



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

Processo nº 16561.720127/2017-80
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1301-000.666 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 20 de março de 2019
Assunto IRPJ - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente NOVARTIS BIOCIENCIAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

NOVARTIS BIOCIENTIAS S/A recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 12-98.345 proferido pela 15ª Turma da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância, complementando-o ao final:

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ e reflexo de CSLL, lavrado em 14/12/2017, em procedimento de Fiscalização levado a efeito pela DEMAC/SPO, AC 2012 (a partir de setembro), com ciência no Domicílio Tributário Eletrônico (DTE).

O procedimento fiscal teve por objeto a verificação das operações de **Preço de Transferência** originariamente praticadas pela empresa ALCON LABORATORIO DO BRASIL LTDA, CNPJ 60.412.327/0001-00, incorporada pela Impugnante em setembro de 2012.

Assim, o procedimento fiscal deu origem a duas autuações distintas no mesmo AC 2012 para o IRPJ e para a CSLL: uma antes (até agosto de 2012) e a outra depois do evento de incorporação da ALCON pela Impugnante (de setembro até o final de 2012). Este processo trata da autuação do 2º período.

Não obstante este processo tratar da 2a. parte de 2012, isto é, após o evento de incorporação, observei que o TVF permanece fazendo referência às operações da ALCON em separado das demais operações da NOVARTIS, ora Impugnante.

Para **ALCON**, foram apresentados cálculos para:

- **310** itens sujeitos ao método **PRL20** (comercialização); e
- **31** para itens sujeitos ao **PRL60** (produção).

Para a **INOVARTIS**, foram apresentados cálculos para:

- **73** itens pelo método do **PRL20**; e
- **31** para o método **PRL60**. Ao longo da fiscalização, 19 itens foram mudados nas apurações na INOVARTIS do PRL20 para o PRL60.

Os métodos de Preço de Transferência visam a calcular o Preço Parâmetro ou de Referência, isto é, o preço até aonde é admissível a sua dedução do lucro para fins de tributação do IRPJ e da CSLL, quando o pagamento é destinado a um beneficiário vinculado. Além disso, estabelece critério para determinação do denominado Preço (ou Custo) Praticado. Uma diferença positiva entre estes preços (Preço Praticado - Preço Parâmetro) significa que o contribuinte pagou além do aceitável, nos termos da legislação, para partes vinculadas,

Processo nº 16561.720127/2017-80
Resolução nº **1301-000.666**

S1-C3T1
Fl. 3.496

devendo tal diferença, multiplicada pela quantidade consumida, ser adicionada ao Lucro Líquido para fins de tributação do IRPJ e da CSLL.

Quanto às atividades principais da Impugnante, informa o Termo de Verificação Fiscal (TVF) que são a fabricação e comércio, inclusive importação e exportação e distribuição de produtos farmacêuticos, especialidades biológicas e dietéticas, quimioterápicas, oftálmicas, entre outros assemelhados. A ALCON (incorporada pela Impugnante) teria por objeto, entre outras atividades, a fabricação, comércio e distribuição de produtos farmacêuticos, em especial, oftálmicos.

O crédito tributário deste processo importa em **R\$ 166.048.097,58**, totalizado a partir dos valores de R\$ 122.094.189,40, a título de IRPJ, e de R\$ 43.953.908,18, a título de CSLL, conforme demonstrativos abaixo:

Auto de Infração		
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA		
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2917	53.444.600,31
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2017)		28.566.138,86
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		40.083.450,23
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		122.094.189,40
Valor por Extensão		
CENTO E VINTE E DOIS MILHÕES, NOVENTA E QUATRO MIL, CENTO E OITENTA E NOVE REAIS E QUARENTA CENTAVOS		

Auto de Infração		
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO		
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	19.240.056,11
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2017)		10.283.809,99
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		14.430.042,08
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		43.953.908,18
Valor por Extensão		
QUARENTA E TRÊS MILHÕES, NOVECIENTOS E CINQUENTA E TRÊS MIL, NOVECIENTOS E OITO REAIS E DEZOITO CENTAVOS		

Em síntese, a autuação de que trata este processo decorre do descumprimento, em tese, de 3 (três) regras de ajuste de preço de transferência, conforme relatado pela autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal (TVF):

(i). A falta de inclusão do **Imposto de Importação** – II no cálculo do Preço Praticado nos produtos sujeitos ao método **PRL20**;

(ii). Utilização indevida do **PRL20** (itens destinados ao comércio) para determinados itens quando deveria ter sido aplicado o método do **PRL60** (itens destinados à produção);

(iii). Cálculo do **Preço Parâmetro** em desacordo com o preconizado pela **IN SRF 243/02** no método do **PRL60**.

As três infrações foram acima foram impugnadas. Além disso, a Impugnante contestou os seguintes pontos nos cálculos feitos pela autoridade autuante, completando-se assim o rol de controvérsias suscitadas neste processo:

(iv). A autoridade autuante deduziu indevidamente do Preço Parâmetro tributos que não teriam incidido em algumas operações, especificamente:

iv.1) ICMS na venda de medicamentos (CERTICAN, MIACALCIC e MYFORTIC) para órgãos públicos, isentos pelo Convênio 87/2002; e

iv.2) PIS e COFINS na venda de medicamentos da chamada Lista Positiva (Decreto nº 3803/2001), os quais são isentos destas contribuições.

(v). A autoridade autuante teria deixado de excluir do cálculo da margem de 20% as vendas canceladas (Anexo 03N – Cálculo Preços Parâmetros PRL20 NOVARTIS).

(vi). Haveria erro na transposição do valor da base de cálculo apurada no Termo de Verificação e a efetivamente transposta para o Auto de Infração.

(vii). O método de proporção do valor agregado previsto na IN SRF 243/2002 seria ilegal.

As infrações encontram-se consolidadas no corpo do Auto de Infração, divididas pelos resultados apurados na Alcon e na Novartis:

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 relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	156.022,00	75,00
31/12/2012	213.622.379,28	75,00

INFRAÇÕES DETALHADAS

(i) Falta de inclusão do Imposto de Importação – II no cálculo do Preço Praticado nos produtos sujeitos ao método PRL20

Como consequência da falta de inclusão do Imposto de Importação no cálculo do preço praticado pelo método PRL20, a autoridade autuante procedeu à apuração dos ajustes de preço de transferência com as seguintes providências:

a) Excluíram-se as parcelas do consumo que tiveram sua origem em aquisições do mercado interno e em importações de não vinculadas, restando somente as parcelas de produtos importados de vinculadas;

b) Consolidaram-se, por produto, as quantidades, e os valores FOB convertidos para R\$, e as parcelas de frete, seguro e do Imposto de Importação;

c) Somaram-se, por produto, aos valores FOB convertidos em R\$ os valores de frete, seguro e Imposto de Importação (CIF+II);

d) Calculou-se o preço praticado unitário por produto, dividindo o valor “CIF + II” pela quantidade consumida do produto;

Os preços praticados estão discriminados no Anexo 02A *Cálculo dos Preços Praticados ALCON* (fls. 614 a 622).

(ii) Utilização do PRL20 (itens destinados ao comércio) para determinados itens quando deveria ter sido aplicado o método do PRL60 (itens aplicados à produção)

Segundo a autoridade autuante, o método PRL20 só pode ser aplicado para produtos importados e revendidos sem qualquer agregação de valor no País. Esta afirmação decorreria do art. 12 da IN SRF/243/02:

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), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

(...)

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, *na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;*

b) sessenta por cento, *na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.*

(...)

§ 9º O método do **Preço de Revenda menos Lucro** mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

§ 10. O método de que trata a **alínea "b" do inciso IV** do caput [PRL 60] será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

O sentido da regra acima mencionado seria colocar em mesmo patamar produtos estrangeiros e nacionais de mesma natureza. Se o produto será apenas revendido, presume-se uma margem de lucratividade de 20%.

Se o insumo importado for aplicado à produção, presume-se a margem de 60% (conseqüentemente, o preço parâmetro será menor, resultando maior tributação). Esta margem pode ser alterada por meio de pedido fundamentado à Administração Tributária, conforme arts. 32 a 35 da IN SRF nº 243/2002.

Informa ainda a Fiscalização, acerca da importância da aposição da marca e do rótulo como elementos fundamentais para a comercialização de remédios, o seguinte:

No caso específico da indústria farmacêutica, há um elemento adicional a ser considerado na escolha do método de ajuste de Preços de Transferência, que é o rígido controle da agência reguladora responsável pela produção e distribuição desses produtos no país, a ANVISA.

*(...)Ou seja: a embalagem contendo todas as informações relativas ao medicamento, destacando a **Marca**, mas não apenas essa, é o que, em última análise permite a comercialização dos produtos importados no mercado nacional. **Medicamento sem marca ou quaisquer outros elementos previstos na legislação sujeitam o produto, ipso facto, a desconfiança sobre sua autenticidade e eficácia.** Não há, portanto, a mínima possibilidade de os produtos farmacêuticos serem comercializados sem o acréscimo desses elementos essenciais, notadamente a aposição da marca.*

*Está-se falando, assim, de um novo bem, diverso daquele importado, ainda que o princípio ativo seja o mesmo em ambos. **Princípio ativo sem aposição de marca e acondicionado a granel é, na melhor das hipóteses, um estoque de produtos intermediários.** Uma mudança no produto que o transforme, de insumo ou estoque em produto disponível*

para venda não pode ser considerada uma mudança ínfima ou desprezível mas, sim, uma mudança fundamental, essencial.

Ou seja, entre os elementos fundamentais que justificam a aplicação do PRL60 para medicamentos, além da aposição da marca, estaria também o cumprimento das exigências regulatórias da ANVISA.

Além desses elementos, outros 2 (dois) foram identificados pela Fiscalização como justificantes para a aplicação do PRL60 para remédios:

1. Os custos reduzidos de transporte, manuseio e risco: ao importar os produtos ainda inacabados, seja na forma de componentes ou mesmo parcialmente embalados, o contribuinte incorre em menores custos de transporte e manuseio, além de menores riscos de deterioração dos produtos.

2. A terceirização da fabricação dos medicamentos: no caso presente, o contribuinte subcontrata empresa terceirizada para efetuar todas as etapas necessárias para tornar o produto apto ao consumo final (empresa ANOVIS: <http://www.anovis.com.br/>). Para realizar essas etapas exige-se uma unidade fabril, sujeita a controles e auditorias internos e externos, regulatórios e de conformidade. Se a NOVARTIS pudesse realizar as etapas de agregação de valor sem uma planta produtiva, assim o teria feito. Isso é mais um elemento que descaracteriza a mera revenda de produtos importados, exigindo do contribuinte a utilização do método PRL60 ou equivalente.

Assim, a etapa de agregação nacional comporta evidentes economias para o contribuinte no que tange à movimentação internacional dos produtos, além de se caracterizar como atividade de produção de um novo bem, realizado por terceiro qualificado para tal.

Portanto, baseado no entendimento acima exposto, diversos itens importados tiveram seus preços parâmetros migrados de ofício do método PRL20 para o PRL60, rejeitando-se as explicações da Impugnante no sentido de sustentar o PRL20.

Essencialmente, as explicações apresentadas pela Impugnante à Fiscalização tratavam de serem os produtos EXJADE, RITALINA acabados. Contudo, mesmo para estes produtos, entendeu a Fiscalização que seria aplicável a Solução de Consulta Cosit nº 5 de 2006, que prescreve o PRL60 para casos semelhantes a este.

No caso específico do GLIVEC, não foi também aceito o método do Preço sob Cotação na Importação (PIC), pleiteado pela Impugnante no curso do procedimento fiscal. O não acatamento deste método pela Fiscalização deu-se sob o fundamento de insuficiência nos documentos apresentados pela Impugnante. Entre estes, relata o TVF:

- A ausência de documentos de importação ou de aquisição;
- Prova de não vinculação dos envolvidos na negociação; e
- Outros.

Também foi rejeitada aplicação do PRL20 para o GLIVEC, tendo sido aplicado pela Fiscalização o PRL60.

No caso da migração do PRL20 para o PR60 para os itens em geral, os ajustes foram feitos apenas quando a diferença atingia os 5%, como previsto no art. 38 da IN 243/2002. A diferença encontrada era multiplicada pela quantidade de itens para encontrar o total a ser adicionado ao Lucro Líquido.

(iii) Cálculo do Preço Parâmetro em desacordo com o preconizado pela IN SRF 243/02 no método do PRL60 para os itens adquiridos pela NOVARTIS

No caso dos itens que já tinham tido seus preços parâmetros calculados pelo PRL60 pela Impugnante, os cálculos foram refeitos segundo a metodologia determinada pela IN 243/2002 e a diferença encontrada também foi adicionada o Lucro Líquido pela Fiscalização.

A metodologia do PRL60 prevista na IN 243/2002 foi aplicada para os itens da ALCON, mas não teria sido aplicada pelos itens adquiridos pela NOVARTIS por parte da Impugnante.

Essencialmente, a metodologia excluiu o valor agregado no País e a margem de lucro de 60%. Para encontrar o Preço Parâmetro, informa ainda o TVF a adoção dos seguintes procedimentos:

- a) para cada insumo, multiplicou-se a relação insumo-produto, informada pelo contribuinte, em relação a cada bem produzido, pela quantidade vendida do bem produzido e assim obteve-se a quantidade utilizada de determinado insumo importado em cada bem produzido;*
- b) a seguir, multiplicou-se essa quantidade utilizada de insumo importado pelo preço praticado na importação (que representa o custo unitário de importação de determinado insumo) e assim encontramos o custo total do insumo importado no bem produzido;*
- c) dividindo-se o custo total do insumo importado pelo custo total de produção do bem produzido encontramos o percentual de participação do insumo no custo do bem produzido;*
- d) multiplicou-se então esse percentual de participação do insumo no custo do bem produzido pelo valor líquido das vendas e encontramos a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido;*
- e) A margem de lucro foi obtida mediante a aplicação do percentual de sessenta por cento (60%) sobre a participação do bem importado no preço de venda do bem produzido.*
- f) O preço parâmetro foi encontrado subtraindo-se o valor da margem de lucro do valor da participação do bem importado no preço do bem produzido;*
- g) Nos casos em que determinado insumo importado é aplicado na produção de diversos bens finais, são gerados preços parâmetros*

distintos para cada bem final produzido. Desta forma, apuramos o preço médio ponderado, dividindo a somatória dos preços parâmetros pela quantidade total de insumo utilizada na produção.

O detalhamento dos cálculos dos preços parâmetros pelo método PRL60 é mostrado no Anexo 04A - Preços parâmetro pelo PRL 60 ALCON.

IMPUGNAÇÃO

A Impugnante, em síntese, pleiteia o reconhecimento da nulidade ou improcedência da autuação em razão das seguintes alegações:

- a) A Fiscalização não poderia ter migrado o produto GLIVEC do método PIC, eleito pela Impugnante, para o método PRL60 (Termo de Constatação de fls. 383), em razão do disposto no art. 20-A da Lei 9.430/96 (necessidade de intimação prévia para, no prazo de 30 dias, o contribuinte apurar o ajuste por outro método) ;
- b) Haveria diversos erros de direito na apuração das bases de cálculo autuadas;
- c) O simples acondicionamento de produtos em embalagens primárias ou secundárias, como feito pela Impugnante, não configura produção, no sentido dado pela legislação de preço de transferência. No caso ainda dos produtos RITANINA e EXJADE, o PRL60 foi indevidamente aplicado pela Fiscalização por haver para estes apenas a aposição de rótulo na embalagem de transporte. Tais produtos são revendidos nas mesmas embalagens primárias e secundárias em que são importados, não lhes devendo ser aplicável, por conseguinte, o PRL60 (mas, sim, o PRL 20);
- d) As disposições da IN 243/02 acerca do cálculo do preço parâmetro pelo PRL60 excedem os limites previstos na Lei 9.430/96, sendo, por conseguinte, ilegais.
- e) Os valores de frete, seguro e tributos aduaneiros – entre os quais, o Imposto de Importação – não devem ser incluídos no cálculo dos preços praticados para fins de apuração dos ajustes no PRL.

(a) **Indevida desconsideração do método PIC para o produto GLIVEC**

Alega a Impugnante que, nos termos do § 2º, inciso III, do art. 20-A da Lei 9.430/96, deveria ter sido previamente intimada pela Fiscalização a apresentar os elementos que considerou úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro pelo PIC para o Glivec.

Alega ainda que a Fiscalização assim não fez pois, com a proximidade do termo final do prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário ora discutido, não havia tempo hábil para intimar a Impugnante e, assim, optou por simplesmente lavrar os autos de infração desconsiderando o pedido de substituição dos métodos.

Apresentado pela Impugnante em atendimento à intimação do Termo de Constatação de fls. 383 e seguintes.

(b) Erros na apuração das bases de cálculo autuadas

(b.1) Erro na apuração do preço parâmetro pelo PRL60: consideração das quantidades de produtos importados/estoque inicial como quantidades de produto revendidas

A Fiscalização teria apurado o custo dos produtos e mercadorias vendidas, nos métodos PRL, em desacordo com os valores efetivamente incorridos, como reclama a seguinte passagem da Impugnação:

Sem amparo em qualquer previsão legal, em vez de considerar efetivamente o número total das operações de revenda dos produtos importados, a D. Fiscalização houve por bem considerar, para fins de determinação do preço parâmetro no PRL60, as quantidades de produtos importados e em estoque no início do período de apuração (identificadas nas planilhas de cálculo como “Qtde praticado”).

(b.2) Erro na apuração do preço parâmetro quanto ao Glivec: dedução de contribuições que não incidiram efetivamente sobre as operações de revenda

O Glivec (cujo princípio ativo é o Mesilato de Imatinibe) está listado no Anexo do Decreto 3.803/01 (a chamada “Lista Positiva” do Ministério da Saúde). O referido Decreto lista os medicamentos que fazem jus ao regime especial de PIS e COFINS disposto no art. 3º da Lei 10.147/00.

Referido regime especial concede créditos presumidos equivalentes aos valores de PIS e COFINS apurados nas vendas dos medicamentos da Lista Positiva por importadores e estabelecimentos industriais.

Em outras palavras, o crédito de valor equivalente ao PIS e COFINS apurados sobre a operação de saída acaba por anular a incidência do PIS e da COFINS nas operações com medicamentos da Lista Positiva.

Este efeito de anular a incidência do PIS e da COFINS é levado em consideração pelas Autoridades Reguladoras para o fim de determinar os preços máximos de comercialização dos medicamentos da Lista Positiva.

Deste modo, em razão do crédito presumido previsto no art. 3º da Lei 10.147/00, o PIS e a COFINS não podem ser repassados no valor das operações de revenda.

(b.3) Erro na apuração do preço parâmetro do PRL20: exclusão indevida do valor de ICMS no cálculo do preço parâmetro de produtos isentos nos termos do Convênio 87/2002

Alguns dos medicamentos importados objeto da autuação seriam revendidos para órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal, fazendo jus à

isenção do ICMS prevista pelo Convênio ICMS nº 87, celebrado em 28 de junho de 2002 (“Convênio 87/02”, anexo doc. 03).

Este seria o caso dos medicamentos MIACALCIC, MYFORTIC e CERTICAN. Para comprovar tal alegação, juntou amostra de Notas Fiscais às fls. 413 e 456 e 383 a 398.

Alega ainda que, ao ser intimada a manifestar-se sobre os cálculos feitos pela Fiscalização, informou o erro e apresentou apurações do preço parâmetro com a dedução do ICMS corrigida.

A Fiscalização teria recusado os cálculos por entender não ter sido devidamente demonstrada a incorreção, basicamente por terem sido apresentadas algumas poucas das Notas Fiscais como meio de prova das alegações.

Contudo, reclama a Impugnante que a Fiscalização poderia ter acesso à totalidade das Notas Fiscais por meio do SPED. Por não o ter feito e por ter ignorado o apontamento feito pela Impugnante, o Auto de Infração deve ser reputado nulo ou, pelo menos, que sejam refeitos os cálculos para expurgar o efeito do ICMS sobre a apuração do preço parâmetro de determinados itens.

(b.4) Erro na apuração do preço parâmetro do PRL20: consideração dos valores de mercadorias devolvidas na base de cálculo da margem de lucro de 20%

A Fiscalização teria deduzido do Preço Parâmetro no PRL20 margem maior do que a aplicável, pois não excluiu as devoluções de vendas.

Embora não esteja expressamente previsto que a média aritmética do valor das operações deve abater as devoluções, este procedimento decorreria logicamente do próprio método de apuração de preços.

Exemplifica o erro cometido pela Fiscalização apontando trecho do Anexo 03N – Cálculo Preços Parâmetros PRL20 NOVARTIS o registro do medicamento Miacalcic. Informa que a Fiscalização teria calculado margem de 20% sobre o valor bruto de R\$ 2.649.147,33., tendo encontrado R\$ 529.829,47. Prossegue nos apontamentos:

Já no “valor presente” de referido produto, considerou o valor das devoluções, uma vez que R\$2.206.813,67 correspondem a R\$2.649.147,33 subtraídos dos R\$435.176,80 considerados a título de ICMS e de R\$7.156,86 de devoluções.

E conclui:

Em outras palavras, a D. Fiscalização descontou o valor das devoluções no cálculo do preço líquido de vendas - desconto este que faz diminuir o preço parâmetro apurado e, por consequência, o valor dos supostos ajustes devidos; e, de outro lado, calculou a margem de 20% sem descontar as devoluções.

Ao calcular a margem de 20% desta forma, diminuiu de forma indevida o valor do preço parâmetro e, por conseguinte, apurou ajustes de preços de transferência inexistentes do ponto de vista da legislação aplicável.

Assim, pleiteia a nulidade do lançamento em razão do erro na base de cálculo.

(b.5) Erro por uso de base de cálculo diversa da apurada

A Fiscalização teria ainda apurado incorretamente o IRPJ e a CSLL por ter transposto bases de cálculo informadas no TVF não coincidentes com as constantes no Auto de Infração.

No TVF, as bases de cálculo informadas constariam da seguinte passagem:

A diferença entre 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\$ 213.622.379,28** (156.022 da ALCON e 213.466.357,29 da NOVARTIS).

Contudo, no Auto de Infração, a Base de Cálculo seria outra:

CÁLCULO DO IMPOSTO

Multa	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Apurado
75,00%	213.778.401,28	15,00%	32.066.760,19

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 relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	156.022,00	75,00
31/12/2012	213.622.379,28	75,00

Alega a Impugnante que, ao utilizar a base de cálculo diversa daquela apontada no TVF, sem explicar os motivos pelos quais assim procedeu, a Fiscalização a impediu de exercer amplamente seu direito de defesa, porque não tem como contradizer base de cálculo cuja origem desconhece.

(c) Insubsistência dos motivos para desqualificar a aplicação do método do PRL20

O simples acondicionamento de produtos em embalagens primárias ou secundárias, como feito pela Impugnante, não configura produção, no sentido dado pela legislação de preço de transferência

No caso mais específico dos produtos RITALINA e EXJADE, o PRL60 foi indevidamente aplicado pela Fiscalização por haver para estes apenas a aposição de rótulo na embalagem de transporte. Tais produtos são revendidos nas mesmas embalagens primárias e secundárias em que são importados, não lhes devendo ser aplicável, por conseguinte, o PRL60.

A inconformidade da Impugnante pela desclassificação do método PRL20 para PRL60 é manifestada para os 19 produtos listados a seguir, entre eles o GLIVEC (GLIVE FCT), cujo método inicial seria o PIC:

Código Produto	Descrição Produto	Forma em que o produto é importado
705064	EXJADE TAB 500MG (4X7) BR (SF)	Produto acabado
149852	RITALIN LA HGC 20MG 1X30 BR (SF)	Produto acabado
705280	LACRIGEL A 10G (SF)	Embalagem secundária
712223	LAMID ONCE 10MG/G 4G (SF)	Embalagem secundária
704945	OCULF LDMO 50MG/ML 10ML(X)BR\2	Embalagem secundária
144115	ZADITEN COLIRIO 0,25MG 5MLVD (SF)	Embalagem secundária
136735	ESTALIS TTS-50/140 1X1 PP BR	Embalagem Primária
144785	ESTRADOT 50 MCG (PP)	Embalagem Primária
131634	ESTRAGEST TTS 25/125 MCG 5+15MG (PP)	Embalagem Primária
138079	FORADIL 12MCGX10 CS (PP)	Embalagem Primária
101704	NITRODERM TTS 5 MG (PP)	Embalagem Primária
850921	ANLODIPINO 5 MG (GRANEL)	Granel
102777	FEMARA 2,5 MG COMP GRANEL	Granel
857736	GLIVE FCT 400MG.029	Granel
854765	LEPON TAB 100MG.067_1	Granel
135420	LESCOL XL FCT 80MG 1X1PP EU BQ	Granel
134873	STARLIX FCT 120MG 1X1PP ROW BQ	Granel
851931	TRILEPTAL FCT 300MG	Granel
852936	ZELMA TAB 6MG.020\2	Granel

Não seria necessário, segundo

a Impugnante, experiência farmacêutica para se concluir que se trata de medicamentos importados acabados, prontos para o uso (ainda que dependentes de acondicionamento para fins de comercialização).

Para todos os itens da tabela, entende a Impugnante que deveria ser aplicado o método do PRL20 em vez do PRL60.

(d) Ilegalidade das disposições da IN 243/02 para apuração do PRL60

As disposições da IN 243/02 acerca do cálculo do preço parâmetro pelo PRL60 excedem os limites previstos na Lei 9.430/96, sendo, por conseguinte, ilegais.

Segundo a Impugnante, o modo legalmente correto de se apurar o PRL60 se daria com a seguinte fórmula:

$PP = PLV - 60\%(PLV - VAB)$ Onde: PP = preço parâmetro PLV (preço líquido de venda) corresponde para facilitar a compreensão, ao preço de revenda após deduzidos os descontos incondicionais concedidos, impostos e contribuições sobre as vendas, comissões e corretagens pagas VAB: valor agregado no Brasil
--

A fórmula correta, acima exposta, é deduzida do art. 18, II, d, 1, da Lei 9.430/96, com uma pequena correção no texto: suprime-se a preposição “d” na seguinte passagem:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;”

Mas não seria necessária a correção da preposição, pois se poderia chegar ao mesmo entendimento por meio de esforço interpretativo não significativo, como diz a Impugnante:

Apesar de se convir como conveniente a exclusão da letra “d” para se considerar a plenitude gramatical do citado dispositivo, há de se considerar que, mesmo sem a exclusão, o esforço interpretativo para se chegar a fórmula acima citada não é significativo, tendo sido até mesmo este o posicionamento da Receita Federal, conforme disposto no art. 12 da IN 32/01 – anterior a Instrução Normativa nº 243/02. O art. 12 da IN 32/01, ao invés de excluir a letra “d”, optou por inserir preposições para cada um dos elementos que deveriam ser deduzidos do Preço de Venda, produzindo o mesmo resultado prático propugnado acima. Confira-se:

“Art. 12 (...) § 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:

I - preço líquido de venda, a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

*II - **margem de lucro**, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.”*

Sucedede que, após um ano e poucos meses da edição da IN 32/01 a Receita Federal do Brasil editou a IN 243/02, que revogou a anterior e pretendeu alterar substancialmente os critérios de cálculo do PRL60, sem que tivesse havido qualquer alteração na matriz legal (alínea d, I, do inciso II do art. 18 da Lei 9.430/96).

Aponta ainda a Impugnante um efeito circular provocado pela regra contida na IN 243/02, na medida em que, se repetido para um mesmo produto, encontraria preços parâmetros sempre menores, tomando por base aqueles já encontrados pela primeira aplicação do método.

A referida sistemática da IN 243/02 acabaria por tornar mais vantajoso, para as empresas multinacionais, alocar todas as etapas de produção de seus bens para unidades fabris localizadas fora do Brasil.

A própria RFB, em Solução de Consulta, teria admitido expressamente que a IN 243/02 teria inovado no cálculo do Preço de Transferência, tornando explícita a ilegalidade do procedimento.

As Medidas Provisórias 478/09 e 563/12 teriam reconhecido a necessidade de legalizar critérios de cálculo antes não previstos em lei, conforme se depreende pela exposição de motivos. Por fim, a própria Lei 12.715/2012 determinou que as alterações nos critérios de apuração do preço parâmetro pelo método PRL entrariam em vigor apenas em 01.01.2013, para respeitar o princípio da anterioridade tributária. Se houve necessidade de determinar a observância do princípio da anterioridade tributária, reconheceu o Poder Legislativo que de fato a introdução de tais critérios representaria majoração de tributos.

(e) Frete, Seguros e Imposto de Importação não se sujeitam a Preços de Transferência

Ocorre que as despesas com frete, seguro e tributos aduaneiros, dentre eles o II, não estão sujeitas ao controle de preços de transferência. Isso porque os fornecedores de frete e seguro não são pessoas vinculadas à Impugnante, ou seja, são custos que não podem sofrer influência em função da posição comercial da Impugnante.

Os valores de frete, seguro e tributos aduaneiros – entre os quais, o Imposto de Importação – não devem ser incluídos no cálculo dos preços praticados para fins de apuração dos ajustes no PRL.

Com a Lei 12.715/12, o dispositivo passou a determinar que, para fins de cálculo do preço parâmetro pelo PRL, os valores de frete, seguro e tributos não devem ser integrar o custo (isto é, devem ser excluídos do custo para fins do cálculo).

Mesmo a redação anterior prevendo que o frete, seguro e tributos não devem integrar o custo, tal interpretação não pode ser adotada, sob pena de considerar despesas como frete, seguro e Imposto de Importação como sujeitas a ajuste de preço de transferência.

(f) Inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício

Não haveria que se falar que, de acordo com o art. 113, § 1º, do CTN, as multas de ofício também fariam parte da obrigação principal, uma vez que (i) referida norma trata das obrigações acessórias, ou seja, as decorrentes do não cumprimento de obrigações de fazer e (ii) já é unânime na doutrina e jurisprudência pátria que a penalidade pecuniária não se confunde com a obrigação principal, pois é decorrente de uma sanção pelo não pagamento do tributo (vide art. 3º do CTN).

Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a parcialmente procedente, excluindo da base de cálculo dos autos de infração R\$ 156.022,00 decorrentes de erro material na transposição dos valores apurados no TVF e R\$ 1.298.420,78 decorrentes da retificação do cálculo do PRL20 para as operações Novartis, não havendo interposição de recurso de ofício em razão de o crédito tributário cancelado não alcançar o limite de alçada (tributo e multas) de R\$ 2.500.000,00.

O contribuinte foi intimado da decisão em 06 de junho de 2018 (fl. 2256), apresentando recurso voluntário de fls. 2494-2565 em 06 de julho de 2018 (fl. 2257). Em resumo:

I. Nulidades dos autos de infração

I.a. Teria havido erro na apuração do preço parâmetro do PRL20: sem qualquer fundamentação jurídica, a Fiscalização teria adotado um valor como média ponderada de operações de revenda (descontando-se deste cálculo as devoluções de mercadoria) e um valor diferente de base para apuração da margem de 20% (sem descontar as devoluções). Aduz que o voto vencido da decisão recorrida deixa claro que sequer é possível identificar o porquê de tal divergência, pois não constam maiores detalhes sobre o tema no Termo de Verificação Fiscal, concluindo que não se trataria de erro de fato, e sim de erro de direito, o que levaria à impossibilidade de alteração do lançamento por parte das autoridades julgadoras. Argumenta ainda que o voto vencedor não se limitou a fazer um mero ajuste em erro material, mas sim inserindo um novo critério no lançamento (devolução das exclusões também para a base de cálculo da margem de 20%);

I.b. Erro na apuração do preço parâmetro pelo PRL60: consideração das quantidades de produtos importados/estoque inicial como quantidades de produtos revendidos – desconsideração do estoque final. A Fiscalização, ainda que se apoiando em demonstrativos

elaborados pela própria Recorrente, considerou que a quantidade de produtos importados no período, somada ao estoque inicial, deveria ser igual à quantidade de produto revendido, desconsiderando o estoque final de cada um dos produtos sujeitos à ajuste no método PRL60. Argumenta a Recorrente que se trata de erro de direito no lançamento, não podendo ser realizado qualquer ajuste, e que o fato de os demonstrativos terem sido por ela elaborados não possui o condão de transformar em legal o lançamento realizado em desacordo com a lei, sendo obrigação do Fisco, a teor do que dispõe o art. 142 do CTN, a verificação dos fatos e a realização do lançamento;

I.c. Indevida desconsideração do método PIC para o produto Glivec: segundo a Recorrente, a autoridade fiscal desconsiderou o método PRL20, apresentando os cálculos que entendia devido no método PRL60, e intimou o contribuinte a apresentar cálculo ou método alternativo no prazo de 30 dias. Aduz que, ao contrário do afirmado pela decisão de primeira instância, o contribuinte se manifestou, entre outras coisas, pela utilização do método PIC, apresentando os cálculos correspondentes (fls. 409-412). Após essa manifestação, os autos de infração foram lavrados, tendo sido mantido o lançamento referente ao ajuste do produto Glivec com base no método PRL60 sob a justificativa de que o contribuinte não havia apresentado documentos comprobatórios para utilização do método PIC. Argumenta ainda que o art. 20-A da Lei nº 9.430/96, introduzido pelo art. 51 da Lei nº 12.715/12, teria entrado em vigor na data de sua publicação, sendo obrigatória a intimação do contribuinte para apresentar cálculo sobre método alternativo na hipótese de a Fiscalização ter desconsiderado o método inicialmente escolhido pelo contribuinte, e que §2º, inciso III, do citado art. 20-A da Lei 9.430/96, determina que a Fiscalização poderá adotar quaisquer dos métodos previstos na legislação de preços de transferência caso o contribuinte deixe de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, **quando solicitados pela autoridade responsável pelo procedimento fiscal**, sendo que não teria havido qualquer solicitação prévia de apresentação de outros elementos ou documentos além do próprio cálculo. Por essas razões, pugna pela nulidade do lançamento, ou, caso não acolhido seu pleito, que seja cancelada a exigência ao menos em relação ao ajuste do produto Glivec porquanto a Fiscalização deveria ter aceito o cálculo pelo método PIC, e, caso assim não se decida, que seja acatado o cálculo pelo método PIC com base naqueles apresentados pela Fiscalização e nos documentos acostados ao recurso voluntário que comprovariam que o preço parâmetro determinado pelo método PIC é menor do que o preço médio praticado nas importações do produto Glivec, ou seja, seja cancelada a exigência por não haver que se falar em ajuste em relação a tal produto;

I.d. Erro na apuração do preço parâmetro do PRL20: exclusão indevida do valor de ICMS no cálculo do preço parâmetro de produtos isentos nos termos do Convênio 87/2002. Aduz que diversas vendas foram realizadas para órgãos da Administração Pública Direta, fazendo jus à isenção de ICMS prevista pelo Convênio ICMS 87, ou seja, não poderia ter sido deduzido ICMS sobre os valores dessas vendas para fins de determinação do preço parâmetro. Essa informação teria sido por ela fornecida à Fiscalização antes da lavratura do auto de infração, mas a autoridade fiscal entendeu que não houve comprovação das operações realizadas sob essa égide. A Recorrente argumenta que a Fiscalização tinha acesso ao Sped e poderia ter feito essa verificação. Argumenta ainda que anexou à impugnação demonstrativo com todas as vendas realizadas para órgãos públicos e as respectivas notas fiscais, mas a DRJ entendeu que tais informações não seriam suficientes, havendo necessidade de uma nova memória de cálculo incluindo a identificação dos destinatários das vendas e subtotalizando os valores por item, entre outras exigências. Aduz que embora discordasse de tal entendimento, elaborou nova planilha e anexou ao presente recurso com a abertura do recálculo do preço

parâmetro sem a indevida inclusão do ICMS nos casos abrangidos pelo Convênio 87/02 cujas informações são corroboradas pelas notas fiscais já juntadas aos autos (fls. 773-2110). Por fim requer a nulidade da exigência, e, em caso contrário, que ao menos seja realizado o recálculo dos preços parâmetros para fins de apuração dos ajustes com base no PRL20 para excluir os montantes de ICMS que não correspondem ao imposto que efetivamente incidiu sobre as operações de revenda;

I.e. Erro na apuração do preço parâmetro quanto ao Glivec: dedução de contribuições que não incidiram efetivamente sobre as operações de revenda. Argumenta que a Fiscalização se equivocou ao deduzir valores de PIS e Cofins para determinação do preço parâmetro pelo método PRL60 que efetivamente não incidiram nas operações listadas na denominada “Lista Positiva” do Ministério da Saúde (Anexo do Decreto 3.803/01). Explica que nesse regime especial são concedidos créditos presumidos equivalentes aos valores de PIS e COFINS apurados nas vendas dos medicamentos da Lista Positiva por importadores e estabelecimentos industriais. Com esse mecanismo, argumenta que há uma anulação da incidência de PIS e Cofins na operação, sendo que as autoridades reguladoras desconsideram o valor dessas contribuições para o fim de determinar os preços máximos de comercialização dos medicamentos da Lista Positiva. Requer, assim, a anulação dos autos de infração, ou, se não acatado seu pedido, que ao menos seja recalculado o preço parâmetro a partir da exclusão do PIS e Cofins não incidentes nas citadas operações;

II. Insubsistências dos motivos para desqualificar a aplicação do método PRL20. Alega que o produto importado “Foraseq” citado pela Fiscalização para demonstrar a agregação de valor, no Brasil, seria o que passa pelo processo de acondicionamento mais complexo. Para diversos outros produtos os procedimentos adotados seriam mais simples, tais como mera aposição de selo de controle em embalagem já pronta ou acondicionamento em embalagem secundária de produto já importado em embalagem primeira (por exemplo, cartela ou blister). Cita que nos casos dos produtos Ritalina e Exjade, a única atividade após a importação seria a rotulagem das embalagens de transporte (que sequer configuraria industrialização, nos termos do art. 4º, IV, do Decreto nº 7212/2010). Acrescenta que mesmo as fotos obtidas pela Fiscalização evidenciam que os produtos ali ilustrados já são importados com a marca, o nome comercial do medicamento e demais informações requeridas pela ANVISA para comercialização no País. Aduz que não é possível associar produção a qualquer atividade que agregue valor ao bem importado, até porque a atividade de revenda também agrega valor a bens importados (tanto que o preço da mercadoria no ponto de varejo é maior do que o a mercadoria antes do desembarque no porto).

II.a. Critério legal para determinação da aplicação do PRL20 e do PRL60: aduz que a Lei nº 9.430/96, ao introduzir o método PRL60 condicionou à aplicação dos produtos importados na produção, e que nos produtos importados em que houve a desqualificação do PRL20, o percentual de participação do bem importado para fins de determinação do preço parâmetro seria muito alto, beirando, em geral, os 100%, concluindo que o valor agregado a tais produtos após a importação seria mínimo, compatível com atividades de revenda. Aduz ainda que produção tem significado próximo ao de industrialização, mas, especialmente em se tratando de legislação tributária federal, os dois termos não podem ser confundidos. Argumenta que para a palavra produção impõe a utilização do insumo em um processo produtivo no qual serão utilizados outros produtos que, em conjunto com o primeiro, passarão por um processo de trabalho redundando em um novo produto, e que, portanto, produção seria um gênero da industrialização, se aproximando do conceito de transformação (inciso I do art. 4º do Decreto

7.212/10), e não se confundindo com as atividades de acondicionamento ou reacondicionamento (inciso IV do art. 4º do Decreto 7.212/10);

II.b. Inocorrência de aplicação à produção dos produtos para os quais o PRL20 foi desqualificado: aduz que os medicamentos importados já contêm a marca Novartis, são os mesmos produtos revendidos no Brasil, prontos para uso, sendo que alguns já chegariam ao Brasil, inclusive, com o nome comercial, a identificação do princípio ativo, a dosagem contida na embalagem, o número do lote e a data de vencimento;

II.b. Ilegalidade das disposições da IN 243/02 para apuração do PRL60: questiona a legalidade da referida instrução normativa no que diz respeito à proporcionalização do valor dos insumos importados em relação ao preço praticado e a inclusão frete, seguro e tributos no preço parâmetro;

III.c. Inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em 14 de dezembro de 2018 o contribuinte apresentou petição e documentos (fls. 2571-3493) anexando cópia apostilada das faturas de vendas do produto Glivec para terceiros não relacionados ao grupo Novartis e cópia da tradução juramentada dessas faturas, argumentando que tal documentação deu suporte para o cálculo do preço parâmetro pelo método PIC (no recurso voluntário foram apresentadas cópias da faturas de vendas do produto Glivec acompanhada da respectiva tradução juramentada - fls. 2260-2304 -, bem como cálculo do preço parâmetro pelo método PIC para o mesmo produto com base nessas faturas - fl. 2490).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

O recurso voluntário, além de tempestivo, preenche os demais pressupostos para sua admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

A exigência diz respeito a autos de infração de IRPJ e de CSLL decorrentes de ajustes de preço de transferência.

Além da discussão sobre a correção do cálculo elaborado pela fiscalização na utilização do método PRL20, houve ainda, para outros produtos, a desclassificação dos métodos originalmente utilizados pelo contribuinte e a adoção, de ofício, do método PRL60.

A Recorrente aponta uma série de supostos equívocos da autoridade fiscal que redundariam na nulidade do lançamento.

Ocorre que, se superadas essas arguições, há pontos que, a meu ver, demandariam a realização de diligência para que o julgamento pudesse ser realizado a contento.

Particularmente, em situações como essas, entendo que as preliminares não devem ser analisadas antes da realização da diligência, uma vez que o § 5º do art. 63 do Anexo II do RICARF determina que aso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento. Não faria sentido, por exemplo, a rejeição das arguições de nulidade quando da conversão do julgamento em diligência, para, no retorno dos autos, reiniciar-se a discussão e o debate sobre essas mesmas preliminares.

Com efeito, a meu sentir, a melhor leitura que se deve fazer desse dispositivo é que, nos casos em que o relator, em seu voto, rejeitar as preliminares e avança no mérito do julgamento, mas, em sessão, o colegiado entende ser o caso de conversão do julgamento em diligência, faz sentido o julgamento das preliminares arguidas em recurso, mas, em caso diverso, quando o relator já expõe seu convencimento de que há necessidade de diligência, torna-se desproposado o julgamento das preliminares, sob pena de se permitir que o mesmo tema seja rediscutido e julgado em diversas ocasiões.

Pois bem, passo discorrer sobre os pontos que entendo que devam ser alvo de diligência.

Erro na apuração do preço parâmetro pelo PRL60

Conforme relatado, a Fiscalização, apoiada em demonstrativos elaborados pelo contribuinte, acabou não levando em consideração o estoque final de produtos em que foram utilizados os insumos importados, ou seja, considerou que a quantidade de produtos importados no período, somada ao estoque inicial, deveria ser igual à quantidade de produto revendido.

A fim de que, ao final do exame do presente recurso, possam ser estabelecidos os valores exatos que redundariam a partir da exclusão dos estoques finais dos produtos revendidos (com insumos sujeitos ao ajuste do PRL60), permitindo, inclusive, que o contribuinte possa analisar e contraditar os cálculos elaborados pela Fiscalização, entendo que o julgamento deva ser convertido em diligência a fim de que a unidade de origem recalcule os preços parâmetros objeto do presente lançamento, replicando esse novo preço praticado para fins do preço parâmetro¹, e os respectivos valores de ajustes a título de preço de transferência, excluindo-se o saldo do estoque final dos produtos em que houve utilização dos insumos importados e sujeitos ao ajuste do PRL60, apresentando, ao final, eventual novo cálculo do ajuste pelo método do PRL60, inclusive aqueles que por ventura devam ser exonerados na presente exigência.

Indevida desconsideração do método PIC pra o produto Glivec

Alega a Recorrente que a autoridade fiscal desconsiderou o método PRL20, apresentando os cálculos que entendia devido no método PRL60, e intimou o contribuinte a apresentar cálculo ou método alternativo no prazo de 30 dias. Aduz que, ao contrário do afirmado pela decisão de primeira instância, o contribuinte se manifestou, entre outras coisas, pela utilização do método PIC, apresentando os cálculos correspondentes (fls. 409-412). Após essa manifestação, os autos de infração teriam sido foram lavrados utilizando-se o método PRL60 para o ajuste do produto Glivec sob a justificativa de que o contribuinte não havia apresentado documentos comprobatórios para utilização do método PIC.

Argumenta ainda a Recorrente que o art. 20-A da Lei nº 9.430/96, introduzido pelo art. 51 da Lei nº 12.715/12, teria entrado em vigor na data de sua publicação, sendo obrigatória a intimação do contribuinte para apresentar cálculo sobre método alternativo na hipótese de a Fiscalização ter desconsiderado o método inicialmente escolhido pelo contribuinte, e que §2º, inciso III, do citado art. 20-A da Lei 9.430/96, o qual determina que a Fiscalização poderá adotar quaisquer dos métodos previstos na legislação de preços de transferência caso o contribuinte deixe de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, **quando solicitados pela autoridade responsável pelo procedimento fiscal**, sendo que não teria havido qualquer solicitação prévia de apresentação de outros elementos ou documentos além do próprio cálculo.

Por essas razões, pugna pela nulidade do lançamento, ou, caso não acolhido seu pleito, que seja cancelada a exigência ao menos em relação ao ajuste do produto Glivec porquanto a Fiscalização deveria ter aceito o cálculo pelo método PIC, e, caso assim não se decida, que seja acatado o cálculo pelo método PIC com base nos cálculos apresentados pela Fiscalização e nos documentos acostados ao recurso voluntário que comprovariam que o preço parâmetro determinado pelo método PIC é menor do que o preço médio praticado nas importações do produto Glivec, ou seja, seja cancelada a exigência por não haver que se falar em ajuste em relação a tal produto.

¹ O § 4º do art. 12 da IN SRF 243/2002 determina que no cálculo do PRL (60 ou 20) sejam consideradas operações de revenda realizadas no período de apuração, *verbis*:

Art. 12.

[...]

§ 4º Para efeito desse método, a **média aritmética ponderada do preço** será determinada **computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração**.

Em relação a esse ponto, assim dispõe o art. 20-A da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 51 da Lei nº 12.715, de 2013:

Art. 51. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 20-A e 20-B:

"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.

§ 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."

[...]

Art. 78. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - em relação aos arts. 15 a 23, a partir de sua regulamentação, até 31 de dezembro de 2015; e

II - em relação aos arts. 40 a 44 e 62, a partir de sua regulamentação.

§ 1º Os arts. 48 e 50 entram em vigor em 1º de janeiro de 2013.

§ 2º Os arts. 53 a 56 entram em vigor no 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente à data de publicação da Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012, produzindo efeitos a partir de sua regulamentação, à exceção:

I - da nova redação dada ao § 15 e ao novo § 23 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que entram em vigor na data de publicação desta Lei;

II - do disposto no inciso III do caput do art. 7º e no § 3º do art. 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, que entra em vigor em 1º de janeiro de 2013;

[...]

Pois bem, nesse ponto, entendo assistir razão à Recorrente: o art. 20-A da Lei nº 9.430/1996, introduzido pelo art. 51 da Lei nº 12.715/2012, passou a vigor de imediato, sem a *vacatio legis* determinada aos arts. 48 a 50 do mesmo diploma legal (o § 1º do art. 78 determina que os arts. 48 a 50 somente produziriam efeito a partir de 1º de janeiro de 2013).

Veja-se que a própria autoridade fiscal autuante intimou o contribuinte ao desclassificar o método por ele eleito originalmente para o ajuste de diversos insumos (PRL20), concedeu o prazo de 30 dias para que o contribuinte se manifestasse sobre os cálculos ou apresentasse o cálculo por outro método alternativo, ou seja, aplicando o disposto no art. 51 da Lei nº 12.715/2012 ainda no decorrer do próprio ano de sua edição. Por oportuno, reproduz-se excerto do Termo de Constatação Fiscal nº 2 (fls. 383-398):

CONTEXTO

No exercício das funções de Auditor da Receita Federal do Brasil, dando CONTINUIDADE à ação fiscal para apuração de Preços de Transferência - Operações de Importação, determinada pelo Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 08.1.85.00-2015-00015-9 e de acordo com o disposto nos arts. 904, 905, 927 e 928, todos do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR 99), relativamente ao ano-calendário 2012, **CONSTATEI os fatos a seguir relatados:**

1. Que os valores apurados no presente procedimento fiscal em relação a todo ano-calendário de 2012 para a **NOVARTIS** são aqueles constantes do **ANEXO 1**;
2. Que os valores apurados em relação aos meses de setembro a dezembro da incorporada **ALCON** são aqueles constantes do **ANEXO 2**;

Em relação a esses resultados, o contribuinte tem **30 (trinta) dias corridos para apresentar cálculo ou método alternativo**, respeitadas as limitações legais pertinentes ao controle de Preços de Transferência e condicionados à apresentação de documentação de suporte a suas alegações.

À fl. 387 dos autos (último linha da planilha do denominado Anexo 1), consta o ajuste segundo o método e cálculo elaborado pela autoridade fiscal (PRL60) em decorrência da desclassificação do método PRL20.

Em 13/11/2017 o contribuinte foi cientificado do Termo de Constatação Fiscal nº 2, apresentando no prazo previsto no art. 20-A da Lei nº 9.430/96 resposta de fls. 409-412, incluindo em seu item III o cálculo alternativo de ajuste para o Glivec pelo método PIC (arquivo não paginável, conforme termo de anexação de fl. 457), segundo o qual não haveria ajuste de preço de transferência em relação a esse produto. Nesse ponto, incorreta a decisão de primeira instância ao afirmar que o contribuinte não houvera se manifestado a esse respeito.

Pois bem, segundo consta à fl. 489 - página 19 do Termo de Verificação Fiscal-, a Recorrente não teria apresentado a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado, e haveria ainda ausência de documentos de importação ou

aquisição, e de prova da não vinculação dos envolvidos na negociação, entre outros elementos necessários.

Ocorre que o contribuinte, em nenhum momento, foi intimado a apresentar essa documentação, mas tão somente cálculo ou método alternativo ao PRL60 ante à desconsideração do método originalmente adotado pelo contribuinte (PRL20).

E, como bem abordado pela Recorrente em sua peça recursal, o § 2º do art. 20-A da lei nº 9.430/96, determina que, após desconsideração do método inicialmente adotado pelo contribuinte, e transcorrido o prazo de 30 dias da intimação ao contribuinte para que pudesse escolher um novo método, a autoridade fiscal responsável pelo procedimento fiscal poderia determinar o preço parâmetro com os documentos que dispusesse no caso de o contribuinte, no prazo para cumprimento da intimação, não apresentasse os documentos que dariam suporte à determinação do preço praticado nem às respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro, segundo o método escolhido, ou deixar de oferecer quaisquer elementos úteis à verificação dos cálculos para apuração do preço parâmetro, pelo método escolhido, mas somente quando solicitados pela autoridade fiscal.

Compulsando os autos, resta evidente que a autoridade fiscal não solicitou ao contribuinte os documentos que deram suporte aos cálculos com base no método PIC, sendo somente oportunizada tal possibilidade após a lavratura dos autos de infração.

Nesse cenário, entendo que os documentos acostados aos autos até o momento devam ser analisados pela autoridade fiscal designada a cumprir a presente diligência, a fim de que sejam aferidos os cálculos apresentados pela Recorrente com base no método PIC para o produto Glivec, salientando que outros documentos poderão ser solicitados pela autoridade fiscal durante o procedimento de diligência.

Erro na apuração do preço parâmetro do PRL20

Para a Recorrente, a Fiscalização teria se equivocado ao excluir o valor de ICMS no cálculo do preço parâmetro de produtos isentos nos termos do Convênio 87/2002. Argumenta que diversas vendas foram realizadas para órgãos da Administração Pública Direta, fazendo jus à isenção de ICMS prevista pelo Convênio ICMS 87, ou seja, não poderia ter sido deduzido ICMS sobre os valores dessas vendas para fins de determinação do preço parâmetro.

Essa informação teria sido por ela fornecida à Fiscalização antes da lavratura do auto de infração, mas a autoridade fiscal entendeu que não houve comprovação das operações realizadas sob essa égide. A Recorrente argumenta que a Fiscalização tinha acesso ao Sped e poderia ter feito essa verificação. Argumenta ainda que anexou à impugnação demonstrativo com todas as vendas realizadas para órgãos públicos e as respectivas notas fiscais, mas a DRJ entendeu que tais informações não seriam suficientes, havendo necessidade de uma nova memória de cálculo incluindo a identificação dos destinatários das vendas e subtotalizando os valores por item, entre outras exigências. Aduz que embora discordasse de tal entendimento, elaborou nova planilha e anexou ao presente recurso com a abertura do recálculo do preço parâmetro sem a indevida inclusão do ICMS nos casos abrangidos pelo Convênio 87/02 cujas informações são corroboradas pelas notas fiscais já juntadas aos autos (fls. 773-2110).

Nesse ponto, registro que discordo da Recorrente de sua conclusão no sentido de que a Fiscalização deveria ter, de ofício, acessado todas as notas fiscais, via Sped, a fim de verificar que não houve a incidência de ICMS nas operações em questão, uma vez que a prova compete a quem faz a alegação.

Por outro lado, a Recorrente anexou ao seu recurso voluntário os arquivos não pagináveis denominados “Miacalcic_Preço Parametro.xlsx”, “Myfortic_Preço Parametro.xlsx” e “Certican_Preço Parametro.xlsx” como arquivos, com a abertura nota a nota do recálculo do preço parâmetro sem a indevida inclusão do ICMS nos casos abrangidos pelo Convênio 87/02, tal qual afirmado pela DRJ como informações necessárias ao deferimento do pleito da Recorrente.

Ante a esse fato, entendo que deva ser realizada diligência pela autoridade fiscal a fim de verificar se os dados constantes nas planilhas estão em consonância com as notas fiscais já apresentadas (fls. 773-2110), bem como se os cálculos elaborados pelo contribuinte estão corretos, apresentando, ao final, eventual novo cálculo do ajuste pelo método do PRL20, inclusive aqueles que por ventura devam ser exonerados na presente exigência.

CONCLUSÃO

Por essas razões, entendo que os autos não se encontram em condições de julgamento, devendo ser diligência a fim de que a autoridade fiscal designada:

- (i) dê ciência desta resolução à autuada, fornecendo-lhe cópia;
- (ii) **elabore Relatório de Diligência**² abordando os pontos tratados neste voto.

Para tanto, e havendo necessidade, a autoridade fiscal poderá intimar o contribuinte a apresentar documentos complementares e esclarecimentos adicionais antes de elaborar o relatório ora requerido.

Poderá ainda a autoridade fiscal apresentar os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise de tais fatos.

Ao final, o Recorrente deverá ser cientificado do resultado da diligência, abrindo-se prazo de 30 dias para que, querendo, manifeste-se sobre seu conteúdo (art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011).

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

² Decreto nº 7.574, de 2011:

Art. 36. [...]

§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.