativos a todos os ajustes decorrentes de (v.1) erro nos cálculos dos preços praticados; e (v.2) erro nas quantidades submetidas a ajustes; e

(vi) o cancelamento parcial dos Autos de Infração em relação ao 1º, 2º e 3º trimestre de 2015, já que seus respectivos créditos tributários foram fulminados pela decadência, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

**160.** Por fim, a Recorrente protesta pela oportuna conversão do julgamento em diligência, para que sejam apurados e evidenciados os pontos de prova mencionados nessas razões recursais e, ainda, pela realização de sustentação oral perante este Egrégio CARF, quando do julgamento do presente Recurso Voluntário.

Fl. 59 do Acórdão n.º 1301-006.892 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16561.720049/2020-19

## Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

Por ser tempestivo e por estarem cumpridas as demais condições de procedibilidade, conheço do recurso voluntário.

Nos termos do Decreto n.º 70.235/1972, art. 34, inc. I e da Portaria MF n.º 02/2023, cabe recurso de ofício (remessa necessária) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sempre e quando “a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).”

Assim, em atenção à previsão dos dispositivos retromencionados e em convergência com a Súmula CARF n.º 103, que prevê que “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”, verifico que a soma dos valores exonerados (23.713.214,91 de IRPJ e de CSLL de 3.538.557,33) estão acima do limite legal. Desta forma, conheço do recurso de Ofício.

## DILIGÊNCIA

A Recorrente requer diligência para a investigação de erros que alega que foram cometidos pela Fiscalização no presente caso. Alguns quesitos são pleitos pela improcedência da tributação por questões de mérito, que serão discutidas a seguir, e não por constatações de fato.

Isto porque, segundo esclarecido na autuação (Termo de Constatação Fiscal – TCF, e-fls. 1.551 a 1.577), “a quantidade de ajustes derivou do consumo direto (por meio da revenda de produtos importados) e indireto (por meio da venda de produtos fabricados a partir desses insumos importados) na demonstração do ajuste total” do preço de transferência. E que os valores de ajustes declarados pelo contribuinte foram comparados com os “destacados nas notas fiscais, de acordo com dados do SPED/NFE”. Ou seja, os ajustes efetuados pela Fiscalização e que a Recorrente pretende anular dependem da análise do mérito subjacente do pleito da recorrente. Exemplos de pleito da Recorrente: i) para o cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, a exclusão do valor correspondente ao PIS e à Cofins, no caso de produtos sujeitos ao crédito presumido de tais contribuições; ii) se os preços de revenda de alguns produtos comercializados pela Recorrente sofreram reduções em virtude da repercussão da carga tributária, nos termos em que determina a Resolução CMED 6/01; iii) se os valores de PIS e Cofins excluídos do preço líquido de revenda para o cálculo dos preços-parâmetro consideraram montantes de ICMS na base de cálculo dessas contribuições; iv) a exclusão do valor correspondente ao crédito presumido de ICMS; v) se a exclusão do valor correspondente ao crédito presumido de ICMS aos quais a Recorrente faz jus foram tributados por IRPJ e CSLL.

Outros quesitos já foram esclarecidos em diligência prévia ordenada pela DRJ (e-fls. 2035 e ss), como: se houve exclusão do valor correspondente ao ICMS (em duplicidade), mesmo no caso de produtos sujeitos à desoneração parcial de tal imposto; se, nos cálculos relativos a insumos importados submetidos a industrialização pela Recorrente, os preços praticados deixaram de ser determinados com base nos valores dos insumos efetivamente

empregados nos produtos acabados vendidos; e se, nos cálculos relativos a insumos importados submetidos a industrialização pela Recorrente, houve erro na determinação das quantidades sujeitas a ajustes.

Presentes os elementos de convicção necessários à solução da lide, uma vez que os documentos trazidos aos autos pelo lançamento ou pela diligência prévia são suficientes para a formação da convicção deste julgador, de acordo com o artigo 29 do Decreto nº 70.235 de 1972, não se justifica o deferimento do pedido de pericia para constatações dos fatos alegados pelo Recorrente.

## NULIDADES

A Recorrente requer o reconhecimento da nulidade do lançamento decorrente seja da inobservância ao período de apuração eleito pela Impugnante (que foi trimestral, e não anual tal como considerou a Fiscalização), seja pelas razões de mérito expostas ao longo do Recurso.

As questões de mérito, como as também demandadas quando do pedido de diligência, serão analisadas a seguir. Passo a analisar a observância do período de apuração correto (trimestral ou anual) para o ajuste de preço de transferência.

A Recorrente protesta afirmando que a Fiscalização calculou os preços, os preços-parâmetro e os respectivos ajustes relativos às importações considerando todo o ano-calendário de 2015, ignorando que a Recorrente era, então, optante pela apuração trimestral de IRPJ e CSLL.

Como já destacado pela Primeira Instância, o próprio contribuinte apurou, conforme código 12, do Registro M300, da ECF, do ano-calendário de 2015, ajuste de preços de transferência, apenas no 4º trimestre de 2015, no montante de R\$ 25.307.749,53, exatamente como fez a fiscalização, que apenas corrigiu esse valor declarado.

A IN SRF nº 243/2002, que regulamenta a questão, assim a disciplina no seu art. 41:

Artigo 41. As verificações dos preços de transferência, a que se referem esta Instrução Normativa, serão efetuadas por períodos anuais, em 31 de dezembro, exceto nas hipóteses de início e encerramento de atividades e de suspeita de fraude.

A decisão *a quo* trabalha as alegações dos campos trimestrais de preenchimento da DIPJ, e enfoca que o *Perguntas e Respostas* do ano calendário de 2015, ano da fiscalização em questão), há expressa orientação de que o preço de transferência é calculado em bases anuais, independente do período de apuração do lucro real:

017 Qual o período a ser considerado para fins de cálculo dos preços parâmetros e do eventual ajuste?

Será considerado sempre o período anual, encerrado em 31 de dezembro (ainda que a empresa apure o lucro real trimestral) ou o período compreendido entre o início do ano-calendário e a data de encerramento de atividades.

O eventual ajuste será, em consequência, efetuado em 31 de dezembro ou na data de encerramento das atividades, exceto nos casos de suspeita de fraude.

Ou seja, a norma é bem objetiva no sentido de que os ajustes dos preços de transferência serão de periodicidade anual. Adicione-se que os efeitos tributários do caso concreto, em que adicionados no 4º trimestre da recorrente, não significam serem prejudiciais à mesma, e poderia até mesmo tê-la beneficiado.

Nas demais questões de mérito acompanho os fundamentos da decisão de Primeira Instância, no que reproduzido a seguir, como razões de decidir:

#### NULIDADE

8. Os Autos de Infração encontram-se revestidos das formalidades legais. Em todos os procedimentos que antecederam a autuação oportunizou-se ao contribuinte manifestar-se sobre os fatos apurados durante o período, considerando que o procedimento fiscal teve início em 25/07/2019 (fl. 10) e término em 20/10/2020 (fl. 1.596).

9. Além do Termo de Constatação Fiscal, relata a Auditora, em cada um dos relatórios Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, que integram os Autos de Infração, os fatos apurados e os procedimentos realizados de acordo com as determinações legais.

10. Constam nesses relatórios os principais dispositivos legais, que sustentam a exigência do crédito, com a descrição dos fatos em detalhes e respectivo enquadramento legal, bem como os Demonstrativos de Apuração, Demonstrativo de Multa e Juros de Mora, todos integrantes de cada um dos Autos de Infração. Nesses relatórios estão elencados para ciência do contribuinte os fatos e fundamentos, que respaldam os procedimentos realizados, possibilitando a compreensão da origem da importância exigida.

(...)

13. Portanto, tendo constatado que o contribuinte, na apuração do lucro real, do ano-calendário de 2015, não adicionou ao Lucro Líquido do período valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a seus custos, despesas e encargos de importação de bens, serviços e direitos adquiridos de pessoa vinculada no exterior, conforme Termo de Constatação Fiscal, em anexo, a autoridade fiscal não poderia se abster de realizar o lançamento dos tributos devidos, sob pena de responsabilidade funcional, consoante o disposto no referido dispositivo legal.

14. Também especificando quanto aos requisitos da lavratura do Auto de Infração, dispõe o artigo 10, do Decreto nº 70.235/72:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;*

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

15. Por outro lado, na forma do disposto no art. 6º, inc. I da Lei nº 10.593, de dezembro de 2002, na redação dada pela Lei nº 11.457 de 2007, e art. 2º do Decreto nº 6.641 de novembro de 2008, são atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, no exercício da sua competência, e em caráter privativo: (i) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (ii) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e semelhantes; (iii) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal.

(...)

19. Por outro lado, o art. 59, do Decreto nº 70.235/72 - que regula o Processo Administrativo Fiscal, assim dispõe:

*Decreto nº 70.235/72*

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

20. Ainda que se considere que o disposto no artigo transcrito não encerra relação *numerus clausus* de possibilidades de nulidade, somente poder-se-ia cogitar desta se, no caso de vício em um dos elementos estruturais dos atos administrativos atacados, estivessem maculados, a saber, além da competência do agente, a forma, o objeto, a finalidade ou o motivo do ato.

21. Observa-se que quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas em Auto de Infração não importarão em nulidade, serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio, nos termos do art. 60, do mencionado Decreto nº 70.235/72. No entanto, nenhuma das hipóteses aventadas foi constatada na análise do lançamento em epígrafe.

22. Portanto, preliminarmente, observa-se não estarem presentes no lançamento ocorrências que possam constituir nulidade dos Autos de Infração.

#### JURISPRUDÊNCIA

23. A impugnante cita jurisprudência judicial e administrativa para corroborar diversas alegações.

24. Porém, as jurisprudências citada são improficuas porque não constituem norma complementar do Direito Tributário e nem se enquadram nas hipóteses que vinculam as decisões desta instância de julgamento.

25. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos e somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios:

26. As normas complementares às leis estão definidas no artigo 100, II, do CTN:

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

[...]

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

(...)

## ILEGALIDADES

(...)

31. Portanto, a Autoridade Administrativa não é competente para se manifestar acerca da eventual ilegalidade de dispositivos da legislação tributária, prerrogativa essa reservada apenas ao Poder Judiciário, em nosso ordenamento pátrio. A mais abalizada doutrina escreve que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infra legal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legislativo competente, gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

32. Saliente-se que, atualmente, encontra-se em vigor o art. 26-A, do Decreto n.º 70.235, de 1972, introduzido pela Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, que dispõe, *in verbis*:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009) (destacou-se)*

33. Também a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF a referenda a interpretação ora adotada:

*Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (destacou-se)*

## MÉRITO

(...)

### (i) Inclusão indevida de operações atípicas

53. Alega a impugnante que a fiscalização, na apuração dos preços-parâmetro, incluiu, indevidamente, operações atípicas, desrespeitando o disposto no artigo 44, da IN RFB n.º 1.312/2012, *in verbis*:

*"Art. 44. Em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como nas liquidações de estoque, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais".*

54. Passemos, então, à análise dos casos citados pela impugnante.

#### 54.1. (a) Subsídio governamental: isenção tributária

54.1.1. Afirma o impugnante que: (i) parte dos medicamentos contemplados pela autuação fiscal **conta com subsídio governamental**, que é exatamente uma das hipóteses de operações atípicas expressamente enumeradas pelo artigo 44 da IN 1.312/12; (ii) por meio do Convênio ICMS n.º 87, de 5.7.2002 ("**Convênio 87/02**"), o

Conselho Nacional de Política Fazendária ("CONFAZ") concedeu **isenção de ICMS** em operações com fármacos e medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal; (iii) por força do Convênio ICMS n.º 140, de 19.12.2001 ("Convênio 140/01" - doc. 4), também contou com subsídio governamental, relativo a isenção de ICMS, em algumas operações de venda; (iv) também gozava de subsídio governamental mediante isenção de ICMS aplicável especificamente a medicamentos de tratamento de câncer, nos termos do Convênio ICMS n.º 162, de 14.12.1994 ("Convênio 162/94" - doc. 5), em algumas famílias de produtos e (v) as vendas dos produtos contemplados pelos Convênios 87/02, 140/01 e 162/94, por contarem com subsídio governamental na forma de isenção de ICMS, classificam-se como operações atípicas e, portanto, não poderiam ter sido consideradas na formação do preço-parâmetro. Discorda-se do impugnante.

54.1.2. Da isenção do ICMS - Convênios ICMS n.º 87/2002, n.º 140/2001 e n.º 162/94.

54.1.3. A isenção tributária consiste na dispensa legal do pagamento de um tributo que é devido. Ela não é considerada como uma causa de não incidência tributária, uma vez que, mesmo com a aplicação da isenção, os fatos geradores continuam acontecendo e gerando obrigações. Nesse sentido, somente a etapa de lançamento e a posterior constituição do crédito são excluídas do processamento.

54.1.4. No que tange à isenção do ICMS, trata-se de um benefício fiscal geral, usufruído por todas as empresas farmacêuticas que produzem os medicamentos listados nos Convênios ICMS n.º 87/2002, n.º 140/2001 e n.º 162/94.

54.1.5. Assim, considerando o ambiente comercial em que age a contribuinte, tal medida não pode ser considerada atípica.

54.1.6. Ademais, isenção tributária não é subsídio governamental (exemplo citado no artigo 40 da IN RFB n.º 1.312/2012). Enquanto no subsídio, o Estado transfere recursos ao beneficiado; na isenção, o Estado deixa de arrecadar bens do potencial contribuinte. No subsídio, patrimônio estatal pertencente a todos é repassado ao particular. Já na isenção, o patrimônio particular não é distribuído para a coletividade. Os institutos jurídicos são diferentes e não podem ser confundidos.

54.1.7. Além disso, considerando que na apuração do preço-parâmetro parte-se do preço líquido de venda, obtido depois da exclusão de, entre outros, os "*impostos e contribuições sobre as vendas*" - como o ICMS (nos termos do artigo 12, inciso I, letra "b", da IN RFB n.º 1.312/2012), a isenção do ICMS repercute favoravelmente ao contribuinte no cálculo do preço-parâmetro, na medida em que nenhum valor a título de ICMS é excluído para se obter o preço líquido de venda.

54.1.8. Improcede, assim, a pretensão do impugnante de excluir da apuração dos preços-parâmetro as vendas a entes governamentais com isenção de ICMS.

54.2. (b) Mercado controlado: aplicação do Coeficiente de Adequação de Preços ("CAP") às vendas governamentais

54.2.1. Afirma o impugnante que especificamente no caso de operações sujeitas ao PRL, por exemplo, são atípicas as vendas no mercado interno que, por circunstâncias alheias às regras gerais de mercado, não permitem a aplicação, no caso concreto, das margens de lucro estabelecidas como típicas na regulamentação. Discorda-se do Impugnante.

54.2.2. Nesse contexto, alega que para algumas de suas vendas a entes governamentais é obrigado pelo governo a conceder desconto, mediante aplicação do chamado Coeficiente de Adequação de Preços ("CAP"), de modo que tais vendas deveriam ser consideradas atípicas e excluídas do cálculo dos preços-parâmetro.

54.2.3. Tais regulamentações relativas aos preços dos remédios tanto para venda privada, como para vendas governamentais, são praxe do segmento e são aplicadas para todas as empresas deste tipo de mercado, não se enquadrando como fato atípico nos termos do artigo 44, da IN RFB n.º 1.312/2012.

54.2.4. A interpretação proposta pelo impugnante ao presente caso não é adequada, visto que procura vincular a tipicidade de uma operação à sua relação com ambiente negocial privado em que os preços são livremente acordados pelas partes. Tal entendimento mostra-se equivocado à luz dos próprios exemplos citados no artigo 44, da IN RFB n.º 1.312/2012.

54.2.5. No caso concreto, é de se reconhecer que a contribuinte atua em um mercado fortemente regulamentado, realizando consideráveis vendas a entidades estatais. Todavia, neste cenário, as vendas governamentais não podem ser consideradas operações atípicas, mas sim habituais, integrando a atividade normal da empresa e sendo evidentemente consideradas na sua estratégia corporativa para a obtenção dos lucros almejados por seus acionistas.

54.2.6. Improcede, assim, a pretensão do impugnante de excluir da apuração dos preços-parâmetro as vendas a entes governamentais.

**(ii) Erro na determinação do preço-parâmetro: indevida exclusão dos valores de PIS e COFINS**

55. (a) PIS e COFINS não são "tributos sobre vendas", (b) Desoneração de PIS e COFINS para medicamentos vendidos pela Impugnante e montante do ICMS incluído na base de cálculo de PIS e COFINS (decisão do STF)

55.1. O impugnante contesta a exclusão, na apuração dos preços-parâmetro pelo método PRL, das contribuições do PIS e da COFINS, alegando que (i) o PIS e a COFINS não são tributos que incidem "sobre as vendas"; e que (ii) houve a exclusão em relação a operações que estavam desoneradas de tais contribuições (crédito presumido, nos termos da Lei n.º 10.147/2000). Não procede essa contestação da impugnante.

54.2. No método PRL, uma das parcelas a ser deduzida da média aritmética dos preços de revenda para a obtenção do preço-parâmetro são os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas (entre eles, o PIS e a COFINS), nos termos do artigo 18, inciso II, alínea "a", da Lei n.º 9.430/96 (com a redação vigente à época dos fatos) e do artigo 12 da IN RFB n.º 1.312/2012, *in verbis*:

*(Lei n.º 9.430/96)*

"Art. 18. 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 seguintes métodos:

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir: (Redação dada pela Lei n.º 12.715, de 2012)

a) preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas; (Redação dada pela Lei n.º 12.715, de 2012)

(...)" (grifei).

(IN RFB n.º 1.312/2012)

"Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), calculado, a partir de 1º de janeiro de 2013, conforme a seguinte metodologia:

I - preço líquido de venda: - a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço vendido, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições sobre as vendas; e
- c) das comissões e corretagens pagas; (-)

§ 9º Para efeito do disposto neste artigo, serão considerados como: (•••)

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo poder público, incidentes sobre vendas, integrantes do preço, tais como Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Serviço (ISS), Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

(•••)" (grifei).

55.3. Quanto ao crédito presumido de PIS e COFINS, há que se observar que a referida Lei n.º 10.147/2000 (com as alterações introduzidas pelas Leis n.ºs 10.548/2002 e 10.865/2004) dispõe, em seus artigos 1º e 3º, que:

"Art. 1º A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

1 - incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

- a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento);

(...).

Art. 3º Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03,

exceto no código 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo:

I - tenham firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei n.º 7.347, de 24 de julho de 1985; ou

II - cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei n.º 10.213, de 27 de março de 2001.

§ 1º O crédito presumido a que se refere este artigo será:

I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo;

**II - deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.**

(...)

**§ 3º É vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido de que trata este artigo, bem como sua restituição".**

55.4. Ocorre que, como bem argumenta a fiscalização, "ao aderir ao regime especial em questão [da Lei n.º 10.147/2000], a empresa apenas passa a ter o direito de deduzir um crédito presumido do montante devido; mas a incidência do PIS e da COFINS permanece".

55.5. De fato, a incidência do PIS e da COFINS continua existindo, nos termos do artigo 1º da Lei n.º 10.147/2000, sendo essas contribuições calculadas mediante a aplicação, respectivamente, das alíquotas de 2,1% e 9,9%.

55.6. Diante dessa incidência, é imperioso deduzir essas contribuições da média aritmética ponderada dos preços de venda para a obtenção do preço-parâmetro, nos termos do já mencionado artigo 18, inciso II, alínea "a", da Lei n.º 9.430/96 (com a redação vigente à época dos fatos) e artigo 12 da IN RFB n.º 1.312/2012.

55.7. O benefício previsto no artigo 3º da Lei n.º 10.147/2000 consiste, simplesmente, no direito do contribuinte, enquadrado nesse regime especial, de deduzir, do montante devido a título de PIS e COFINS, um crédito presumido (§ 1º, item II, do referido artigo 3º), recolhendo menos aos cofres públicos, acarretando, assim, a mencionada redução da carga tributária.

55.8. Ao contrário do que entende o contribuinte, esse benefício não tem nenhuma influência na apuração dos preços de transferência, que se prestam a outra finalidade, ou seja, a de verificar se os preços pelos quais a contribuinte importou (como no caso em tela) ou exportou produtos de/para empresas a ela vinculadas divergem do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas.

55.9. Deixar de deduzir o PIS e a COFINS na apuração dos preços-parâmetro implicaria uma diminuição do ajuste a título de preços de transferência, equivalente a

uma exclusão do crédito tributário, configurando uma interpretação extensiva desse benefício, violando-se o disposto do artigo 111 do CTN, in verbis:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias" (grifei).

55.10. A questão em exame já foi, inclusive, debatida no CARF no Acórdão n.º 1401-001.527, oportunidade em que foi decidido que a concessão do crédito presumido não impede que o tributo deduza do preço de venda. Transcreve-se a ementa:

"IMPORTAÇÃO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO. REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. PIS/PASEP. COFINS. INCIDÊNCIA. DEDUÇÃO DO PREÇO DE VENDA.

E cabível a dedução dos valores correspondentes à contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins da média aritmética ponderada dos preços de revenda praticados para fim de fixação do preço parâmetro apurado de acordo com o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), mesmo que a pessoa jurídica tenha aderido ao regime especial de crédito presumido estabelecido pela Lei n.º 10.147/2000 ao importador ou fabricante de medicamentos nela previstos".

55.11. Assim, por todo o exposto, conclui-se que improcedem as alegações da contribuinte contrárias à dedução do PIS e da COFINS na apuração dos preços-parâmetro pelo método PRL.

55.12 Por fim, quanto à alegação da impugnante de que a fiscalização considerou o montante do ICMS incluído na base de cálculo de PIS e COFINS, contrariando o quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n.º 574.706/PR, sujeito à sistemática da repercussão geral, há que se observar o seguinte.

55.13. De fato, o Plenário do STF no julgamento do referido RE n.º 574.706/PR, finalizado em 15/03/2017, e submetido ao rito de repercussão geral, conforme definido no artigo 543-B da Lei n.º 5.869/73 (antigo Código de Processo Civil), definiu que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.

55.14. Após a publicação do acórdão do RE n.º 574.706/PR, em 02/10/2017, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) opôs embargos declaratórios da decisão em foco, em 19/10/2017, nos quais requereu a modulação temporal dos efeitos da decisão e a definição de outras questões pendentes. Até a presente data, os referidos embargos de declaração apresentados pela Fazenda Nacional aguardam sua análise e julgamento pelo STF. Destaque-se que o STF não modulou os efeitos da decisão porque não havia pedido formal no processo nesse sentido.

55.15. Em paralelo, deve ser consignado que nas matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo STF, em sede de repercussão geral reconhecida, como é o caso em tela, a Lei n.º 10.522/2002 estabelece todo um rito próprio a ser observado, para fins de vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) à decisão desfavorável.

55.16. Conforme estatuído na referida lei, a vinculação automática da RFB ao entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, no tocante à constituição de crédito tributário e às decisões administrativas sobre a matéria julgada pelo STF, só se formaliza após a manifestação da PGFN.

55.17. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional exarou o PARECER SEI N.º 7698/2021/ME, cuja ementa e despacho assim dispõem:

Documento Público. Ausência de sigilo.

Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR. Julgamento do Tema n.º 69 de Repercussão Geral, com fixação da tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS". Julgado cuja produção de efeitos haverá de se dar após 15.3.2017.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer e conformação das atividades administrativas com fulcro no art. 19, VI, a, c/c art. 19-A, III, e § 1º da Lei n.º 10.522, de 2002.

Manifestação que se dá sem prejuízo de posterior observância do fluxo previsto na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01, de 2014, por ocasião da publicação do acórdão.

Processo SEI n.º 10951.104057/2021-24 (...)

10. De outra parte, em importante vitória da União, os efeitos da decisão foram modulados, fixando-se a produção de seus efeitos após 15/03/2017, data do julgamento de mérito do RE n. 574.706.

(...)

DESPACHO n.º 246/2021/PGFN-ME processo n.º 10951.104057/2021-24

APROVO, para os fins e nos termos do art. 19, caput, e inciso VI, a, c/c art. 19-A, III, e § 1º da Lei n.º 10.522, de 2002, o PARECER SEI N.º 7698/2021/ME (15917526), a fim de que a Administração Tributária passe a observar, em relação a todos os seus procedimentos, e sem prejuízo de posterior observância do fluxo previsto na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01, de 2014, por ocasião da publicação do acórdão que julgou os Embargos Declaratórios opostos pela Fazenda Nacional no RF. 574.706/PR, que:

- a) conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral. "O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS";
- b) os efeitos dessa decisão devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até 15.03.2017; e
- c) o ICMS que não compõe a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

Encaminhe-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, consoante sugerido.

Outrossim, cientifique-se a Procuradoria-Geral da Dívida Ativa da União e do FGTS e a Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário.

Brasília, 24 de maio de 2021.

55.18. Em síntese, o STF modulou os efeitos da decisão relativa ao RE n.º 574.706/PR, fixando-se a produção de seus efeitos após 15/03/2017, data do julgamento de mérito do RE n.º 574.706..

55.19. Assim sendo, não há como aplicar ao caso em tela (ano-calendário 2015), retroativamente, os efeitos do RE n.º 574.706/PR.

(iii) Erro na determinação do preço-parâmetro: indevida exclusão dos valores totais de ICMS

56. O mencionado Termo de Acordo de Regime Especial n.º 272, de 08/07/2004, assinado pela contribuinte com a Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás dispõe, em sua cláusula primeira, o seguinte:

"Cláusula primeira. Nos termos do art. 3º, inciso II, do Decreto n.º 5.686, de 02 de dezembro de 2002, que institui o Regulamento do Incentivo Apoio ao Comércio Exterior no Estado de Goiás - COMEXPRODUZIR -, Subprograma do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás - PRODUZIR, a ACORDANTE fica autorizada a escriturar como crédito fiscal o equivalente à aplicação do percentual de 65% (sessenta e cinco por cento) sobre o valor do saldo devedor do ICMS correspondente às operações interestaduais que realizar com bens e mercadorias importados do exterior diretamente pelo estabelecimento da ACORDANTE, ainda que destinadas a consumidor final, cujo desembaraço aduaneiro tenha ocorrido por intermédio de estrutura portuária de zona secundária localizada no Estado de Goiás, observadas as demais cláusulas deste regime especial.

§ 1º Na hipótese de importação de mercadorias que irão se submeter a processo de industrialização, por conta e ordem da ACORDANTE, o crédito outorgado de que trata o caput desta cláusula aplica-se apenas sobre o saldo devedor do ICMS correspondente à operação interestadual com o produto industrializado.

(...)" (grifei).

56.1. Como bem observa a contribuinte em sua impugnação, há que se dar ao crédito presumido de ICMS, na apuração dos preços de transferência, o mesmo tratamento dado ao crédito presumido de PIS e de COFINS.

56.2. Ou seja, com o mencionado Acordo, a empresa apenas passa a ter o direito de um crédito presumido de 65% do ICMS correspondente à operação, mas a incidência do ICMS permanece.

56.3. Diante dessa incidência, é imperioso deduzir essa contribuição da média aritmética ponderada dos preços de venda para a obtenção do preço-parâmetro, nos termos do já mencionado artigo 18, inciso II, alínea "a", da Lei n.º 9.430/96 (com a redação vigente à época dos fatos) e artigo 12 da IN RFB n.º 1.312/2012.

56.4. Ao contrário do que entende o contribuinte, esse benefício (que permite a redução da carga tributária estadual) não tem nenhuma influência na apuração dos preços de transferência, que se prestam a outra finalidade, ou seja, a de verificar se os preços pelos quais a contribuinte importou (como no caso em tela) ou exportou produtos de/para empresas a ela vinculadas divergem do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas.

56.5. Destaque-se que o que discute-se no presente processo é se o ICMS (mesmo tendo sido objeto de crédito presumido) deve ou não ser deduzido da média aritmética ponderada dos preços de venda para a obtenção do preço-parâmetro. E a resposta "sim".

56.6. Quanto à alegação da impugnante de que o crédito presumido de ICMS está sendo tributado pelo IRPJ e pela CSLL, há que se observar que essa discussão foge do escopo da presente autuação.

56.7. E mesmo se nos fosse permitido nos manifestar acerca dessa tributação, somos forçados a admiti-la como correta, pois ela tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa deixar de aplicá-la por entendê-la ilegal ou inconstitucional, pois trata-se de competência exclusiva do Poder Judiciário. Entretanto, em tópico anterior, fora tratado da decisão do STF no RE 574.706/PR.

56.8. Por fim, considerando que a comprovação de que o crédito presumido de ICMS foi, ou não, tributado pelo IRPJ e pela CSLL é irrelevante em relação a presente lide, desnecessária a conversão do julgamento em diligência para verificar, especificamente, esse ponto.

56.9. Assim, por todo o exposto, conclui-se que improcedem as alegações do contribuinte contrárias à dedução do ICMS na apuração dos preços-parâmetro pelo método PRL.

(iv) Erro na determinação do preço-parâmetro: exclusão de descontos em duplicidade

57. O impugnante alega erro na determinação do preço-parâmetro: exclusão de descontos em duplicidade.

57.1. Considerando as alegações da impugnante relativas à possibilidade de, na apuração dos preços-parâmetro, haver sido deduzido em duplicidade os valores relativos ao ICMS (sintetizados no tópico "DO ERRO NA DETERMINAÇÃO DO PREÇO-PARÂMETRO: EXCLUSÃO DE DESCONTOS EM DUPLICIDADE" deste relatório), o presente processo foi encaminhado à Unidade de origem, para a fiscalização se manifestar acerca das alegações da impugnante, em especial:

"9.3.1. Confirmar nosso entendimento de que houve, de fato:

a) (iv) Erro na determinação do preço-parâmetro: exclusão de descontos em duplicidade";

57.2.A Fiscalização confirmou o erro, nos seguintes termos:

(...)

Em função do histórico aqui reportado da ação fiscal anterior, e pelo fato do relatório acima ter sido produzido em 2020, quando a ação fiscal relativa ao presente processo ainda estava em curso, presumimos que tais erros do contribuinte poderiam ter ocorrido também no ano-calendário de 2015; a Fiscalização se antecipou e procurou indagar se tal erro ocorrera para as notas fiscais daquele período, a fim de prevenir retorno do processo em diligência para correção. O contribuinte então forneceu uma lista de notas fiscais em que admitira que tal erro ocorrera, e a Fiscalização procurou tratar esses dados de modo que o erro do contribuinte não comprometesse a conformidade dos cálculos de Preços de Transferência.

Em que pese nosso bom propósito, cometemos um erro de fato que acabou por anular a correção pretendida, como corretamente observou a autoridade julgadora. Passamos a esclarecer de que maneira esse erro ocorreu:

1) Como afirmado, solicitamos ao contribuinte a identificação das notas fiscais em que ocorrera a declaração do "ICMS exonerado" no campo de "DESCONTOS";

2) A partir da lista das notas fiscais, fornecida pelo contribuinte, nas quais esse erro ocorria, corrigimos a base de notas fiscais de vendas utilizadas para cálculo do preço parâmetro, excluindo, apenas para esses casos, adicionando no campo de DESCONTO ICMS exonerado que não deveria ter sido lançado nesse campo.

3) Para isso, usamos a fórmula SE para identificar as notas em que o contribuinte lançou o ICMS exonerado no campo "DESCONTOS";

4) Para esses casos, o valor do ICMS exonerado foi diminuído do campo de "DESCONTOS";

5) Exatamente como apontou a autoridade julgadora, ao invés de prosseguir os cálculos utilizando esse campo de desconto corrigido (que no ANEXO 1 - Demonstrativo de

Apuração do Preço Líquido de Venda - AC 2015, está na coluna V da planilha "VENDASN VINC", acabamos por selecionar a coluna original do desconto, a coluna S, sem a correção pretendida.

Para sanar o erro verificado, elaboramos nova planilha denominado agora "ANEXO 1 - Demonstrativo de Apuração do Preço Líquido de Venda - AC 2015 - APÓS DILIGÊNCIA", na qual corrigimos a fórmula do Preço Líquido de Venda, constante da coluna AF, alterando a coluna S pela coluna V, que contém o valor do desconto sem duplicidade (coluna V). Para maior clareza, reproduzimos abaixo a correção realizada:

Fórmula do PLV anterior constante do anexo 1:

Preço líquido de venda = (P3\*R3) - (AE3+AA3+Z3+S3).

Fórmula do PLV após correção:

Preço líquido de venda =(P3\*R3) - (AE3+AA3+Z3+V3)

As alterações acima reportadas refletiram-se nos anexos 3 e 5 do TCF do Auto de Infração, que também foram corrigidos e renomeados para "ANEXO 3 - Demonstrativo de Apuração dos Preços Parâmetros pelo PRL 40 - AC 2015 - APÓS DILIGÊNCIA" e "ANEXO 5 - Cálculo dos Ajustes de Importação AC 2015 - FISCALIZAÇÃO - APÓS DILIGÊNCIA.xIsx", respectivamente.

(...)

57.3. Com efeito, a Fiscalização refez os cálculos do valor total de ajustes de Preços de Transferência nas operações de importação, após as correções feitas a partir desta diligência:

DISCRIMINAÇÃO	VALORES R\$
Valor total oferecido à tributação ECF/2016, como adição do IRPF e CSLL a título de ajustes de Preços de Transferência	25.307.749,53
(-) Valor declarado à título de ajuste de Preços de Transferência referente às operações de exportação	3.456.973,30
(=) Valor declarado à título de ajuste de Preços de Transferência referente às operações de importação (corrigido)	21.850.776,23
Valor total de ajustes de Preços de Transferência nas operações de importação, calculado pela Fiscalização	458.217.530,31
(-) Valor já declarado referente aos ajustes de Preço de Transferência - importação	21.850.776,23
Diferença a lançar referente às operações de importação - PT	436.366.754,08

A diferença entre o valor de ajuste declarado pela empresa e o apurado pela Fiscalização passa a constituir o valor tributável do lançamento de ofício, mediante o ajuste das bases de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no montante de R\$ 436.366.754,08.

57.4. Por sua vez, a impugnante, intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência assim se posicionou:

"(...)

2. Como resultado da diligência, a Autoridade Fiscal confirmou, inicialmente, o equívoco cometido pela Fiscalização na determinação do preço-parâmetro dos produtos envolvidos na autuação, em decorrência da exclusão de descontos em duplicidade. Em relação a este ponto - que consiste no item "a" do relatório de fls. 2035/2044 - a Requerente concorda com o resultado da diligência e com a reformulação dos cálculos apresentada pela Autoridade Fiscal.

(...)

8. Diante do exposto, a Requerente (i) manifesta seu consentimento com o resultado da diligência e com os cálculos reformulados no tocante ao item "a" (descontos em duplicidade); e (...).

57.5. Assim, há que se excluir da base de cálculo da autuação as diferenças acima apuradas, no total de R\$ 94.872.859,69.

(v) Erro nos preços praticados de insumos importados submetidos a industrialização pela Impugnante

58. O impugnante alega erro material no cálculo do ajuste realizado pela Fiscalização em relação a todos produtos que a Impugnante importou de partes relacionadas e utilizou como insumos em processo de industrialização:

"140. Há, ainda, um erro material no cálculo do ajuste realizado pela Fiscalização em relação a todos produtos que a Impugnante importou de partes relacionadas e utilizou como insumos em processo de industrialização (isto é, que não foram meramente revendidos pela Impugnante). Em resumo, a Fiscalização considerou equivocadamente, como preços praticados unitários dos referidos produtos, os valores totais de custo médio unitário, e não os valores de custo dos referidos insumos que foram efetivamente consumidos na industrialização de outros produtos.

(...)

147. No caso concreto, a Fiscalização agiu de forma equivocada exatamente por não levar em consideração os valores de insumos importados efetivamente consumidos na fabricação de cada produto vendido, mas sim os valores totais dos custos médios **unitários** dos insumos em 2015.

148. O equívoco cometido pela Fiscalização pode ser visualizado, por exemplo, a partir dos cálculos para o produto ACIDO IBANDRÔNICO MONOSSÓDICO, 1 H<sub>2</sub>O, ou simplesmente "ACIDO IBRANDRÔNICO". Conforme se pode depreender a partir dos Anexos 3 ("Demonstrativo dos Preços Parâmetros...") e 5 ("Cálculo dos Ajustes de Importação) do Auto de Infração, a Fiscalização considerou, como preço praticado unitário desse produto, o valor de R\$ 227,00.

149. Esse, de fato, é o valor por grama do produto importado. Isso fica evidente quando se observa que, na única importação do ACIDO IBANDRÔNICO realizada em 2015, a Impugnante pagou US\$ 3.794.114,70 por um total de 45 quilos desse produto. Esse valor, em reais, equivalia a R\$ 11.826.634,93 ao câmbio então vigente de 3,1171, o que significa que a Impugnante pagou R\$ 262.814,11 por quilo na referida importação. Ao somar-se ao estoque que a Impugnante já tinha desse produto antes da referida importação, o custo médio do quilo do ACIDO IBANDRÔNICO passou a ser de R\$ 226.995,63, o que explica que o custo médio por grama naquele ano foi de R\$ 227,00 (R\$ 226.995,63 dividido por mil).

150. Todas essas circunstâncias, aliás, são confirmadas pela Declaração de Importação relativa à compra desse produto em 2015, pela invoice emitida pela pessoa jurídica que vendeu o produto à Impugnante e pelo controle de estoques da Impugnante, todos anexos (doc. 24).

151. Ao invés de simplesmente revender o ÁCIDO IBANDRÔNICO a terceiros, a Impugnante emprega esse produto como insumo na fabricação de um outro produto, o medicamento BONVIVA 150 MG. Para fabricar mil unidades do BONVIVA 150 MG, são utilizados 0,171 quilos do ÁCIDO IBANDRÔNICO; então, para cada unidade do BONVIVA 150 MG, usam-se 0,000171 quilos do ÁCIDO IBANDRÔNICO, o que equivale a 0,171 gramas, como se pode observar a partir do controle de custos do BONVIVA."

58.1. Considerando essas alegações da impugnante, o presente processo foi encaminhado à Unidade de origem, para a fiscalização se manifestar acerca das alegações da impugnante, em especial:

"9.3.1. Confirmar nosso entendimento de que houve, de fato: (...)

b) (v) Erro nos preços praticados de insumos importados submetidos a industrialização pela Impugnante; e

(...)

58.2. A Fiscalização, em sede de diligência, assim se manifestou sobre esse ponto:

(...)

Com relação a este tópico, a não identificamos o suposto erro de cálculo apontado pela impugnante, como demonstraremos a seguir.

De fato, tanto o preço praticado médio quanto o preço parâmetro médio foram calculados por unidade do bem importado, na unidade de medida de importação ou equivalente.

Com relação ao preço praticado médio, aplicamos rigorosamente o que determina a legislação vigente, isto é, preço praticado médio, no método PRL, é o próprio custo do bem importado, conforme determina o §3º B do Art. 12 da IN RFB N.º 1312/2012:

§ 3º-B O custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado a que se refere o inciso II do caput corresponde ao preço praticado do bem, direito ou serviço importado calculado com base nos critérios previstos nos §§ 15 a 17 deste artigo. (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)

Já com relação ao preço parâmetro médio no método PRL, há várias considerações importantes:

Inicialmente, em função da própria metodologia de cálculo do modo PRL, o preço praticado médio (ou custo médio do insumo) é uma das variáveis que impactam os resultados, mas importa apenas para fins da determinação do "percentual de participação do custo do insumo sobre custo do produto", que é uma das várias etapas do complexo processo de cálculo determinado pela legislação.

No cálculo do preço parâmetro pelo método PRL não há o que se falar em realização de custos, como ficará mais claro na explanação complementar relativa ao item c. Dito de uma outra forma, os cálculos detalhados no Anexo 3 do TCF citado pelo contribuinte, não visam calcular "custos realizados", mas apenas um preço parâmetro que será comparado com o preço praticado para que se apurem os ajustes globais do excesso de custo realizado oriundos nas aquisições de insumos de pessoa considerada vinculada. Basta imaginar que, fosse outro método escolhido pelo contribuinte, o método PIC, por exemplo, que se baseia em comparação direta com preços independentes, o custo sequer seria referenciado neste momento.

Dito isso, afirmamos que, em todas as etapas de cálculo do preço parâmetro médio consideramos corretamente o custo médio de cada insumo no produto. No próprio exemplo trazido à baila, o custo médio unitário do insumo ACIDO IBANDRÔNICO MONOSSODICO é R\$ 227,00 por grama, mas o custo de insumo no produto considerado, no caso, o BONVIVA, nos nossos cálculos é R\$ 38,81.

O contribuinte afirma ainda que o valor de R\$ 227,00 do insumo não possuía qualquer relação com os valores de ÁCIDO IBANDRÔNICO efetivamente consumidos, mas é evidente que tais grandezas se relacionam, pois o custo de R\$ 38,81 é justamente o resultado da multiplicação do preço praticado médio do insumo importado - R\$ 227,00 -

pela relação insumo/produto, que neste caso é 0,171, refletindo a quantidade de insumo importado naquele produto.

O contribuinte sugere, de um modo simplista, "que em todos esses casos, para corrigir o erro cometido pela Fiscalização, deveriam ser adotados os valores de custos efetivamente consumidos na fabricação dos produtos acabados, que constam na Coluna M ("Custo do insumo NO PRODUTO [inc. II]") do Anexo 3 do Auto de Infração", mas como isso seria feito?

Se os ajustes forem calculados com base nesse "preço praticado parcial" de R\$ 38,81, este deveria presumivelmente ser comparado com o preço parâmetro também parcial, que neste caso, seria R\$ 33,62 (coluna P do Anexo 3). Teríamos um ajuste unitário a cada unidade vendida do produto BONVIVA a ser oferecido à tributação de R\$ 5,19. Nesse caso, no entanto, os ajustes totais deveriam ser calculados multiplicando-se este ajuste unitário pelas quantidades vendidas do produto, e não as quantidades consumidas do insumo.

Em suma, a composição dos ajustes totais a serem efetuados depende, em realidade, da quantidade de ajustes pela qual será multiplicado o ajuste unitário. Vejamos os dados abaixo, extraídos do Anexo 4 - Quantidade de ajustes.

Código do insumo (20A)	ACIDO IBANDRONICO MONOSSODICO, 1 H2O
Descrição do insumo (20B)	ACIDO IBANDRONICO MONOSSODICO, 1 H2O
Unidade do insumo (20C)	G
Código do produto (20D)	BONVIVA 150MG 1 CLAQ
Descrição do produto (20E)	BONVIVA 150MG 1 CLAQ
Unidade do produto (20F)	EA

Relação (20G)	ACIDO IBANDRONICO MONOSSODICO, 1 H2O - BONVIVA 150MG 1 CLAQ
Fator (20H)	0,171
Percentual de aplicação da relação (20I)	1
Quantidade vendida do produto (20J)	267.178
Quantidade unitária de insumo no produto (20K)	0,171
Quantidade de insumo vendida no produto (20L)	45687,438
Quantidade de insumo vendida no produto (20L) consolidada	45687,438

Assistiria razão ao contribuinte sobre eventual erro caso se tivesse multiplicado o ajuste unitário por unidade de insumo, no nosso exemplo é de R\$ 30,37, por 267.178 (quantidade vendida do produto que leva o insumo importado), mas foi multiplicado por 45.687,43 (quantidade consumida do insumo x produto).

De qualquer forma, a inaplicabilidade da sugestão do contribuinte se verifica quando existem vários produtos que levam determinado insumo na sua produção, com proporções variáveis em sua composição. Não há como calcular uma média de preço parâmetro parcial pelo produto vendido, pois aqui sim estaríamos a somar grandezas distintas.

Por esse motivo a legislação determina que o preço parâmetro médio para um determinado insumo importado seja calculado levando-se em consideração uma média de todos os preços parâmetros individualmente calculados ponderados pela quantidade, conforme disposto no Art., 13 da IN 1312/2012:

Art. 13. Na hipótese de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos no Brasil, devem ser calculados, de forma individual, de acordo com suas respectivas destinações, os seguintes valores:

I - o custo médio ponderado de venda;

II - o percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido, nos termos do inciso II do art. 12;

III - a participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, nos termos do inciso III do art. 12;

IV - o valor da margem de lucro, nos termos do inciso IV do art. 12; e

V - o preço parâmetro, nos termos do inciso V do art. 12.

Parágrafo único. Os preços parâmetros serão multiplicados pelas quantidades do bem importado consumidas nas respectivas destinações e levadas ao resultado do exercício, e os resultados serão somados e divididos pela quantidade total, de modo a determinar o preço parâmetro médio ponderado do bem, serviço ou direito importado. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1870, de 29 de janeiro de 2019)

Os cálculos dos preços parâmetros médios ponderados dos insumos importados realizados no Anexo 3 do TCF e constantes do Anexo 5 do TCF seguiram rigorosamente o comando legal acima expresso.

(vi) Erro nas quantidades submetidas a ajustes.

59. O impugnante alega equívocos nas **quantidades** dos produtos importados consideradas para fins de cálculo dos ajustes de preços de transferência:

160. Além de todos os erros até agora demonstrados, a Fiscalização ainda cometeu equívocos nas quantidades dos produtos importados consideradas para fins de cálculo dos ajustes de preços de transferência. As quantidades em questão, vale dizer, são aquelas que, quando multiplicadas pelos valores de ajuste unitário, resultam nos ajustes totais para cada produto.

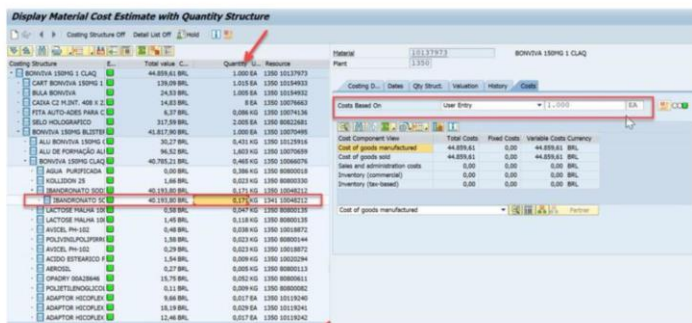
161. Pelo que a Impugnante pôde constatar, tal equívoco se verificou, mais uma vez, em relação a todos os insumos importados submetidos a industrialização, e decorreu essencialmente de erros nas casas decimais consideradas no momento da conversão das unidades de medida dos insumos.

162. O mesmo ACIDO IBANDRONICO, já examinado no tópico anterior, serve para exemplificar esse equívoco. Conforme já demonstrado, em 2015 a Impugnante realizou uma única importação de 45 quilos desse insumo, comprovada pela respectiva invoice comercial emitida contra a Impugnante pela exportadora no exterior (vide novamente doc. 24):

	Origen	Producto	USD	USD
KGM	DE	IBANDRONIC ACID MONOSODIUM SALT H2O 10048212	84.313,66	3.794.114,70

163. *Observa-se que foram importados exatos 45 quilos, sem qualquer valor fracionário nas casas decimais. Contudo, sem qualquer explicação, ao converter essa quantidade para gramas, a Fiscalização considerou uma quantidade de 45.687,44 gramas, como se pode observar no Anexo 4 do Auto de Infração:*

Código da mercadoria (21A)	Unidade (21C)	Vendas (21O)	Vendas origem vinculada (21Q)	Vendas nos produtos (21R)	Vendas origem vinculada nos produtos (21T)	Consumido (21U)
ACIDO IBANDRÔNICO MONOSSODICO, 1 H2O	G	0,00	0,00	45.687,44	45.687,44	45.687,44



152. Se, então, cada unidade do BONVIVA 150 MG contém 0,171 gramas do ÁCIDO IBANDRÔNICO, e cada grama desse insumo tinha um custo médio de R\$ 227,00 em 2015, cada unidade do BONVIVA 150 MG é composta pelo equivalente a R\$ 38,82 em custo decorrente do emprego do ACIDO IBANDRÔNICO.

153. A Fiscalização tinha conhecimento desses valores e, na verdade, até reconheceu que o custo do ÁCIDO IBANDRÔNICO em cada unidade do BONVIVA 150 MG era de R\$ 38,82, como se pode observar no Anexo 3 do Auto de Infração:

Código do insumo (26A) POR CÓDIGO EQUIVALENTE	Código do produto (26D) POR CÓDIGO EQUIVALENTE	Preço praticado (26K)	Custo do produto (26L)	Qtd. insumo no produto [unitário] (26M)	Custo do insumo NO PRODUTO [inc. IJ] (26N)
ACIDO IBANDRÔNICO MONOSSODICO, 1 H2O	BONVIVA 150MG 1 CLAQ	227,00	50,35	0,1710000	38,81625213

154. Ocorre que, para o ÁCIDO IBANDRÔNICO, ao invés de a Fiscalização considerar como preço praticado unitário esses R\$ 38,82 para fins de calcular o ajuste de preços de transferência, considerou o valor de R\$ 227,00, que pode ser visualizado no Anexo 5 do Auto de Infração:

IDENTIFICAÇÃO DO PRODUTO	Unidade e de Medida	Método	Preço Praticado	Preço Parâmetro	Ajuste Unitário
ACIDO IBANDRÔNICO MONOSSODICO, 1 H2O	G	FRL	227,00	196,14	30,85

59.1. Considerando essas alegações da impugnante, o presente processo foi encaminhado à Unidade de origem, para a fiscalização se manifestar acerca das alegações da impugnante, em especial:

"9.3.1. Confirmar nosso entendimento de que houve, de fato:

(...)

c) (vi) Erro nas quantidades submetidas a ajustes. 59.2. A Fiscalização, em sede de diligência, assim se manifestou sobre esse ponto:

(...)

Em relação a este tema, também não procedem as alegações do contribuinte.

As quantidades de ajustes foram calculadas pela Fiscalização a partir das vendas dos produtos que levam insumos sujeitos a controle na sua composição, mediada pelo fator de insumo/produto informado pelo próprio contribuinte no início da fiscalização. A maneira como o cálculo foi realizado visa garantir justamente que só seja exigido o ajuste para aquelas unidades de produto que foram efetivamente consumidas pelo contribuinte (baseado nas baixas de estoque por vendas) e que efetivamente tinham origem sujeita aos controles de Preços de Transferência.

No caso dos insumos farmacêuticos, os princípios ativos em geral têm origem sujeita ao controle de Preços de Transferência, porque são adquiridos de pessoas vinculadas. É o caso de todos os insumos objetos desta fiscalização, por isso toda a quantidade consumida ou levada a custo nas vendas dos produtos deve gerar um ajuste a ser adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isso está expresso no que chamamos, no Anexo 4 do TCF, de "percentual de aplicação da relação (20I)", que nesse caso é 1 (100% do insumo consumido tinha origem controlada).

Citando o mesmo exemplo anterior do ACIDO IBANDRONICO, o contribuinte alega que não seria factível o consumo apontado pela fiscalização de 45600 g, pelo fato de só ter havido uma importação no ano-calendário de 2015 na quantidade de 45 kg, De fato, só houve uma importação desse produto no ano-calendário fiscalizado, porém houve importação no ano anterior (como prova a ECF) e havia estoques dos produtos fabricados com esse insumo, sendo perfeitamente possível o consumo dos 45.600 g a que a Fiscalização chegou.

Essa é uma peculiaridade que torna tão complexos os controles de Preços de Transferência: os estoques dos produtos fabricados com o insumo que está sujeito a controle devem ser considerados e não apenas os estoques do próprio insumo, pois o custo só se realiza na baixa desses produtos do estoque, por venda ou qualquer outra causa. Havendo estoques do próprio insumo adquiridos em anos anteriores, ou estoques de produtos finais fabricados com aquele insumo, haverá um consumo a se realizar a posteriori, e portanto, ajustes a serem calculados e possivelmente oferecidos à tributação, ainda que não haja importação daquele insumo no ano-calendário fiscalizado, o que, aliás, é bastante comum.

O contribuinte afirma, também, que houve erros de aproximação pela utilização de relação de insumo/ produto, mas, se ocorreram, estes foram marginais e caberia ao contribuinte demonstrá-los.

Além do mais, o contribuinte contesta o cálculo da fiscalização, mas não apresenta seus próprios cálculos, o que prejudica o contraponto de eventuais divergências de metodologia. Lembremos, outrossim, que as quantidades de ajustes informadas pelo contribuinte durante a fiscalização em relação a esses produtos não foram aceitas, pois estavam claramente subestimadas, ao não levar em conta o consumo relativo aos produtos exportado, em desacordo com os dispositivos legal abaixo:

§ 1º-A Na hipótese de um mesmo bem, serviço ou direito importado ser destinado à venda no mercado interno e externo, o preço parâmetro médio ponderado calculado com base no § 1º será aplicado para a totalidade dos itens vendidos no ano-calendário, independentemente do seu mercado de destino. (Alterado pelo art. 1º, da IN SRFB nº 1.870, DOU 30/01/2019)

§ 2º Para fins de cálculo da média aritmética ponderada dos preços de venda, serão consideradas as operações de venda realizadas durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda e da CSLL a que se referirem os custos, despesas ou encargos. (Alterado pelo art. 1º, da IN SRFB nº 1.870, DOU 30/01/2019)

Por fim, em relação ao questionamento da autoridade julgadora no item 9.3 do despacho de diligência, que cita o anexo 5 do TCF, mas parece reproduzir, de fato, trecho do Anexo 3 do TCF. cujo propósito é apenas o de cálculo do preço parâmetro médio.

Por essa razão, o Anexo 3 do TCF não pode ser considerado para fins de quantidade de ajustes, mas sim o Anexo 4 do TCF.

Pelo exposto, reafirmamos a convicção na correção dos critérios de cálculo utilizados pela Fiscalização em relação à quantidade de ajustes, não havendo, ao nosso juízo, nenhuma alteração a se realizar.

60. A impugnante, sobre esses dois tópicos diligência, tratados nos itens 58 e 59, assim se manifestou:

3. Por outro lado, em relação aos itens "b" e "c" do relatório de diligência - cuja conclusão foi desfavorável ao contribuinte - a Requerente continua a entender que há erros de cálculo que deveriam ser sanados e que, portanto, permanecem integralmente aplicáveis os argumentos apresentados na Impugnação (tópicos "v" e "vi" da Defesa).

4. Em particular, no caso do produto ÁCIDO IBANDRÔNICO importado pela Requerente (e que foi citado como exemplo na Impugnação), o cálculo da Autoridade Fiscal insiste em se basear em grandezas distintas. Importante lembrar que esse produto importado é usado como insumo na fabricação de outro produto acabado, o BONVIVA, cujas vendas realizadas pela Requerente servem de base para o cálculo do preço parâmetro com base no método PRL.

5. A própria Autoridade Fiscal reconhece que o custo médio de um grama (1 g) no ano-calendário em análise foi de R\$ 227,00 (equivalente a cerca de R\$ 227 mil por quilo desse mesmo produto). Por outro lado, também reconhece que, para produzir uma unidade do BONVIVA, utiliza-se não "um grama inteiro" de ÁCIDO IBANDRÔNICO, mas apenas 0,171 g (ou 0,000171 kg). Esses dados ficam evidentes na aba "PRL Insumo Produto" do Anexo 3 ao Auto de Infração preparado pela própria Autoridade Fiscal, como se observa no recorte abaixo:

B	C	D	F	H	I	J	K	L
Descrição do insumo (26B)	Unidade do insumo (26C)	Código do produto (26D) POR CÓDIGO EQUIVALENTE	Unidade do produto (26F)	Margem de lucro (26H)	Preço líquido de venda (inc. I) (26I) APÓS DILIGÊNCIA	Preço praticado (26K)	Custo do produto (26L)	Qtd. insumo no produto [unitário] (26M)
ÁCIDO IBANDRÔNICO MONOSSODICO, 1 H2O	g	BONVIVA 150MG 1 CLAQ	EA	0,40	72,6859494	227,00	50,35	0,17100009

Ocorre que, ao seguir a metodologia aplicada na planilha do Anexo 3, a Autoridade Fiscal acabou considerando grandezas incomparáveis. Isso pois, embora reconheça que em cada unidade de BONVIVA há apenas 0,171 g de ÁCIDO IBANDRÔNICO, e que cada uma dessas unidades de BONVIVA foi vendida ao preço líquido de R\$ 72,68 (no cálculo apresentado acima), a Autoridade Fiscal confronta o preço de uma unidade do BONVIVA (em que há apenas 0,171 g de ÁCIDO IBANDRÔNICO) com o custo médio e preço praticado de "um grama inteiro" (1 g) do ÁCIDO IBANDRÔNICO.

Trata-se, portanto, de claro erro de cálculo mantido pelo relatório de diligência fiscal, na medida em que a Autoridade Fiscal deveria ter promovido ajustes para tornar as grandezas em questão comparáveis e, assim, refletir as quantidades de insumo (ÁCIDO IBANDRÔNICO) efetivamente consumidas na fabricação do produto acabado (BONVIVA).

Diante do exposto, a Requerente (i) manifesta seu consentimento com o resultado da diligência e com os cálculos reformulados no tocante ao item "a" (descontos em duplicidade); e (ii) reitera os argumentos apresentados na Impugnação quanto aos itens "b" e "c" do relatório de diligência, a fim de que o erro de cálculo apontado seja reconhecido pela DRJ por ocasião do julgamento da Defesa.

61. Em relação aos itens 58, 59 e 60, objeto da diligência, tratados acima:

61.1. A Fiscalizada limitou-se a praticamente repetir o que havia dito na Impugnação. Não trouxe novos argumentos ou novas provas capazes de convencer, esta Autoridade Julgadora, a convencer-se pela manutenção da existência de erros.

61.2. A Fiscalização, por sua vez, logrou êxito em demonstrar a regularidade dos procedimentos e da atuação das matérias: i) preços praticados de insumos importados submetidos a industrialização pela Impugnante e ii) quantidades submetidas a ajustes.

61.3. Por todo o exposto, mantenho o Auto de Infração em relação às referidas matérias.  
**DEMONSTRATIVO DOS TRIBUTOS MANTIDOS**

62. Considerando a exclusão da base de cálculo dos tributos do montante de R\$94.872.859,69 (relativa a produtos para os quais houve erro nos preços-parâmetro por dedução em duplicidade do ICMS) há que se refazer o cálculo dos tributos mantidos, conforme a seguir demonstrado (valores em reais):

BASES DE CÁLCULO IRPJ/CSLL	AUTO INFRAÇÃO	EXONERAÇÃO DRJ	VALORES MANTIDOS
DISCRIMINAÇÃO	Valores R\$	Valores R\$	Valores R\$
Valor total oferecido à tributação ECF/2016, como adição do IRPJ e CSLL a título de ajustes de Preços de	25.307.749,53		25.307.749,53
(-) Valor declarado à título de ajuste de Preços de Transferência referente às operações de exportação	-3.456.973,30		-3.456.973,30
(*) Valor declarado à título de ajuste de Preços de Transferência referente às operações de importação (corrigido)	21.850.776,23		21.850.776,23
Valor total de ajustes de Preços de Transferência nas operações de importação, calculado pela Fiscalização	553.090.390,00	94.872.859,69	458.217.530,31
(-) Valor já declarado referente aos ajustes de Preço de Transferência - importação	-21.850.776,23		-21.850.776,23
Diferença a lançar referente às operações de importação - PT	531.239.613,77		436.366.754,08
<b>IRPJ</b>	<b>AUTO INFRAÇÃO</b>	<b>EXONERAÇÃO DRJ</b>	<b>VALORES MANTIDOS</b>
IRPJ 15%	79.685.942,07	14.230.928,96	65.455.013,12
IRPJ ADICIONAL DE 10%	53.123.961,38	9.487.285,96	43.636.675,42
TOTAIS	132.809.903,45	23.718.214,91	109.091.688,54
<b>CSLL</b>	<b>AUTO INFRAÇÃO</b>	<b>EXONERAÇÃO DRJ</b>	<b>VALORES MANTIDOS</b>
CSLL 9%	47.811.565,24	8.538.557,38	39.273.007,86

Por todo o exposto, o presente voto é por negar provimento ao Recurso Voluntário e ao recurso de Ofício.

(Assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa