



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 16561.720101/2018-12 |
| ACÓRDÃO | 1202-002.212 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 25 de novembro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | SANOFI-AVENTIS FARMACEUTICA LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2014

PRINCÍPIOS ATIVOS IMPORTADOS. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DETERMINAÇÃO.

Não se aplica, no período autuado, o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) para efeito de determinação do preço de transferência de princípios ativos importados exclusivamente por empresa vinculada.

Correta a aplicação, pela fiscalização, do método PIC (Preços Independentes Comparados), em estrito cumprimento à legislação vigente.

CONCEITO DE SIMILARIDADE.

Por existir expressa previsão sobre o conceito de similaridade na legislação específica sobre preços de transferência, não se pode acatar, por analogia, conceitos da legislação civil, para o fim de consideração dos fatores qualidade, reputação comercial, marca comercial e país de origem, na determinação da similaridade de mercadorias.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade e a solicitação de diligência e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 25 de novembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por SANOFI-AVENTIS FARMACEUTICA LTDA visando reformar o acórdão nº 02-92.946, prolatado em 29/04/2019 pela 7ª turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte, que considerou improcedente a impugnação apresentada. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2014

PRINCÍPIOS ATIVOS IMPORTADOS. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. DETERMINAÇÃO.

Não se aplica, no período autuado, o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro) para efeito de determinação do preço de transferência de princípios ativos importados exclusivamente por empresa vinculada.

Correta a aplicação, pela fiscalização, do método PIC (Preços Independentes Comparados), em estrito cumprimento à legislação vigente.

CONCEITO DE SIMILARIDADE.

Por existir expressa previsão sobre o conceito de similaridade na legislação específica sobre preços de transferência, não se pode acatar, por analogia, conceitos da legislação civil, para o fim de consideração dos fatores qualidade,

reputação comercial, marca comercial e país de origem, na determinação da similaridade de mercadorias.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

MULTA DE OFÍCIO.

Uma vez efetuado lançamento de ofício, cabível a aplicação de multa de ofício conforme determina a legislação.

PRODUÇÃO DE PROVAS

As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É legítima a exigência de juros de mora tendo por base percentual equivalente à taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Impugnação Improcedente Crédito

Tributário Mantido

Na origem, trata-se de autuação fiscal de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário 2013 em função da constatação, pela autoridade fiscal, de erros nos ajustes de preços de transferência decorrentes da aquisição de insumos e mercadorias pela pessoa jurídica autuada.

Em suma, o fisco considerou indevido o ajuste procedido por meio do método PRL (preço de revenda menos o lucro), já que a Contribuinte realizou as vendas para pessoas jurídicas vinculadas.

Em função da inadequação do método utilizado pela fiscalizada, a autoridade responsável intimou que procedesse a novos cálculos, desta vez pelo método PIC (preços independentes comparados), providencia que não foi atendida pela Contribuinte, de modo que o próprio fisco realizou os cálculos para comparação dos preços e apurou os ajustes cabíveis.

Cientificada da autuação fiscal, a autuada apresentou impugnação ao lançamento, aduzindo os fundamentos de defesa, assim resumidos pelo acórdão recorrido:

O contribuinte apresenta em 27/12/2018 (fl. 1690) impugnação de fls. 1692-1731 na qual sustenta a nulidade do Auto de Infração pelo fato de a fiscalização ter se baseado em presunções e cerceado seu direito de defesa. Neste sentido, manifesta que não foram juntados todos os elementos de prova e que em lugar de efetuar uma prova técnica, atestando que os produtos podem ser substituídos, a fiscalização simplesmente obteve informações no SISCOMEX e juntou laudos técnicos que não servem como meio de prova para aplicação do Método PIC.

No mérito, o próprio impugnante sintetiza seus fundamentos da seguinte forma:

(i) Inexistência de similaridade dos produtos comparados: as transações realizadas pela Requerente e as operações utilizadas para cálculo do preço parâmetro são incomparáveis em razão dos seguintes fatos: (A) existência de diferenças substanciais na natureza e no contexto das operações (qualificação dos importadores locais, estratégias negociais, diferenças geográficas, de controle de qualidade, de processo de produção, de marca, de posicionamento estratégico, etc.); (B) existência de diferenças técnicas substanciais entre os produtos comparados, conforme estudos técnicos apresentados pela Requerente (e que não foram produzidos pela Fiscalização); e (C) os produtos não são substituíveis, tanto em razão da sua natureza, quanto em decorrência de vedação regulatória e criminal a utilização de outros insumos pela Requerente;

(ii) Impossibilidade fática de a Requerente ter feito o cálculo do Método PIC da forma realizada pela Fiscalização, uma vez que as informações utilizadas são sigilosas e não estão acessíveis a Requerente.

(iii) Impossibilidade de aplicação das regras internas de preços de transferências para as importações feitas com países com os quais o Brasil tem tratado firmado para evitar a dupla tributação;

Alega que não é cabível a aplicação de multa de ofício, porquanto a constatação de que houve dolo ou culpa por parte do sujeito passivo é essencial e necessária para imputar uma determinada penalidade e ademais, o percentual ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade.

Pugna pelo cancelamento dos juros à taxa Selic (sobre o principal e sobre a multa), que julga inconstitucional.

Requer a realização de diligência para comprovação das questões controversas destacadas e protesta ainda pela juntada posterior de documentos (artigo 16, § 4º, alínea "a" do Decreto 70.235/72).

Pleiteia o acolhimento integral da impugnação para desconstituir o crédito fiscal.

Inobstante a argumentação da defesa, o acórdão recorrido considerou o lançamento fiscal procedente e manteve integralmente o crédito tributário constituído.

Cientificado do acórdão da DRJ em 28/06/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 1.893), a Recorrente apresentou em 23/07/2019 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 1.895) o recurso voluntário de fls. 1.896 a 1.944.

Por meio do apelo, a Recorrente basicamente reitera as razões apresentadas na peça impugnatória e suscita, ainda, a nulidade da decisão recorrida.

Segundo seu entendimento, o acórdão recorrido não examinou todas as razões apresentadas na peça de defesa, de modo que seu direito ao contraditório teria sido violado, o que implicaria em nulidade da decisão (com destaques ora acrescidos):

16. Para que uma decisão administrativa seja devidamente motivada, é **necessário que a Autoridade Julgadora analise todos os argumentos trazidos pelo contribuinte** e fundamente o seu acolhimento ou afastamento. Não se pode admitir, assim, que uma decisão simplesmente examine apenas parte dos argumentos de defesa do contribuinte, que se omite em relação a pontos importantes levantados pela defesa ou ainda que simplesmente julgue improcedentes os argumentos apresentados na defesa sem qualquer análise ou justificativa.

[...]

25. Ora, os elementos apresentados pela Recorrente (laudos técnicos, especificações dos produtos, prazo de validade, qualidade e processo de preparo, exigências regulatórias, etc.) não seriam relevantes para se verificar se os princípios ativos são, de fato, semelhantes?

26. Da mesma forma, todos esses aspectos não seriam relevantes para se verificar se os produtos Sanofi podem ser substituídos pelos medicamentos genéricos indicados pela Fiscalização?

Ainda em relação à decisão recorrida, sustenta a Contribuinte que ela partiu de premissas equivocadas:

40. Isso porque, para justificar a metodologia adotada pela Autoridade Fiscal no cálculo do preço parâmetro, a DRJ/BHE alegou que (i) a similaridade dos produtos deve ser verificada entre os princípios ativos, e não entre os medicamentos produzidos por esses insumos, (ii) que o fator relevante seria a “função a que se destinam os medicamentos”, independentemente da sua composição ou procedência, e que (iii) fatores como qualidade do produto, reputação comercial e demais características seriam irrelevantes para a presente análise.

Além dos argumentos ligados ao que reputa equívocos ou vícios da decisão recorrida, traz longo arrazoado com informações históricas sobre a atividade desenvolvida pelo grupo empresarial a que pertence.

Apresenta ainda extensas considerações comparativas entre os produtos utilizados pelo fisco para fins de apuração do preço de comparação pelo método PIC e os utilizados pela Contribuinte em seu processo produtivo, tudo com base em um suposto laudo técnico apresentado com a impugnação (destaques ora acrescidos):

124. De qualquer forma, a comparação feita **pelos laudos técnicos produzidos pela Recorrente** é essencial pois demonstrará, em contrapartida ao que foi

alegado na Decisão Recorrida, que há substanciais diferenças na composição química e na própria função dos princípios ativos da Recorrente e os princípios ativos indicados pela Fiscalização, o que simplesmente impede a sua comparação.

[...]

146. Após analisar as especificações técnicas apresentadas pela Fiscalização em princípios ativos que totalizam 83% do ajuste de preços de transferência realizado, é possível concluir que os princípios ativos utilizados como “parâmetro” não possuem as mesmas especificações técnicas dos produtos importados pela Recorrente, sendo que as diferenças identificadas podem impactar negativamente na qualidade do produto final produzido pela Recorrente. Portanto, a única conclusão possível é que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente. Vale repetir: as diferenças técnicas foram apuradas em relação aos próprios princípios ativos, o que – de acordo com a própria Decisão Recorrida – é suficiente para invalidar o método PIC.

Finaliza seu apelo apresentando as seguintes considerações e pedidos:

VI. CONCLUSÃO E PEDIDO

215. Este Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser integralmente apreciado e acolhido em suas razões de fato e de Direito, que demonstram a total improcedência desta infundada exigência fiscal e a necessidade de reforma da Decisão Recorrida, em razão dos seguintes argumentos:

(i) inicialmente, vale destacar que a Decisão Recorrida desconsiderou argumentos técnicos e provas apresentados pela Recorrente. Flagrante, portanto, a necessidade de se cancelar a decisão recorrida em função da sua nulidade, para que todos os argumentos de defesa da Recorrente sejam apreciados também pela DRJ;

(ii) ainda que assim não se entenda, a Recorrente adotou de forma correta o método PRL, calculando seu preço parâmetro de acordo com a melhor interpretação das regras contidas na Lei 9.430/96 vigentes à época e segundo a melhor interpretação do princípio jurídico do arm's length,

(iii) a Decisão Recorrida adotou premissas incorretas para aplicar o PIC. De fato, a metodologia do PIC deve sempre considerar as características do produto comercializado, o que necessariamente envolve a qualidade e a procedência do produto, além do preço e das condições do seu pagamento;

(iv) é nesse ponto que os produtos da Recorrente se diferenciam dos medicamentos genéricos indicados pela Fiscalização. Os produtos Sanofi envolvem um controle de qualidade e diversos procedimentos de fabricação que produzem (i) relevantes diferenciações técnicas em relação aos medicamentos genéricos, uma vez que a composição química entre os produtos é diferente, e (ii) relevantes diferenciações no preço que é praticado no mercado, justamente em razão dos elementos que garantem a qualidade de medicamentos de referência;

(v) para que um produto seja tido como similar para fins de cálculo do PIC deverá atender simultaneamente os seguintes quesitos: (i) ter a mesma natureza e a mesma função; (ii) poder ser substituído mutuamente, na função a que se destinam; e (iii) possuir especificidades equivalentes;

(vi) os princípios ativos importados pela Recorrente não possuem naturezas e funções idênticas ou similares pelos seguintes motivos: (i) a Recorrente produz medicamentos de referência, enquanto as outras importadoras utilizadas pela Fiscalização produzem medicamentos genéricos; (ii) a Sanofi Europa investiu recursos significativos em pesquisa e desenvolvimento ao longo de vários anos para que o medicamento fosse desenvolvido; (iii) a Sanofi Europa investiu recursos significativos em publicidade e marketing; (iv) os princípios ativos de referência possuem uma marca, gozando de grande confiança do mercado consumidor; (v) há prazos de validade distintos para os insumos adquiridos pela Recorrente daqueles adquiridos pelas outras sociedades utilizadas como “parâmetro”, tal fato demonstra cabalmente a ausência de natureza e função dos produtos;

(vii) a Novalgina® é um exemplo de produto criado pela Sanofi cuja qualidade vem sendo reforçada por mais de 100 anos. Em razão (i) da confiabilidade na fabricação do princípio ativo pela empresa que criou a dipirona sódica; (ii) do selo de qualidade que decorre de mais de 100 anos em pesquisa e inovação (reputação comercial); e (iii) confiança de que o princípio ativo sempre terá as propriedades terapêuticas esperadas (reputação técnicas); é possível à Recorrente vender a Novalgina® a preço substancialmente superior aos produtos genéricos comercializados pelas outras importadoras;

(viii) ademais, os princípios ativos não são substituíveis mutuamente pelos seguintes motivos: (i) a Recorrente, por questões regulatórias (ANVISA), não pode adquirir princípios ativos de outros fornecedores que não a Sanofi Europa, já que o princípio ativo e seu fornecedor estão devidamente homologados pela ANVISA no registro do Medicamento fabricado pela Recorrente; e (ii) a ANVISA não autoriza nem mesmo a aquisição de princípios ativos que já estejam homologados para outros fabricantes justamente em razão do potencial impacto na formulação do produto, sendo necessária a realização de diversos testes de qualidade, bioequivalência, dentre outros, para a obtenção de autorização para a alteração.;

(ix) caso se entenda que o PIC aplicado pela Fiscalização seria permitido em razão da similaridade entre os produtos sob análise, o que se admite, apenas, para fins argumentativos, ainda assim, não seria possível considerar como válido o cálculo da Fiscalização em razão de uma série de equívocos (incluindo a utilização de produtos advindos de países com tributação favorecida como parâmetro) e, a ausência de diligência na realização de ajustes de comparabilidade (prazo de pagamento, quantidades adquiridas, investimentos em pesquisa e desenvolvimento, dentre outros);

(x) a Recorrente apresentou estudos técnicos indicando as razões técnicas e científicas que demonstram que os produtos utilizados para comparação pela Fiscalização não são idênticos ou similares, havendo relevantes diferenças técnicas que impedem a comparação dos produtos;

(xi) a Recorrente jamais conseguiria obter as informações que a Fiscalização utilizou para a realização do PIC, uma vez que são dados secretos obtidos no SISCOMEX. Tal fato implica na conclusão de que seria impossível à Recorrente adotar o PIC e alcançar o mesmo preço parâmetro alcançado pela Fiscalização;

(xii) o Tratado Internacional para evitar a dupla tributação (Brasil – França) dispõe que somente será possível aplicar as regras de preço de transferência entre os Estados contratantes caso seja obtida, pela empresa residente em um dos Estados, “vantagem anormal”, fato que alinha a aplicação das regras internas de preço de transferência ao princípio do arm’s length, ou seja, se as transações respeitarem um preço justo de mercado nas mesmas condições não seria possível um Estado contratante exigir a aplicação de regras de preço de transferência por força do artigo IX da Convenção Brasil e França; e

(xiii) mesmo que se considerasse válida a exigência, o que se admite a título meramente argumentativo, o valor exigido a título de multa punitiva é extremamente elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade. Também deverão ser cancelados os juros à taxa Selic (sobre o principal e sobre a multa), posto que inconstitucional.

216. Ante o exposto, a Recorrente entende que a Decisão Recorrida deve ser considerada nula, uma vez que desconsiderou grande parte dos argumentos e elementos de prova trazidos pela sociedade na sua impugnação.

217. Caso assim não se entenda, pleiteia o provimento do Recurso Voluntário para que se desconsidere o crédito fiscal constituído com base no cálculo do preço de transferência pela metodologia do PIC, itinerário realizado pela Administração com diversos vícios insanáveis, conforme demonstrado ao longo do presente Recurso Voluntário.

218. Ademais, caso se entenda necessário, a Recorrente requer a realização Diligência para comprovação das questões controversas destacadas acima. A Recorrente protesta ainda pela juntada posterior de documentos (artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto 70.235/72), bem como do princípio da verdade material.

389. A Recorrente informa que tem interesse em realizar sustentação oral perante este E. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me sua relatoria.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Maurício Novaes Ferreira**, Relator

1 – ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

2 – PREÂMBULO

Na origem, trata-se de autuação fiscal de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário 2013 em função da constatação, pela autoridade fiscal, de erros nos ajustes de preços de transferência decorrentes da aquisição de insumos pela pessoa jurídica autuada.

Em síntese, o fisco considerou indevido o ajuste do preço de transferência procedido por meio do método PRL (preço de revenda menos o lucro), já que a Contribuinte adquiriu os insumos de sua controladora e realizou as vendas dos produtos para pessoas jurídicas vinculadas.

Em função da inadequação do método utilizado pela fiscalizada, a autoridade responsável a intimou para que procedesse a novos cálculos, desta vez pelo método PIC (preços independentes comparados), providência que não foi atendida pela Contribuinte, de modo que o próprio fisco realizou os cálculos para comparação dos preços e apurou os ajustes cabíveis.

O caso, portanto, trata da incorreção nos ajustes dos preços de transferência decorrentes da aquisição, pela pessoa jurídica autuada, de insumos vendidos por empresa do mesmo Grupo sediada no exterior.

A autoridade fiscal constatou que os valores informados a título de custo pela aquisição de insumos superaram, e muito, aqueles que seriam apurados se as aquisições tivessem ocorrido de pessoas jurídicas não relacionadas à Recorrente.

De plano, constatou-se que a autuada utilizou um método de ajuste de preços de transferência, o PRL, cuja adoção é expressamente vedada pela disposição contida no § 3º do art. 18 da Lei nº 9.430/1996 (com destaques acrescidos):

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: (Vide Medida Provisória nº 478, de 2009) (Vide Medida Provisória nº 1.152, de 2022) Vigência (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

I - 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; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

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 nº 12.715, de 2012) (Vigência)

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 nº 12.715, de 2012) (Vigência)

b) 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 empresa; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, 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 a alínea c; e (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

1. (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

2. (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

e) 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 a alínea c; e a "margem de lucro", calculada de acordo com a alínea d; e (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados. (Vide Medida Provisória nº 478, de 2009)

§ 3º **Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.** (Vide Medida Provisória nº 478, de 2009)

O uso indevido do método decorreu da constatação de que a quase totalidade das suas vendas foram realizadas para pessoa jurídica vinculada, conforme seguinte passagem do relatório do acórdão recorrido:

Entretanto, a fiscalização verificou que o método PRL somente poderia ser aplicado em 3 insumos, uma vez que todos os outros foram vendidos exclusivamente a empresas vinculadas, o que não é permitido de acordo com a Lei nº 9.430/96 e a Instrução Normativa RFB nº 1312, de 28 de dezembro de 2012.

Ao cruzar as informações de Vendas das memórias de cálculo com os dados extraídos das NFE - Nota Fiscal Eletrônica (fls. 1655), apenas foram localizados os dados fornecidos pela empresa referentes a 3 insumos dos 134 analisados. Somente nestes casos, a empresa considerou apenas as vendas para terceiros não vinculados para fins de cálculo do Preço Parâmetro, conforme determina a legislação:

| Código Produto | Descrição Produto |
|----------------|--|
| 000100378 | ANTIMONIATO DE MEGLUMINA |
| 000102379 | ANTIMONIATO DE MEGLUMINA (ROMAINVILLE) |
| 000003994 | ZOLPIDEM COMPRIMIDOS GRANEL (B1) |

Relata que nas NFE, quase a totalidade das vendas foi efetuada para a SANOFI-AVENTIS COMERCIAL E LOGISTIC, CNPJ 13.094.578/0001-04 e filial, empresa vinculada conforme informado à fl.32. E nas memórias de cálculo apresentadas para os demais produtos, a empresa informou as vendas da SANOFI-AVENTIS COMERCIAL E LOGISTIC para terceiros não vinculados.

Ressalta que a empresa objeto desta fiscalização é a SANOFI AVENTIS FARMACEUTICA LTDA, CNPJ 02.685.377/0001-57, e não sua vinculada. Os dados de venda a serem utilizados no método PRL devem pertencer a própria empresa fiscalizada, conforme §3º do art. 18 da Lei nº 9.430/96.

Veja-se que ainda no curso do procedimento fiscal, a ora Recorrente apresentou memória de cálculo que continha as vendas realizadas pela SANOFI AVENTIS COMERCIAL E LOGISTIC, e não as que ela, SANOFI FARMACÊUTICA, a fiscalizada, realizou para a primeira.

Este procedimento de “mitigar” a verdade dos fatos tinha como objetivo evitar a constatação que o método adotado pela empresa para cálculo dos ajustes nos preços de transferência era absolutamente vedado, por expressa e literal disposição legal.

Essa questão, contudo, não remanesceu no âmbito do contencioso, já que a empresa não contestou a constatação fiscal quanto à inaplicabilidade do método PRL para o caso dos autos.

Diante da impossibilidade de enfrentar, fundamentadamente, o motivo que ensejou a glosa dos cálculos procedidos pela pessoa jurídica nos ajustes dos preços de transferência, a Recorrente centrou sua argumentação de defesa em supostos vícios e impropriedades no cálculo realizado pela autoridade fiscal, que se valeu do método PIC (Preços Independentes Comparados), previsto no inciso I do art. 18 da Lei nº 9.430/1996.

Boa parte da argumentação apresentada está embasada num suposto laudo técnico, que evidenciaria diferenças entre os insumos adquiridos de suas vinculadas no exterior de outros, produzidos por pessoas não relacionadas. Essas diferenças, segundo os “laudos”, seriam de tal monta que os insumos não poderiam ser utilizados pela Recorrente, o que impediria a comparação de preços realizada pelo fisco.

E essa linha de defesa merece duas considerações iniciais, que serão balizadoras das decisões proferidas neste voto.

A primeira observação diz respeito à imprecisão da linha argumentativa. O fisco, quando comparou os preços de insumos similares, não afirmou, sugeriu, propôs ou determinou, como não poderia fazê-lo, que a empresa deixasse de usar os insumos fornecidos por pessoas jurídicas a ela ligadas e passasse a empregar aqueles que foram utilizados pela autoridade fiscal apenas e tão somente para comparação de preços.

Veja-se a tabela produzida pela autoridade fiscal demonstrando as diferenças entre os preços praticados pela pessoa jurídica autuada com os insumos adquiridos da sua vinculada e os preços parâmetros, praticados entre não vinculadas:

| Código Produto | Descrição Produto | Unidade | Consumo MC | Preço Praticado (R\$) (A) | Preço Parâmetro (R\$) (B) | Margem de 5% (0,05*B) | Ajuste (A-B) (C) | Ajuste total (C*D) |
|----------------|--|-------------------|------------|---------------------------|---------------------------|-----------------------|------------------|--------------------|
| 000100378 | ANTIMONIATO DE MEGLUMINA | QUILOGRAMA UQUIDO | 2.407 | 674,40 | 523,24 | 26,16 | 151,16 | 363.915,25 |
| 000102379 | ANTIMONIATO DE MEGLUMINA (ROMAINVILLE) | QUILOGRAMA UQUIDO | 3.566 | 816,37 | 536,95 | 26,85 | 279,42 | 996.430,82 |
| 000101488 | BROMOPRIDA | QUILOGRAMA UQUIDO | 187 | 641,78 | 672,37 | 33,62 | - | - |
| 000102378 | CETOPROFENO (FRANKFURT) | QUILOGRAMA UQUIDO | 14.049 | 2.068,18 | 163,47 | 8,17 | 1.904,71 | 26.759.331,25 |
| 000101579 | CIPROFIBRATO | QUILOGRAMA UQUIDO | 1.999 | 1.548,19 | 545,09 | 27,25 | 1.003,10 | 2.005.196,55 |
| 000101565 | CLORIDRATO DE AMIODARONA | QUILOGRAMA UQUIDO | 733 | 883,50 | 221,03 | 11,05 | 662,47 | 485.544,31 |
| 000100371 | CLORIDRATO DE CLORPROMAZINA (C1) | QUILOGRAMA UQUIDO | 2.323 | 554,89 | 177,81 | 8,89 | 377,08 | 875.965,87 |
| 000100372 | CLORIDRATO DE PROMETAZINA | QUILOGRAMA UQUIDO | 1.294 | 1.784,53 | 125,22 | 6,26 | 1.659,31 | 2.147.143,19 |
| 001431129 | DIPIRONA SÓDICA | QUILOGRAMA UQUIDO | 22.263 | 44,33 | 22,78 | 1,14 | 21,55 | 479.679,13 |
| 000101599 | DIPIRONA SÓDICA (PODP BIG BAG) | QUILOGRAMA UQUIDO | 511.098 | 74,46 | 22,78 | 1,14 | 51,68 | 26.414.624,63 |
| 001447424 | FUROSEMIDA | QUILOGRAMA UQUIDO | 2.132 | 1.500,00 | 77,47 | 3,87 | 1.422,53 | 3.032.838,56 |
| 000101461 | GLIBENCLÂMIDA | QUILOGRAMA UQUIDO | 236 | 9.297,97 | 149,81 | 7,49 | 9.148,16 | 2.160.519,89 |
| 000101386 | GLIMEPIRIDA | QUILOGRAMA UQUIDO | 87 | 50.262,18 | 1.974,01 | 98,70 | 48.288,17 | 4.201.070,96 |
| 000100390 | MALEATO DE LEVOMEPRAMAZINA (C1) | QUILOGRAMA UQUIDO | 2.109 | 1.197,16 | 654,81 | 32,74 | 542,35 | 1.143.824,91 |
| 001407627 | RAMIPRIL (GRANULADO 85%) | QUILOGRAMA UQUIDO | 3 | 78.544,47 | 2.107,93 | 105,40 | 76.436,54 | 238.482,01 |
| 000100396 | SECNIDAZOL | QUILOGRAMA UQUIDO | 845 | 1.450,10 | 118,64 | 5,93 | 1.331,46 | 1.125.085,10 |
| 000003944 | ZOLPIDEM | UNIDADE | 8.548.214 | 0,22 | 0,17 | 0,01 | 0,05 | 446.062,76 |
| | | | | | | | TOTAL | 72.875.715,18 |

Veja-se, apenas a título ilustrativo, que a glibenclamida foi contabilizada pela autuada a R\$ 9.297,97 o quilograma líquido, ao passo que o preço parâmetro foi cotado a R\$ 149,81. Ou seja, o custo adotado pela Recorrente está aproximadamente 6.100% mais alto que o preço parâmetro.

A conclusão da autoridade fiscal não foi dirigida à determinação do uso pela Recorrente do insumo utilizado como preço parâmetro, ou da impossibilidade de uso daquele fornecido pela sua controladora. O fisco se ateve a demonstrar que o preço do custo contabilizado pela Contribuinte, dada a atividade realizada entre partes relacionadas, merece ajustes em função da absoluta discrepância quando comparado ao preço praticado entre partes não relacionadas.

E a segunda observação diz respeito ao laudo anexado pela Recorrente como comprobatório das diferenças entre os insumos por ela adquiridos e aqueles utilizados para fins de comparação de preços.

Compulsando-se os autos às fls. 1.783 a 1.858, constata-se que o denominado laudo técnico é um documento apócrifo, sem indicação da autoridade técnica responsável por sua elaboração, e que foi feito pela própria autuada, ora Recorrente. Veja-se, a título meramente ilustrativo, o que seria o laudo técnico para comparar o cetoprofeno (fls. 1.801 a 1.805):

PAULO DERAT

Fl. 1801



Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda
Suzano
Brasil

JUSTIFICATIVA PARA FORNECEDORES DIFERENTES

cetoprofeno

SP SAO PAULO DERAT

Fl. 1802

Justificativa para Fornecedores Diferentes
cetoprofeno

TABELA DE CONTEÚDO

| | |
|--|---|
| LISTA DE TABELAS | 3 |
| 1 DIFERENÇAS ENTRE OS INSUMOS | 4 |
| 2 IMPACTO DAS DIFERENÇAS ENTRE OS INSUMOS FARMACÊUTICOS NO PRODUTO ACABADO | 4 |

SP SAO PAULO DERAT

Fl. 1803

Justificativa para Fornecedores Diferentes
cetoprofeno**LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 Tabela de comparação dos fornecedores.....4

P SAO PAULO DERAT

Fl. 1804

Justificativa para Fornecedores Diferentes
cetoprofeno**1 DIFERENÇAS ENTRE OS INSUMOS**

A Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda. esclarece que o insumo farmacêutico Cetoprofeno, usado para fabricação local, fornecido pela Sanofi-Aventis Deutschland GmbH, difere do insumo farmacêutico do fabricante Afine Chemicals Limited.

As principais diferenças entre o insumo utilizado para a fabricação local e o insumo fornecido pelo fabricante Afine Chemicals Limited consistem na avaliação de substâncias relacionadas e solventes residuais. O fabricante Afine Chemicals Limited não indica no laudo técnico os solventes residuais utilizados e avaliados no processo. Para o laudo fornecido pelo fabricante Afine Chemicals Limited com referência Farmacopeia Europeia (EP), a impureza G não está na avaliação do fabricante e o limite para impurezas desconhecidas é $\leq 0,2\%$.

Desta forma, é evidente que os dois materiais não são os mesmos. As distinções entre os insumos estão evidenciadas na [Tabela 1](#).

Tabela 1 Tabela de comparação dos fornecedores

| Teste | Fornecedor: Sanofi-aventis Deutschland GmbH | Fornecedor: Afine Chemicals Limited (Ref.: USP32) |
|--------------------------|--|--|
| | Limite | Limite |
| Substâncias Relacionadas | Impureza A: $\leq 0,2\%$ Impureza C: $\leq 0,2\%$ Impureza B, D, E, F: $\leq 0,2\%$ (cada) Impureza G: $\leq 0,1\%$ Impurezas desconhecidas: $\leq 0,10\%$ (cada) Total de impurezas (exceto A e C): $\leq 0,4\%$ | Impurezas desconhecidas: $\leq 0,2\%$ Total de impurezas: $\leq 1,00\%$ |
| Solventes residuais | Ciclohexano: ≤ 1000 ppm Benzeno: ≤ 2 ppm Xileno: ≤ 1000 ppm | ----- |

2 IMPACTO DAS DIFERENÇAS ENTRE OS INSUMOS FARMACÊUTICOS NO PRODUTO ACABADO

A Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda. informa que os produtos da linha Profenid, devidamente registrados perante a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), com seu princípio ativo Cetoprofeno fabricado pela Sanofi-Aventis Deutschland GmbH, também registrado como parte integrante do produto, não podem ter seu princípio ativo alterado para o Cetoprofeno fabricado pela Afine Chemicals Limited sem avaliação e provas de qualidade a fim de não gerar risco de impacto em suas especificações técnicas e eficácia do produto.

A avaliação de solventes residuais é requerida pelo ICH (*International Council for Harmonisation of Technical Requirements for Pharmaceuticals for Human Use*) e pelos compêndios oficiais, pois

Página 4

SAO PAULO DERAT

Fl. 1805

Justificativa para Fornecedores Diferentes
cetoprofeno

tem impacto significativo na saúde do paciente e não é informado no laudo técnico do fabricante Afine Chemicals Limited.

Nesse laudo não se encontra a impureza G que seria avaliada como impureza desconhecida com um limite maior que o farmacopeico, podendo impactar nas substâncias relacionadas do produto.

A empresa permanece à disposição para eventuais esclarecimentos.

Todos os “laudos” apresentam exatamente esta mesma padronização, sem identificação do responsável pela sua elaboração, sem assinatura, além de terem sido produzidos pela própria pessoa jurídica autuada, conforme timbre estampado no início de cada um.

Tais documentos, à luz do que preconiza o CPC, não possuem requisitos que os habilitem a servir de prova do que quer que seja. Dentre outras disposições do CPC, pode-se destacar que as causas de impedimento são extensíveis ao perito, conforme seguintes passagens (com destaques ora acrescentados):

Art. 465. O juiz nomeará perito especializado no objeto da perícia e fixará de imediato o prazo para a entrega do laudo.

§1º Incumbe às partes, dentro de 15 (quinze) dias contados da intimação do despacho de nomeação do perito:

I - **arguir o impedimento ou a suspeição do perito**, se for o caso;

II - indicar assistente técnico;

III - apresentar quesitos.

[...]

Art. 148. **Aplicam-se os motivos de impedimento** e de suspeição:

I – ao membro do Ministério Público;

II – aos auxiliares da justiça;

III – aos demais sujeitos imparciais do processo.

[...]

Art. 144. Há **impedimento** do juiz, sendo-lhe vedado exercer suas funções no processo:

I – em que interveio como mandatário da parte, oficiou como perito, funcionou como membro do Ministério Público ou prestou depoimento como testemunha;

II – de que conheceu em outro grau de jurisdição, tendo proferido decisão;

III – quando nele estiver postulando, como defensor público, advogado ou membro do Ministério Público, seu cônjuge ou companheiro, ou qualquer parente, consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, inclusive;

IV – **quando for parte no processo ele próprio**, seu cônjuge ou companheiro, ou parente, consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, inclusive

Por estes fundamentos, considerando-se que os “laudos” foram produzidos pela própria pessoa jurídica autuada, as conclusões apresentadas nos documentos de fls. 1.783 a 1.858 não serão consideradas como provas das alegações contidas no recurso voluntário.

3 – NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Sustenta a Recorrente que a decisão recorrida seria nula porque não teria analisado todos os argumentos apresentados na impugnação.

Alega que na impugnação direcionou esforços para comprovar que os medicamentos comercializados pelo Grupo são de referência; que há diferenças significativas na composição dos princípios ativos dos medicamentos do Grupo que impedem sua comparação com outros; que os laudos técnicos anexados comprovam que há divergências na composição química dos princípios ativos que impediriam o uso, pelo Grupo, daqueles utilizados na comparação; bem como que ficaria sujeita a sanções no âmbito regulatório em caso de utilização de outros princípios ativos que não os produzidos pelo próprio Grupo.

Não há razão para acolher a nulidade suscitada.

Não se trata, aqui, de aferir se os medicamentos comercializados pelo Grupo são ou não de referência, já que a questão dos autos diz respeito aos insumos utilizados para sua produção.

Quanto às diferenças de composição química e outras entre os insumos adquiridos da sua controlada quando cotejados com os outros considerados pelo fisco para fins de comparação, não há como acolher a argumentação, haja vista os laudos apresentados terem sido elaborados pela própria autuada.

Quanto às alegadas questões regulatórias, além da não haver nos autos nenhuma comprovação das alegações contidas no recurso voluntário, também não há fundamento de validade para a argumentação apresentada já que não se está, como antes dito e reafirmado, compelindo a empresa a importar insumos do fornecedor A ou B. A questão dos autos é da precificação dos insumos adquiridos e restou demonstrado que os custos registrados pela Recorrente foram expressivamente superiores àqueles decorrentes de transações entre partes não relacionadas, de modo que deveriam ter sido objeto de ajustes nos preços praticados.

Por estes fundamentos, não há como acolher a nulidade do acórdão recorrido.

4 – NULIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL

A Recorrente reitera, no recurso voluntário, a alegação de nulidade da autuação fiscal apreciada pelo acórdão recorrido.

Sustenta que o auto de infração deve ser considerado nulo porque se baseou em presunções, já que se limitou a comparar insumos com o mesmo nome e os considerou similares.

Afirma que existem inconsistências nos laudos técnicos apresentados pela fiscalização, que em alguns casos seria impossível vincular o laudo com o fornecedor da informação ou com o lote importado.

Sustenta que não há prova técnica que possa demonstrar a similaridade entre os produtos do Grupo e os medicamentos utilizados na comparação.

Sem razão a Recorrente.

Os autos do processo estão instruídos com uma vasta documentação técnica e a insurgência da Recorrente é deveras genérica, já que não identifica quais as falhas do procedimento fiscal que representariam sua nulidade por vício insanável.

Afirmar, de maneira genérica, que haveria inconsistências na farta documentação comprobatória dos autos sem indicar onde estariam não evidencia, longe disso, qualquer espécie de nulidade do procedimento.

Ademais, caso a Recorrente apresentasse provas das inconsistências que alega, a questão haveria de ser resolvida na análise do mérito da contenda, e não em preliminar de nulidade.

Por estes fundamentos, rejeito a preliminar suscitada.

5 – DILIGÊNCIA

Quanto ao pedido de diligência formulado, o mesmo deve ser indeferido, nos termos assentados no acórdão recorrido:

Pedido de diligências

Cumprir registrar que cabe ao administrador tributário, por força do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9

de dezembro de 1993, determinar a realização de diligências e perícias quando as entender necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

A regra do processo administrativo fiscal é de que são conhecidos todos os documentos que instruírem a impugnação formalizada por escrito tempestivamente. Note-se também que é da essência da relação processual que as alegações de parte a parte estejam devidamente instruídas com as respectivas provas (arts. 14, 15 e 16, inciso III do Decreto nº 70.235, de 1972, com alterações posteriores).

Não há motivo para a realização de diligência se no curso da ação fiscal o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar esclarecimentos, documentos e cálculos e não tenha atendido à solicitação. Além disto, a realização da diligência agora, da forma sugerida pelo impugnante, pela sua amplitude e generalidade, equivaleria à reabertura do procedimento fiscal, inadmissível em fase de julgamento do processo.

Nestas condições, o pedido da impugnante para realização de diligência deve ser indeferido, na forma dos arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 1972.

6 – MÉRITO

Quanto ao mérito, a Recorrente reitera que o acórdão recorrido partiu de premissas que, no seu entender, seriam equivocadas por admitir a comparação de preços entre insumos similares.

Afirma que os produtos do Grupo possuem relevantes diferenciações técnicas em relação aos medicamentos genéricos e relevantes diferenciações no preço praticado.

Traz apontamentos sobre as regras do preço de transferência, destacando o art. 42 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012:

59. O conceito de similaridade disposto na regulamentação vigente (artigo 42 da IN 1.312/12) apresenta a necessidade de atendimento simultâneo dos seguintes aspectos:

- os bens deverão ter a mesma natureza e a mesma função;
- os bens devem ser substituídos mutuamente, na função a que se destinam; e
- os bens devem ter especificações equivalentes.

Informa que a decisão recorrida teria se equivocado porque não haveria similaridade entre os princípios ativos importados pela Recorrente e os utilizados pelo fisco para fins de comparação de preço.

Faz longo arrazoado procurando demonstrar que os princípios ativos dos medicamentos de referência e dos medicamentos genéricos possuem natureza e funções distintas. Apresenta ainda o histórico do desenvolvimento de um medicamento de referência desenvolvido pelo Grupo Empresarial.

Realça a diferença no prazo de validade dos medicamentos genéricos e dos produtos de referência, fato que também impediria a comparação entre os insumos.

Defende ainda que os insumos cotejados não são mutuamente substituíveis, conforme exige o art. 42, inciso II da IN nº 1.312/2012, já que está obrigada a comprar os insumos da sua controladora no exterior. Para substituí-lo por outro, precisaria de um longo processo de aprovação na ANVISA.

Destaca que os insumos comparados não possuem especificações equivalentes, o que violaria também a previsão contida no inciso III do art. 42 da mesma IN

124. De qualquer forma, a comparação feita pelos laudos técnicos produzidos pela Recorrente é essencial pois demonstrará, em contrapartida ao que foi alegado na Decisão Recorrida, que há substanciais diferenças na composição química e na própria função dos princípios ativos da Recorrente e os princípios ativos indicados pela Fiscalização, o que simplesmente impede a sua comparação.

Apresenta, em seguida, argumentação fundada no “laudo”, referido no preâmbulo deste voto, que indicaria as diferenças entre as especificações de cada insumo objeto de ajuste no preço de transferência.

Advoga que os princípios ativos importados não possuem as mesmas condições de pagamento.

Demonstra a diferença no preço na venda a varejo de medicamentos de referência e medicamentos genéricos.

Acrescenta a justa alocação da margem de lucros dos fabricantes de princípios ativos e fabricantes de medicamentos.

Ilustra a situação com a comercialização, no Brasil, de relógio de marca reconhecida, produzido por empresa ligada à hipotética vendedora brasileira.

Noticia o que seria o terceiro equívoco da decisão recorrida, já que a Recorrente estaria impossibilitada de fazer os ajustes pelo método PIC.

Defende que os dados utilizados pelo fisco foram obtidos por meio do SISCOMEX, e não a partir de estudos realizados por profissionais independentes, conforme art. 21 da Lei nº 9.430/1996:

173. Caso se entenda que o método utilizado pela Recorrente deveria ser desconsiderado, não seria, ainda assim, possível considerar o cálculo apresentado pela Fiscalização como adequado. Isso porque os dados utilizados pelas Autoridades Fiscais foram obtidos por meio de um sistema cujas atividades são registro, acompanhamento e controle de informações para fins de comércio exterior e não de estudos de mercado realizados por profissionais independentes, conforme necessidade prevista no art. 21 da Lei 9.430/96.

Indica que a autoridade fiscal deixou de adotar os procedimentos legais para aplicação do método PIC, especialmente os ajustes para fins da redução das diferenças entre os princípios ativos utilizados para cálculo pelo método:

177. A regulamentação aplicável aos fatos (IN 1.312/12) estabelece alguns critérios que deveriam ser adotados pela Fiscalização para fins de reduzir as diferenças de comparabilidade. Nesse contexto, o Método PIC somente será aplicável se houver ajustes que busquem aproximar: (i) o prazo de pagamento; (ii) as quantidades negociadas; (iii) as obrigações de garantia de funcionamento do bem; (iv) obrigações pela promoção, junto ao público, do bem por meio de propaganda e publicidade; (v) obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene (vi) os custos de intermediação; (vii) acondicionamento; (viii) custos com fretes e seguros e (ix) custos de desembarque no porto, de transporte interno, de armazenagem e de desembarço aduaneiro incluídos os impostos e taxas de importação, todos no mercado de destino do bem.

Invoca os tratados internacionais, especialmente o estabelecido entre Brasil e França, para justificar que não seria obrigatória a adoção de métodos para ajustes por preços de transferência:

209. Portanto, tendo em vista que não houve a utilização de preços em condições anormais, não há que se falar em ajustes de preços de transferência das operações realizadas pela Recorrente no ano-calendário de 2013, afinal, de nos termos dos Acordos, o ônus da prova de que o preço não corresponde a um preço arm's length cabe à Fiscalização.

Apresenta, ao final, a seguinte conclusão quanto ao mérito da discussão:

IV.H. CONCLUSÃO 210. Em vista do exposto, é possível concluir que: (i) o Método PIC não poderia ser aplicado pela Fiscalização, uma vez que as importações utilizadas para cálculo do preço parâmetro não são comparáveis; (ii) na inexistência de um método de preços de transferência aplicável, torna-se correto o procedimento da Recorrente de calcular o Método PRL nos termos apresentados; e (iii) ainda que assim não se entenda, deveria ser aplicado o Método PRL com base no preço de revenda dos produtos da Recorrente, isto porque a Fiscalização está adstrita ao método escolhido pelo contribuinte (art. 18, § 4º, da Lei 9.430/96);.

Ainda, defende que ao caso não é de se aplicar a multa de ofício já que à Recorrente seria impossível calcular o valor do ajuste do preço de transferência nos termos realizados pelo fisco.

Não assiste razão à Recorrente.

Sobre a matéria, a legislação vigente à época dos fatos apresentava o seguinte regramento:

Lei nº 9.430/1996

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: (Vide Medida Provisória nº 478, de 2009) (Vide Medida Provisória nº 1.152, de 2022) Vigência (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

I - 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; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

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 nº 12.715, de 2012) (Vigência)

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 nº 12.715, de 2012) (Vigência)

b) 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 empresa; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a; (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, 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 a alínea c; e (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

1. (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

2. (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

e) 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 a alínea c; e a "margem de lucro", calculada de acordo com a alínea d; e (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: definido como o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 2º Para efeito do disposto no inciso I, somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados. (Vide Medida Provisória nº 478, de 2009)

§ 3º **Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.** (Vide Medida Provisória nº 478, de 2009)

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente. (Vide Medida Provisória nº 478, de 2009) (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último. (Vide Medida Provisória nº 478, de 2009)

§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

I - não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 7º A parcela dos custos que exceder ao valor determinado de conformidade com este artigo deverá ser adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real. (Vide Medida Provisória nº 478, de 2009)

§ 8º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado na forma deste artigo. (Vide Medida Provisória nº 478, de 2009)

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente. (Vide Medida Provisória nº 478, de 2009)

§ 10. Relativamente ao método previsto no inciso I do caput, as operações utilizadas para fins de cálculo devem: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

I - representar, ao menos, 5% (cinco por cento) do valor das operações de importação sujeitas ao controle de preços de transferência, empreendidas pela pessoa jurídica, no período de apuração, quanto ao tipo de bem, direito ou serviço importado, na hipótese em que os dados utilizados para fins de cálculo digam respeito às suas próprias operações; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) (Vigência)

II - corresponder a preços independentes realizados no mesmo ano-calendário das respectivas operações de importações sujeitas ao controle de preços de transferência. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 11. Na hipótese do inciso II do § 10, não havendo preço independente no ano-calendário da importação, poderá ser utilizado preço independente relativo à operação efetuada no ano-calendário imediatamente anterior ao da importação, ajustado pela variação cambial do período. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 12. As margens a que se refere a alínea d do inciso II 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: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

I - 40% (quarenta por cento), para os setores de: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

b) produtos do fumo; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

e) extração de petróleo e gás natural; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

f) produtos derivados do petróleo; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

II - 30% (trinta por cento) para os setores de: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

a) produtos químicos; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

b) vidros e de produtos do vidro; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

c) celulose, papel e produtos de papel; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

d) metalurgia; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

III - 20% (vinte por cento) para os demais setores. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 13. Na hipótese em que a pessoa jurídica desenvolva atividades enquadradas em mais de um inciso do § 12, deverá ser adotada para fins de cálculo do PRL a margem correspondente ao setor da atividade para o qual o bem importado tenha sido destinado, observado o disposto no § 14. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 14. 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, o preço parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados mediante a aplicação do método PRL, de acordo com suas respectivas destinações. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 15. No caso de ser utilizado o método PRL, o preço parâmetro deverá ser apurado considerando-se os preços de venda no período em que os produtos forem baixados dos estoques para resultado. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 16. Na hipótese de importação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverá ser utilizado o Método do Preço sob Cotação na Importação - PCI definido no art. 18-A. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 17. Na hipótese do inciso I do § 10, não havendo operações que representem 5% (cinco por cento) do valor das importações sujeitas ao controle de preços de transferência no período de apuração, o percentual poderá ser complementado com as importações efetuadas no ano-calendário imediatamente anterior, ajustado pela variação cambial do período. [\(Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012\)](#)

[...]

Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pela contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, **o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.** (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 1.152, de 2022) Vigência (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

§ 1º **A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica.** (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 2º **A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser,** e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, **quando o sujeito passivo,** após decorrido o prazo de que trata o caput: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pela método escolhido; ou (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

III - **deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pela método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal.** (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda definirá o prazo e a forma de opção de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

[...]

Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em: (Vide Medida Provisória nº 1.152, de 2022) Vigência (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

I - publicações ou relatórios oficiais do governo do país do comprador ou vendedor ou declaração da autoridade fiscal desse mesmo país, quando com ele o Brasil mantiver acordo para evitar a bitributação ou para intercâmbio de informações;

II - pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas, em que se especifiquem o setor, o período, as empresas pesquisadas e a margem encontrada, bem como identifiquem, por empresa, os dados coletados e trabalhados.

§ 1º As publicações, as pesquisas e os relatórios oficiais a que se refere este artigo somente serão admitidos como prova se houverem sido realizados com observância de métodos de avaliação internacionalmente adotados e se referirem a período contemporâneo com o de apuração da base de cálculo do imposto de renda da empresa brasileira.

§ 2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que o contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 3º As publicações técnicas, as pesquisas e os relatórios a que se refere este artigo poderão ser desqualificados mediante ato do Secretário da Receita Federal, quando considerados inidôneos ou inconsistentes.

Pois bem. Como demonstrado acima, a empresa utilizou indevidamente o método PRL durante o período analisado pelo procedimento fiscal já que as vendas de produtos formulados a partir dos insumos importados foram realizadas para pessoas jurídicas ligadas. Diante desta constatação, a autoridade fiscal intimou a Contribuinte a escolher outro método para cálculo dos ajustes dos preços de transferência:

Assim, fica **DESQUALIFICADO** o método eleito pela empresa, tendo em vista que o critério de cálculo utilizado está em desacordo com a legislação vigente **no que se refere ao preço de venda considerado**; e, de acordo com o disposto nos arts. 904, 905, 911, 913, 927 e 928, todos do Decreto nº 3.000, de 26/03/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR-99), **INTIMAMOS** o contribuinte aqui identificado a apresentar, no prazo de **30 (trinta) dias**, a contar do recebimento deste, os esclarecimentos e documentos abaixo relacionados:

1. Nova memória de cálculo de acordo com o previsto em legislação;
2. Documentos comprobatórios que embasaram os novos cálculos.

A fiscalizada, inobstante a desqualificação do método por ela utilizado para cálculo do ajuste dos preços de transferência, deixou de apresentar nova memória de cálculo, conforme afirmação abaixo (fl. 73):

Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.85.00-2017-00151-9 – TIF 2

Dossiê de Atendimento nº 10010.018980/1017-34

SANOFI-AVENTIS FARMACÊUTICA LTDA., já qualificada nos autos do Mandado de Procedimento Fiscal em referência, vem, em atendimento ao Termo de Intimação acima referenciado, e, em atenção à resposta apresentada pela Fiscalizada em 23 de março p.p., esclarecer que, apesar de todos os esforços envidados, não obteve sucesso na localização de dados e informações sobre transações realizadas com produtos idênticos ou similares, necessários à elaboração de novo cálculo de preço de transferência com base no Método PIC.

Diante da omissão da pessoa jurídica fiscalizada, a fiscalização com lastro na autorização contida no § 2º do art. 20-A acima transcrito, apurou o preço de referência com os

documentos que pôde reunir e aplicou, dentre os possíveis, o método PIC, previsto no art. 18, inciso I da Lei nº 9.430/1996.

O procedimento adotado pelo fisco, portanto, seguiu estrita e fielmente a disposição legal que rege a matéria.

Ainda assim, a Recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos que foram, ao ver deste relator, devidamente rechaçados pela decisão recorrida, de modo que adoto o voto condutor do acórdão recorrido como razão de decidir o mérito da contenda:

Da possibilidade de utilização do Método PIC

Alega a impugnante que as informações do SISCOMEX, por serem sigilosas, não estariam disponíveis às empresas em geral, de forma que, não seria possível aplicar, de forma válida, o método dos Preços Independentes Comparados.

No entanto, pela simples leitura do caput do artigo 21 da Lei nº 9.430/1996, transcrito abaixo, verifica-se que o contribuinte poderá apurar os preços médios com base em publicações e relatórios oficiais, que não se confundem com as informações do SISCOMEX:

[...]

Outrossim, além das possibilidades elencadas no artigo citado, a legislação tributária prevê outras opções para a apuração do preço parâmetro pelo contribuinte, mencionadas no artigo 8º da IN RFB nº 1312/2012, a seguir transcrito. Observe-se que o parágrafo único, inciso I, do referido dispositivo permite a comparação com preços de bens vendidos pela mesma empresa exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas. No caso, note-se, a empresa exportadora é vinculada à impugnante e, em consequência, poderia fornecer os dados.

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.

Parágrafo único. Pelo método de que trata o caput, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma pessoa jurídica vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

I - vendidos pela mesma pessoa jurídica exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

II - adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

III - em operações de compra e venda praticadas entre terceiros não vinculados, residentes ou não-residentes.

Portanto, não merece prosperar o argumento de que a empresa não teria condições de efetuar o cálculo com base no Método PIC.

Do lançamento

De fato, o método PRL somente poderia ser aplicado em 3 insumos, uma vez que todos os outros foram vendidos no país exclusivamente a empresas vinculadas.

Lei nº 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 dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

(...)

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II, somente serão considerados os preços praticados pela empresa com compradores não vinculados.(destacou-se)

Instrução Normativa RFB nº 1312 , de 28 de dezembro de 2012:

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

Art. 12

(...)

§ 1º Os preços de venda, a serem considerados, serão os praticados pela própria pessoa jurídica importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.(destacou-se)

Assim, uma vez que é vedada, in casu, a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, e se o contribuinte não logra apresentar planilhas de cálculo para os métodos denominados de Preços Independentes Comparados – PIC e Custo de Produção mais Lucro – CPL, conforme solicitado desde o início da ação fiscal, cabe à fiscalização o cálculo do preço-parâmetro. Nesse ponto, ampara-lhe o artigo 20-A da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 12.715, de 17/12/2012:

Art. 20-A. A partir do ano-calendário de 2012, a opção por um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19 será efetuada para o ano-calendário e não poderá ser alterada pelo contribuinte uma vez iniciado o procedimento fiscal, salvo quando, em seu curso, o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, situação esta em que deverá ser intimado o sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto na legislação.

§ 1º A fiscalização deverá motivar o ato caso desqualifique o método eleito pela pessoa jurídica.

§ 2º A autoridade fiscal responsável pela verificação poderá determinar o preço parâmetro, com base nos documentos de que dispuser, e aplicar um dos métodos previstos nos arts. 18 e 19, quando o sujeito passivo, após decorrido o prazo de que trata o caput:

I - não apresentar os documentos que deem suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido;

II - apresentar documentos imprestáveis ou insuficientes para demonstrar a correção do cálculo do preço parâmetro pelo método escolhido; ou

III - deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, quando solicitados pela autoridade fiscal.

Em suma, o artigo 21 da Lei nº 9.430/1996 impõe ao contribuinte a obrigação de embasar documentalmente o cálculo do preço parâmetro. A omissão do sujeito passivo autoriza a fiscalização a determiná-lo com base em outros documentos de que dispuser. Assinale-se, não é razoável tencionar inverter o ônus probatório, impondo à fiscalização exigências que não constam da legislação pertinente.

Cumprido ressaltar que nem a Lei 9430/96 nem a IN RFB nº 1312/2012 estabelecem a necessidade de as operações praticadas pelas pessoas jurídicas eleitas como paradigma, serem equivalentes em termos quantitativos às realizadas pela empresa sob fiscalização. No entanto, observe-se que é farta a documentação acostada pelo Fisco aos autos.

Portanto, tendo a contribuinte sido intimada a apresentar nova planilha de custos e mesmo após prorrogação de prazo, deixado de fornecer as informações requeridas, considera-se regular a utilização do Método PIC pela fiscalização com as informações de que dispunha.

Conceito de similaridade. Previsão legal.

Existe previsão expressa a respeito do conceito de similaridade na legislação específica (art. 42 da IN RFB 1312/2012) sobre preços de transferência:

Art. 42. Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, 2 (dois) ou mais bens, em condições de uso na finalidade a que se destinam, serão considerados similares quando, simultaneamente:

I - tiverem a mesma natureza e a mesma função;

II - puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem; e III - tiverem especificações equivalentes. Verifica-se que os fatores a serem considerados, para fins de similaridade aplicada ao preço de transferência, são: natureza, função, substituição mútua e equivalência de especificações.

A definição de medicamento similar, para os efeitos da Lei nº 6.360/1976, que dispõe sobre a Vigilância Sanitária a que ficam sujeitos os medicamentos e outros produtos que especifica, é estabelecida na referida lei, em seu artigo 3º, inciso XX (inciso acrescentado pela Lei nº 9.787/1999), nos seguintes termos:

“Art. 3º - Para os efeitos desta Lei, além das definições estabelecidas nos incisos I, II, III, IV, V e VII do art. 4º da Lei nº 5.991, de 17 de dezembro de 1973, são adotadas as seguintes:

XX – Medicamento Similar – aquele que contém o mesmo ou os mesmos princípios ativos, apresenta a mesma concentração, forma farmacêutica, via de administração, posologia e indicação terapêutica, preventiva ou diagnóstica, do medicamento de referência registrado no órgão federal responsável pela vigilância sanitária, podendo diferir somente em características relativas ao tamanho e forma do produto, prazo de validade, embalagem, rotulagem, excipientes e veículos, devendo sempre ser identificado por nome comercial ou marca;” (destaques da transcrição).

Observe-se que, no presente caso, foi considerado similar, para fins de apuração do preço de transferência, nos termos da legislação tributária, o princípio ativo importado e não o medicamento resultante do processo produtivo da interessada.

Ademais, a norma acima transcrita não tem o condão de alterar o disposto na legislação tributária que rege especificamente a matéria. Regulando situações análogas, o CTN assim dispôs:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”. (grifos nossos)

Da mesma forma em relação ao invocado conceito de medicamento de referência dado pela Lei 6.360/76.

Os artigos 9º e 10 da IN RFB 1312/2012, que tratam dos ajustes que poderão ser efetuados na comparação entre os preços parâmetros e os praticados, não autorizam que os mesmos sejam ajustados em função da qualidade, reputação comercial ou outras características não expressamente citadas nos mesmos. Tal

assertiva também se presta a afastar as restrições levantadas pela Impugnante quanto aos produtos objeto de comparação.

Quanto à questão da substituição, a norma refere-se à possibilidade técnica de substituição de um pelo outro, mencionando expressamente “a função a que se destinam”, não se fazendo necessário avaliar outras questões, como de marca, ou barreiras normativas.

Ora, a proximidade desejável para o contribuinte para efeito de comparação tende a excluir a hipótese de similaridade, uma vez que, ao se exigir o mesmo padrão de qualidade, a comparação fica restrita a substâncias que possuam identidade não apenas de natureza e função, senão intrínseca. É dizer, a seu ver só se admite o cotejo entre produtos idênticos.

Método PIC e acordos internacionais de tributação

Acerca da aplicação das regras internas de preços de transferências para as importações feitas com países com os quais o Brasil tem tratado firmado para evitar a dupla tributação já dispôs a Decisão COSIT nº. 21, de 31 de outubro de 2000, provocada por consulta de empresa também do ramo farmacêutico:

“A empresa interessada formula consulta sobre a interpretação das regras de Preços de Transferência dispostas na legislação brasileira, tendo em vista o disposto em tratados firmados pelo Brasil e diversos países no intuito de evitar dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o capital.

2. Informa que, no desenvolvimento de suas atividades – trata-se de empresa que atua no segmento da indústria farmacêutica -, importa de pessoa jurídica vinculada, estabelecida na Alemanha, os “princípios ativos” utilizados na composição dos medicamentos por ela “comercializados”.

3. A empresa reúne argumentos em sua consulta no sentido de demonstrar que os tratados internacionais prevalecem sobre a legislação interna, para concluir, com esse fundamento, que, quando as operações comerciais internacionais entre pessoas vinculadas forem efetivadas em condições de não favorecimento, nenhum ajuste deve ser feito para fins de incidência de tributos sobre a renda das empresas envolvidas na operação.

4. Ressalta que o Brasil é signatário de vários tratados internacionais, celebrados de acordo com o modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) – cita-se, em particular, o tratado Brasil-Alemanha (Decreto nº 76.988/76) -, que estabelecem as regras gerais relativas aos Preços de Transferência aplicáveis aos países signatários. Nesse sentido, alerta que tais tratados prescrevem que operações comerciais internacionais realizadas entre pessoas vinculadas, quando efetuadas de acordo com os preços praticados no mercado internacional (“arm's length”), não DJ DRJ06 MG Fl. 1877 Original Documento de 15 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de

localização EP27.0225.11035.Q8DR. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

Processo 16561.720101/2018-12 Acórdão n.º 02-92.946 DRJ/BHE Fls. 11 11 estão sujeitas a nenhum ajuste por parte das autoridades fiscais e que, segundo seu entendimento, tais disposições devem ser observadas pela legislação interna do Brasil.

5. A consulta, em síntese, aborda a discussão jurídica sobre a hierarquia entre os tratados internacionais e a lei interna para concluir que “a legislação interna brasileira, e por conseguinte, os métodos por ela oferecidos, poderão ser aplicados apenas na hipótese de as transações entre a empresa consulente e a empresa alemã a ela vinculada não se enquadrarem no parâmetro ‘arm’s length’. Segundo seu entendimento, portanto, a Lei n.º 9.430/96 contraria o artigo 9º da convenção-modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) bem como o disposto em acordos de bitributação firmados pelo Brasil em matéria relativa ao princípio “arm's length” e aos possíveis ajustes ao lucro daí decorrentes.

6. Foram apresentados fundamentos jurídicos com o propósito de defender a tese segundo a qual os tratados internacionais prevalecem sobre a lei interna, mediante o artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN). Foi, igualmente, salientado que a doutrina brasileira reforça a tese de que a legislação interna deve observar o disposto em tratados internacionais, sendo que, havendo conflito entre a norma interna e a norma internacional, esta última deve prevalecer.

7. Relacionou-se, ainda, o artigo 9º da convenção-modelo da OCDE para alertar que somente poderão ser realizados ajustes nos registros contábeis das empresas em relações comerciais internacionais, quando os preços praticados estiverem em desacordo com os valores praticados no mercado internacional, ou seja, em condições de favorecimento de alguma ou ambas as partes (somente quando desrespeitado o princípio de “arm's length price”). Em outras palavras, quando não forem impostas ou aceitas condições que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, nenhum ajuste deverá ser feito entre as empresas dos Estados.

FUNDAMENTOS LEGAIS

8. Preliminarmente, convém observar que não há incompatibilidade entre a Lei n.º 9.430/96 e o artigo 9º da convenção-modelo da OCDE conforme se pretendeu demonstrar. A aplicação das regras de Preços de Transferência está disposta nos artigos 18 e 19 da Lei n.º 9.430/96, ambos com previsão de ajustes ao lucro sempre que forem observadas circunstâncias que indiquem “favorecimento de alguma ou ambas as partes (somente quando

desrespeitado o princípio "arm's length price") ", conforme previsão do mencionado artigo 9º.

9. Em recente trabalho sobre a matéria, Comentários Relativos aos Artigos da Convenção Modelo da OCDE, publicado pelo Centro de Estudos Fiscais, do Ministério das Finanças de Portugal - Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa 1995 -, afirma-se que o artigo 9º da convenção-modelo trata de empresas associadas e o seu parágrafo 1 " estipula que as autoridades fiscais de um Estado contratante podem, para o cálculo das importâncias tributáveis, retificar a contabilidade das empresas se, por força das relações especiais existentes entre estas, os seus registros não revelarem os lucros reais tributáveis por elas auferidos neste Estado" (grifo nosso). São considerados "lucros reais", pela OCDE, os lucros provenientes de "transações processadas nas condições comerciais normais do mercado livre (de plena concorrência ou com absoluta independência)." 10. Para fins de ilustração, seria interessante abordar duas questões levantadas pela obra citada e que coincidem com o objeto da presente análise:

a) saber se determinadas regras de procedimentos especiais sobre transações entre empresas associadas, adotadas por certos países, estão de acordo com os princípios da convenção-modelo;

b) identificar se as disposições de lei interna de determinado país podem levar ao ajuste de preços, em oposição ao princípio "arm's length".

11. Como resposta, menciona-se que a própria OCDE reconhece que o artigo 9º não impede eventuais ajustes de lucros previstos por legislação interna, ainda que tal legislação contrarie o princípio "arm's length" por ele definido. Admitem-se tais ajustes como procedimentos de controle de preços que visam a verificar se as transações efetuadas entre empresas vinculadas estão de acordo com aquelas praticadas em condições normais do chamado "mercado livre". Registra-se, assim, a preocupação de manter o sentido de equidade com relação às transações efetuadas entre empresas independentes, de modo a não permitir que empresas vinculadas obtenham vantagens fiscais, quando das transações efetuadas entre si.

12. Nesse contexto, vale observar como exemplos dessa prioridade na legislação de Preços de Transferência, a adoção de métodos para ajuste dos preços praticados, tais como o "Método dos Preços Independentes Comparados" (PIC) e o "Método do Preço de Revenda menos Lucro" (PRL), que têm como preço-parâmetro os preços praticados em transações entre empresas independentes. (destacou-se)(...)14. Uma análise mais criteriosa dos artigos 18 e 19 permite concluir que tais dispositivos em nada contrariam o artigo 9º da convenção-modelo da OCDE, devendo-se sublinhar que os ajustes ali previstos, na realidade, preservam o "arm's length principle", proibindo-se operações mais vantajosas do que as que prevalecem no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com

terceiros, conforme se pode inferir dos §§ 2º, 3º, 5º e 7º do artigo 18, bem como os §§ 6º, 7º e 8º do artigo 19.

15. É de se observar, da mesma forma, que "nos termos do referido artigo 9º (Convenção Modelo da OCDE), desde que as empresas associadas mantenham em suas relações condições especiais que empresas interdependentes não manteriam, podem os Estados contratantes proceder aos ajustes ao lucro de seus contribuintes." Salienta-se, ainda, que o preço arm's length seria "aquele acordado entre as partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto." As observações são de Luís Eduardo Schoueri, em Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro, obra na qual se reconhece que "a legislação brasileira segue o parâmetro arm's length", quando é abordada a adoção de tal princípio pela Lei nº 9.430/96.

(...)

20. Na dupla tributação por transferência internacional, "não se estabelece qualquer concurso de normas, pois a hipótese de incidência das normas dos Estados tributantes, apresenta critérios materiais, temporais, espaciais, subjetivos e quantitativos completamente diferentes". Do mesmo modo, não há identidade de fatos geradores "pois em uma norma, o critério material da hipótese de incidência prevê a tributação do lucro oriundo da operação realizada (Estado de residência da empresa transferente), e na outra, a retificação de preços pelo valor normal, realizada pelo Estado de residência da empresa destinatária".(g.n)

21. Diante das argumentações apresentadas acima é clara a comprovação de inexistência de contradição entre a Lei nº 9.430, de 1996, e os Acordos para Eliminar a Dupla Tributação da Renda assinados pelo Brasil. Heleno Tôrres resume de forma clara a inexistência de contradição, na obra citada, do seguinte modo:

"A disciplina do transfer pricing, prevista nos acordos internacionais para evitar a bitributação, é de eficácia contida, digamos assim, exatamente porque as suas regras não pressupõem qualquer concurso de pretensões impositivas e, por conseqüência, por não haver pluralidade de normas em concurso, não há possibilidade para "repartição de competências", porque a retificação de preços de transferência realizada por um país sobre uma pessoa jurídica residente, nada tem a ver com a tributação do IRPJ realizada no outro Estado, sobre a respectiva empresa ali residente, conexas com aquela primeira, que sofre a ação de controle contábil.

E de fato, quando um dos dois Estados não possua disposição ad hoc no direito interno, para efeito de retificação, a Convenção não poderá instituir um "critério de valoração" (no lugar daquele da

repartição) não previsto pelas regras unilaterais. E o motivo é óbvio: não existindo uma bitributação internacional sobre os preços de transferências, não poder-se-ia tratar os mesmos, como se faz com as demais categorias redituais, sem implicar uma abusiva interferência no campo de soberania de um dos Estados, porque a tributação ocorre exclusivamente no interior do Estado que procede à retificação”.

(...)

Comungando do entendimento acima, não há impedimento à aplicação do Método PIC quando da operação de importação entre países signatários de acordo para evitar dupla tributação.

Ademais, as conclusões do preâmbulo deste voto, que delinearam as premissas sobre as quais se fundamentam a decisão, igualmente sustentam a improcedência das alegações do recurso voluntário.

Ademais, quanto ao uso de dados do SISCOMEX para fins de apuração do preço parâmetro, valho-me do voto condutor do acórdão nº 1402-002.108, de lavra do Ilustre Conselheiro Leonardo Couto:

Com relação à base de dados supostamente do SISCOMEX utilizada pela Fiscalização para apuração do preço parâmetro, as razões de defesa do sujeito passivo não foram apresentadas na impugnação precluindo o direito de fazelo neste momento processual.

Caso seja vencido pelos meus pares nesse posicionamento, entendo que não merece guarida a reclamação da interessada.

Em primeiro lugar, porque os sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil foram utilizados apenas em caráter inicial, para localizar operações que pudessem servir como parâmetro. A partir daí as empresas foram intimadas e apresentaram a documentação pertinente utilizada pelo Fisco na apuração. Não há que se falar em “informações baseadas exclusivamente no Siscomex.” Em segundo lugar, a documentação supra mencionada foi anexada aos autos com identificação detalhada das partes envolvidas, do produto negociado, e das condições de negociação. Qualquer desses dados poderia ser questionado pelo sujeito passivo. Não há como suscitar que as informações não eram de seu conhecimento.

Por fim, o conteúdo das DIs deixa claro que envolviam operações entre terceiros não vinculados, cabíveis de utilização para apuração do preço parâmetro pelo método PIC.

A situação dos presentes autos é exatamente a mesma acima descrita, de modo que não há nenhum impedimento para uso inicial dos dados do SISCOMEX para fins de apuração dos preços parâmetros.

Quanto à impossibilidade de exigência de multa de ofício sobre o crédito tributário constituído, adoto como razão de decidir o quanto firmado no acórdão recorrente, que com propriedade examinou a matéria:

Multa de ofício

Quanto à contestação da multa de ofício, importante registrar que o art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/96 dispõe expressamente que, em se tratando de lançamento de ofício, será aplicada multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Assim, a existência de dolo ou culpa não é requisito legal para aplicação da multa de ofício de 75%.

Alegou o contribuinte que a multa aplicada atentaria aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Todavia, como a multa aplicada decorre de expressa disposição legal cabe à autoridade administrativa tão somente velar pelo fiel cumprimento das normas legais enquanto vigentes.

Tais princípios norteiam a vedação ao confisco pela Constituição Federal. De se esclarecer, contudo que tal diretiva é dirigida ao legislador, orientando a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. O lançamento é uma atividade vinculada.

Em relação à não incidência da SELIC sobre o crédito tributário, não conheço, com lastro no art. 101, inciso III do RICARF, da matéria, já que decidida em primeira instância com base na Súmula CARF nº 4.

7 – CONCLUSÕES

Pelo exposto, e pelo mais que dos autos consta, voto por não conhecer da alegação de incidência da SELIC sobre o valor constituído de ofício e, na parte conhecida do recurso voluntário, rejeitar as preliminares suscitadas e o pedido de diligência e, no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira