



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

Processo nº 16561.720138/2013-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.185 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2017
Matéria IRPJ e CSLL- PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente EMS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

REVOGAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243/02. FALTA DE APLICAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.312/12. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA.

A Instrução Normativa RFB nº 1.312/12, ao disciplinar o método PRL para os fatos geradores ocorridos até 31/12/11, estabelece a mesma metodologia prevista na Instrução Normativa SRF nº 243/02.

A falta de intimação para apresentação de novo cálculo após a desqualificação do método anterior, prevista no art. 53 § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.312/12, não acarretou nenhum prejuízo à recorrente porque ela mesmo admite que, se tivesse sido intimada teria optado pelo método PIC, porém reconhece não possuir documentos hábeis a suportar a apuração por este método.

Os procedimentos adotados pela fiscalização, bem assim, o extenso e detalhado recurso apresentado pela recorrente, afastam a alegação de violação à ampla defesa.

AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA DA LEI Nº 9.430/96. COMPATIBILIDADE COM TRATADOS FIRMADOS COM HOLANDA E URUGUAI

A previsão do art. 9º do Tratado Brasil-Holanda para tributação dos ajustes de preços de transferência nas operações entre empresas associadas, não exclui a aplicação dos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96, que dispõem sobre o controle e tributação dos preços de transferência nas operações realizadas entre empresas vinculadas.

A aplicação da legislação nacional de preços de transferência às operações realizadas entre partes vinculadas no Brasil e Uruguai são compatíveis com o

Tratado de Assunção e não se constituem em obstáculos à realização de negócios.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA, EMPRESA VINCULADA POR EXCLUSIVIDADE.

Com base nos relatórios extraídos do sistema SISCOMEX foi constatado que a recorrente foi a única e exclusiva adquirente dos bens importados das empresas empresas Cavestany S.A (Uruguai), Lake Ville Equities S.A (Uruguai) e Pharmanedh C.V. (Holanda), no período compreendido entre 2007 e 2011, assim restou caracterizada a exclusividade prevista no art. 23, inciso X, da Lei nº 9.430/96.

MÉTODO PRL 60. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243/02. LEGALIDADE.

A Instrução Normativa SRF nº 243/02, ao interpretar o comando legal do art. 18 da Lei nº 9.430/96, traduziu com precisão e sem extrapolar os limites legais a expressão matemática que alcança os objetivos da legislação de preços de transferência.

MÉTODO PRL 60. APLICÁVEL AO CONTRIBUINTE SUJEITO AO CONTROLE DE PREÇOS. INCABÍVEL ALTERAÇÃO DO PERCENTUAL DE LUCRO PELA FISCALIZAÇÃO. APLICAÇÃO DO PERCENTUAL CONFORME LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES.

Inexiste na legislação de preços de transferência qualquer vedação à aplicação do método PRL para as indústrias farmacêuticas, sujeitas ao controle de preços previsto na Lei nº 10.742/03.

A fiscalização não pode alterar o percentual de lucro aplicável, cabendo ao contribuinte a comprovação de margens diversas, nos termos do § 2º, do art. 21 da Lei nº 9.430/96.

Impossível a aplicação retroativa do percentual de 40%, tendo em vista que esta alteração somente teve início em 01/01/13, e o lançamento reporta-se à lei vigente à época dos fatos geradores.

MÉTODO PRL 60. IMPOSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DE VENDAS RELATIVAS A AQUISIÇÕES DO ANO ANTERIOR. NÃO COMPROVAÇÃO DA INCLUSÃO DE VENDAS A CONTROLADAS NA APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO. DEDUÇÃO DO PIS/COFINS NA APURAÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO

Não encontra respaldo legal o pleito da recorrente para exclusão dos valores das vendas relativas aos produtos fabricados com insumos adquiridos no ano anterior, bem assim, dos saldos iniciais dos insumos no cálculo dos ajustes.

A não comprovação da inclusão de vendas a controladas na apuração do preço parâmetro, nos termos do § 3º, do art. 18 da Lei nº 9.430/96, valida o cálculo efetuado pela fiscalização.

As pessoas jurídicas industriais e importadoras submetidas ao regime especial previsto na Lei nº 10.147/00 são contribuintes das contribuições para a COFINS e PIS, portanto, os valores dessas contribuições devem ser excluídos dos preços de venda na apuração do preço parâmetro.

MÉTODO PRL 60. PROCEDÊNCIA DA INCLUSÃO DOS FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS NA IMPORTAÇÃO. APLICABILIDADE DO MÉTODO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA DO MÉTODO PIC. APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL 60.

Os valores de fretes, seguros e tributos devem ser incluídos na apuração do preço praticado nas importações realizadas pelas empresas do setor farmacêutico, sujeitas ao controle de preços governamentais, em virtude do disposto no § 6º, do art. 18 da Lei nº 9.430/96 e da falta de previsão específica para exclusão desses valores pelas empresas do setor farmacêutico.

O método PRL 60 é aplicável na hipótese dos insumos serem importados de diferentes fabricantes, pois o preço praticado é obtido pela média das importações realizadas. Não provocam distorções nos cálculos o agrupamento de produtos adquiridos com códigos distintos, dependendo da forma de apresentação, pois foram consideradas as mesmas unidades de medidas.

A falta de apresentação de documentação comprobatória do método PIC autoriza a fiscalização a proceder a apuração do ajuste com os elementos disponíveis e aplicar o método PRL, nos termos do art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 243/02.

MÉTODO PIC. DIREITO DE OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. MÉTODO NÃO OBRIGATÓRIO PARA FISCALIZAÇÃO.

A escolha pelo método mais favorável deve ser exercida pelo contribuinte com a entrega da DIPJ e não pela fiscalização nos lançamentos de ofício.

Nos casos em que não for indicado o método, nem apresentado os documentos para comprovação do preço parâmetro, a fiscalização poderá determiná-lo com base nos documentos disponíveis, aplicando um dos métodos previstos no art. 18 da Lei nº 9.430/96.

TRIBUTOS SOBRE INSUMOS IMPORTADOS. AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PEDIDO COMPENSAÇÃO COM AUTUAÇÃO.

Para a legislação de comércio exterior a base tributável é o valor da operação, independente da necessidade de ajustes pela legislação de preços de transferência, assim, improcedente o pedido de compensação dos impostos pagos na importação com os valores da autuação.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se a mesma solução, em razão de ambos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Marcelo Malagoli da Silva e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que davam provimento.

(Assinado Digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Flavio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo Malagoli da Silva, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata-se o presente processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (R\$ 9.126.533,10) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (R\$ 3.285.551,92), acrescidos de multa de ofício de setenta e cinco por cento e juros de mora, em que foi apurada falta de adição ao lucro líquido dos ajustes decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferências, relativamente a custos, despesas e encargos de importação de bens, adquiridos de pessoas vinculadas no exterior, para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*, complementando-o ao final:

"Conforme descrito no "Termo de Verificação - IRPJ/CSLL" de fls. 70.239-70.264, a EMS S/A foi instada, por meio do Termo de Início de Fiscalização (fls. 471-472), a apresentar as memórias de cálculos dos preços praticados e parâmetros, dos valores espontâneos de ajuste e dos métodos adotados para a apuração dos preços de transferência.

Posteriormente, mediante o "Termo de Fiscalização EMS S/A de fls. 598599, o contribuinte foi intimado a declarar, sob as penas da lei, se possui vinculação, nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430/1996, com as seguintes entidades domiciliadas no exterior: TELLDING CORP, LAKE VILLE EQUITIES LTD (doravante apenas LAKE VILLE), CAVESTANY S/A (doravante apenas CAVESTANY) e PHARMANEDH CV (doravante apenas PHARMANEDH). Em resposta, o contribuinte informou que não possuía vínculo com essas empresas e que, no ano-calendário de 2008, efetuou importações de CAVESTANY, PHARMANED e LAKE VILLE, apresentando cópias das *invoices* relativas a essas compras.

Observa a autoridade autuante que a EMS S/A não efetuou ajuste ao lucro líquido decorrente da aplicação de métodos de preço de transferência no ano-calendário de 2008, conforme se infere da DIPJ por ela apresentada.

Ressalta, ainda, a autoridade autuante que, nos termos do art. 23, X, da Lei nº 9.430/1996, é considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil, para fins de apuração de preços de transferência, a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Pondera a autoridade autuante que, para a caracterização da exclusividade, há dois elementos fundamentais a serem considerados: 1- a prática de operações de compra e venda de um determinado bem apenas entre dois agentes (vendedor e comprador) por um período de tempo considerável; 2- território exclusivo. Além disso, invoca o entendimento contido no "Perguntas e Respostas" da RFB, para concluir que a vinculação por exclusividade somente se aplica em relação às operações com os bens, serviços ou direitos para os quais se constatar a exclusividade e que esta será constatada por meio de contrato escrito ou, na inexistência deste, pela prática de operações comerciais, relacionadas a um tipo de bem, serviço ou direito, efetuadas exclusivamente entre as duas empresas ou exclusivamente por intermédio de uma delas.

A fim de avaliar se a vinculação por exclusividade está caracterizada nas relações comerciais estabelecidas entre a EMS S/A e as empresas CAVESTANY (sediada no Uruguai), LAKE VILLE (sediada no Uruguai) e PHARMANEDH (sediada na Holanda), extraiu a autoridade autuante do Siscomex todas as importações do Brasil que apresentaram essas empresas como exportadores no período de 01/01/2007 a 31/12/2011. A partir dessas informações, constatou que todas as operações de exportação realizadas por essas empresas, no referido período, tiveram um único e exclusivo importador brasileiro, qual seja, a empresa EMS S/A. Além disso, ao analisar os dados constantes das invoices emitidas pelas referidas empresas, no período compreendido entre 2007 e 2011, constatou a autoridade autuante que a numeração é seqüencial com poucas falhas, demonstrando que a EMS S/A é quem adquire a maioria quase absoluta das mercadorias por elas comercializadas.

Diante disso, concluiu a autoridade autuante que ficou demonstrada a exclusividade constatada pela prática das operações de compra e venda efetuadas pelas empresas CAVESTANY, LAKE VILLE e PHARMANEDH com a EMS S/A, de modo que as importações de mercadorias junto a essas empresas, efetuadas no ano-calendário de 2008, estão sujeitas às normas de preços de transferência, conforme disposto nos arts. 18 e 23 da Lei nº 9.430/1996, assim como as importações de mercadorias adquiridas de países com tributação favorecida.

Para a apuração dos preços de transferência, a autoridade extraiu do Siscomex informações a respeito de todas as operações de importação, efetuadas no ano-calendário de 2008, cujas mercadorias foram adquiridas de pessoas jurídicas consideradas vinculadas ou de países com tributação favorecida e desembaraçadas no referido ano-calendário. A partir dessas informações, a autoridade autuante elaborou as seguintes tabelas: Tabela - Importações Sujeitas às Normas de Preços de Transferência, Tabela - Importações Sujeitas às Normas de Preços de Transferência - Resumo, Tabela - Princípios Ativos. Todas essas tabelas foram anexadas ao Termo de Constatação e Intimação nº 001/2013 (fls. 64.88964.896, 65.002-65.048), por meio do qual a EMS S/A foi instada a ratificar ou retificar os dados delas constantes, tendo o contribuinte informado que não havia necessidade de quaisquer retificações.

A autoridade autuante, então, selecionou os princípios ativos que seriam objeto da auditoria de preços de transferência, discriminando tal seleção na Tabela -Mercadorias Selecionadas para Apuração de Preço de Transferência.

Tendo em conta que, na resposta ao Termo de Início de Fiscalização, a EMS S/A havia apresentado planilha contendo as memórias de cálculos das apurações dos preços de transferência, e que nessa planilha apontou o Método dos Preços Independentes Comparados - PIC como a adotada para o insumo CLAVULANATO POTÁSSIO + AEROSIL (SUSP), foi o contribuinte instado, mediante o Termo de Intimação nº 002/2013, a apresentar a documentação que serviu de suporte para a adoção desse método.

Em resposta, o contribuinte apresentou cópia da Declaração de Importação nº 08/1065265-4, registrada em 5/07/2008, e da Invoice nº 151/2008, informando que a documentação comprova a origem das mercadorias de país de tributação favorecida e que serviu de suporte para a apuração do preço parâmetro na aquisição do insumo CLAVULANATO POTÁSSIO + AEROSIL.

Analisando a documentação apresentada, concluiu a autoridade autuante que referia-se ela apenas à importação do referido insumo, servindo apenas para a apuração do preço praticado e nunca do preço parâmetro. Desse modo, o preço parâmetro da mercadoria foi apurado com adoção do método PRL 60%.

Com base nas informações colhidas no curso da ação fiscal, elaborou a autoridade autuante o Anexo I - Importações Sujeitas às Normas de Preços de Transferência (fls. 65.116-65.154), no qual estão elencadas todas as mercadorias selecionadas para as quais foram apurados os preços praticados e os preços parâmetros, bem como o ajuste a ser efetuado no lucro líquido e na base de cálculo da CSLL.

Em seguida, a autoridade autuante efetuou o cálculo, para cada mercadoria selecionada, do preço médio ponderado praticado, observando as determinações da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, a saber:

- Ao preço praticado na importação (FOB), foram integrados os valores de transporte e seguro (CIF) e os de tributos não recuperáveis (Imposto de Importação), devidos na importação (art. 4º, § 4º);
- Foi feita a ponderação em função das quantidades negociadas (art.12, § 2º);
- Foram computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração (art. 12, § 3º).

Na apuração dos preços parâmetros pelo método Preço de Revenda menos Lucro - PRL 60%, constatou a autoridade autuante que havia diversos medicamentos para os quais foram calculadas as contribuições PIS e COFINS incidentes sobre as vendas, havendo, ainda, outros medicamentos para os quais não foram calculadas essas contribuições.

Ao aprofundar as investigações acerca desse fato, concluiu a autoridade autuante que os arts. 1º e 3º da Lei nº 10.147/2000, com as redações dadas pelas Leis nº 10.548/2002 e nº 10.865/2004, determinaram alíquotas diferenciadas de contribuições para determinados produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal, bem como ficou instituído o regime especial de crédito presumido para as pessoas jurídicas que procedessem à industrialização e importação de produtos farmacêuticos, desde que atendidas determinadas condições.

Por outro lado, o art. 3º da Lei nº 10.147/2000 previu o crédito presumido dos produtos farmacêuticos sujeitos a esse regime especial e determinou que devem ser utilizadas as alíquotas de 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) para o PIS/Pasep e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento) para a Cofins sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos sujeitos a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta relacionados pelo Poder Executivo.

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

Deste modo, mesmo o contribuinte tendo aderido ao regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os medicamentos têm incidência das contribuições e há o recolhimento desses tributos. O que ocorre é que o importador ou fabricante poderá deduzir créditos extras dos valores devidos das contribuições, tendo como compromisso promover uma diminuição nos preços dos medicamentos proporcionalmente à redução de sua carga tributária.

Conclui a autoridade autuante que, mesmo o contribuinte tendo aderido ao regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os medicamentos têm incidência das contribuições e há o recolhimento desses tributos. O que ocorre é que o importador ou fabricante poderá deduzir créditos extras dos valores devidos das contribuições, tendo como compromisso promover uma diminuição nos preços dos medicamentos proporcionalmente à redução de sua carga tributária.

Por essas razões, afirma a autoridade autuante que mesmo estando a EMS S.A. sob o regime especial de crédito presumido determinado pela Lei nº 10.147/2000, para fins de determinação do preço parâmetro, devem ser deduzidos dos preços de venda de cada um dos medicamentos os valores devidos a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Quanto ao cálculo do preço parâmetro, faz a autoridade autuante as seguintes observações:

"O preço médio ponderado parâmetro, por insumo, foi calculado seguindo as determinações da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, a saber:

- **PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO DO INSUMO IMPORTADO NO CUSTO TOTAL DO PRODUTO:** a relação percentual entre o custo do insumo importado de pessoa vinculada e o custo total do medicamento produzido - Coluna "A" do referido **Anexo XI**;

- **PREÇO LÍQUIDO DE UNITÁRIO DE VENDA DO PRODUTO (UN):** a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, encontrando o preço líquido de venda total, o qual é dividido pela quantidade total vendida produzido - Coluna "B" do referido **Anexo XI**;

- **PARTICIPAÇÃO DO ITEM IMPORTADO NO PREÇO LÍQUIDO UNITÁRIO DE VENDA DO PRODUTO:** a aplicação do percentual de participação apurado conforme o item anterior, sobre o preço líquido de venda unitário - Coluna "C" ("A" * "B") do referido **Anexo XI**;

- **CÁLCULO DA MARGEM DE LUCRO:** a aplicação do percentual de 60% sobre a participação do item importado no preço líquido unitário de venda do produto, apurado conforme o item anterior unitário - Coluna "D" (60% * "C") do referido **Anexo XI**;

• **PREÇO PARÂMETRO POR UNIDADE DE PRODUTO:** a diferença entre o valor da participação do item importado no preço líquido unitário de venda do produto e a margem de lucro de sessenta por cento- Coluna "E" ("C" - "D") do referido **Anexo XI.**

Finalmente, no tocante à apuração dos ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, faz a autoridade autuante as seguintes observações:

"De acordo com o art. 38, da IN SRF nº 243/2002, será considerada satisfatória a comprovação, nas operações de importação de pessoas vinculadas, quando o preço parâmetro diverja, em até cinco por cento para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação.

*Os ajustes a serem efetuados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL serão o resultado da multiplicação da diferença encontrada entre os preços praticados e parâmetros, considerando a margem de divergência, pela quantidade ajustada apurada. Tais ajustes estão demonstrados no **Anexo XIII -Apuração dos Ajustes**, a saber:*

• *Foi efetuada a comparação entre os preços praticados e os preços parâmetros, conforme demonstrado na Coluna "C" ("A" - "B") do referido **Anexo XIII**;*

• *Foi calculada a margem de divergência, conforme demonstrado na Coluna "D" ("B" * 5%) do referido **Anexo XIII**;*

• *Foi calculado o ajuste unitário para cada insumo importado, verificando quais os itens que apresentaram preços praticados superiores aos preços parâmetros, conforme demonstrado na Coluna "E" (Se "C" > "D") do referido **Anexo XIII**;*

• *As quantidades sujeitas ao ajuste (mg) foram calculadas, para cada insumo importado, com base no consumo do princípio ativo na produção do medicamento vendido, conforme demonstrado na Coluna "F" do referido **Anexo XIII**;*

• *Os ajustes totais, por insumo importado, a serem efetuados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL serão o resultado da multiplicação do ajuste unitário pela quantidade ajustada apurada, conforme demonstrado na Coluna "G" ("E" * "F") do referido **Anexo XIII**.*

*O valor total do ajuste a ser efetuado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL é de R\$ 36.506.132,40 (trinta e seis milhões, quinhentos e seis mil, cento e trinta e dois reais e quarenta centavos), conforme demonstrado no **Anexo XIII -Apuração dos Ajustes**."*

Como consequência dos ajustes decorrentes dos preços de transferência, foram lavrados os autos de infração de IRPJ (fls. 70.265-70.270) e de CSLL (fls. 70.271-70.275). Sobre os créditos tributários apurados foi aplicada multa de ofício de 75%.

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 70.28570.345, na qual são deduzidas as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

Os autos de infração, cuja ciência se deu em 22/11/2013, adotou os critérios previstos na Instrução Normativa SRF nº 243/2002, tendo este diploma normativo sido revogado expressamente, em 31/12/2012, pelo art. 60 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012. Essa revogação se deu sem a criação de regras intertemporais ou de transição, sem dar ultratividade ou sem ressalva dos efeitos da IN SRF nº 243/2002. Trata-se de norma procedimental, de modo que é aplicável a vigente no momento da prática do ato. A IN RFB nº 1.323/2012 instituiu novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, razão pela qual, tendo em conta o disposto no art. 144, § 1º, do CTN, deveria ela ser aplicada na constituição dos créditos tributários de que trata o presente processo administrativo. A autoridade autuante não observou o disposto no art. 53, § 1º, da IN RFB nº 1.312/2012, segundo o qual, caso o método ou algum de seus critérios de cálculo dos preços de transferência venha a ser desqualificado pela

fiscalização, a pessoa jurídica deve ser intimada para, em 30 dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto no Capítulo II ou III do mesmo diploma normativo. A falta dessa intimação caracteriza cerceamento ao direito de defesa. Com a expressa revogação da IN SRF nº 243/2002, tornou-se impossível aplicar as suas previsões para apuração do preço parâmetro, segundo as quais seria a média ponderada, de modo que deveria ser aplicada a média aritmética, prevista na Lei nº 9.430/1996.

O Brasil firmou Tratado para Evitar Dupla Tributação das Rendas com a Holanda, prevalecendo as disposições desse instrumento sobre a legislação tributária interna, conforme prescreve o art. 98 do CTN e o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal. A caracterização da vinculação para aplicação das regras de preços de transferência previstas na Lei nº 9.430/1996 tomou por base a regra inscrita no art. 23, X, desta mesma Lei, que contempla vinculação por exclusividade. Ocorre que o referido Tratado exige a presença de vínculo societário para a ocorrência de qualquer ajuste no lucro e no IRPJ, nas operações entre domiciliados nos Estados-Partes. Assim, a Lei nº 9.430/1996, ao criar uma nova capitulação de vinculação (adquirente exclusivo), que independa de haver relação de controle societário, entra em choque com o mencionado Tratado, criando uma forma oblíqua de tributar o lucro da impugnante por um domiciliado na Holanda, sem autorização convencional. Nas operações com domiciliados no Uruguai, expandir a possibilidade de tributação violaria a previsão de não-discriminação vigente no Mercado Comum do Sul, prevista no Tratado de Assunção.

A EMS S/A não é revendedora, distribuidora ou agente dos produtos, situações que autorizam a aplicação do art. 23, X, da Lei nº 9.430/1996. Não tem acesso a EMS S/A às informações e documentos relativos às demais transações comerciais de seus fornecedores no exterior. No ramo da indústria farmacêutica, a seleção e adoção de um fornecedor de insumos exige procedimentos especiais junto à ANVISA. A autoridade autuante admite que não há uma sequência exata de *invoices*. Não é possível, portanto, afirmar que há exclusividade quando outras vendas foram feitas. Apresenta a impugnante, às fls. 70.40470.405, *invoices* emitidas a outros compradores, afirmando que isso demonstra a ausência de exclusividade. A EMS S/A adquire seus insumos junto a *trandings*, devendo a exclusividade ser avaliada junto às indústrias produtoras desses insumos, avaliação essa que demanda poderes de fiscalização que não estão ao alcance dos contribuintes.

A Lei nº 9.430/1996 expressamente fixa a média aritmética para o cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, enquanto a IN SRF nº 243/2002 fixa a média ponderada, de modo que a norma regulamentar inovou e majorou o tributo sem base legal, em flagrante violação ao princípio da legalidade. O reconhecimento dessa violação consta da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 478/2009.

O método PRL 60% não poderia ser utilizado na apuração do preço parâmetro para a situação versada nos autos, dada sua incompatibilidade com as práticas vigentes no ramo da indústria farmacêutica. A lógica do método PRL 60% é que os preços de venda seriam indicadores para quantificar o custo dos insumos, pois deveriam esses preços refletir o peso dos insumos, somado a uma margem de lucro. Porém, no ramo da indústria farmacêutica há normas de controle de preços previstas na Lei nº 10.742/2003. Assim, os preços praticados pela EMS S/A não têm relação direta com os custos dos seus insumos, sendo absurdo, nessas circunstâncias, aplicar uma fórmula que tenta presumir o preço do insumo a partir do preço de venda. Aplica-se à hipótese a regra inscrita no art. 21, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, de modo que cabe à fiscalização intimar o órgão de controle para averiguar qual seria a margem de lucro vigente no setor. Não sem razão, a nova sistemática do PRL, vigente a partir da Lei nº 12.715/2012, traz o percentual de 40% para o setor farmacêutico, além de suavizar o cálculo ilegal da revogada IN SRF nº

243/2002, evidenciando que a situação anterior era absurda. No mínimo, essas novas regras deveriam ter sido aplicadas, em homenagem à retroatividade benígna.

Na apuração dos ajustes decorrentes da aplicação dos preços de transferência, foram considerados os preços de venda praticados em 2008. Porém, os preços de vendas de medicamentos ocorridas em 2008 sofreram influência das aquisições de 2007. Assim, as vendas do início de 2008 não poderiam ser consideradas na aplicação do PRL 60%, que deveria considerar apenas os preços de vendas a partir do momento em que estas tivessem se processado unicamente a partir dos insumos adquiridos em 2008. A apuração da média do custo do estoque inicial com o custo das importações de 2008 não tem o condão de expurgar a influência das aquisições ocorridas em 2007, sobretudo tendo em conta a alteração substancial da cotação do dólar em 2008.

Na apuração do preço parâmetro foram computadas indevidamente vendas efetuadas a empresas com vínculo com a EMS S/A, infringindo o disposto no art. 18, § 3º, da Lei nº 9.430/1996 e no art. 12, § 1º, da IN SRF nº 243/2002. Apresenta a impugnante uma lista com as vendas por ela efetuadas a empresas vinculadas.

A autoridade autuante deduziu indevidamente o PIS/COFINS dos preços de venda para fins de cálculo do preço parâmetro. A tributação diferenciada do PIS/COFINS prevista na Lei nº 10.147/2000, que prevê a apuração de crédito presumido dessas contribuições, faz com que a impugnante não acresça a seus preços o gravame delas decorrentes, de modo que, ao deduzi-las, a autoridade autuante acabou por reduzir o preço parâmetro, gerando indevidos ajustes.

Tendo em vista que os preços dos produtos, no setor farmacêutico, são controlados por órgãos governamentais, a inclusão dos valores de frete, seguro e tributação no cálculo do custo dos insumos é descabida, pois tais valores não são recuperáveis quando da venda.

Alega a impugnante que há situações especiais não consideradas devidamente pela autoridade autuante que inviabilizam a aplicação do método PRL 60%. Aponta exemplos de insumos importados cujos fabricantes são distintos, insumos importados em diferentes formas (micronizado e comprimido), insumos cuja origem é a farmacopéia européia e insumo para o qual foi apresentado cálculo de preço parâmetro pelo método PIC.

Afirma, ainda, que houve cerceamento ao direito de defesa por obscuridade nos cálculos apresentados pela autoridade autuante, já que falta a demonstração, no Anexo II, de como ele partiu do "Valor Total FOB" para o "Custo de Importação".

Dadas as inadequações do método PRL 60% para o cálculo dos preços parâmetros na situação fática versada nos autos, deveria ter sido adotado o método dos Preços Independentes Comparados - PIC, previsto no art. 18, I, da Lei nº 9.430/1996. A EMS S/A não dispõe das informações relativas a insumos idênticos ou similares, pois não tem os mesmos poderes da fiscalização para ter acesso a dados de terceiros, especialmente de concorrentes, de modo que somente a autoridade fiscal poderia buscar as informações necessárias à aplicação do método PIC. Essas informações, aliás, já estavam de posse da autoridade autuante, já que esta afirmou em intimação que as importações da EMS S/A foram realizadas com preços notadamente superiores aos de mercado. Essas informações deveriam ter sido disponibilizadas à EMS S/A para o exercício do direito de escolha do método a ser utilizado no cálculo dos preços parâmetros, tal como previsto no art. 40, I, da IN SRF nº 243/2002. Ademais, é dever da fiscalização utilizar o método menos gravoso, demonstrado ao contribuinte que assim procedeu. A realização de fiscalização com recurso a dados secretos viola o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Se, de fato, tal como afirma a autoridade autuante, os insumos foram importados por valores acima dos reais, então também os tributos pagos sobre esses insumos quando da importação não foram calculados corretamente, razão pela qual deveria ter sido realizada a compensação dos tributos quando da autuação.

É descabida a exigência de juros de mora com base na taxa Selic sobre o valor da multa de ofício lançada.

Por fim, pede que sejam julgados insubsistentes os autos de infração lavrados. Protesta, ainda, pela imprescindibilidade das diligências a que se refere na impugnação."

Em julgamento realizado em 11 de junho de 2014, a 1ª Turma da DRJ/RPO, considerou improcedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 14-50.895, assim ementado:

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

Data do fato gerador: 31/12/2008

LANÇAMENTO. APLICAÇÃO DA LEI VIGENTE À DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente. A Instrução Normativa SRF nº 243/2002 regulamentou as regras da Lei nº 9.430/1996 relativas a preços de transferência vigentes no ano-calendário de 2008, razão pela qual é ela aplicável aos lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos nesse período de apuração.

REGRAS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA Lei nº 9.430/1996. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DAS RENDAS. MODELO OCDE. COMPATIBILIDADE.

São aplicáveis os ajustes previstos na Lei nº 9.430/96, por inexistir contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE - que trata dos preços de transferência nas convenções -, e os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que inserem os preços de transferência na legislação fiscal brasileira.

VINCULAÇÃO POR EXCLUSIVIDADE.

São qualificadas como vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual aquela goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para compra e venda de bens, serviços ou direitos. A vinculação de que trata o art. 23, X, da Lei nº 9.430/1996 somente se aplica em relação às operações com os bens, serviços ou direitos para os quais se constatar a exclusividade.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES, SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço praticado devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. PIS. COFINS. INCIDÊNCIA. DEDUÇÃO DO PREÇO DE VENDA.

É cabível a dedução dos valores correspondentes ao PIS e à COFINS da média aritmética ponderada dos preços de revenda praticados para fim de fixação do preço parâmetro apurado de acordo com o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), mesmo que a pessoa jurídica tenha aderido ao regime especial de crédito presumido, estabelecido pela Lei nº 10.147/2000 ao importador ou fabricante de medicamentos nela previstos.

EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA, CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC, SOBRE A MULTA.

O CTN, em seu art. 113, § 1º, estabelece que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou **penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o **crédito** dela decorrente. O art. 161, por sua vez, prescreve que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis. Destarte, o conceito de crédito utilizado pelo CTN alcança não apenas o tributo, mas também a penalidade pecuniária.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2008

AUTO REFLEXO.

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Devidamente cientificado em 08/07/2014 (fls. 70.542), do acórdão de impugnação, o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, em 07/08/2014 (fls. 70.543), o recurso voluntário de fls. 70.544 a 70.625 alegando, em apertada síntese, os itens abaixo relacionados, os quais serão melhores descritos por ocasião do voto:

(i) No momento da lavratura do auto de infração a fiscalização invocou e utilizou a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, que já era inexistente naquele momento, pois tinha sido revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012. Defende a aplicação dessa instrução normativa por tratar-se de norma procedimental, que instituiu novos critérios de apuração e fiscalização dos preços de transferência, bem assim, alega que a não utilização da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012 fez com que a fiscalização incorresse em violação da ampla defesa, visto que a nova instrução normativa prescreveu intimações e prazos para que a recorrente optasse pelo método de apuração dos preços parâmetros;

(ii) Prevalência do tratado firmado para evitar dupla tributação de rendas entre Brasil e Holanda sobre a legislação de preços de transferência. Sustenta que o tratado exige a presença de vínculo societário para que sejam efetuados ajustes ao lucro em decorrência das operações entre domiciliados no Brasil e Holanda, entretanto, a fiscalização utilizou-se do conceito

de vinculação definido pelo art. 23, inciso X, da Lei nº 9.430/96, para efetuar os ajustes de preços de transferência, em desacordo com o tratado internacional;

(iii) Alega que a EMS não é revendedora, distribuidora ou agente dos produtos importados, como requer o art. 23, inciso X, da Lei nº 9.430/96, assim como, defende a inexistência da acusação de exclusividade efetuada pela fiscalização. Aduz que a obrigação de provar a exclusividade é da fiscalização e que exigência de produção de prova pela equivalência à exigência de prova impossível, pois a EMS não teria como investigar ou ter acesso a dados de terceiros concorrentes;

(iv) Afirma que a Lei nº 9.430/96 fixa a média aritmética para o cálculo do preço de transferência entretanto, ao regulamentá-la a Instrução Normativa SRF nº 243/02 teria inovado ao fixar a média ponderada sendo, portanto, ilegal;

(v) Insurge-se contra o método PRL60 utilizado pela fiscalização e aponta as seguintes incorreções:

(v.1) O método não seria aplicável à recorrente por estar sujeita a controle oficial do preço de venda de seus produtos;

(v.2) As vendas do início de 2008 não deveriam ser utilizadas na apuração do preço parâmetro de 2008 pelo PRL60 pois sofreram a influência dos insumos adquiridos em 2007. Aduz que a apuração da média do custo do estoque inicial com as aquisições em 2008 não seriam suficientes para excluir a influência das aquisições em 2007, sobretudo se considerados a variação cambial do dólar em 2008;

(v.3) Na apuração do preço parâmetro foram indevidamente incluídas vendas a empresas vinculadas à EMS S/A, infringindo o disposto no art. 18, § 3º, da Lei nº 9.430/96 e no art. 12, § 1º da Instrução Normativa nº 243/02;

(v.4) A autoridade fiscal teria deduzido indevidamente os valores de COFINS e PIS na apuração do preço parâmetro, isto porque, a recorrente sujeita-se à tributação diferenciada prevista na Lei nº 10.147/00 e, por ter direito ao crédito presumido dessas contribuições, deixou de incluir o gravame dessas contribuições no preço de venda dos produtos comercializados. Assim, a exclusão dos valores de COFINS e PIS teria reduzido o valor do preço parâmetro e, conseqüentemente, gerado um ajuste maior do que o devido;

(v.5) Por estar sujeita ao controle de preços de venda de seus produtos, a inclusão dos valores de fretes, seguros e impostos pagos na importação ao custo dos insumos adquiridos é indevida pois tais valores não são recuperáveis quando da venda;

(v.6) Alega a existência de situações especiais em virtude das quais não seria aplicável o método PRL60, como por exemplo: insumos importados cujos fabricantes são distintos, insumos importados em diferentes formas, insumos cuja origem é a farmacopéia européia e insumo para o qual foi apresentado o preço parâmetro pelo método PIC;

(v.7) Afirma que houve cerceamento ao direito de defesa por obscuridade nos cálculos efetuados pela fiscalização, os quais deixaram de demonstrar no Anexo III como o "Valor Total FOB" deu origem ao "Custo de Importação".

(vi) Face às inadequações apuradas no método PRL60, a fiscalização deveria ter apurado os ajustes pelo método dos Preços Independentes Comparados - PIC e os disponibilizados à recorrente para o exercício do direito de escolha do método, conforme previsão contida no art. 40, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Alega ainda que a fiscalização tem o dever de utilizar o método menos gravoso, demonstrando à recorrente que assim procedeu, porém a conduta adotada pela fiscalização maculou seu direito ao contraditório e ampla defesa;

(vii) Ao final, questiona a compensação do auto de infração com os valores dos tributos pagos na importação dos insumos cujos preços estão sendo ora ajustados, e solicita a exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

O recurso é tempestivo e dele conheço.

DA REVOGAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 243/02

A recorrente alega que os autos de infração, dos quais foi cientificada em 22/11/2013, adotaram os critérios previstos na Instrução Normativa SRF nº 243/02, entretanto, este diploma normativo foi expressamente revogado em 31/12/12, pelo art. 60 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/12. Afirmou ainda tratar-se de norma procedimental, que instituiu novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, assim, em conformidade com o disposto no art. 144, § 1º do CTN, deveria ser essa a instrução normativa aplicada na constituição dos créditos tributários.

O acórdão recorrido entendeu descabida aplicação da Instrução Normativa RFB nº 1.312/12, pois ela regulamentou a matéria atinente aos preços de transferência com fundamentos nas normas legais vigentes após as alterações introduzidas pela Lei nº 12.715/12. Fundamentou sua decisão no art. 144, do CTN, o qual estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Em seu recurso voluntário a recorrente contesta o acórdão recorrido alegando que o caput do art. 144 do CTN prevê que a lei nova não retroage, entretanto, pelo § 1º deste artigo, as normas da legislação procedimental sempre retroagem aos fatos passados que estejam sendo fiscalizados no presente. Alega ser inquestionável que a Instrução Normativa RFB nº 1.312/12 criou novos procedimentos e revogou expressamente a Instrução Normativa nº 243/02 sem manter a sua força normativa. Ao final, sustenta que a fiscalização não teria aplicado referida instrução normativa, nem seguido os novos procedimentos nela estabelecidos que exigiriam intimações e prazo para a recorrente optar pelo método de apuração do preço parâmetro que melhor lhe conviesse, incorrendo em violação da ampla defesa.

De fato, assiste razão à recorrente quando menciona que a Instrução Normativa nº 1.312/12 revogou expressamente a Instrução Normativa nº 342/12. Entretanto, a nova Instrução

Normativa em nada alterou os critérios de apuração para o método PRL relativamente aos fatos geradores ocorridos até 31/12/12. Veja o que dispõem os artigos da Instrução Normativa nº 1.312/12 que tratam do método PRL:

Subseção II

Do Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

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

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições sobre as vendas; e

c) das comissões e corretagens pagas;

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

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

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

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

§ 1º Os preços de venda, a serem considerados, 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.

§ 2º As médias aritméticas ponderadas dos preços serão calculados considerando-se os preços praticados durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda e da CSLL a que se referirem os custos, despesas ou encargos.

§ 3º Não integram o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado:

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

a) não vinculadas; e

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

II - os tributos incidentes na importação; e

III - os gastos com desembaraço aduaneiro.

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

§ 5º O preço parâmetro deverá ser apurado considerando-se os preços de venda no período em que os produtos forem baixados dos estoques para resultado.

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

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

§ 8º Na hipótese prevista no § 7º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base nas taxas previstas no art. 38-A. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1322, de 16 de janeiro de 2013)

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

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

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

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

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

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

- a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos;*
- b) produtos do fumo;*
- c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos;*
- d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar;*
- e) extração de petróleo e gás natural; e*
- f) produtos derivados do petróleo;*

II - 30% (trinta por cento) para os setores de:

- a) produtos químicos;*
- b) vidros e de produtos do vidro;*
- c) celulose, papel e produtos de papel; e*
- d) metalurgia; e*

III - 20% (vinte por cento) para os demais setores.

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

§ 12. Na hipótese em que a pessoa jurídica desenvolva atividades enquadradas em mais de um inciso do § 10, deverá ser adotada a margem correspondente ao setor da atividade para o qual o bem importado tenha sido destinado, observado o disposto no art. 13.

§ 13. As margens de lucro a que se refere o § 10 serão aplicadas sobre o preço de venda, constante da nota fiscal, excluídos, apenas, os descontos incondicionais concedidos.

§ 14. Na hipótese do bem importado for uma commodity, deverá ser aplicado o Método do Preço sob Cotação na Importação (PCI), conforme determinação do § 1º do art. 16, independentemente do setor da atividade econômica discriminado no § 10.

Art. 13. Na hipótese de um mesmo bem importado ser revendido e aplicado na produção de um ou mais produtos, ou na hipótese de o

bem importado ser submetido a diferentes processos produtivos no Brasil, devem ser calculados, de forma individual, de acordo com suas respectivas destinações, os seguintes valores:

I - o custo médio ponderado de venda;

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

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

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

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

Parágrafo único. O preço parâmetro final será a média ponderada dos valores encontrados na forma do caput.

Art. 14. Até 31 de dezembro de 2012 devem ser observadas as regras constantes no art. 57 para utilização do método PRL. (grifei)

[...]

Art. 39. Até 31 de dezembro de 2012 devem ser observadas as regras constantes no art. 58 para o cálculo dos juros.

[...]

CAPÍTULO IX

DAS DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

[...]

Seção I

Do Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL)

Art. 57. Até 31 de dezembro de 2012, 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:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) 20% (vinte por cento), na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) 60% (sessenta por cento), na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

§ 1º Os preços de revenda, 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.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito do método de que trata o caput, 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.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria pessoa jurídica, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese prevista no § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de 6 (seis) meses, acrescida de 3% (três por cento) anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito do disposto neste artigo, serão considerados como:

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

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

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

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea “a” do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de 20% (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 será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese prevista no § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de 60% (sessenta por cento), conforme metodologia a seguir:

I - preço líquido de venda: - a média aritmética ponderada 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 - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: - a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da pessoa jurídica;

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

IV - margem de lucro: - a aplicação do percentual de 60% (sessenta por cento) sobre a “participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido”, calculado de acordo com o inciso III;

V - preço parâmetro: - a diferença entre o valor da “participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido”, calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de 60% (sessenta por cento), calculada de acordo com o inciso IV.

§ 12. Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da pessoa jurídica importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.

Seção II Dos Juros

Art. 58. Para os contratos firmados até 31 de dezembro de 2012, os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL até o montante que não exceda o valor calculado

com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de 6 (seis) meses, acrescida de 3% (três por cento) anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1322, de 16 de janeiro de 2013)

§ 1º No caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo o disposto neste artigo.

§ 2º Para efeito do limite a que se refere este artigo, os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda objeto do contrato, e convertidos em reais pela taxa de câmbio, divulgada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros.

§ 3º O valor dos encargos que exceder o limite referido no caput será adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

§ 4º A diferença de receita apurada na forma do § 2º será adicionada ao lucro real, presumido ou arbitrado e à base de cálculo da CSLL.

§ 5º Nos casos de contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada.

§ 6º Nos pagamentos de juros em que a pessoa física ou jurídica remetente assumo o ônus do imposto, o valor deste não será considerado para efeito do limite de dedutibilidade.

§ 7º O cálculo dos juros a que se refere o caput poderá ser efetuado por contrato ou conjunto de operações financeiras com datas, taxas e prazos idênticos.

§ 8º Para efeito do disposto neste artigo, são consideradas operações financeiras aquelas decorrentes de contratos, inclusive os de aplicação de recursos e os de capitalização de linha de crédito, celebrados com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior não registrados no Banco Central do Brasil, cuja remessa ou ingresso de principal tenha sido conduzido em moeda estrangeira ou por meio de transferência internacional em moeda nacional.

§ 9º Para efeito dos limites a que se referem o caput e o § 1º deverá ser utilizada a taxa Libor vigente na data do termo inicial do contrato, devendo ser alterada a cada 183 (cento e oitenta e três) dias, até a data do termo final do cálculo dos juros.

Seção III

Da Dispensa de Comprovação

Art. 58-A. Até 31 de dezembro de 2012, a pessoa jurídica que comprovar haver apurado lucro líquido, antes da provisão da CSLL e do imposto sobre a renda, decorrente das receitas de vendas nas exportações para pessoas jurídicas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, 5% (cinco por cento) do total dessas receitas, considerando a média anual do período de apuração e dos 2 (dois) anos precedentes, poderá comprovar a adequação dos preços

praticados nas exportações, do período de apuração, exclusivamente com os documentos relacionados com a própria operação. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1322, de 16 de janeiro de 2013)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o lucro líquido correspondente às exportações para pessoas jurídicas vinculadas será apurado segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e na legislação do imposto sobre a renda. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1322, de 16 de janeiro de 2013)

§ 2º Na apuração do lucro líquido correspondente a essas exportações, os custos e despesas comuns às vendas serão rateados em função das respectivas receitas líquidas. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1322, de 16 de janeiro de 2013)

§ 3º Não devem ser computadas, para fins de determinação do percentual estabelecido no caput, as operações de venda de bens, serviços ou direitos cujas margens de lucro, previstas nos arts. 31, 32 e 33, tenham sido alteradas nos termos dos arts. 45, 46 e 47. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1322, de 16 de janeiro de 2013)

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, verifica-se que a Instrução Normativa RFB nº 1.312/12, ao interpretar a Seção V - Preços de Transferência, da Lei nº 9.430/96 observou as significativas alterações a ela efetuadas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 12.715/12, cuja vigência teve início em 01/01/2013. Considerando que a regra geral prevista para o método PRL nos arts. 12 e 13 da Instrução Normativa nº 1.312/12 não se aplica aos fatos geradores ocorridos até 31/12/12, o art. 14 dela encarregou-se de excepcioná-los remetendo-os para o art. 57, que tratou das disposições transitórias. O art. 57 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/12 nada mais é do que a transcrição do art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/02, que também tratava do método do Preço de Revenda Menos Lucro - PRL. Veja o que mencionava referido dispositivo:

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:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

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.

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 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.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

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

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

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

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea "a" do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 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 será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.

§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada 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 - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

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

IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;

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

Dessa forma, verifica-se que a interpretação dada ao art. 18 da Lei nº 9.430/96 pela Instrução Normativa nº 1.312/12, para os fatos geradores ocorridos até 31/12/2012 é idêntica à dada pela Instrução Normativa nº 243/02, inexistindo alterações nos critérios de apuração de ambas as instruções normativas.

Com relação às alegações de que a inobservância do disposto no art. 53, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.312/12 teria implicado em violação à ampla defesa, também não assiste razão à recorrente. O art. 53 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/12 tem por base legal o art. 20-A da Lei nº 9.430/96, o qual somente foi introduzido com as alterações efetuadas pela Lei nº 12.715/12. Vejam o que dispõem referidos artigos:

Lei nº 9.430/96

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. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 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 pelo 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, pelo 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)

IN RFB nº 1.312/12

Art. 53. A pessoa jurídica submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), encarregados da verificação, a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro conforme o método utilizado e informado na DIPJ e a documentação para as dispensas de comprovação de que tratam os arts. 48 e 49.

§ 1º Caso o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, a pessoa jurídica será intimada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto no Capítulo II ou III, salvo no caso de operações com bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

§ 2º Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos para comprovação do preço parâmetro ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao

preço, os AFRFB encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa.

Veja que o art. 20-A da Lei nº 9.430/96 é aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2012, entretanto, ainda que se admitisse sua aplicação por tratar-se de norma procedimental que teria instituído novos procedimentos de fiscalização como pretende a recorrente, não há que se falar em violação à ampla defesa, pelos motivos a seguir expostos:

- Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 70.243) que a EMS S/A não efetuou quaisquer ajustes ao lucro líquido decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferência conforme declarado na linha 10, da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real, da DIPJ/2008 (fls. 9). Na DIPJ/2009 (fls. 4 a 74) verifica-se que não foi efetuado preenchimento da Ficha 29A, deixando a empresa de informar a realização de importações de empresas vinculadas ou domiciliadas em países com tributação favorecida;

- A despeito da informação prestada na DIPJ, a fiscalização intimou a EMS S/A, em 07/02/12, no Termo de Início de Fiscalização (fls. 471 e 472) a apresentar, dentre outros documentos, as memórias de cálculo utilizadas para apuração dos preços de transferência do ano sob fiscalização, bem como indicar, para todos os itens, o método escolhido;

- Em 07/03/12 a empresa solicitou pedido de prorrogação de prazo, o qual foi deferido pela autoridade fiscal;

- Consta do item 6 da resposta apresentada em 26/03/12 (fls. 497), que a recorrente teria apresentado resposta à intimação para apresentação das memórias de cálculo e utilizadas para apuração dos preços de transferência do ano sob fiscalização, bem como teria indicado o método escolhido;

- Após análise da documentação entregue, a fiscalização emitiu o Termo de Fiscalização nº 1 (fls. 591), em 24/05/12, reintimando a empresa a apresentar, conforme Termo de Início de Fiscalização, as planilhas, documentos e memórias de cálculo que subsidiassem os métodos PIC e CPL, se fosse o caso;

- No Termo de Fiscalização nº 2 (fls. 594), emitido em 26/06/12, a EMS/SA foi novamente intimada a apresentar, conforme Termo de Início de Fiscalização, as planilhas, documentos e memórias de cálculo que subsidiassem os métodos PIC e CPL, se fosse o caso;

- Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 3 (fls. 598, 599), de 31/08/12, a recorrente foi intimada a declarar se possuía vinculação com as pessoas jurídicas Tellding Corp., Lake Ville Equities Ltd., Cavestany S/A e Pharmanedh CV. Na resposta apresentada em 19/09/12 (fls. 600 a 602) declarou não possuir vínculo com estas empresas e afirmou não ter realizado nenhuma importação da empresa Tellding Corp.;

- No Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 1 (fls. 64.889 a 64.896), de 03/07/13, a EMS S/A foi cientificada da necessidade de ajustes de preços de transferências das importações efetuadas da Lake Ville Equities Ltd., Cavestany S/A e Pharmanedh CV, tendo sido encaminhadas planilhas com relação dessas importações para ratificação ou retificação. Na resposta apresentada em 23/07/13 a recorrente reiterou a inexistência de vinculação com as empresas Lake Ville Equities Ltd., Cavestany S/A e Pharmanedh CV (fls. 65.049);

Processo nº 16561.720138/2013-36
Acórdão n.º 1301-002.185

S1-C3T1
Fl. 70.752

- Consta do Termo de Intimação nº 002/13 (fls. 65.076 a 65.079), emitido em 31/07/13, que a empresa teria apresentado em 31/07/12, planilhas contendo as memórias de cálculo de apurações dos preços de transferência apenas para os produtos abaixo relacionados:

Código do item	Nome comercial	Quantidade Ajustada (kg)	Preço Parâmetro Unitário (R\$)	Preço Praticado Unitário (R\$)	Ajustes (R\$)	Método de Ajuste
M011489	CLAVULANATO POTASSIO+AEROSIL(SUSP)	250,000	1.992,26	1.797,83	0,00	PIC
M011403	ITRACONAZOL PELLETS 20%	1.200,000	868,70	172,73	0,00	PRL 60
M011454	PANTOPRAZOL SODICO SESQUIDRATADO MICRON	246,858	577,01	396,56	0,00	PRL 60
M011674	OLEO COCO FRACIONADO	15.200,000	13,45	9,94	0,00	PIC
M010975	NIMESULIDA(MICRONIZADA)	2.434,590	81,80	41,55	0,00	PRL 60
M011532	ACIDO MEFENAMICO	1.155,620	11,44	26,12	16.964,56	PRL 60

Observação	M011674 - OLEO COCO FRACIONADO	Esta mercadoria não foi selecionada para auditoria de Preço de Transferência
-------------------	--------------------------------	--

- Da análise da planilha de ajustes elaborada pela fiscalização, (fls. 70.237 a 70.238), verifica-se que, relativamente aos produtos acima identificados, a fiscalização somente teria alterado os ajustes para os insumos com os códigos M011532 (ácido mefenâmico) e M011489 (clavulanato de potássio+Sylold). Com relação ao insumo com código M011532 o ajuste apurado pela recorrente pelo PRL60 foi de R\$ 16.964,56 e foi alterado pela fiscalização para R\$ 18.905,13, pelo mesmo método PRL60;

- Relativamente ao insumo com código M011489, consta do Termo de Intimação nº 002/2013 (fls. 65.076 a 65.079), que a recorrente foi novamente intimada a apresentar a documentação que teria suportado a apuração do preço parâmetro pelo método PIC. Em 10/09/13, após pedido de prorrogação de prazo, a EMS/SA apresentou cópia da Declaração de Importação nº 08/1065265-4, registrada em 15/07/2008 (fls. 65.095 a 65.098), e da Invoice nº 151/2008 (fls. 65.094), informando que a documentação comprovava a origem das mercadorias de país de tributação favorecida e que serviu de suporte para a apuração do preço parâmetro na aquisição do insumo Clavulanato Potássio + Aerosil. A fiscalização constatou que os documentos somente serviam para a apuração do preço praticado e nunca do preço parâmetro e adotou o método PRL60 com base nos elementos que dispunha para apuração dos ajustes no valor de R\$ 2.800.983,17.

- Apesar de afirmar no recurso voluntário que, se tivesse sido intimada a apresentar novo cálculo por outro método teria optado pelo método PIC, na mesma peça recursal afirma às fls. 70.619 que *"para o método PIC, apenas a fiscalização pode dispor dos dados, como as importações realizadas por terceiros, e que serviriam para demonstrar o cálculo pelo PIC"*.

Dessa forma e considerando o extenso e detalhado recurso apresentado pela recorrente, verificam-se insubsistentes as alegações de violação à ampla defesa. Conforme demonstrado, a maioria dos ajustes efetuados pela fiscalização não decorre da desqualificação do método efetuado pela recorrente mas sim porque no curso do procedimento fiscal a EMS S/A defendeu-se alegando a inexistência de vinculação com as empresas em relação às quais as importações realizadas foram objeto de ajustes pela fiscalização. Ademais, a falta de intimação para apresentação de novo cálculo de acordo com novo método adotado pela fiscalização para o insumo com código M011489 - Clavulanato Potássio + Aerosil não acarretou nenhum prejuízo para a recorrente, pois como será adiante demonstrado, no recurso voluntário manifesta sua opção pelo método PIC, entretanto, reconhece não possuir documentos para suportar a apuração por este método e afirma não ter condições de obtê-los.

Dos Tratados com a Holanda e Uruguai

Consta do Termo de Verificação - IRPJ/CSLL (fls. 70.239 a 70.264) anexo ao auto de infração, que a recorrente efetuou operações de importações de insumos com empresas vinculadas por exclusividade, assim definidas pelo art. 23, inciso X, da Lei nº 9.430/96, situadas no Uruguai (Cavestany S.A. e Lake Ville Equities Ltd.) e na Holanda (Pharmanedt C.V.).

A EMS S/A apresentou impugnação ao lançamento alegando que o Brasil firmou tratado para evitar dupla tributação com a Holanda e que o mesmo deve prevalecer sobre a legislação tributária interna, conforme prescreve o art. 98 do CTN e o art. 5º § 2º da Constituição Federal. Aduziu que a caracterização da vinculação para aplicação das regras de preços de transferência previstas na Lei nº 9.430/96 tomou por base o art. 23, inciso X, que contempla vinculação por exclusividade, entretanto, o tratado exige a presença de vínculo societário para ocorrência de ajustes no lucro decorrente de operações entre domiciliados nos Estados partes. Com relação às operações realizadas com domiciliados no Uruguai sustenta que a tributação dessas operações viola a previsão de não-discriminação vigente no Mercado Comum do Sul, prevista no Tratado de Assunção.

O órgão julgador *a quo* considerou improcedentes as alegações da recorrente e argumentou inexistir incompatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e o art. 9º da convenção modelo da OCDE, devendo ser aplicados os ajustes previstos nos arts. 18 e 19 da Lei nº 9.430/96 sempre que forem observadas circunstâncias que indiquem favorecimento de alguma ou ambas as partes. Relativamente à alegada violação ao Tratado de Assunção, no que tange à previsão de não-discriminação vigente no Mercado Comum do Sul, o acórdão recorrido refutou os argumentos da recorrente e decidiu que, assim como nos negócios celebrados entre pessoas jurídicas residentes e domiciliadas no Brasil, as operações entre os países membros devem ser realizadas em condições estritamente comutativas.

No recurso voluntário apresentado, a EMS S/A repete os argumentos apresentados na impugnação e contesta o acórdão recorrido afirmando que a DRJ não teria apontado a norma convencional permissiva da tributação nos casos de vinculação por exclusividade. Para a recorrente, a Lei nº 9.430/96, ao criar uma nova capitulação de comprador exclusivo, que independa de haver relação de controle societário, entra em choque com o tratado, criando uma forma obliqua de tributar o lucro da EMS S/A por uma operação com a Holanda, sem autorização convencional.

O art. 9º da Convenção Modelo da OCDE define o conceito de empresas associadas e admite a possibilidade de ajustamento dos preços de transferência por um Estado contratante se, nas relações entre as empresas associadas, não for observado o *arm's length price*, ou seja, se ocorrer o favorecimento de uma ou ambas as partes:

Artigo 9.º

Empresas associadas

1. Quando:

a) uma empresa de um Estado contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado contratante; ou

b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado

contratante e de uma empresa do outro Estado contratante, e em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, consequentemente, tributados.

2. Quando um Estado contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado - e tributar nessa conformidade - os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado contratante foi tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituírem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado, se as condições impostas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos. Na determinação deste ajustamento, serão tomadas em consideração as outras disposições da Convenção e as autoridades competentes dos Estados contratantes consultar-se-ão, se necessário.

Considerando que o acordo firmado entre o Brasil e a Holanda para evitar a dupla tributação, por meio do Decreto nº 355/91, não incorporou o item 2 do modelo OCDE, que trata da solução para os casos em que a aplicação da legislação nacional resultar em ajustes em desacordo com os princípios do artigo 9º, como alega ter ocorrido a recorrente, está assegurada a aplicação da legislação brasileira ao tema de preços de transferência.

Os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 dispõem sobre o controle e a tributação dos preços de transferência, delineando hipóteses fáticas caracterizadoras, bem assim, os métodos de apuração dos ajustes a serem efetuados pelo Estado Brasileiro, inclusive nos casos de operações entre empresas nacionais e pessoas jurídicas vinculadas por exclusividade domiciliadas no exterior, nos termos do art. 23, inciso X, da Lei nº 9.430/96.

A recorrente alega que o art. 23, inciso X, da Lei nº 9.430/96 criou uma nova capitulação de comprador exclusivo, que independe da existência de controle societário, e entra em choque com o tratado pois cria uma forma obliqua de tributar o lucro da EMS S/A por uma operação com a Holanda, sem autorização convencional.

Conforme já demonstrado, o Tratado Brasil-Holanda permite a aplicação da legislação brasileira de preços de transferência, não fazendo qualquer restrição aos dispositivos que tratam da definição do conceito de empresas vinculadas. Ao contrário, consta do referido tratado que às expressões por ele não definidas aplica-se o significado atribuído pela legislação do país contratante. Assim dispõe o item 2, art. 3º, do Capítulo II - Definições, do Decreto nº 355/91 (Tratado Brasil Holanda):

ARTIGO 3

Definições Gerais

[...]

2 - Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que

lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diversa.

Ao afirmar que o Tratado Brasil-Holanda somente permitiria a tributação dos ajustes de preços de transferência às operações realizadas entre empresas com vínculo societário, devendo ser excluídas da tributação os ajustes das operações com empresas vinculadas por exclusividade, a recorrente interpreta restritivamente a aplicação do arm's length principle. O que o art. 9º do da Convenção Modelo da OCDE fez foi incorporar referido princípio em nível de tratado, sem impor obstáculos à aplicação da legislação de preços de transferência dos países contratantes. Vejam os comentários publicados pela OCDE, ao artigo 9º da Convenção Modelo, no trecho abaixo transcrito:

"Questão é suscitada se procedimentos especiais que alguns países têm adotado para tratar transações entre partes vinculadas são consistentes com a convenção. Por exemplo, pode ser questionado se a inversão do ônus da prova ou presunções de todo tipo que são encontradas em legislações domésticas são consistentes com o princípio arm's length. Certo número de países interpreta o artigo como a jamais obstaculizar o ajuste de lucros de acordo com a legislação nacional que difiram daquelas do artigo e que o mesmo tem a função (apenas) de incorporar o princípio em nível de tratado. Adicionalmente, quase a totalidade dos países membros considera que requisição de informações adicionais e até mesmo a reversão do ônus da prova não constituiriam discriminação a que alude o artigo 24 da convenção (tratamento diferenciado entre nacional e estrangeiro). Entretanto, em alguns casos a aplicação da legislação nacional de alguns países pode resultar em ajustes de lucros em desacordo com os princípios do artigo. O artigo permite aos Estados contratantes tratar tais situações com ajustes correspondentes ou procedimentos conjunto de acordo. "

Diante do exposto, o fato do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE prever a possibilidade de tributação dos preços de transferência nas operações entre empresas associadas, em nada altera ou limita o controle dos preços de transferência estabelecidos pelos art. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96.

Acerca da compatibilidade entre a Lei nº 9.430/96 e o art. 9º da OCDE, a Solução de Consulta Cosit nº 6/01, assim decidiu:

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

Ementa: Aplicam-se os ajustes previstos na Lei n º 9.430, de 27 dezembro de 1996, em matéria de Preços de Transferência. Não há contradição entre o artigo 9 º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE - que trata dos preços de transferência nas convenções -, e os artigos 18 a 24 da Lei n º 9.430, de 1996, que inserem e tributam os preços de transferência na legislação fiscal brasileira. Tampouco há contradição entre as disposições da Lei n º 9.430, de 1996 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil em matéria relativa ao princípio arm's length .

Aplica-se o método Preço de Revenda menos Lucro – PRL, com margem de lucro de sessenta por cento, ao processo de produção de outro bem, para fatos geradores ocorridos a partir de 1 º de janeiro de 2000."

Por fim, a respeito da compatibilidade entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil segundo a Convenção Modelo da OCDE, a jurisprudência deste Colegiado tem manifestado pela inexistência de conflito entre os mesmos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano- calendário: 2007

EMBARGOS. OMISSÃO. Constatada omissão acerca de ponto sobre o qual o Colegiado deveria ter se manifestado, os embargos são acolhidos.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS. Não há contradição entre as disposições legais para determinação de ajustes de preço de transferência e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil.

(Acórdão 1302-001.741, de 19/01/2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano- calendário: 2006

[...]

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ACORDOS INTERNACIONAIS.

Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm's length.

(Acórdão nº 1402-002.122, de 01/03/2016)

Com relação à suposta violação ao Tratado de Assunção, firmado pelos países membros do Mercado Comum do Sul, e que prevê a não-discriminação por um Estado parte aos bens, serviços, capitais ou pessoas oriundas de outro Estado parte, entendo que não merecem reparos o acórdão recorrido. Como bem fundamentou o órgão julgador *a quo*, os negócios realizados entre pessoas jurídicas vinculadas, residentes e domiciliadas no Brasil, devem ser avaliados pelos mesmos valores que seriam realizados se as partes fossem independentes, com o objetivo de coibir a distribuição disfarçada de lucros prevista nos art. 464 a 469 do Decreto nº 3.000/99 (RIR). Por este motivo, as transações realizadas entre partes vinculadas em todos os países membros do Mercosul, e não apenas o Uruguai, sujeitam-se às regras dos preços de transferências e não se constituem em obstáculos à realização de negócios entre Brasil e Uruguai.

Dessa forma, inaceitável a alegação de que teria ocorrido ofensa ao disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional - CTN, o qual reza que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação interna.

Da Exclusividade Prevista no art. 23, inciso X, da Lei nº 9.430/96

A fiscalização constatou, com base em informações obtidas junto ao Siscomex - Sistema Integrado de Comércio Exterior, que no período de 01/01/2007 a 31/12/2011, todas as exportações realizadas pelas empresas Cavestany S.A (Uruguai), Lake Ville Equities S.A (Uruguai) e Pharmanedh C.V. (Holanda) tiveram como único e exclusivo importador brasileiro a EMS S/A. Assim, tendo sido demonstrada a vinculação por exclusividade, objeto do art. 23, inciso X, da Lei nº

9.430/96, a fiscalização aplicou as regras de preços de transferência às importações e efetuou a lavratura do auto de infração.

Na impugnação apresentada a EMS S/A defendeu-se afirmando não ser revendedora, distribuidora ou agente exclusiva dos produtos importados, assim como não teria acesso às informações e documentos relativos às demais transações comerciais de seus fornecedores no exterior. Aduziu que no ramo da indústria farmacêutica a seleção e adoção de um fornecedor de insumos exige procedimentos especiais junto à ANVISA, bem assim, que a própria fiscalização admitiu não existir uma sequência exata de invoices, fato este que não permitiria a afirmação de existência de exclusividade. Com a finalidade de comprovar suas alegações juntou à impugnação invoices emitidas a outros compradores pela Lake Ville Equities S.A e acrescentou que por adquirir seus insumos junto a tradings, a exclusividade constatada pela fiscalização estaria equivocada, pois deveria ser avaliada junto às indústrias produtoras dos insumos importados.

A DRJ/RPO considerou improcedentes as alegações da contribuinte. Em seu recurso voluntário a recorrente repete os argumentos da impugnação e afirma que a DRJ não conseguiu mostrar que a EMS teria exclusividade, bem assim, teria ido além invertendo o ônus probatório que é do Fisco.

Veja o que diz o art. 23, inciso X, da Lei nº 9.430/96:

Art. 23. Para efeito dos art. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

[...]

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Consta do Termo de Verificação Fiscal, que as planilhas anexadas aos autos às fls. 64.897 a 65.001 foram elaboradas com base nos relatórios obtidos no Siscomex e que haviam sido extraídos do sistema todas as importações do Brasil em que as empresas Cavestany S.A (Uruguai), Lake Ville Equities S.A (Uruguai) e Pharmanedh C.V. (Holanda) figuravam como exportadoras. Tendo em vista que a empresa EMS S/A foi a única e exclusiva importadora dos bens adquiridos dessas empresas, no período compreendido entre 2007 e 2011, restou caracterizada a exclusividade prevista no art.23, inciso X, da Lei nº 9.430/96.

As alegações da recorrente de que a DRJ teria tentado inverter o ônus probatório do Fisco, ao dizer que "*os documentos apresentados pela impugnante não teriam o condão de infirmar a conclusão de que estaria caracterizada a vinculação prevista no art. 23, X, da Lei nº 9.430/96*" igualmente não procede. Não se trata de inverter o ônus probatório pois conforme já demonstrado, a fiscalização anexou a prova da exclusividade conforme planilha elaborada com dados do Siscomex. Caberia à recorrente a apresentação de documentos comprobatórios da inexistência de exclusividade, entretanto, a documentação apresentada em sede de impugnação não comprovou que os bens importados, objeto de ajuste pela fiscalização, haviam sido importados por outras empresas brasileiras. Os documentos anexados à impugnação às fls. 70.404 e 70.405 referiam-se a importações de Omeprazol Pellets 8,5% da Lake Ville Equities S.A para a empresa Laboratório Teuto Brasileiro S/A, entretanto, referidos insumos não constavam da lista de bens

submetidos às regras de preços de transferência pela fiscalização (fls. 70.237 a 70.238), sendo portanto, imprestáveis à comprovação da inexistência de exclusividade, visto que a existência de exclusividade deve ser analisada individualmente para cada bem comercializado, nos termos da alínea I, do § 4, do art. 2º da Instrução Normativa nº 243/02:

Art. 2º Para os fins desta Instrução Normativa, consideram-se vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

[...]

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

[...]

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos IX e X:

I - a vinculação somente se aplica em relação às operações com os bens, serviços ou direitos para os quais se constatar a exclusividade;"

Igualmente não devem ser aceitas as alegações de que não houve manifestação de vontade da recorrente no sentido de se obter a exclusividade, bem assim, que não teria como conhecer as operações e os demais clientes das empresas com quem mantém relações comerciais. Veja o que dispõe o art. 2º, § 4º, inciso II, da Instrução Normativa nº 243/02, vigente à época dos fatos:

Art. 2º Para os fins desta Instrução Normativa, consideram-se vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

[...]

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

[...]

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos IX e X:

[...]

III - a exclusividade será constatada por meio de contrato escrito ou, na inexistência deste, pela prática de operações comerciais, relacionadas a um tipo de bem, serviço ou direito, efetuadas exclusivamente entre as duas pessoas jurídicas ou exclusivamente por intermédio de uma delas.

Dessa forma, a caracterização da exclusividade independe da manifestação expressa da vontade da recorrente, bastando para tanto a prática de operações de compra e venda relativas a determinado bem, efetuadas exclusivamente entre as duas pessoas jurídicas em um determinado período. O fato da recorrente utilizar os bens adquiridos em seu processo produtivo, sem diretamente revendê-los, distribuí-los ou agenciá-los, não afasta o fato de ser a EMS S.A a

única e exclusiva adquirente dos bens importados das empresas Cavestany S.A, Lake Ville Equities S.A e Pharmanedh C.V., os quais serão também, exclusivamente, por ela comercializados após industrialização, devendo portanto, sujeitar-se ao controle dos custos de produção previstos no art. 18, inciso II, alínea "d", 1, da Lei nº 9.430/96.

A recorrente afirma que não detém qualquer controle ou ingerência nas outras vendas que o exportador faça, nem tem como conhecer quais as operações e quem são os demais clientes das empresas com que mantém relações comerciais, motivo pelo qual não pode ser punida com aplicação de multa sobre algo que não pode adivinhar.

A EMS S/A não pode se eximir de ter seus custos ajustados pelas regras de preços de transferência sob o argumento de que não tinha conhecimento de que era a única e exclusiva importadora brasileira dos bens adquiridos das empresas Cavestany S.A (Uruguai), Lake Ville Equities S.A (Uruguai) e Pharmanedh C.V. (Holanda). Uma vez comprovada pela fiscalização a condição de exclusividade, os bens adquiridos sujeitam-se às regras de preços de transferência conforme disposto nos arts. 18 e 23, inciso X, da Lei nº 9.430/96 devendo inclusive, ser aplicada a multa prevista no art. 44 do mesmo diploma legal nos casos de lançamento de ofício

A EMS S.A menciona em seu recurso voluntário que a própria fiscalização admitiu não existir uma sequencia exata de invoices emitidas para a autuada, motivo pelo qual não seria possível se falar em exclusividade. De fato, no Termo de Verificação Fiscal consta a seguinte informação:

"Em análise dos dados constantes das planilhas de Faturas (Invoices) emitidas pelas empresas Cavestany, Lake Ville e Pharmanedt, no período compreendido entre 2007 e 2011, constatei que a numeração é sequencial com poucas falhas, demonstrando que a EMS S.A. (Brasil) é quem adquire a maioria, quase que absoluta, das mercadorias comercializadas pelas referidas empresas sediadas no exterior."

Entretanto, as falhas na sequencia das invoices emitidas pelas empresas exportadoras não são suficientes para afastar a conclusão de exclusividade feita pela fiscalização, pelos seguintes motivos: (i) o simples fato das invoices faltantes não terem sido emitidas para a EMS S/A, não permite concluir que as mesmas foram emitidas para empresas brasileiras, isto porque, podem ser referentes a vendas realizadas pelas exportadoras para outros países; (ii) ainda que se admitisse que tivessem sido emitidas para empresas brasileiras, poderiam se referir a outros bens que não os objeto de ajustes efetuados pela fiscalização.

A recorrente alega adquirir seus insumos de um mercado em que as empresas se organizam em tradings, que importam insumos da Ásia e Europa para repasse às indústrias farmacêuticas. Entende a EMS S/A que, por serem as trading meras intermediárias, para avaliação da exclusividade teriam que ser buscadas as vendas das indústrias que as tradings adquirem para repassar à recorrente. Não merecem prosperar os argumentos da recorrente, isto porque inexistente previsão legal específica para que não seja caracterizada a vinculação por exclusividade quando as aquisições forem efetuadas de tradings, devendo ser aplicado ao caso concreto o disposto no art. 23, inciso X da Lei nº 9.340/96.

Da Legalidade da Instrução Normativa SRF nº 243/02

Afirma a recorrente que a Lei nº 9.430/96, expressamente, fixa a média aritmética para o cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, enquanto a IN SRF nº 243/02 fixa a média

ponderada, de modo que a norma regulamentar inovou e majorou o tributo sem base legal, em flagrante violação ao princípio da legalidade. Acrescenta que o reconhecimento dessa violação consta da exposição de motivos da Medida Provisória nº 478/2009.

O acórdão recorrido entendeu que a autoridade administrativa não dispunha de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, estando vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

No recurso voluntário ora apreciado, a recorrente opõe-se ao acórdão recorrido afirmando que, se a Instrução Normativa nº 243/02 não inovou, bastaria a aplicação da lei, e assim, a DRJ não teria enfrentado a questão de mera aplicação da Lei nº 9.430/96.

A recorrente alega que com a expressa revogação da Instrução Normativa nº 243/02, teria se tornado impossível a aplicação de suas previsões para a apuração do preço parâmetro, devendo ser aplicada apenas a Lei nº 9.430/96, o que não teria sido feito pela fiscalização. Equivoca-se a recorrente em suas alegações, isto porque, conforme já demonstrado quando do enfrentamento da revogação da Instrução Normativa SRF nº 243/02, as normas nela estabelecidas continuaram vigentes com a publicação da Instrução Normativa RFB nº 1.312/12 para os fatos geradores ocorridos até 31/12/2012.

A recorrente defende que a Instrução Normativa SRF nº 243/02 trouxe preceitos não existentes na Lei nº 9.430/96 e que o preço parâmetro calculado conforme a IN teria sido ilegalmente reduzido. Com o escopo de comprovar suas alegações junta ao recurso voluntário laudo técnico demonstrando que a metodologia utilizada pela fiscalização implicou em majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo em vista a aplicação de metodologia diversa da prevista em lei.

Apesar da recorrente ter trazido aos autos laudo e alguns acórdãos corroborando seus argumentos sobre a ilegalidade da referida Instrução Normativa, a jurisprudência administrativa deste Colegiado não é unânime e me filio ao entendimento extraído do voto vencedor do I Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, no Acórdão nº 1301-001.056, da sessão de 02/10/2012, o qual adoto como razões de decidir, nos termos do art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/99:

"Com efeito, as regras de preços de transferência, introduzidas no ordenamento jurídico pátrio por meio da já citada Lei nº 9.430, de 1996, objetivam impedir que, por meio de artifícios, rendas que deveriam permanecer no país sejam transferidas para o exterior. Tratando-se de operações de importação de bens, serviços e direitos, tais transferências poderiam se dar por meio de superfaturamento, em que os custos seriam artificialmente majorados. A diferença entre o custo majorado e o que seria incorrido em uma operação sem artificialismos revela o montante da renda que, indevidamente, está sendo remetido ao exterior.

O que, no parágrafo anterior, denominou-se CUSTO INCORRIDO SEM ARTIFICIALISMOS, nada mais é que o PREÇO PARÂMETRO almejado pela lei a partir do estabelecimento de métodos matemáticos.

O que a legislação de preços de transferência objetiva, portanto, é identificar, por meio de métodos matemáticos, o custo (no caso da importação) efetivo de determinado bem, serviço ou direito, caso a operação não seja realizada com pessoa vinculada ou com pessoa situada em país ou dependência com tributação favorecida ou cuja legislação interna oponha sigilo à divulgação de informações referentes à sua constituição societária ou titularidade.

Observa-se que, no método em debate (PRL 60), o legislador partiu do preço de revenda para chegar ao custo. Assim, parece razoável que se possa buscar a expressão matemática do preço parâmetro por meio do caminho inverso, isto é, através dos elementos formadores do preço.

Em elevada sintetização, a formação de preços consiste em um processo de acumulação de custos, acrescida de uma margem de lucro. Admitida uma liberdade terminológica, isto é, abandonado o rigor dos conceitos próprios da teoria econômica, pode-se afirmar que o preço praticado por determinada unidade produtiva resulta da soma dos custos totais incorridos no processo produtivo, incluídos aí a remuneração dos fatores de produção (valor agregado), acrescidos de uma margem de lucro.

A grosso modo, o preço de venda (PV) de um determinado produto poderia ser assim determinado: $PV = \text{custo de importação dos insumos} + \text{custo incorrido no processo produtivo (remuneração de fatores = valor agregado)} + \text{impostos, descontos incondicionais, comissões, etc. (despesas fixas e variáveis)} + \text{margem de lucro}$.

No caso da aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro a insumo importado utilizado no processo produtivo, o preço parâmetro representa o custo de importação livre dos elementos previstos na lei como integrantes do preço de revenda. Daí que se considera esse preço de revenda diminuído dos descontos incondicionais; dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; das comissões e corretagens pagas; da margem de lucro fixada pela lei (60% sobre o preço de revenda após deduzidos os descontos incondicionais, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e as comissões e corretagens pagas); e do valor agregado do país.

Exprimindo matematicamente esta primeira análise, teríamos:

$$PP = PR - C/D - ML (PR - C/D) - VA$$

Onde:

PP = Preço Parâmetro;

C/D = Custos e Despesas previstos na lei;

ML = Margem de Lucro

VA = Valor Agregado

Considerando "PR - C/D" como Preço Líquido de Revenda (PLV), teríamos:

$$PP = PLV - ML (PLV) - VA$$

Vê-se, pois, que, na metodologia do PRL, a determinação do preço parâmetro parte do preço de revenda para, excluindo os elementos formadores deste mesmo preço (custos e despesas incorridos; margem de lucro; e valor agregado) chegar ao valor de comparação estipulado pela lei.

Noutra vertente, utilizando-se a mesma nomenclatura acima, o preço parâmetro também poderia ser expresso da seguinte forma:

$$PP = PLV - ML (PLV - VA)$$

ou

$$PP = PLV - ML (PLV) + ML (VA)$$

Note-se que, neste caso, o preço de comparação (preço parâmetro), que deveria representar o preço de revenda diminuído dos seus elementos formadores, passa a ser o preço de revenda diminuído dos custos e despesas incorridos e da margem de lucro incidente sobre ele, porém, acrescido da margem de lucro incidente sobre o valor agregado, o que, à evidência, revela artificialismo na sua determinação e desvio em relação ao pretendido pela lei.

Como reforço à interpretação aqui expendida, segue, abaixo, pronunciamento do Ilustre Conselheiro Leonardo Andrade do Couto (acórdão nº 1102-00610, de 23 de novembro de 2011), que, escudando-se em estudo feito pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, naquilo que importa reproduzir, assinalou:

[...]

Em recente trabalho sobre o tema, a PGFN justifica o porquê da apuração nos termos supra estipulados em detrimento à sistemática suscitada pelo sujeito passivo, e esclarece que pela leitura do art. 18, da Lei nº 9.430/96 já se poderia chegar a essa conclusão:

É importante ressaltar, nesse passo, que a fórmula mencionada pode ser extraída da leitura do art. 18 da Lei nº 9.430/96, considerando a falta de clareza na redação do item I do inciso II, in verbis:

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) da margem de lucro de:*

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;

(grifos do original)

De fato, é possível interpretar o texto legal no sentido de que o parâmetro seria obtido a partir da “média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos (i) dos descontos incondicionais concedidos, (ii) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, (iii) das comissões e corretagens pagas, (iv) da margem de lucro de sessenta por cento, e (v) do valor agregado no País”.

A margem de lucro de sessenta por cento, por sua vez, seria calculada exclusivamente “sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores”. Nesse sentido, vale transcrever as observações de Ricardo Marozzi Gregório acerca da falta de clareza do texto legal:

“Neste ponto, um importante aspecto deve ser observado. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “I” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas

anteriores e do valor agregado no País” Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da reposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”. [...]

Quanto à primeira investigação, já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “I” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00: [...]

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “I” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no “caput” do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. [...]

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada: $PP = PL - 0,6 \times PL - VA$.” (Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PR. In: Tributos e Preços de Transferência. 3º vol. São Paulo. Dialética, 2009. p. 170-915.

Nessa linha de raciocínio, nota-se que a expressão “do valor agregado” se refere ao termo “diminuídos” (inciso II), e não à palavra “deduzidos” (item I da alínea d). Como apontado no trecho citado, cuida-se de técnica redacional inapropriada, voltada a evitar a inclusão de mais uma alínea no inciso II do art. 18, hipótese que se visualiza abaixo:

II Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, **diminuídos**:

- a) **dos** descontos incondicionais concedidos;
- b) **dos** impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) **das** comissões e corretagens pagas;
- d) **da** margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

e) e **do** valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

Por outro lado, a tese de que o valor agregado deve ser incluído no cálculo da margem de lucro não está em sintonia à própria dicção do dispositivo legal. Para abrigar a interpretação proposta pela contribuinte, o item 1 do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430/96 deveria ser redigido nos seguintes termos:

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

ou

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

...

Em resumo, é necessário deixar claro que a interpretação meramente gramatical do art. 18 da Lei nº 9.430/96 pode resultar em diferentes fórmulas de cálculo do PRL 60, o que denota que não há uma única fórmula “pronta e acabada” no diploma legal. Assim como em qualquer texto, a interpretação da Lei nº 9.430/96 é plurívoca, o que dá margem a dúvidas que devem ser esclarecidas pela regulamentação administrativa.

Não resta dúvida de que a Instrução Normativa 243/2002 revela interpretação distinta da que foi feita pela a que lhe antecedeu (Instrução Normativa SRF nº 32, de 2001), mas isso não autoriza a conclusão de que a interpretação anterior estava em conformidade com a lei e a atual representou inovação. Ao contrário, como anteriormente demonstrado, a interpretação trazida pela Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, é a que melhor traduz os comandos estampados no art. 18 da Lei nº 9.430/96, vez que revela com maior precisão o objetivo almejado pelo referido diploma legal.

No que diz respeito à proporcionalização, a questão é de ordem puramente matemática (e não jurídica), que empresta maior exatidão na determinação do preço parâmetro.

Tratando-se de comparação de custos (CUSTO LEGAL/PREÇO PARÂMETRO X CUSTO APROPRIADO), resta evidente que eu não posso confrontar o custo do insumo (PARTE DO PRODUTO) com o custo total do produto.

Ademais, a proporcionalização em comento produz a exclusão *in totum* do valor agregado, permitindo, assim, a explicitação mais adequada do preço parâmetro.

A alegada “*majoração (indevida) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*”, logicamente, é mera decorrência de exercício interpretativo das disposições do art. 18 da Lei nº 9.430/96, que, afastando os preceitos da Instrução Normativa nº 243/2002, revelou alternativa matemática mais favorável para a determinação do ajuste exigido pela legislação de regência.

O fato de a exposição de motivos da Medida Provisória nº 478, de 2009, assinalar que grande parte da legislação relativa a preços de transferência encontra-se baseada em normas complementares não autoriza concluir que referida Medida pretendeu corrigir ilegalidades da Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

O objetivo, a bem da verdade, foi, nos exatos termos ali expressos, “*reduzir a litigiosidade que a matéria tem suscitado*”.

Resta evidente que a inclusão da fórmula de determinação do preço parâmetro sob discussão em dispositivo com força de lei, a exemplo do que fez a Medida Provisória nº 563, de 03 de abril de 2012, atual Lei nº 12.715, de 2012, contribui para a redução dos litígios, mas, como dito, isto não significa dizer que a interpretação trazida pela norma complementar editada pela Receita Federal inovou em relação ao comando legal da qual ela emergiu. Em sentido contrário, tem-se que a contemplação em referência reafirma a procedência da interpretação infralegal, vez que representa absoluta convergência com o objetivo almejado pelas regras de preços de transferência.

Cabe destacar que, não obstante a reprodução da metodologia trazida pela Instrução Normativa 243/2002, tanto a Medida Provisória nº 478, como a de nº 563, não trataram exclusivamente desta matéria (metodologia do cálculo do preço parâmetro), eis que promoveram, fundamentalmente, alteração na margem de lucro.

Releva notar que os efeitos econômicos decorrentes da aplicação do método PRL 60, residem, essencialmente, na fixação, pela lei, da margem de lucro de 60%, matéria em relação a qual, ao menos em seara administrativa, a autoridade julgadora não pode se desviar do estabelecido em lei.

A Medida Provisória nº 563/2012 (Lei nº 12.715, de 2012), ao reproduzir a metodologia estampada na Instrução Normativa 243/2002, joga por terra o argumento de que referida norma complementar viola o princípio "*arm's lenght*" e reafirma o reverberado por densa doutrina no sentido de que, visto pela ótica econômica, o fator negativo do método PRL 60 repousa na margem de lucro de 60%, considerada excessiva se comparada a aplicável aos casos de importação para revenda (20%).

Aqui, não se está negando eventuais efeitos negativos, do ponto de vista econômico, da fórmula estampada na IN 243, mas, apenas, destacando que ela retrata de forma fiel o estabelecido pela lei de regência.

Concluiu, assim, o Colegiado, no sentido de que a expressão matemática extraída das disposições da IN 243 é a que otimiza o pretendido pelas normas de preços de transferência, eis que: i) matematicamente, preserva uma margem de lucro mínima, no patamar fixado pela lei (60%); ii) possibilita o ajuste tomando por base o insumo importado, e não o valor total do produto dele decorrente; iii) exclui integralmente o valor agregado, permitindo a explicitação do preço parâmetro livre de qualquer artificialismo; e iv) em que pese eventuais distorções econômicas no âmbito em que é aplicada (empresas submetidas ao controle), alcança o objetivo pretendido pelas normas de preços de transferência."

Dessa forma, considerando que a Instrução Normativa nº 243/02 apenas interpretou o comando legal do art. 18 da Lei nº 9.430/96, é improcedente a alegação da recorrente de que teria ocorrido ofensa ao princípio constitucional da legalidade.

Equivoca-se também a recorrente quando afirma que a exposição de motivos da MP nº 478/09 teria reconhecido explicitamente que a Instrução Normativa SRF nº 243/02 continha regras que não constavam da Lei nº 9.430/96. Em sua exposição de motivos, a Advocacia Geral da União justifica as alterações trazidas pela MP nº 478/09 com o intuito de reduzir a litigiosidade que a Lei nº 9.430/96 causava e não a Instrução Normativa SRF nº 243/02. Dessa forma, a colocação em lei da interpretação dada pela Instrução Normativa SRF nº 243/02, não é um reconhecimento de ilegalidade da referida Instrução Normativa, ao contrário, corrobora a correta interpretação por ela dada e extingue as demais possibilidades de interpretação dadas anteriormente à lei e que foram objeto de diversas discussões no contencioso administrativo e no Poder Judiciário.

Do Método PRL

No recurso voluntário ora apreciado a recorrente apresenta diversos questionamentos a respeito de incorreções na apuração do preço parâmetro pelo método PRL - Preço de Revenda Menos Lucro.

I - Incompatibilidade do método com as práticas vigentes no ramo da indústria farmacêutica:

A EMS S/A afirma que a DRJ simplesmente ignorou as provas e peculiaridades do setor farmacêutico e repisou os argumentos da impugnação. Assevera que no ramo da indústria farmacêutica há normas de controle de preços previstas na Lei nº 10.742/03 e por este motivo, os preços por ela praticados não têm relação direta com os custos do seus insumos, sendo absurdo aplicar uma fórmula que tenta presumir o preço do insumo a partir do preço de venda. Aduz que aplica-se à hipótese a regra do art. 21, § 2º da Lei nº 9.430/96, cabendo à fiscalização intimar os órgãos de controle para averiguar a margem de lucro vigente no setor. Alega ainda que a nova sistemática do PRL vigente a partir da Lei nº 12.712/12 traz o percentual de 40% para o setor farmacêutico, evidenciando que a situação anterior era absurda e pleiteia a aplicação das novas regras em respeito à retroatividade benigna.

Equivoca-se a recorrente ao afirmar que o método não seria aplicável às indústrias farmacêuticas em virtude das normas de controle de preços previstas na Lei nº 10.742/03. Inexiste na legislação de preços de transferência qualquer vedação à aplicação do método PRL para as indústrias farmacêuticas, bem assim, o fato dos preços do setor estarem sujeitos ao controle de preços não afasta a aplicação dos percentuais de presunção de lucro estabelecidos pelo art. 18, inciso II, alínea "d" da Lei nº 9.430/96, então vigente à época dos fatos geradores.

Relativamente à alegação de que caberia à fiscalização intimar os órgãos de controle para averiguar a margem de lucro vigente no setor, para apuração de margens de lucros diversas, conforme preceito legal constante do art. 21, § 2º da Lei nº 9.430/96, de igual sorte não assiste razão à recorrente. Assim dispõe referido dispositivo legal:

Art. 21. Os custos e preços médios a que se referem os arts. 18 e 19 deverão ser apurados com base em:

[...]

§ 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.

Verifica-se portanto, que o ônus probatório de que as margens de lucro estabelecidas pela legislação não são aplicáveis é do contribuinte e não da fiscalização. Diversamente do alegado pela recorrente, não cabe à fiscalização intimar o órgão de controle para obtenção da margem de lucro setorial, até mesmo porque tal informação é insuficiente para que a mesma seja adotada. De acordo com o § 2º do art. 21 da Lei nº 9.430/96 cabe ao contribuinte comprovar as margens diversas com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados conforme disposto no referido artigo.

A recorrente pleiteia a aplicação do percentual de lucro de 40% estabelecido para o setor farmacêutico pela Lei nº 12.715/12 em prestígio à retroatividade benigna. Não assiste razão à recorrente, segundo o art. 144 do Código Tributário Nacional, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

No caso, o art. 48 da Lei nº 12.715/12 alterou o percentual de presunção de lucro estabelecido para o setor farmacêutico, reduzindo-o de 60% para 40%, entretanto, a vigência de tal alteração somente teve início de 01/01/13, de forma que para o auto de infração ora apreciado, agiu corretamente a fiscalização ao aplicar o percentual de 60% estabelecido pelo art. 18, inciso II, alínea "d 1", da Lei nº 9.430/96, então vigente à época dos fatos geradores ocorridos em 2008.

Com relação à aplicação da retroatividade benigna pleiteada pela recorrente, o Código Tributário Nacional prevê em seu art. 106, as hipóteses em que lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso concreto, a redução do percentual de presunção de lucro não se amolda a nenhuma das hipóteses legais de aplicação retroativa da lei: (i) não se trata de lei interpretativa; (ii) não deixa de definir o ato como infração; (iii) não deixa de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão; (iv) não comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Dessa forma, inadmissível a aplicação retroativa das alterações promovidas pela Lei nº 12.715/12 sobre os percentuais de presunção de lucro.

A recorrente traz aos autos o acórdão 1º 1302-00.915, de 10/04/12, tendo como recorrente Laboratórios Pfizer Ltda, para comprovar suas afirmações de que, no caso de preços controlados, a margem de lucro seria irreal, contrariando as premissas da lei. Entretanto, em recente julgamento realizado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, para o mesmo contribuinte Laboratórios Pfizer Ltda, houve decisão em sentido contrário, reconhecendo a legalidade do método PRL60 estabelecido pela Instrução Normativa SRF nº 243/02:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano- calendário: 2006, 2007

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. LEGALIDADE DA IN SRF
243/2002.*

A IN SRF nº 243/2002 conforma-se à disposição do artigo 18, da Lei nº 9.430/1996, com redação conferida pela Lei nº 9.959/2000, ao proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção.

Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

(Acórdão nº 9101-002.263, de 03/03/16)

II - Importações de 2007 no Cálculo dos Preços de 2008

A recorrente afirma que na apuração dos ajustes decorrentes da aplicação dos preços de transferência foram considerados os preços de vendas de medicamentos ocorridas em 2008, entretanto, esses preços sofreram influências das aquisições de 2007, de forma que o correto seria excluir as vendas do início de 2008, relativas aos insumos adquiridos em 2007, devendo ser consideradas somente as vendas realizadas dos produtos fabricados com insumos adquiridos em 2008. Alega que a apuração do preço praticado como a média do custo do estoque inicial com o custo das importações de 2008 não tem o condão de expurgar a influência das aquisições ocorridas em 2007, sobretudo se levado em consideração a substancial alteração da cotação do dólar em 2008.

O método de apuração pleiteado pela recorrente, com a exclusão dos valores das vendas relativas ao produtos fabricados com insumos adquiridos em 2007, bem assim, dos saldos iniciais dos insumos adquiridos em períodos anteriores, além de não encontrar respaldo legal, contraria disposição expressa do § 3º, do art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 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:

[...]

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e

no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 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.

Assim, considerando que a atividade da fiscalização é vinculada e obrigatória, não há como acolher as alegações de erro na base de cálculo efetuadas pela recorrente, pois o lançamento foi efetuado conforme previsão legal contida na legislação vigente à época dos fatos geradores.

III - Da Exclusão das Vendas às Controladas na Apuração do Preço Parâmetro

A recorrente contesta a autuação afirmando que foram computadas no cálculo do preço parâmetro, indevidamente, vendas efetuadas a empresas com vínculo com a EMS S/A, em afronta ao disposto no art. 18, § 3º da Lei nº 9.430/96 e no art. 12, § 1º da Instrução Normativa SRF nº 243/02. Com a finalidade de comprovar as alegações anexou aos autos uma lista de vendas por ela efetuadas a suas controladas, quais sejam: Germed Farmacêutica Ltda, EMS Sigma Pharma Ltda, Nature's Plus Farmacêutica Ltda e Legrand Pharma Ind Farmac Ltda.

Após análise da planilha anexada à impugnação pela recorrente (fls. 70.406 a 70.464), foi constatado que a quase totalidade das vendas nela relacionadas não foram computadas na apuração dos preços parâmetros por serem referentes a vendas de produtos cujos insumos utilizados em sua fabricação não foram objeto de ajustes de preços de transferência. Os únicos códigos de itens que constam tanto planilha "Preços Líquidos Unitários de Venda" - Anexo VI ao Termo de Verificação IRPJ/CSLL, utilizada pela fiscalização para cálculo dos preços parâmetros, quanto da planilha anexada à impugnação pela recorrente são os códigos abaixo relacionados:

Código do Produto	Nome Comercial Planilha Anexada à Impugnação	Nome Comercial Planilha Elaborada pela Fiscalização
010228	Dióxido de Titânio	Secnidazol Po Susp450 mg Fr 15ml-lg
010514	Propilparabeno	Clor Metformina 500mg 60 Comp Rev - lg
010525	Clor Ciprofloxacino3,5	Clor Ciprofloxacino3,5 mg/g pom 3,5 g- lg
012124	Espironolactona 25 mg	Espironolactona 25 mg 2bltx 15 comp -Gd

012432	Topiramato 25 mg (C1)	Topiramato 25 mg (C1) 3bbltx 20 comp REv-Gd
--------	-----------------------	---

Com relação ao código 010228 consta da planilha apresentada na impugnação que o nome comercial do produto é "dióxido de titânio" e para o código 010514 o nome comercial é "proprilparabeno", entretanto, na planilha elaborada pela fiscalização para apuração dos preços líquidos unitários de venda (Anexo VI ao Termo de Verificação Fiscal - fls. 70.167 a 70.176) tais códigos referem-se a produtos diversos. Ademais, não foi identificada nenhuma venda às empresas vinculadas relacionadas na planilha anexa à impugnação, dentre as vendas utilizadas pela fiscalização para apuração do preço parâmetro dos insumos utilizados na fabricação do produtos com os códigos 010228 - Secnidazol Po Susp450 mg Fr 15ml-lg (fls. 67.299 a 67.304) e 010514 - Clor Metformina 500mg 60 Comp Rev - lg (fls. 67.860 a 67.869).

Para os produtos comercializados com os códigos 012124 - Espironolactona 25 mg 2bltx 15 comp -Gd e 012432 - Topiramato 25 mg (C1) 3bbltx 20 comp REv-Gd, também não foi identificada nenhuma venda às empresas vinculadas relacionadas na planilha anexada à impugnação, dentre as vendas utilizadas pela fiscalização para apuração do preço parâmetro dos insumos utilizados a fiscalização (fls. 68.320). Já para o produto com o código 010525 - Clor Ciprofloxacino 3,5 mg/g pom 3,5 g- lg foi identificada uma única venda à controlada Germed Farmacêutica Ltda, referente à NF nº 45308, emitida em 19/05/08, dentre as vendas utilizadas pela fiscalização para cálculo do preço parâmetro (fls. 67.910 a 67.912). Todavia, a exclusão da referida nota fiscal, no valor de R\$ 120,00 em nada alteraria o valor do lançamento pois não foi efetuado nenhum ajuste ao preço praticado na aquisição do insumo M010835 - Cloridrato de Ciprofloxacino, tendo em vista que o preço parâmetro apurado pela fiscalização foi superior ao preço praticado pela recorrente (fls. 70.237 a 70.238).

IV - Da Dedução do PIS/COFINS na Apuração do Preço Parâmetro

A recorrente alega que foram deduzidas, indevidamente, as contribuições para o PIS/COFINS dos preços de venda para fins de cálculo do preço parâmetro, tendo em vista que a EMS S/A, em conformidade com a tributação diferenciada prevista na Lei nº 10.147/00, não acresce a seus preços o gravame delas decorrentes. Ao deduzir os valores dessas contribuições dos preços de vendas utilizadas na apuração do preço parâmetro, a fiscalização acabou por reduzi-lo, gerando ajustes indevidos.

Para a solução da lide, transcrevo os arts. 1º a 3º da Lei nº 10.147/00, que tratam da tributação prevista na Lei nº 10.147/00

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

respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002)

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

[...]

Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples.

Art. 3º Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo: (Redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002)

I - tenham firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; ou (Incluído pela Lei nº 10.548, de 2002)

II - cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001. (Incluído pela Lei nº 10.548, de 2002)

Verifica-se que apenas as pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial e importador ficaram dispensadas do recolhimento das contribuições para a COFINS e PIS sobre a receita de vendas de produtos farmacêuticos, porque tiveram suas alíquotas reduzidas a zero. Dessa forma, as indústrias e importadores de produtos farmacêuticos, que é o caso da EMS S/A, estão sujeitas à incidência de alíquotas diferenciadas de COFINS e PIS sobre a receita de bruta da venda de medicamentos, nos valores de, respectivamente, de 9,9% e 2,1%. Por outro lado, para os produtos da chamada "lista positiva", relacionados no art. 3º acima transcrito, é concedido o

benefício fiscal do crédito presumido, condicionado ao compromisso de ajustamento de conduta e à sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do referido crédito.

Assim, diversamente do alegado pela recorrente, a receita de vendas de seus produtos sofrem a incidência de COFINS e PIS, independentemente da utilização ou não do benefício do crédito presumido. O fato da recorrente ter ou não se utilizado do benefício do crédito presumido não afasta a incidência dessas contribuições sobre as vendas por ela efetuadas, devendo tais contribuições serem excluídas do preço de venda para apuração dos preços parâmetros, nos termos do art. 18, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96, regulamentado pelo § 7º do art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/02:

Lei 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:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*
 - 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; (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*
 - 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)*

Instrução Normativa SRF nº 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:

[...]

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

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

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

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

O entendimento jurisprudencial deste Colegiado tem sido no sentido de que na apuração do preço parâmetro os valores de COFINS e PIS incidentes sobre as vendas devem ser excluídos dos preços de revenda praticados pelas das pessoas jurídicas, ainda que estas estejam submetidas ao regime especial previsto na Lei nº 10.147/00:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PARÂMETRO.

IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE AS VENDAS. PIS E COFINS. DEDUÇÃO.

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

(Acórdão nº 1301-002.015, de 04/05/16)

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

É cabível a dedução dos valores correspondentes à contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins da média aritmética ponderada dos preços de revenda praticados para fim de fixação do preço parâmetro apurado de acordo com o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), mesmo que a pessoa jurídica tenha aderido ao regime especial de crédito presumido estabelecido pela Lei nº 10.147/2000 ao importador ou fabricante de medicamentos nela previstos.

(Acórdão nº 1401-001.527, de 02/02/16)

V - Da Inclusão dos Valores de Fretes, Seguros e Tributos

A recorrente insurge-se contra a inclusão dos valores de fretes, seguros e tributos no apuração do preço praticado na importação dos insumos alegando que, por estar sujeita ao controle de preços do setor farmacêutico pelos órgãos governamentais, tais valores não seriam recuperáveis quando da venda dos produtos.

A inclusão dos valores de fretes, seguros e impostos no preço praticado nas importações foi estabelecida pelo art. 18, § 6º da 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:

[...]

§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.

Relativamente às alegações de que referido dispositivo legal não se aplicaria às empresas cujos preços de vendas são controlados por órgãos governamentais, inexistente na legislação de preços de transferência qualquer previsão legal nesse sentido. A atividade da fiscalização é vinculada e não pode ser afastada sob pena de responsabilidade funcional, assim, não merecem reparos o acórdão recorrido que considerou correto o cálculo da autuação e improcedentes os argumentos da recorrente

VI - Da Aplicabilidade do Método PRL

A EMS S/A alega que não foram consideradas pela fiscalização situações especiais que tornariam inviável a apuração pelo método PRL. Aponta que os insumos importados de diferentes fabricantes, com diferentes formas de apresentação (micronizado ou comprimido), ou que tenham como origem a Farmacopeia Europeia, teriam provocado distorções nos cálculos do PRL, motivo pelo qual a fiscalização deveria ter se utilizado de outro método para apuração do ajustes. Aduz ainda que teria demonstrado o cálculo pelo método PIC de produto indevidamente incluído no PRL.

De início, vale ressaltar que o fato do insumo M010676 (clioquinol) ter sido adquirido de diferentes fabricantes não é motivo para inviabilizar a apuração pelo método PRL, isto porque o preço praticado é obtido pela média das importações realizadas sendo irrelevante que o insumo tenha sido adquirido de um ou vários fabricantes.

A recorrente alega que o agrupamento de itens para cálculo do preço praticado teria gerado distorções e em seguida transcreve os ajustes efetuados pela fiscalização. Não assiste razão à recorrente visto que os ajustes efetuados pela fiscalização decorreram não do fato de terem sido utilizados dois códigos distintos para o mesmo insumo com o objetivo de diferenciar a origem da Farmacopeia Europeia das demais, mas da diferença entre os preços praticados e os preços parâmetros, apurados conforme o art. 18 da Lei nº 0.430/96. Já para os insumos que tiveram códigos distintos dependendo da forma de apresentação, se micronizado ou comprimido, e foram agrupados para cálculo dos preços praticados, entendo que não merece reparos o acórdão recorrido que assim decidiu:

"Finalmente, há que se registrar que, para todos os insumos relativamente aos quais foi aplicada a legislação de preços de transferência, foram consideradas as mesmas unidades de medida, de modo que as formas de apresentação dos insumos, quando da importação, não provocaram distorções nos cálculos."

Para o insumo M011489 - Clavulanato de Potássio + Aerosil (Susp) a recorrente afirma que o mesmo foi incluído indevidamente no método PRL pois teria sido apresentada documentação utilizada pela empresa para apuração pelo método PIC. Diversamente do alegado pela recorrente, em atendimento à intimação da fiscalização para entrega da documentação de suporte da apuração do método PIC, foi entregue uma Declaração de Importação e uma invoice,

referente à importação efetuada pela própria recorrente, motivo pelo qual a fiscalização efetuou apuração com os elementos disponíveis, nos termos do parágrafo único do art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 243/02, então vigente à época dos fatos geradores

VII - Dos Cálculos do Valor FOB e do Custo de Importação

Em sua peça recursal a EMS S/A alega o cerceamento de defesa por obscuridade nos cálculos apresentados pela autoridade autuante, já que falta a demonstração de como a fiscalização partiu do "Valor Total FOB" para o "Custo de Importação".

No Termo de Verificação Fiscal - IRPJ/CSLL (fls. 70.239 a 70.264) consta a seguinte informação às fls. 70.253:

"- Ao preço praticado na importação (FOB), foram integrados os valores de transporte e seguro (CIF) e os de tributos não recuperáveis (Imposto de Importação), devidos na importação (art. 4º, § 4º);"

Nos autos do processo às fls. 4.207 a 4.546, foi anexada a planilha Importações contendo, para cada operação de importação realizada no ano-calendário de 2008, o item importado, a quantidade, o valor FOB unitário, bem assim, os valores unitários de fretes, seguros e imposto de importação. Desta forma, constam do processo os valores que compõem o custo de importação, sendo improcedentes as alegações de cerceamento do direito de defesa.

Ademais, como já ressaltado pelo acórdão recorrido, a EMS S/A tinha perfeito conhecimento de como a fiscalização partiu do "Valor Total FOB" para o "Custo de Importação", tanto que se insurgiu contra a inclusão dos valores de frete, seguro e tributação no cálculo do custo de insumos.

Do Método PIC

A recorrente sustenta que, dadas as inadequações do método PRL para o cálculo dos preços parâmetros, deveria ter sido adotado o método dos Preços Independentes Comparados - PIC, previsto no art. 18, I, da Lei nº 9.430/96. Aduz que, se fosse o caso de realmente ter que aplicar um método para as importações, este deveria ser o PIC, pois assim não haveriam as distorções já apontadas no recurso e se teria um comparativo objetivo das outras transações realizadas por terceiros.

Alega ainda que, se tivesse sido intimada, a opção da contribuinte seria pelo método PIC, apesar de não dispor das informações de insumos idênticos ou similares, não possuir o poder dever de fiscalizar e nem ter acesso a dados de terceiros. Prossegue em sua defesa afirmando que para o método PIC, apenas a fiscalização dispõe das informações relativas a importações realizadas por terceiros e que serviriam para demonstrar o cálculo pelo PIC.

Para a solução da lide, devem ser analisados os procedimentos adotados pela fiscalização. Consta dos autos do processo que a recorrente foi intimada, no curso da ação fiscal, por meio do Termo de Fiscalização nº 1, de 24/05/12, e do Termo de Fiscalização nº 2, de 26/06/12, a apresentar planilhas, documentos e memórias de cálculo que subsidiassem o método PIC. No Termo

de Constatação e Intimação Fiscal nº 1, de 03/07/13, foi dada ciência à recorrente da necessidade de ajustes de preços de transferências das importações efetuadas da Lake Ville Equities Ltd., Cavestany S/A e Pharmanedh CV, tendo sido encaminhadas planilhas com relação dessas importações para ratificação ou retificação. Na resposta apresentada em 23/07/13 a recorrente reiterou a inexistência de vinculação com as empresas Lake Ville Equities Ltd., Cavestany S/A e Pharmanedh CV.

Verifica-se portanto, que a recorrente não indicou o método, nem apresentou os documentos para comprovação dos preços parâmetros, por entender que inexistia vinculação entre ela e as empresas Lake Ville Equities Ltd., Cavestany S/A e Pharmanedh CV, que demandassem a necessidade de ajustes de preços de transferência.

Tanto o art. 40 parágrafo único da Instrução Normativa SRF nº 243/02, vigente à época dos fatos geradores, assim como o art. 53, § 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.312/12, vigente à época do lançamento, ao tratarem dos procedimentos de fiscalização, estabelecem que nos casos em que não for indicado o método, nem apresentados os documentos para comprovação do preço parâmetro ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRFB encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos no art. 18 da Lei nº 9.430/96. A seguir transcrevo os dispositivos legais mencionados:

Instrução Normativa RFB nº 243/02

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

I - a indicação do método por ela adotado;

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

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

Instrução Normativa RFB nº 1.312/12

Art. 53. A pessoa jurídica submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), encarregados da verificação, a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro conforme o método utilizado e informado na DIPJ e a documentação para as dispensas de comprovação de que tratam os arts. 48 e 49.

§ 1º Caso o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, a pessoa jurídica será intimada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com

qualquer outro método previsto no Capítulo II ou III, salvo no caso de operações com bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

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

Assim, agiu corretamente a fiscalização ao apurar os ajustes de preços de transferência pelo método PRL com base nos elementos de que dispunha. Diversamente do alegado pela recorrente, a aplicação do método PIC não é exclusiva da fiscalização, pois inexiste dispositivo legal vedando aos contribuintes a apuração dos ajustes por este método.

A recorrente prossegue em sua defesa afirmando que a fiscalização estava de posse de outros dados do mercado, já que esta afirmou em intimação que as exportações da EMS S/A foram realizadas com preços notadamente superiores aos de mercado, entretanto, tais informações não foram disponibilizadas à recorrente para escolha do método. O simples fato da fiscalização ter identificado que os preços praticados pela EMS S/A com as empresas vinculadas estavam acima dos preços de mercado não permite concluir que fiscalização possuía elementos suficientes para apuração pelo método PIC e, menos ainda, que estaria obrigada à utilização deste método.

Com relação às alegações de que teria direito a ser tributada pelo método mais benéfico, de fato, o § 4º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 permite a escolha do método mais favorável, entretanto, tal opção deve ser exercida pelo próprio contribuinte com a entrega da DIPJ e não pela fiscalização nos lançamentos de ofício. Caso a informação constante da DIPJ contenha algum equívoco a mesma pode ser retificada, desde que anteriormente ao início da ação fiscal, conforme dispõe o art. 832 do RIR/99:

Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).

Parágrafo único. A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto.

No presente caso, em que não há que se falar em opção pelo método mais favorável porque sequer houve apuração dos preços de transferência pela recorrente para a quase totalidade dos insumos objeto de ajustes no lançamento de ofício. O único insumo que teve o método de apuração desclassificado pela fiscalização foi o Cod. M011489 - Clavulanato de Potássio + Syloid (1:1), visto que, após intimado mediante o Termo de Intimação nº 002/2013, a apresentar a documentação que serviu de suporte para a adoção desse método, a fiscalização constatou que os documentos apresentados somente serviam para a apuração do preço praticado e nunca do preço parâmetro.

A recorrente alega que Instrução Normativa RFB nº 1.312/12, vigente no momento da autuação, exige que a autoridade fiscal intime o contribuinte para escolha do método que deseja ser aplicado, o qual só será desconsiderado com robusto elemento de prova obtido pela fiscalização. O § 1º do art. 53 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/12 assim dispõe:

Art. 53. A pessoa jurídica submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), encarregados da verificação, a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro conforme o método utilizado e informado na DIPJ e a documentação para as dispensas de comprovação de que tratam os arts. 48 e 49.

§ 1º Caso o método ou algum de seus critérios de cálculo venha a ser desqualificado pela fiscalização, a pessoa jurídica será intimada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar novo cálculo de acordo com qualquer outro método previsto no Capítulo II ou III, salvo no caso de operações com bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

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

Da leitura dispositivo legal acima transcrito, verifica-se que, diversamente do alegado pela recorrente, não há previsão de que a fiscalização intime o contribuinte para escolha do método a ser aplicado no curso da ação fiscal. A previsão legal é de que caso critério escolhido pelo fiscalizado seja desqualificado pela fiscalização, o contribuinte seja intimado a apresentar novo cálculo por outro método. No caso concreto, a falta desta intimação por parte da fiscalização não ocasionou prejuízo algum à recorrente, visto que em sua peça recursal a recorrente pleiteia a aplicação do método PIC, entretanto, admite não possuir os documentos que sustentem tal método nem ter condições de obtê-los.

Impossível, portanto, acolher o pleito da recorrente para, alterar o método de cálculo do preço de transferência PRL utilizado pela fiscalização, posto que a recorrente não aplicou nenhum dos métodos de ajustes para a maioria dos insumos e para o insumo que teve o método PIC desclassificado, a recorrente não apresentou documentação comprobatória de outro método de apuração que pudesse afastar o método PRL aplicado pela fiscalização.

Dos Tributos Sobre os Insumos Importados

Defende a recorrente que a o fato da fiscalização ter apurado que os insumos foram importados por valores acima dos reais, então também os tributos pagos sobre esses insumos teriam sido pagos a maior, razão pela qual a recorrente teria direito à compensação desses tributos quando da autuação.

A legislação de preços de transferência é aplicável para ajustes dos custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos nas operações efetuadas com pessoas

vinculadas, a fim de que sejam apurados os valores dedutíveis na apuração do lucro real,. Em momento algum a fiscalização afirmou que os valores praticados nessas operações seria irreal, mas apenas efetuou os ajustes para determinação da parcela dedutível conforme a legislação de preços de transferência.

Já para a legislação de comércio exterior, a base tributável é o valor da operação independentemente desse valor sujeitar-se ou não aos ajustes decorrentes da aplicação das normas de preços de transferência.

Diante do exposto, não merece ser acolhido o pedido de compensação dos impostos pagos na importação com os valores da autuação.

Dos Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

A recorrente opõe-se também à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Questiona a interpretação dada pelo acórdão recorrido e cita acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que afastou a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

O art. 113 § 1º do Código Tributário Nacional, ao definir o que seria a obrigação tributária principal, assim estabeleceu:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

A obrigação tributária principal consiste na obrigação de "dar" uma importância em moeda, diferentemente das obrigações acessórias que tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer) determinado ato. Do comando legal acima transcrito infere-se que a obrigação tributária principal engloba tanto o pagamento do tributo quanto a penalidade pecuniária, no caso, a multa de ofício.

Ao afirmar que a obrigação tributária principal extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente verifica-se que ambas são faces de uma mesma relação jurídica. O crédito tributário é a obrigação tributária quantificada pelo Fisco e constituída pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nesse mesmo sentido, o art. 139 do Código Tributário Nacional, assim dispõe:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Em seguida, o art. 161 do Código Tributário Nacional determina:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

O crédito tributário constituído nos lançamentos de ofício incluem o tributo, as contribuições, bem assim, a multa de ofício e, quando não pagos no vencimento sujeitam-se aos juros de mora. O parágrafo primeiro estabeleceu ainda que referidos juros são calculados à taxa de 1% ao mês nos casos em que a lei não dispuser de modo diverso.

Ocorre que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu que os débitos com a União, quando decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01/01/1997, estão sujeitos aos juros Selic quando não pagos nos prazos previstos:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Os débitos a que se referem a Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário objeto do art. 161 do Código Tributário Nacional, visto sob a ótica do sujeito passivo. Conforme acima demonstrado, o crédito tributário compreende os tributos, as contribuições, bem assim, a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

A jurisprudência deste Conselho é majoritária a favor da incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício:

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito

tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(Acórdão nº 1301-001.976, Sessão de 05/04/2016)

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

(Acórdão nº 1302-000.959, Sessão de 07/08/2012)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Acórdão nº 9101-00.539, Sessão de 11/03/2010)

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

DA CSLL

Quanto à exigência de CSLL, adoto a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão de ambos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora