MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**17459.720012/2023-73**
ACÓRDÃO	1302-007.990 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

NULIDADE. ENQUADRAMENTO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS.

Não há nulidade nos lançamentos de ofício, porquanto os autos de infração e o relatório fiscal descrevem o fato gerador autuado e apresentam o enquadramento legal dos dispositivos infringidos pela contribuinte de forma cristalina.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. DESRESPEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO TRIMESTRAL. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTE REALIZADO NO QUARTO TRIMESTRE.

Os ajustes dos preços de transferência devem ser feito em bases anuais, conforme disciplina o artigo 54 da IN RFB nº 1.312/2012, o Perguntas e Respostas relativo ao IRPJ de 2018 e orienta o Manual ECF Leiaute.

Ainda, a contribuinte adotara tal interpretação e somente realizou os ajustes no quarto trimestre, não cabendo, em sede de impugnação ou recurso voluntário, suscitar nulidade que lhe beneficiaria por conduta por ela mesmo adotada.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não se operou a decadência, porquanto os ajustes dos preços de transferência ocorreram no quarto trimestre, tal como determina a IN RFB nº 1.312/2012, não transcorrendo o prazo decadencial de 5 anos, previsto no Código Tributário Nacional.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

DOCUMENTO VALIDADO

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. OPERAÇÕES ATÍPICAS. ART. 44 DA IN RFB Nº 1.312/2012. INAPLICABILIDADE AOS MÉTODOS DE MARGEM FIXA.

A vedação ao uso, como parâmetro, de preços praticados em operações atípicas (art. 44 da IN RFB nº 1.312/2012) dirige-se aos métodos de comparabilidade direta de preços, como o PIC (art. 18, I, da Lei nº 9.430/1996), nos quais há eleição de operações comparáveis de terceiros. O método PRL não elege preços externos: o preço parâmetro resulta de fórmula legal aplicada às revendas do próprio contribuinte. Onde não há seleção de comparáveis, não há vedação a incidir. A coincidência do vocábulo "parâmetro" não estende ao PRL regra própria de método diverso.

MÉTODO PRL. RESERVA LEGAL DA FÓRMULA. EXCLUSÃO DE VENDAS INTERNAS POR ATO INFRALEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

A Lei nº 9.430/1996 submete a totalidade das vendas internas à fórmula de margem fixa, sem previsão de exclusão. Ato infralegal não cria exceção que a lei não contempla. Vedado ao regulamento ampliar a base de cálculo além da lei, também lhe é vedado reduzi-la por exclusões não previstas. Incidência, em sentido inverso, da razão de decidir do AREsp nº 511.736/SP: a metodologia do PRL sujeita-se à reserva legal, e ao ato infralegal cabe a execução da fórmula, não a sua inovação.

REGIME ANTERIOR À LEI Nº 14.596/2023. MARGENS FIXAS. CONDIÇÕES CONCRETAS DA OPERAÇÃO. IRRELEVÂNCIA.

Até a Lei nº 14.596/2023, de eficácia prospectiva, o PRL adotava sistema simplificado de margens fixas. Distorções econômicas decorrentes de subsídios governamentais, de regulação de preços ou de liquidação de estoque não afastam a inclusão da venda no cálculo do preço parâmetro.

OPERAÇÕES ATÍPICAS. ISENÇÃO DE ICMS E CAP/CMED. NÃO INCIDÊNCIA DO ART. 44 SOBRE O PRL. ÔNUS DA PROVA DA CONTRIBUINTE. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

A negativa de exclusão das vendas com isenção de ICMS e das vendas sujeitas ao desconto obrigatório CAP/CMED assenta-se, primariamente, na não incidência do art. 44 da IN RFB nº 1.312/2012 sobre o método PRL. Ainda que assim não fosse, a exoneração de parte dos lançamentos dependeria de prova, a cargo da contribuinte, da efetiva ocorrência das operações e da mensuração de seu impacto, com identificação e quantificação da totalidade das vendas. Prova ausente dos autos.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

CRÉDITOS PRESUMIDOS DE PIS E COFINS E DE ICMS. AJUSTE NOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ÔNUS DA PROVA DA CONTRIBUINTE. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

Embora correta, em tese, a tese da contribuinte quanto ao reflexo dos créditos presumidos de PIS/Cofins e de ICMS na apuração do preço parâmetro, cabe-lhe a prova dos valores a exonerar dos lançamentos, sobretudo quando, no procedimento fiscal, manteve-se silente quanto às situações específicas suscitadas apenas em impugnação.

MÉTODO PIC. HERCEPTIN 150MG E 440MG. AUSÊNCIA DE COMPARABILIDADE. DESQUALIFICAÇÃO MANTIDA.

Correta a desqualificação do método PIC quando as operações eleitas como referência divergem de modo relevante quanto a quantidades, valores e etapa da cadeia comercial, e a documentação de suporte é insuficiente.

LIQUIDAÇÃO DE ESTOQUE. BONVIVA 150MG. ROL DO ART. 44. LITERALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE O PRL. PONTO DE DIVERGÊNCIA.

A menção à "liquidação de estoque" entre os exemplos do art. 44 não autoriza a exclusão no âmbito do PRL, método sobre o qual a norma não incide. A literalidade do rótulo não supera a não incidência da regra sobre o método, restando prejudicado o exame da atipicidade material e da prova da operação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito: (i) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à exclusão dos valores relativos à liquidação de estoque do medicamento Bonviva 150mg no cálculo do preço parâmetro, vencidos o Conselheiro Henrique Nimer Chamas (Relator) e as Conselheiras Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão, que lhe davam provimento; e (ii) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto às demais matérias, com votos pelas conclusões da Conselheira Ana Elizabeth Kwen e dos Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva e Sérgio Magalhães Lima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Sérgio Magalhães Lima.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Redator designado e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Ana Elizabeth Kwen, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ, que julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte.

Em face da contribuinte foram lavrados os **autos de infração de IRPJ e CSLL** (fls. 223 a 233), referentes ao ano-calendário de 2018, exigindo os tributos em razão de ajustes aos preços de transferências.

No Relatório de Auditoria Fiscal ("**Relatório Fiscal**") (fls. 2 a 7), a autoridade fazendária narra que a fiscalização teve como escopo o controle do preço de transferência em operações de importação com pessoas vinculadas. Solicitadas as memórias de cálculo dos valores declarados, a contribuinte apresentou arquivo digital com planilha, sem demonstrá-los. Reiterada por duas vezes a solicitação de esclarecimentos para demonstrar os valores, a contribuinte apresentou as declarações de importação e notas fiscais que compuseram os preços. Em posse desses documentos, a fiscalização desqualificou o método PRL e solicitou a apresentação de método alternativo no prazo legal de 30 dias, nos termos do artigo 20-A da Lei nº 9.430/1996. A contribuinte então apresentou o método alternativo PIC para apenas dois produtos importados e não se manifestou sobre os sessenta e dois produtos restantes, cujo preço parâmetro fora calculado pelo método PRL.

Com relação aos dois produtos importados cujo método alternativo foi o PIC, a fiscalização não aceitou as razões para a aplicação do referido método, calculando os ajustes dos preços de transferência pelo método PRL. Abaixo destaco a motivação exposta:

> **2.1. HERCEPTIN 150MG 1 VIAL MS**
>
> Em sua resposta à desqualificação do método PRL, o contribuinte informa que, apesar de não concordar com a desqualificação, adota o método PIC para os produtos "HERCEPTIN 150MG 1 VIAL MS" e "HERCEPTIN 440MG 1 FR AMPOLA".
>
> O que o contribuinte chama de método PIC para o produto "HERCEPTIN 150MG 1 VIAL MS" é isto, e nada mais que isto:

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

Tendo primeiro calculado o preço parâmetro do produto "HERCEPTIN 440MG 1 FR AMPOLA", o contribuinte depois aplica uma **regra de três simples** para encontrar o preço parâmetro do produto "HERCEPTIN 150MG 1 VIAL MS":

(...)

Tendo primeiro calculado o preço parâmetro do produto "HERCEPTIN 440MG 1 FR AMPOLA", o contribuinte depois aplica uma **regra de três simples** para encontrar o preço parâmetro do produto "HERCEPTIN 150MG 1 VIAL MS":

440mg estão para R$ 8.985,53, assim como 150mg estão para x.

440mg / 150mg = R$ 8.985,53 / x

x = R$ 8.985,53 . (150mg / 440mg)

x = R$ 3.063,25

Não foram apresentadas quaisquer operações de compra e venda do produto "HERCEPTIN 150MG 1 VIAL MS", quer sejam empreendidas pelo contribuinte ou por terceiros.

Desse modo, o cálculo apresentado pelo contribuinte contraria expressa disposição legal:

(...)

O método PIC não é uma **regra de três simples**, mas a média aritmética ponderada de preços em determinadas operações de compra e venda.

Assim, nos termos da lei nº 9.430/1996, art. 20-A, § 2º, inc. II, a fiscalização recusou o cálculo apresentado pelo contribuinte, e recalculou o preço parâmetro do produto "HERCEPTIN 150MG 1 VIAL MS" por meio do método PRL.

2.2. HERCEPTIN 440MG 1 FR AMPOLA

No método PIC apresentado à fiscalização como alternativo ao método PRL, o contribuinte comparou as operações de **HERCEPTIN 440MG** com operações de **ZEDORA 440MG**, tidos por produtos similares.

O contribuinte apresentou as seguintes operações de compra e venda no mercado nacional de **ZEDORA 440MG**:

(...)

O contribuinte compara as operações acima com as operações abaixo de **HERCEPTIN 440MG**:

(...)

Ao examinar o método PIC proposto pelo contribuinte, a fiscalização chegou à conclusão que **as diferenças nas condições de negócio** não permitem a comparação das operações de Oncovit Distribuidora de Medicamentos Ltda. com as operações de Produtos Roche Químicos e Farmacêuticos S.A.

DOCUMENTO VALIDADO

Ao observar as tabelas acima, nota-se de imediato uma grande disparidade entre as quantidades comparadas. Com efeito, o contribuinte pretende comparar operações que totalizam 73.610 unidades com operações que totalizam apenas 80 unidades. Isto é, a quantidade parâmetro corresponde a **apenas 0,11%** da quantidade praticada. Um universo muito grande é comparado com uma amostra muito pequena.

Também de imediato nota-se que os valores comparados são muito discrepantes. De fato, o contribuinte pretende comparar operações que totalizam R$ 372.923.001,84 com operações que totalizam apenas R$ 718.842,40. Isto é, o somatório das operações parâmetro correspondem a **apenas 0,19%** do somatório das operações praticadas. De novo, um universo muito grande é comparado com uma amostra muito pequena.

Tais disparidades de quantidade (0,11%) e de preço (0,19%) evidenciam de plano **diferenças nas condições de negócio** entre Oncovit Distribuidora de Medicamentos Ltda. e Produtos Roche Químicos e Farmacêuticos S.A.

O exame detido dessas **condições de negócio** vai revelar diferenças ainda mais profundas.

Examinemos a cadeia de suprimentos tanto de **ZEDORA 440MG** quanto de **HERCEPTIN 440MG**.

Ambos os medicamentos são classificados na NCM 3002.1520, tendo ambos a mesma denominação comum internacional (DCI) **trastuzumabe**. **Trastuzumabe** é fabricado no exterior, não tem similar nacional, é de uso restrito a hospitais, e é indicado para o tratamento de pacientes com câncer de mama. Assim, embora o paciente seja o usuário final em termos médicos, é sempre hospital ou assemelhado o consumidor final em termos comerciais.

O quadro comparativo abaixo mostra a cadeia comercial do **trastuzumabe**, tanto o importado por Produtos Roche Químicos e Farmacêuticos S.A. quanto o importado por Libbs Farmacêutica Ltda.

(...)

A cadeia de suprimentos é sequencial:

FABRICANTE >>> EXPORTADOR >>> IMPORTADOR >>> DISTRIBUIDOR >>> CONSUMIDOR FINAL.

Em ambas as cadeias, fabricante e exportador são vinculados entre si. No caso da LIBBS, exportador e importador não são vinculados entre si. No caso da ROCHE, exportador e importador são vinculados entre si, o que sujeita as importações ao controle do preço de transferência.

Como em toda cadeia comercial, na prática usual de mercado, no **nível atacadista** as quantidades negociadas são maiores e os preços são menores, ao passo que no **nível varejista** as quantidades negociadas são menores e os preços são maiores. Assim, para se estabelecer um grau de comparabilidade adequado, é necessário

DOCUMENTO VALIDADO

que se compare nível atacadista com nível atacadista, nível varejista com nível varejista.

As importações de **trastuzumabe** situam-se no nível atacadista, enquanto suas revendas ao consumidor final situam-se no nível varejista.

Entretanto, o contribuinte pretende comparar nível atacadista com nível varejista. Desse modo, o contribuinte quer que a fiscalização aceite o **preço ao consumidor final** como parâmetro para o **preço ao importador**. Isto é absolutamente inaceitável. A venda de trastuzumabe ao consumidor final (hospitais e semelhados), como último elo da cadeia comercial, terá um custo muito maior do que o custo da venda do exportador ao importador. O preço ao importador deve cobrir o custo e garantir o lucro do exportador. Já o preço ao consumidor final deve cobrir o custo e garantir o lucro não só do exportador, mas também do importador e do distribuidor.

* * *

Note-se que, do ponto de vista do controle do preço de transferência, que visa a coibir a remessa disfarçada de lucro ao exterior, aceitar o **preço ao consumidor final** como parâmetro para o **preço ao importador**, seria negar o próprio controle do preço de transferência, pois estaria autorizando o importador a remeter todo o seu lucro ao exterior. Quando o contribuinte opta pelo método PRL, o lucro da revenda é excluído do preço parâmetro. Quando o contribuinte opta pelo método PIC, a comparação deve ser feita no mesmo nível comercial, para evitar que o lucro seja incluído no preço parâmetro.

Repita-se que aceitar o **preço ao consumidor final** como parâmetro para o **preço ao importador**, seria negar o próprio controle do preço de transferência, pois estaria autorizando o importador a remeter todo o seu lucro ao exterior.

Com efeito, o contribuinte declarou na ECF AC 2018 lucro real de **R$ 170.050.229,14**. Tendo importado 73.610 unidades de Herceptin 440mg, ao custo unitário de R$ 5.028,99, a quantidade líquida consumida (venda menos devolução) foram 66.926 unidades. Ou seja, na apuração do lucro líquido o custo lançado totalizou R$ 336.569.897,86. O contribuinte pretende que o preço parâmetro de Herceptin 440mg seja R$ 8.985,53. Isto é, que o custo total de Herceptin 440mg na apuração do lucro líquido pudesse alcançar o montante de R$ 601.365.580,78, sem haver qualquer ajuste ao lucro líquido. Este valor corresponde a um acréscimo de R$ 264.795.682,92 no custo, o que geraria não um lucro de **R$ 170.050.229,14**, mas um prejuízo de **R$ 94.745.453,78**.

(...)

Note-se que esse prejuízo seria obtido manipulando o preço de transferência de um único medicamento, dentre as dezenas que o contribuinte comercializa.

DOCUMENTO VALIDADO

Isto mostra que o **preço ao consumidor final** não pode ser aceito como parâmetro para o **preço ao importador**, pois significaria negar o próprio controle do preço de transferência.

* * *

Nunca será demais lembrar que a **exposição de motivos** nº 470, de 15/10/1996, constante do projeto de lei nº 2.448/1996, transformado na lei nº 9.430/1996, apresenta a seguinte justificação para o controle de **preços de transferência**:

(...)

Desse modo, o foco da lei é **evitar a transferência de resultados para o exterior**, **mediante manipulação de preços**. Em outras palavras, é evitar que o contribuinte diminua artificialmente seu lucro e até mesmo declare ao fisco federal PREJUÍZO, quando na realidade está apenas transferindo LUCRO para o exterior.

Esta intenção da lei, a "mens legislatori", está presente tanto na lei nº 9.430/1996, quanto na instrução normativa RFB nº 1.312/2012.

É assim que no método PIC **diferenças nas condições de negócio** só podem ser aceitas se for permitido ajuste, caso contrário não é possível adotar o método PIC:

(...)

Assim, nos termos da lei nº 9.430/1996, art. 20-A, § 2º, inc. II, a fiscalização recusou o cálculo apresentado pelo contribuinte, e recalculou o preço parâmetro do produto "HERCEPTIN 440MG 1 FR AMPOLA" por meio do método PRL.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 246 a 291). Colaciono o trecho do relato da decisão recorrida que sumariza os argumentos de defesa:

1. A Autoridade Fiscal listou apenas três pontos que justificariam a autuação, sem detalhar seus fundamentos ou apresentar sua interpretação legal;
2. A Autoridade Fiscal não indicou, de forma pormenorizada, quais seriam as vendas omitidas no cálculo do Preço Líquido de Venda/PLV, nem as razões pelas quais elas deveriam ser consideradas;
3. Nenhuma venda que deveria compor o cálculo foi omitida do cálculo do Preço Líquido de Venda/PLV e apenas as vendas atípicas não foram consideradas, nos termos do art. 44 da IN nº 1.312/2012;
4. Diversos produtos comercializados foram contemplados por subsídios governamentais de ICMS, respaldados em convênios firmados pelo CONFAZ, consideradas, portanto, atípicas e, por esse motivo, não podem ser consideradas como parâmetro;
5. Outra circunstância que caracteriza algumas operações como atípicas foi a aplicação compulsória de desconto em determinadas operações;
6. Dos 47 produtos para os quais a Fiscalização entendeu ser necessária a realização de ajustes positivos, 41 estiveram envolvidos em operações atípicas;

DOCUMENTO VALIDADO

7. Os valores de PIS e COFINS não podem ser excluídos dos preços de revenda porque não consistem em tributos incidentes sobre as operações de venda, mas sim em tributos incidentes sobre a receita bruta;
8. A impugnante cumpriu todos os requisitos legais para o cálculo do preço parâmetro pelo método PIC.

PEDIDOS

Diante do exposto, requer:

1. Integral provimento à impugnação, para cancelar os lançamentos decorrentes do TDPF N° 08.1.69.00-2021-00061-7, seja pelo reconhecimento da nulidade decorrente da falta de motivação e inobservância ao período de apuração eleito pela requerente, seja pelas razões de mérito expostas ao longo desta impugnação;
2. Subsidiariamente, que as operações com benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos convênios aprovados pelo Confaz sejam desconsideradas no cálculo do preço-parâmetro e, então, sejam proporcionalmente cancelados os Autos de Infração;
3. Que as operações com produtos sujeitos à aplicação do CAP sejam desconsideradas no cálculo do preço-parâmetro e, então, sejam proporcionalmente cancelados os Autos de Infração;
4. Especificamente quanto ao insumo utilizado na fabricação do Bonviva, seja recalculado o preço parâmetro de modo a excluir as operações atípicas de liquidação de estoque;
5. Seja determinada nova apuração dos ajustes de preços de transferência, sem abatimento de valores a título de PIS e Cofins que correspondam aos créditos presumidos aproveitados por força da Lei nº 10.147/00 e considerem valores de ICMS em sua base de cálculo, consoante o julgamento do Colendo STF no RE 574.706;
6. Seja determinada nova apuração dos ajustes de preços de transferência, sem abatimento de valores a título de ICMS que correspondam aos créditos presumidos aproveitados por força do benefício do COMEXPRODUZIR;
7. Seja deferida a adoção do método alternativo PIC para o Herceptin 150mg e Herceptin 440mg; e
8. Determine-se o cancelamento parcial dos Autos de Infração em relação ao 1º trimestre de 2018, já que seus respectivos créditos tributários foram atingidos pela decadência, conforme art. 150, § 4º e art. 156 do CTN.

O processo foi objeto de diligência determinada pela DRJ (fls. 990 a 992), a fim de que fosse calculada a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, deduzidos para fins de cálculo do Preço Líquido de Vendas (PLV), com fundamento no RE nº 574.706.

O relatório de diligência fiscal (fl. 996) apurou os novos valores, excluindo o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação (fls. 1.035 a 1.063). Entendeu:

DOCUMENTO VALIDADO

(i) inexistir nulidade no lançamento de ofício:

a. quanto à motivação para a desqualificação dos ajustes de preços de transferências, alegada deficiente pela contribuinte, não é verificada e é ilidida pelo arquivo não-paginável de fl. 8, que contém a relação das NFe analisadas, o resumo do PLV por produto e os cálculos do ajuste pelo método PRL, com todas as variáveis aplicadas. Ainda que não especificado no Relatório Fiscal, as informações constam do citado arquivo, bem como a defesa de mérito fizera referência às vendas omitidas, demonstrando o pleno exercício do direito de defesa;

b. sobre a indevida desconsideração do regime de apuração eleito pela contribuinte, inexistir nulidade, pois os ajustes são feitos pela periodicidade anual, ainda que optante pela apuração do resultado trimestral, e que a contribuinte seguiu exatamente essa sistemática, que corresponde ao regramento do artigo 54 da IN RFB nº 1.312/2012, ao Manual ECF Leiaute (fl. 449) e à pergunta 17 do Perguntas e Respostas IRPJ 2018 e 2019;

c. com base no mesmo entendimento acima, desconsiderou a ocorrência de decadência;

(ii) com relação ao mérito:

a. ao analisar operações desconsideradas no cálculo do PLV, por serem atípicas, cf. artigo 44 da IN nº 1.312/2012 e por terem isenção de ICMS, desconto obrigatório instituído pelo Governo Federal e com relação ao produto Bonviva, liquidado seu estoque no ano fiscalizado, em virtude da transferência do seu registro a outro laboratório, decidiu que os argumentos não procedem. Primeiro, porque os benefícios fiscais de ICMS se aplicam a todas as empresas farmacêuticas e não se trata de subsídio governamental, porque não há transferência de recursos pelo Estado, afastando a atipicidade das operações. Além disso, o preço-parâmetro se calcula a partir do PLV após a exclusão de impostos e contribuições, como o ICMS; no caso dos descontos impostos pela CMED e Anvisa para vendas governamentais, entende ser praxe do segmento e aplicadas a todas as empresas sujeitas ao mercado fortemente regulamentado, não caracterizando operação atípica. Por fim, assevera que a liquidação de estoque do medicamento Bonviva ocorreu por valores inferiores ao de mercado por liberalidade da impugnante, não existindo impedimento à prática de valores de mercado, não sendo atípicas as operações;

b. adicionalmente, entende que acaso fossem atípicas as operações e excluídas do PLV, seria necessário identificá-las e apurar seu montante em relação ao total de vendas, mas isso não foi demonstrado individualmente. Apenas foram citados os produtos submetidos, em algumas operações, a condições especiais de preços, não permitindo realizar o impacto das supostas

DOCUMENTO VALIDADO

operações atípicas nos ajustes de preços de transferência. Igualmente, aos produtos sujeitos ao CAP apresentou documentação de somente algumas vendas, sem demonstrar o volume total de vendas – exemplifica com base em alegações da impugnação, contrastando com os documentos relacionados no TIF nº 03, que apontam pela relação com clientes privados, sem demonstrar a proporção das operações atípicas;

c. com relação à exclusão dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, inclusive, aqueles decorrentes de isenções de ICMS e créditos presumidos de PIS e Cofins, entendeu que os argumentos não procedem, pois os créditos presumidos de PIS e Cofins não influenciam na apuração do preço-parâmetro, sendo benefícios fiscais que visam reduzir a carga tributária sobre medicamentos, enquanto os ajustes de preços de transferências tem como função comparar os preços praticados em operações de importação e exportação entre pessoas vinculadas. No que tange o ICMS, cujas operações eram parcialmente desoneradas pelo COMEXPRODUZIR do Estado de Goiás, aplica-se o mesmo raciocínio ao crédito presumido de PIS e Cofins para fins de cálculo do PLV. Afastou também a alegação de dupla tributação decorrente do fato de que os valores de crédito presumido de ICMS já terem sido oferecidos à tributação pelo IRPJ e CSLL, não procede, pois há autorização para exclusão dos subsídios para investimento, dentre os quais os incentivos de ICMS, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo a tributação uma liberalidade da pessoa jurídica;

d. acatou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, de acordo com os valores indicados no Relatório de Diligência Fiscal, resultando em nova apuração do IRPJ e da CSLL;

e. sobre a adoção do método alternativo PIC para o produto Herceptin 440mg, não ter razão a contribuinte, pois tanto a grande diferença nas quantidades, quanto a grande diferença no montante das operações indicam diferenças nas condições de negócio de tal magnitude que impossibilitam a comparação entre o preço parâmetro apurado a partir do produto ZEDORA 440MG e o preço praticado nas operações com o produto HERCEPTIN 440MG, bem como correto o entendimento da fiscalização sobre os momentos da cadeia comercial;

f. no que tange a adoção do método PIC para o produto Herceptin 150mg, não proceder o argumento, pois não aplicou o método PIC para cálculo do preço parâmetro do produto HERCEPTIN 150mg, bem como que o cálculo apresentado não possui previsão normativa, o que justifica desconsiderar o preço parâmetro apresentado; e

g. por fim, entendeu ser desnecessária a conversão do julgamento em diligência.

DOCUMENTO VALIDADO

Desse modo, a impugnação foi julgada procedente em parte, sendo exonerada a parte referente à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, no montante de R$ 4.470.478,35 para o IRPJ e R$ 1.609.372,21 para a CSLL.

Intimada em 09/12/2024, apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.077 a 1.137) em 08/01/2025. Reprisou as alegações da impugnação, a saber: a nulidade dos autos de infração por carecer da devida fundamentação para desqualificar o método PRL, não especificando o que seria a "omissão de vendas" e o enfrentamento das "operações atípicas" (subsídios governamentais, descontos obrigatórios determinados pela ANVISA e liquidação do estoque de Bonviva) e que o regime trimestral de apuração do lucro foi desconsiderado; a impossibilidade de se excluir tributos não incidentes sobre as vendas (crédito presumido de PIS e Cofins, desoneração de ICMS e duplo impacto negativo); a adequação do método PIC para o medicamento HERCEPTIN 440mg e 150mg; e a decadência de parte do crédito tributário. Colaciono trechos do pedido:

> PEDIDO
>
> **206.** Por todo o exposto, a Recorrente pleiteia seja dado **INTEGRAL PROVIMENTO** a este Recurso Voluntário para reformar parcialmente o v. acórdão recorrido na parte que manteve a autuação fiscal, de modo a se **CANCELAR INTEGRALMENTE o lançamento consignado nos Autos de Infração objeto do Processo Administrativo nº 17459.720012/2023-73**, com o consequente reconhecimento da inexigibilidade dos créditos remanescentes de IRPJ e CSLL, além da multa de ofício e dos juros, seja pelo reconhecimento da nulidade do lançamento, seja pelas razões de mérito expostas ao longo deste Recurso.
>
> **207.** Subsidiariamente, na remota hipótese de não se entender pelo cancelamento integral da autuação, a Recorrente pleiteia que:
>
> **(a)** as operações com benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Convênios aprovados pelo Confaz sejam desconsideradas no cálculo do preço-parâmetro e, então, sejam proporcionalmente cancelados os Autos de Infração;
>
> **(b)** as operações com produtos sujeitos à aplicação do CAP sejam desconsideradas no cálculo do preço-parâmetro e, então, sejam proporcionalmente cancelados os Autos de Infração;
>
> **(c)** especificamente quanto ao insumo utilizado na fabricação do Bonviva, seja recalculado o preço parâmetro de modo a excluir as operações atípicas de liquidação de estoque;
>
> **(d)** seja determinada nova apuração dos ajustes de preços de transferência, sem abatimento de valores a título de PIS e Cofins, especialmente os que correspondam aos créditos presumidos aproveitados por força da Lei 10.147/00;
>
> **(e)** seja determinada nova apuração dos ajustes de preços de transferência, sem abatimento de valores a título de ICMS que correspondam aos créditos presumidos aproveitados por força do benefício do COMEXPRODUZIR;
>
> **(f)** seja deferida a adoção do método alternativo PIC para o Herceptin 150mg e Herceptin 440mg; e, por fim,
>
> **(g)** determine-se o cancelamento parcial dos Autos de Infração em relação ao 1º trimestre de 2018, já que seus respectivos créditos tributários foram atingidos pela decadência, conforme artigo 150, § 4º e artigo 156 do CTN.

DOCUMENTO VALIDADO

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 1.140 a 1.164), refutando as considerações da defesa.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

PRELIMINARMENTE

Falta de motivação dos autos de infração

A contribuinte alega a nulidade dos autos de infração por ausência de adequada motivação para a desqualificação do PRL. Assim podem ser resumidas suas alegações:

> A fundamentação foi deficiente porque feita mediante um único parágrafo no Relatório para a desqualificação do método PRL.
>
> A Recorrente não consegue ter certeza dos fundamentos jurídicos utilizados pela Fiscalização para desqualificar o PRL, o que prejudica o seu direito de defesa.
>
> A motivação da desqualificação de métodos de preços de transferência é obrigação legal, prevista no artigo 20-A, § 1º, da Lei 9.430/96.
>
> O reconhecimento da nulidade decorre da previsão do artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/72.

A DRJ não acolheu a preliminar, pois entendeu que inexiste vício de motivação, porquanto o arquivo não-paginável de fl. 8, que contém a relação das NFe analisadas, o suprindo do PLV por produto e os cálculos do ajuste pelo método PRL, com todas as variáveis aplicadas, supre eventual falta de descrição do procedimento na acusação fiscal. Ainda, considerou que embora não especificado no Relatório Fiscal, as informações constam do citado arquivo, bem como a defesa de mérito fizera referência às vendas omitidas, demonstrando o pleno exercício do direito de defesa.

O procedimento fiscal se inicia com a intimação (fl. 42) para que a contribuinte apresentasse as "*memórias de cálculo em arquivo digital (planilha eletrônica) demonstrando os valores lançados no registro X320 do Sped/ECF, individualizando cada um dos produtos importados, inclusive os não especificados*".

DOCUMENTO VALIDADO

Após serem apresentados os documentos, a fiscalização a intimou novamente para demonstrar os valores indicados na planilha apresentada, declaradas no registro X320 da ECF/Sped.

Posteriormente, no TIF nº 3 (fl. 68) se exige a apresentação de planilha eletrônica contendo:

> (1) relação das **declarações de importação** (DI) que compuseram o cálculo do preço praticado de cada um dos produtos importados (informar o nº da DI e respectiva adição, preço FOB, quantidade do produto importado e respectiva unidade de medida);
>
> (2) relação das **notas fiscais** que compuseram o cálculo do preço parâmetro de cada um dos produtos importados (informar emissor e respectivo CNPJ, destinatário e respectivo CNPJ/CPF, CFOP, nº da nota fiscal, item, data de emissão, quantidade e respectivos valores);
>
> (3) relação das **notas fiscais de entrada e de saída de prestação de serviços** que compuseram respectivamente o cálculo do preço praticado e o cálculo do preço parâmetro de cada um dos serviços importados (informar emissor e respectivo CNPJ, destinatário e respectivo CNPJ/CPF, CFOP, nº da nota fiscal, item, data de emissão, quantidade e respectivos valores);

Após a resposta da contribuinte e o exame dos documentos apresentados, no TIF nº 04, a fiscalização desqualificou o método PRL e solicitou que fosse apresentado método alternativo dos ajustes, no prazo legal de 30 dias. Veja:

> No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, dando continuidade à fiscalização iniciada em 21/07/2021, do **IRPJ** e **CSLL** (ano-calendário 2018), para apuração de **preço de transferência - operações de importação**, de acordo com o disposto nos arts. 949, 950, 971 e 972 do RIR/2018, anexo ao decreto nº 9.580/2018, intimamos o contribuinte acima identificado a, no prazo IMPRORROGÁVEL de **trinta dias**:
>
> ➢ para todos os produtos importados, cujo preço parâmetro foi calculado pelo método PRL, apresentar **novo cálculo de preço parâmetro** de acordo com qualquer outro método previsto na legislação, conforme determina o caput do art. 20-A da lei nº 9.430/1996, normatizado pelo art. 53, § 1º, da IN RFB nº 1.312/2012. Junto ao novo cálculo, deverão ser apresentados os respectivos documentos de suporte, conforme dispõe o art. 40, § 2º, inc. I, da IN RFB nº 1.312/2012.
>
> Nos termos do § 1º do art. 20-A da lei nº 9.430/1996, a fiscalização apresenta o **motivo da desqualificação** do método PRL:
>
> ➢ **descumprimento** do disposto no art. 18, caput, inciso II, alínea "a", da lei nº 9.430/1996, e art. 12, caput, inciso I, alínea "b", da IN RFB nº 1.312/2012:

DOCUMENTO VALIDADO

(a) **omissão de vendas**: no cálculo do preço líquido de venda não foram incluídas todas as vendas feitas no país a não vinculadas;

(b) **inclusão de impostos e contribuições**: no cálculo do preço líquido de venda não foram diminuídos os impostos e contribuições sobre as vendas.

A contribuinte apresentou o método alternativo PIC para os medicamentos Herceptin 440mg e Herceptin 150mg, nada dispondo sobre os demais medicamentos cujos valores dos ajustes, então calculados pelo PRL40, foram majorados também pelo método PRL.

No relatório de auditoria fiscal, são consolidadas as informações sobre o procedimento fiscal e se narram as razões pelas quais não foram aceitos os ajustes dos preços de transferência pelo método PIC, tal como já colacionado.

O arquivo não-paginável de fl. 8 apresenta a relação das Notas Fiscais Eletrônicas, o resumo do PLV, a apuração pelo método PRL e algumas observações. O documento é descritivo e objetivo ao indicar a base de cálculo dos tributos lançados, medicamento a medicamento, isto é, a diferença na apuração dos ajustes de preços de transferência feitos pela contribuinte e calculados pela fiscalização, que deram substrato aos autos de infração.

As razões das diferenças apuradas foram aquelas dispostas no TIF nº 04: omissão de vendas e não inclusão de impostos e contribuições. E o que se observa é que na resposta da contribuinte ao TIF nº 04 consta às fls. 83 a 89, são tecidas considerações que se relacionam apenas com o ajuste de preços de transferência dos medicamentos Herceptin 440mg e 150mg, pelo método PIC. Nada afirma a contribuinte sobre as diferenças apuradas pela fiscalização.

Inegavelmente, o relatório fiscal e as razões para a desqualificação dos ajustes de preços de transferência feitos pela contribuinte são sucintos. Contudo, os motivos para a desqualificação do método alternativo PIC, método alternativo para o cálculo dos ajustes para o Herceptin 440mg e 150mg, e pelo *novo cálculo do preço parâmetro* dos demais medicamentos foram desenvolvidos e estão postos no relatório fiscal.

A saber, a contribuinte já adotara, antes do procedimento fiscal, o método de ajustes PRL, ao passo que apenas foi recalculado o preço-parâmetro para uma série de medicamentos, dispostos na planilha de fl. 8, e *desqualificado* o método alternativo PIC, de forma motivada no relatório fiscal.

Inexiste, portanto, vício que atraia a nulidade dos autos de infração por carência de fundamentação.

O fato autuado e os ajustes no preço-parâmetro realizados pela autoridade fiscal estão descritos de forma clara e objetiva, o que afasta a nulidade arguida pela contribuinte. Os dispositivos legais infringidos são referenciados no procedimento fiscal, de forma correta. A infração é clara e não há carência de motivação.

A propósito, colaciono trecho da decisão recorrida que analisa a matéria:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Ao contrário do alegado, entretanto, verifica-se que, além do Relatório de Auditoria Fiscal, a Autoridade Fiscal anexou, ao presente PAF, o Arquivo Não-Paginável descrito no termo às fls. 08. Neste arquivo, apresentou a relação das NFe analisadas (com destaque dos descontos concedidos e tributos deduzidos), o resumo do PLV por produto e os cálculos do ajuste pelo método do PRL, com todas as variáveis aplicadas (quantidade, PLV, preço praticado, preço parâmetro, ajuste apurado, ajuste declarado, entre outras), fornecendo à Impugnante, portanto, todos os valores que serviram de base à sua análise.
>
> Assim, embora não tenha especificado, no Relatório de Auditoria Fiscal, quais vendas não teriam sido contabilizadas e quais tributos sobre vendas não teriam sido diminuídos do PLV, tais informações constavam do citado arquivo.
>
> Além disso, a Produtos Roche, no item MÉRITO de sua Impugnação, apresentou argumentos detalhados tanto no que se refere às vendas que teriam sido omitidas quanto no que se refere os tributos e contribuições sobre vendas. Por exemplo, confirmou que parte das vendas não foram incluídas no cálculo do PLV e justificou a não inclusão pois se refeririam a vendas atípicas, ou seja, demonstrou saber perfeitamente quais vendas foram omitidas e porque foram omitidas.
>
> Portanto, não apenas demonstrou plena compreensão dos fundamentos da autuação, bem como exerceu, também de forma plena, seu direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório.
>
> Acresça-se que a regra, para fins de cálculo do PLV, é a contabilização de todas as vendas realizadas com pessoas não vinculadas, motivo pelo qual não está a Autoridade Fiscal obrigada a identificar quais vendas não teriam sido contabilizadas. A exclusão de parte das vendas (no caso, por se tratar de vendas atípicas) é uma exceção, cuja justificativa e comprovação (porque deveriam ser excluídas e a comprovação de quais vendas seriam atípicas) cabe à Impugnante.
>
> Vale acrescer, ainda, que os fundamentos para a desqualificação do método PRL não foram apresentados apenas no Relatório de Auditoria Fiscal, ao término do procedimento fiscal. As razões para desqualificação do método PRL foram apresentadas à Impugnante através do Termo de Intimação Fiscal / TIF nº 4 (fls. 76), emitido em 15/08/2022, com ciência em 18/08/2022 (fls. 78), nos mesmos termos utilizados no Relatório de Auditoria Fiscal. Entretanto, em sua resposta, às fls. 83, a Impugnante não contestou nem a desqualificação do método PRL, nem a suposta ausência de adequada motivação para a desqualificação, tampouco solicitou esclarecimentos, limitando-se a atender ao Termo de Intimação, no que se refere à apresentação de novos cálculos de preço parâmetro, com base no método dos Preços Independentes Comparados/PIC.

Naturalmente, tratando-se de *lançamento de ofício*, as razões que levam à constatação das infrações fiscais devem ser descritas e comprovadas pela autoridade fiscal – e não pela contribuinte. Portanto, ainda que a interessada não tenha *contestado* as *omissões de vendas*

e a *diminuição dos impostos e contribuições sobre as vendas* no procedimento fiscal, cabe à autoridade fiscal caracterizá-las, como foi feito. Isso significa que a falta de irresignação quanto aos critérios não cria para a contribuinte a obrigatoriedade de aceitá-los, podendo impugná-los e comprovar suas alegações.

Entretanto, também não é razoável justificar que eles inexistem. As omissões que ensejaram os lançamentos de ofício, de fato, estão refletidas na planilha elaborada pela autoridade fiscal e a contribuinte as impugnou especificamente, alegando serem vendas atípicas.

O acerto ou erro da acusação fiscal que levou aos ajustes no método PRL são matéria de mérito, a ser analisada a seguir, bem como, com relação à desqualificação do método alternativo PIC tem fundamentação adequada.

Isto posto, inexiste nulidade dos autos de infração por carência de motivação, tal como alegara a defesa.

Desrespeito à opção trimestral de apuração do lucro

Com relação à segunda nulidade arguida, concernente à indevida desconsideração do regime de apuração trimestral do lucro, eleito pela recorrente, a DRJ entendeu que os ajustes dos preços de transferência devem ser feitos em bases anuais, conforme disciplina o artigo 54 da IN nº 1.312/2012, o Perguntas e Respostas relativo ao IRPJ de 2018 e orienta o Manual ECF Leiaute.

Assim dispõe o artigo 54 da IN nº 1.312/2012:

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

O Perguntas e Respostas do IRPJ de 2018, por sua vez, esclarece:

> **017 Qual o período a ser considerado para fins de cálculo dos preços parâmetros e do eventual ajuste?**
>
> Será considerado sempre o período anual, encerrado em 31 de dezembro (ainda que a empresa apure o lucro real trimestral) ou o período compreendido entre o início do ano-calendário e a data de encerramento de atividades.
>
> O eventual ajuste será, em consequência, efetuado em 31 de dezembro ou na data de encerramento das atividades, exceto nos casos de suspeita de fraude.

O Manual ECF Leiaute também segue essa orientação.

Em momento algum a contribuinte sustenta a ilegalidade da Instrução Normativa em comento e, de fato, a legislação tributária não estabelece o momento em que os ajustes devem ser feitos, de modo que a norma regulamentar escolheu o critério anual.

DOCUMENTO VALIDADO

Independentemente de toda a fundamentação relacionada ao período de apuração dos ajustes em comento, as normas e interpretações oficiais da RFB indicam que os ajustes são feitos em bases anuais e, no plano fático, a recorrente seguiu exatamente essa orientação e efetuou os ajustes dos preços de transferência somente no 4º trimestre do ano-calendário de 2018. Seria incoerente, portanto, adotar pragmaticamente essa orientação para realizar os ajustes dos preços de transferência e depois questioná-la, quando lhe é conveniente, sobretudo, para fins de atração do instituto jurídico da decadência.

Ouso dizer que essa matéria sequer é objeto de litígio, já que a fiscalização não questiona o momento ao qual os ajustes dos preços de transferência foram feitos, porquanto estão em conformidade com a interpretação dada pela instrução normativa e pelos demais atos da Receita Federal do Brasil, e nem a contribuinte adotou prática diversa.

Logo, não verifico nulidade alguma a ser reconhecida com relação ao suposto desrespeito ao período de apuração trimestral do lucro.

Decadência

Considerando os fundamentos pela rejeição da nulidade do tópico anterior, a preliminar de mérito relacionada à decadência pode ser julgada, já que a contribuinte sustenta a decadência de parte dos créditos tributários.

A decadência, em matéria tributária, é o instituto jurídico por meio do qual se estabelece um prazo para que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária constitua o crédito tributário em face do sujeito passivo, contribuintes e responsáveis, sob pena não poder mais constitui-lo pelo lançamento. Trata-se, em regra, do prazo para se estabelecer a relação jurídica.

O Código Tributário Nacional, prescreve como se dá a contagem desse direito, no artigo 173:

> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
>
> I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
>
> II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
>
> Parágrafo único. O direito a que se refere esta artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Portanto, a Fazenda Pública pode constituir o crédito tributário no prazo de cinco anos, contados *(i)* do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter

DOCUMENTO VALIDADO

sido efetuado; ou *(ii)* da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Em contrapartida, o Superior Tribunal de Justiça ("**STJ**") firmou a seguinte tese, no julgamento do recurso representativo de controvérsia REsp nº 973.733/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, em 12 de agosto de 2009:

> O prazo decadencial qüinqüenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Diante de tal julgado, em casos de lançamento por homologação com a ocorrência de pagamento antecipado, o prazo decadencial é atraído para a contagem estabelecida no artigo 150, §4º, do CTN, desde que não comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação:

> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
>
> § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, nos casos em que não há lançamento por homologação e antecipação dos tributos apurados ou quando se comprova a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a decadência é contada de acordo com a regra geral, estatuída no inciso I do artigo 173 do CTN.

A situação concreta, se amolda à hipótese de lançamento por homologação, isto é, os ajustes são feitos *a priori* pela contribuinte e ficam sujeitos ao escrutínio do Fisco. Desse modo, considerando que foram realizados no quarto trimestre do ano de 2018, o fato gerador ocorreu em 31/12/2018 e os autos de infração foram lavrados em 22/06/2023, dentro do prazo hábil de cinco anos para evitar o perecimento da constituição do crédito tributário.

Consequentemente, não há decadência que fulmine o direito de constituição dos créditos tributários objeto do litígio, motivo pelo qual rejeito a preliminar de mérito.

MÉRITO

Considerações Iniciais sobre os Preços de Transferência

DOCUMENTO VALIDADO

Antes de adentrar ao caso específico, é necessário esclarecer que, em linhas gerais, os preços de transferência são uma técnica de apuração de custos e receitas em transações entre partes vinculadas, cujo objetivo é evitar a erosão da base tributária no Brasil. Isto é, busca-se coibir que partes relacionadas manipulem preços das importações e exportações para que os custos ou as receitas tributáveis no Brasil não sejam transferidos artificialmente ao exterior.

Nas importações se tem a intenção de coibir o aumento dos valores pagos aos bens ou serviços importados ("*supervalorização da importação*"), analisados sob a ótica dos custos arcados pelos contribuintes brasileiros, ao passo que nas exportações, busca-se evitar que os bens ou serviços sejam vendidos num preço menor ("*subvalorização das exportações*"), de modo que as receitas auferidas pelo contribuinte nacional não sejam diminuídas. Portanto, presumem-se uma série de regras para comparar os preços efetivos ("*preço praticado*") com os preços calculados de acordo com a legislação ("*preço parâmetro*").

Tratando-se de *presunções*, naturalmente, uma série de dificuldades se exprimem na tentativa de regrar transações típicas de mercados, ocasionando conflitos de interesses. Em relações entre partes não vinculadas, o comprador almeja obter o maior preço de venda e o vendedor se dispõe a pagar o menor preço. O preço-parâmetro tem a finalidade resguardar essa máxima e, teoricamente, denomina-se que as transações controladas seguem o princípio do *arm's lenght*, aquele que seria o mais próximo do preço de mercado praticado entre partes não vinculadas. Sendo os princípios valores abstratos que se buscam idealmente alcançar, surge a dificuldade pragmática que gera o embate entre os contribuintes brasileiros sujeitos às normas de preços de transferências e o Fisco, algo natural da sistemática prevista até então na legislação à época do fato gerador.

Nessa esteira, adentrando ao método PRL, à época dos fatos, nos artigos 12 e seguintes, a IN RFB nº 1.312/2012 dispõe:

> 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

DOCUMENTO VALIDADO

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

§ 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;

DOCUMENTO VALIDADO

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.

(...)

Para fins didáticos, a apuração do método de apuração do PRL pode ser assim resumida:

Preço Líquido de Venda (PLV): média aritmética ponderada dos preços de venda, *diminuídos*: • descontos incondicionais • tributos sobre as vendas • comissões e corretagens
Participação das Importações no Custo Total da Venda (Resultado %): $= \frac{\text{custo médio ponderado da importação}}{\text{custo total médio ponderado da venda}}$
Participação da Importação no Preço de Venda: Percentual de participação da importação (ii) X Custo total sobre o preço líquido de venda (i)
Margem de Lucro: Percentuais conforme atividade econômica X Participação da importação no preço de venda
Preço Parâmetro: Valor da participação do Bem no Preço de Venda– Margem de Lucro
Logo, “Custo total da importação” – “Preço Parâmetro PRL” = **Ajuste**

Já método PIC, escolha alternativa para os medicamentos Herceptin 440mg e 150mg, é disciplinado pelo artigo 8º e seguintes da IN nº 1.312/2012:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

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

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

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

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

Art. 9º Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo.

§ 1º No caso de bens, serviços e direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com:

I - prazo para pagamento;

II - quantidades negociadas;

III - obrigação por garantia de funcionamento do bem ou da aplicabilidade do serviço ou direito;

IV - obrigação pela promoção, junto ao público, do bem, serviço ou direito, por meio de propaganda e publicidade;

V - obrigação pelos custos de fiscalização de qualidade, do padrão dos serviços e das condições de higiene;

VI - custos de intermediação, nas operações de compra e venda, praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços;

VII - acondicionamento;

VIII - frete e seguro; e

IX - custos de desembarque no porto, de transporte interno, de armazenagem e de desembaraço aduaneiro incluídos os impostos e taxas de importação, todos no mercado de destino do bem.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

§ 2º As diferenças nos prazos de pagamento serão ajustadas pelo valor dos juros correspondentes ao intervalo entre os prazos concedidos para o pagamento das obrigações sob análise, com base na taxa praticada pela própria pessoa jurídica fornecedora, quando comprovada a sua aplicação, consistentemente, em relação a todas as vendas a prazo.

§ 3º Na hipótese prevista no § 2º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base nas taxas previstas no art. 38-A.

§ 4º Os ajustes em função de diferenças de quantidades negociadas serão efetuados com base em documentos de emissão da pessoa jurídica vendedora, que demonstrem a prática de preços menores quanto maiores as quantidades adquiridas por um mesmo comprador.

§ 5º O valor do ajuste de preço decorrente das garantias, a que se refere o inciso III do §1º, não poderá exceder o valor resultante da divisão do total dos gastos efetuados, no período de apuração anterior, pela quantidade de bens, serviços ou direitos, com garantia em vigor, no mercado nacional, durante o mesmo período.

§ 6º Na hipótese prevista no § 5º, se o bem, serviço ou direito ainda não houver sido vendido no Brasil, será admitido o custo, em moeda nacional, correspondente à mesma garantia, praticado em outro país.

§ 7º Nos ajustes em virtude do disposto nos incisos IV e V do § 1º, o preço do bem, serviço ou direito adquirido de uma pessoa jurídica vinculada, domiciliada no exterior, que suporte o ônus da promoção do bem, serviço ou direito no Brasil, poderá exceder o de outra que não suporte o mesmo ônus, até o montante despendido, por unidade do produto, pela pessoa jurídica exportadora, com a referida obrigação.

§ 8º Para efeito do disposto no § 7º, no caso de propaganda e publicidade que tenha por finalidade a promoção:

I - do nome ou da marca da pessoa jurídica, os gastos serão rateados para todos os bens, serviços ou direitos vendidos no Brasil, proporcionalizados em função das quantidades e respectivos valores de cada tipo de bem, serviço ou direito;

II - de um produto, o rateio será em função das quantidades deste.

§ 9º Os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da pessoa jurídica importadora, os tributos não recuperáveis e os gastos com desembaraço aduaneiro poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação.

§ 10. Quando forem utilizados dados de uma pessoa jurídica adquirente que houver suportado os encargos de intermediação na compra do bem, serviço ou direito, cujo preço for parâmetro para comparação com o praticado na operação de compra efetuada com uma pessoa jurídica vinculada, não sujeita a referido

DOCUMENTO VALIDADO

encargo, o preço do bem, serviço ou direito desta poderá exceder o daquela, até o montante correspondente a esse encargo.

§ 11. Para efeito de comparação, os preços dos bens, serviços e direitos serão, também, ajustados em função de diferenças de custo dos materiais utilizados no acondicionamento de cada um e do frete e seguro incidente em cada caso.

Art. 10. No caso de bens, serviços ou direitos similares, além dos ajustes previstos no art. 9º, os preços serão ajustados em função das diferenças de natureza física e de conteúdo, considerando, para tanto, os custos relativos à produção do bem, à execução do serviço ou à constituição do direito, exclusivamente nas partes que corresponderem às diferenças entre os modelos objeto da comparação.

Art.11. A partir de 1º de janeiro de 2013, as operações utilizadas, para fins de cálculo, devem:

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

II - corresponder a preços independentes realizados no mesmo ano-calendário das respectivas operações de importações sujeitas ao controle de preços de transferência.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, não havendo operações que representem 5% (cinco por cento) do valor das importações sujeitas ao controle de preços de transferência no período de apuração, o percentual poderá ser complementado com as importações efetuadas no ano-calendário imediatamente anterior, ajustado pela variação cambial do período.

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, não havendo preço independente no ano-calendário da importação, poderá ser utilizado preço independente relativo à operação efetuada no ano-calendário imediatamente anterior ao da importação, ajustado pela variação cambial do período.

§ 3º Nos ajustes em virtude de variação cambial, os preços a serem utilizados como parâmetros para comparação, quando decorrentes de operações efetuadas em países cuja moeda não tenha cotação em moeda nacional, serão, inicialmente, convertidos em dólares dos Estados Unidos da América e, depois, para reais, tomando-se por base as respectivas taxas de câmbio praticadas na data de cada operação.

(...)

O método PIC, didaticamente, parte da "*média aritmética ponderada dos preços apurados no mercado brasileiro ou de outros países em operações de compra e venda*", isto é, *comparando-se com operações entre pessoas não vinculadas, admitindo-se ajustes para minimizar diferenças entre as operações*.

Na correlação entre os métodos apresentados, verifica-se que o método PRL é mais objetivo e de fácil comprovação, porquanto os cálculos seguem uma ótica matemática para se comparar o preço líquido da venda subtraído do lucro, ao passo que o método PIC, por partir da comparação entre operações feitas por pessoas não vinculadas em determinados mercados, é de difícil comprovação, em razão de muitos dados comparativos não serem de fácil acesso ou existirem em situações que não são comparáveis pela ótica de mercado.

O importante, contudo, é que na essência, deve-se comparar operações *comparáveis*, isto é, que resguardem naturezas similares. Isso decorre da própria sistemática dos ajustes dos preços de transferência, o qual busca presumidamente tornar real ou aproximar da realidade de mercado um evento que não é, já que nas operações entre partes vinculadas não existe o conflito de interesses entre comprador e vendedor que resguarda o preço justo nas negociações (vendedor quer vender pelo maior valor, comprador quer pagar o menor valor e consequentemente se atinge uma preço médio onde ambos se beneficiam com a compra e venda).

A esse título, inclusive, a instrução normativa traz alguma luz sobre o conceito de similaridade de bens, elementos complementares de prova e critérios de comparabilidade restritivos.

RICARDO MAROZZI GREGÓRIO[1] tece algumas considerações sobre as restrições criadas pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, que auxiliam na compreensão do tema:

> "Quanto às restrições criadas pelas regulamentações administrativas, as mais evidentes são as veiculadas diretamente pela IN/SRF nº 243/02. Nesse sentido, os artigos 9º e 15 enunciam taxativamente as hipóteses em que serão permitidos ajustes nos bens, serviços e direitos idênticos. As hipóteses restringem-se a ajustes nas condições comerciais. Os artigos 10 e 17 estendem estas hipóteses aos bens, serviços e direitos similares, mas, já que não são idênticos, exige que sejam feitos também ajustes em função das diferenças de natureza física e de conteúdo. Contudo, relativamente aos bens, o conceito de similaridade é restringido pelo artigo 28, aos que, simultaneamente: tiverem a mesma natureza e mesma função; puderem substituir-se mutuamente na função a que se destinem; e tiverem especificações equivalentes. Além disso, o caput do artigo 29 sinalizou que, à revelia do que determinam as restrições do artigo 21 da Lei nº 9.430/96, acima transcritas, a Administração aceita os "documentos emitido normalmente pelas empresas, nas operações de compra e venda" para a comprovação dos preços comparáveis. Esta sinalização, apesar da discutível legalidade, ao menos, serve para amenizar a excessividade da restrição legal. Por outro lado, o §2º daquele artigo não constitui restrição porque apenas exemplifica as publicações de preços que "consideram-se adequadas a surtir efeito probatório". Por sua vez, o artigo 31 proibiu o uso de preços obtidos em "operações de compra e venda atípicas" e as

[1] GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. *Arm's Length* e praticabilidade nos preços de transferência. Tese de doutorado apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 2010, p. 274-275.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> exemplificou como "liquidações de estoque", "encerramentos de atividades" e "vendas com subsídios governamentais".
>
> Cumpre anotar também que o Fisco brasileiro, ao entender que os métodos criados pela lei para a apuração dos preços parâmetros devem ser aplicados "por bem, serviço ou direito", vem exigindo a aplicação do controle dos preços de transferência "produto a produto" e "transação a transação". Essa determinação impede na prática internacional que são mais flexíveis para a comparabilidade, como o *basket approach* e os *intentional set-offs*, os quais visam à maior efetividade na busca do padrão *arm's length*. (...)
>
> Com relação à natureza do mecanismo de praticabilidade, há que se perceber que as restrições operam de maneira a diminuir a amplitude das amostras de preços comparáveis. Ao realizar um teste de comparabilidade sem restrições, o agente comparador (empresa ou Fisco) está livre para escolher a amostra de preços comparáveis a partir de decisões subjetivas sobre a "intensidade das diferenças" existentes entre circunstâncias da transação controlada e as circunstâncias das transações não controladas, sobre a "materialidade da afetação" dos preços provocada por estas diferenças e sobre a "razoabilidade dos ajustes" que podem eliminar os efeitos destas diferenças. Mas, com as restrições, elimina-se muito desta subjetividade e reduz-se a incerteza na aplicação do direito. Daí que as restrições da comparabilidade fomentam a praticabilidade reduzindo a subjetividade implícita na comparabilidade livre de restrições. Se por acaso fosse mantida esta liberdade, o *arm's length* seria privilegiado, em prol da capacidade contributiva e da igualdade particular. A ausência imediata de identidade com os mecanismos de praticabilidade, baseados em ficções ou presunções permite enquadrar as restrições da comparabilidade na categoria das padronizações *stricto sensu*."

Feitas essas considerações iniciais sobre os ajustes dos preços de transferência, passo a analisar as operações atípicas.

OPERAÇÕES ATÍPICAS

A contribuinte alega que parte das suas operações estão sujeitas à regra de exclusão do artigo 44 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012, por serem operações atípicas. A esse título explicita a existência de subsídio governamental decorrente de isenção de ICMS, vendas em mercado controlado, com aplicação do CAP às vendas governamentais, e liquidação de estoque do medicamento Bonviva. Resumo as alegações, conforme trecho citado no recurso:

> **Inclusão indevida de operações atípicas – subsídio governamental: isenção tributária**
>
> As vendas de produtos contemplados com subsídios governamentais fogem aos parâmetros usuais de mercado, e, por isso, devem ser consideradas atípicas, nos

termos do artigo 44 da IN 1.312/12, e desconsideradas do cálculo do preço parâmetro; e

Existe acórdão favorável deste CARF à própria Recorrente (acórdão nº 1402-003.472).

Inclusão indevida de operações atípicas – "mercado controlado": aplicação do CAP às vendas governamentais

Algumas vendas governamentais são submetidas a descontos obrigatórios pelo Governo Federal, o que lhes retira a conformidade com parâmetros usuais de mercado, de modo que são atípicas para fins de preços de transferência;

Inclusão indevida de operações atípicas – liquidação de estoque do medicamento Bonviva

Houve a liquidação do estoque do BONVIVA 150MG 1 CLAQ, com vendas a R$ 57,24, enquanto o preço de mercado era de R$ 97,62;

A atipicidade da liquidação de estoque está expressamente prevista no artigo 44 da IN 1.312/12.

A DRJ rechaçou que essas operações seriam atípicas. Confronto os argumentos de acordo com cada tópico:

Concessão de subsídio governamental

Parte considerável dos produtos objeto da autuação contou com subsídios governamentais (benefícios fiscais de ICMS), uma das hipóteses de atipicidade expressamente indicada no art. 44 da IN nº 1.312/12, concedidos para reduzir o preço dos medicamentos vendidos e, assim, possibilitar preços mais acessíveis do que aqueles que seriam praticados em bases livres de mercado.

Os subsídios governamentais de ICMS foram respaldados em convênios firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária/Confaz:

(...)

Imputação obrigatória de descontos por conta de normas regulatórias da Anvisa

Afirma que o setor de medicamentos é altamente regulado e, no contexto dessa regulamentação, a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos/CMED e a Anvisa obrigam a Requerente a conceder um desconto sobre o preço do produto, mediante a aplicação do Coeficiente de Adequação de Preços/CAP, nos termos da Lei nº 10.742/2003.

O CAP deve ser aplicado em dois casos:

Quando a CMED edita uma resolução e inclui determinado produto no rol de medicamentos que se sujeitam ao CAP e, a partir daí, as vendas desses produtos devem ser feitas mediante a aplicação desse desconto; e

DOCUMENTO VALIDADO

Quando o Governo precisa comprar algum medicamento por força de decisão judicial. Assim, mesmo que determinado produto não esteja no rol de descontos previstos pela CMED, se o Governo precisar comprá-lo para cumprir uma ordem judicial, então o vendedor deverá obrigatoriamente dar um desconto sem nenhuma vinculação com o que ocorreria em condições livres de mercado.

O que faz as operações sujeitas ao CAP serem consideradas como atípicas não seria o fato de envolverem entes públicos, mas sim o fato de que os preços nessas operações não são os preços praticados em condições de livre mercado, pois, nessas condições, a União obriga o particular a conceder um desconto de mais de 20% sobre o preço da fábrica.

Assim, nas situações em que a Requerente é obrigada a conceder desconto mediante a aplicação do CAP, acaba por praticar um preço significativamente inferior ao que seria observado em uma venda (sem CAP) do mesmo medicamento, evidenciando sua atipicidade para fins de controle de preços de transferência.

Liquidação do estoque de Bonviva

Em 05/03/2018, a Impugnante transferiu o registro desse medicamento ao Laboratório Bagó e liquidou seu estoque, vendendo os medicamentos que possuía pelo valor de R$ 57,24, sendo que o preço de venda praticado para terceiros era de R$ 97,62. Essas operações foram atípicas, nos termos do art. 44 da IN nº 1.312/12, pois notadamente foram realizadas em valores inferiores aos praticados em mercado, por conta da necessidade de acabar com o estoque.

Conclui que dos 47 produtos para os quais a Autoridade Fiscal entendeu ser necessária a realização de ajustes positivos, 41 estiveram envolvidos em operações consideradas atípicas que, em nenhuma hipótese, devem ser consideradas para fins de cálculo do preço parâmetro.

Os argumentos não procedem.

Analisando cada uma das situações consideradas pela Impugnante, como atípicas, verifica-se que:

1. No caso da isenção de ICMS, concedida pelos Convênios ICMS nº 87/02, 140/2001, entre outros, este é um benefício fiscal geral, aplicado a todas as empresas farmacêuticas que produzem os medicamentos listados, o que afasta a atipicidade das operações beneficiadas.

Ademais, isenção tributária não é subsídio governamental, pois enquanto no subsídio o Estado transfere recursos ao beneficiado, na isenção, o Estado deixa de arrecadar bens do potencial contribuinte. No subsídio, patrimônio estatal pertencente a todos é repassado ao particular. Já na isenção, o patrimônio particular não é distribuído para a coletividade. Os institutos jurídicos são diferentes e não podem ser confundidos.

DOCUMENTO VALIDADO

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

2. No caso dos descontos impostos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos/CMED e a Anvisa, nos termos da Lei n° 10.742/2003, tais regulamentações, relativas aos preços dos remédios tanto para venda privada, como para vendas governamentais, são praxe do segmento e são aplicadas para todas as empresas deste tipo de mercado, não se enquadrando como fato atípico nos termos do artigo 44 da IN RFB nº 1.312/2012.

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

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

3. Por fim, no caso da liquidação do medicamento Bonviva, por transferência de registro, cabe destacar que se as vendas ocorreram por preços inferiores ao de mercado, não o foi exigência legal, mas por liberalidade da Impugnante, pois nada impedia que fossem realizadas a preço de mercado, não se podendo, portanto, considerar tais operações como atípicas.

Cabe acrescer que, ainda que se admitisse a exclusão das chamadas operações atípicas do cálculo do PLV, seria necessário identificar todas as operações que se enquadrassem como atípicas e apurar o montante delas em relação ao total de vendas. Mas a Impugnante não identificou tais operações individualmente, apenas citou produtos que estariam submetidos, em algumas operações, a condições especiais de preço, o que impossibilita efetuar a análise do impacto das operações atípicas nos ajustes de preços de transferência.

No caso dos produtos sujeitos ao Coeficiente de Adequação de Preços, a Impugnante apresentou relação dos produtos sujeitos ao CAP (por estarem previstos em alguma publicação da CMED ou por terem sido vendidos por força de decisão judicial) e apresentou documentação comprobatória **de algumas vendas**.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Mas não demonstrou o volume de vendas desses produtos. Não é possível sequer saber se os documentos apresentados correspondem à totalidade das vendas realizadas sob essa condição (produtos sujeitos ao CAP).
>
> Ou seja, no presente caso, não bastaria descrever as vendas que são consideradas atípicas, mas, também, identificar e comprovar a totalidade dessas vendas, de forma a mensurar o impacto delas nos ajustes de preços de transferência.
>
> Veja-se, por exemplo, o descrito no item 52 da Impugnação: a Impugnante elenca 25 produtos autuados que tiveram operações realizadas com subsídios governamentais e que, portanto, se caracterizam como atípicas e não deveriam ser consideradas no cálculo do preço parâmetro.
>
> A questão que se coloca é se todas as operações envolvendo os produtos constantes da listagem constante do item 52, em relação aos quais foram concedidos subsídios governamentais, são atípicas, de forma que todas as operações envolvendo estes produtos não poderiam ser incluídos no cálculo do PLV. Entretanto, a Impugnante não apresentou tal demonstração.
>
> Veja-se que o Convênio ICMS 87/2002, por exemplo, concede isenção do ICMS nas operações com fármacos e medicamentos destinados apenas a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal. Assim, operações com fármacos e medicamentos destinados a pessoas jurídicas de direito privado não seriam objeto desta isenção.
>
> Analisando o arquivo encaminhado pela Impugnante em resposta ao Termo de Intimação Fiscal / TIF nº 03 (relação das notas fiscais que compuseram o cálculo do preço parâmetro de cada um dos produtos importados) constata-se que a Impugnante dispõe de muitos clientes privados.
>
> Veja que a Impugnante requer o cancelamento dos Autos de Infração na proporção em as operações atípicas teriam sido consideradas no cômputo dos preços parâmetros, sem demonstrar essa proporção. Cabe acrescer, ainda, por se tratar de operações atípicas, ou seja, uma exceção à regra, o ônus de sua comprovação cabe à Impugnante.
>
> Conclui-se que não cabe a exclusão das operações descritas pela Impugnante, por ela consideradas como atípicas, do cálculo do Preço Líquido de Vendas/PLV.

A saber, o artigo 44 da norma regulamentar assim determina:

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

Sobre as operações atípicas, RAMON TOMAZELLA SANTOS[2] tece o seguinte arrazoado para justificar a pertinência da regra e seus desafios:

> (...)
>
> As regras brasileiras de preços de transferência estabelecem métodos objetivos para a definição do preço parâmetro, que será comparado ao preço praticado pelo contribuinte em seus negócios jurídicos. O ajuste fiscal será determinado mediante a comparação entre o preço parâmetro calculado por meio da aplicação de um dos métodos previstos na lei e o preço praticado pelo contribuinte nas operações de importação ou exportação. A legislação admite, ainda, uma margem de divergência de até 5% entre o preço parâmetro e o preço praticado, exceto para os métodos aplicáveis às operações com commodities, para os quais a margem de divergência será de 3%2.
>
> Para o que interessa ao presente estudo, é importante pontuar que os métodos objetivos previstos na Lei n. 9.430/1996 estão baseados na fixação de margens predeterminadas de lucro, na estipulação de "safe harbours" e no estabelecimento de restrições à comparabilidade livre, como forma de reduzir a subjetividade e a incerteza na aplicação do direito. Tanto é assim que, mesmo nos métodos comparativos, como o PIC e o PCI nas operações de importação, bem como o PVEx e o PECEX nas operações de exportação, o legislador tributário estabeleceu diversas restrições para diminuir a amostra de preços comparáveis e o grau de subjetividade do aplicador do direito.
>
> Essa característica da legislação brasileira de preços de transferência, que se afasta das diretrizes internacionais da OCDE, será relevante para compreender o tratamento tributário excepcional que deve ser conferido às operações atípicas. Isso porque, no processo de formulação das regras brasileiras de preços de transferência, o legislador tributário privilegiou a praticabilidade e a segurança jurídica3, por meio de um processo de generalização probabilística, que pretende alcançar as condições comerciais e econômicas que se verificam na maior parte dos casos concretos.
>
> Assim, a Lei n. 9.430/1996 não adotou regras de preços de transferência com alto grau de abertura ao padrão "arm's length", o que permitiria a sua aplicação em casos excepcionais, como as operações atípicas. Ao contrário, a lei brasileira optou por desconsiderar as particularidades de casos concretos, por meio de métodos que dispensam uma análise exaustiva das condições comerciais e econômicas da operação.
>
> (...)
>
> **3. Análise do artigo 44 da Instrução Normativa RFB n. 1312/2012**
>
> (...)

[2] SANTOS, Ramon Tomazella. O controle dos preços de transferência e as operações atípicas. **Revista Fórum de Dir. Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 19, n. 114, nov./dez. 2021, p. 33-50.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Antes de iniciar a análise do escopo da regra, é importante mencionar que, embora não tenha base legal específica, o racional que norteia a exclusão das operações atípicas do cálculo do preço parâmetro deflui da própria sistemática de controle de preços de transferência adotadas pelo Brasil. Como os métodos previstos na Lei n. 9.430/1996 estão baseados na fixação de margens predeterminadas de lucro, na estipulação de zonas de segurança e no estabelecimento de restrições à comparabilidade livre, a inclusão de operações com características exclusivas na formação do preço parâmetro poderia acarretar distorções na comparabilidade entre as transações e, consequentemente, deformidades no controle dos preços de transferência.

Outro ponto relevante reside no fato de que o artigo 44 da Instrução Normativa RFB n. 1312/2012 apenas exclui as operações atípicas do cálculo do preço parâmetro, mas não do controle dos preços de transferência como um todo.

Essa limitação do alcance do artigo 44 da Instrução Normativa RFB n. 1312/2012 pode acarretar distorções na sistemática de controle de preços de transferência.

De um lado, nas operações de importação, como os métodos de preços de transferência determinam o custo máximo a ser deduzido pela pessoa jurídica do Brasil, a retirada das operações atípicas do preço parâmetro implica que o custo máximo dedutível não vai sofrer redução, de tal modo que a comparação entre o preço praticado e o preço parâmetro não tende a gerar qualquer impacto fiscal. Assim, nas importações, basta retirar as operações atípicas do cálculo do preço parâmetro para que não haja distorções na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

De outro lado, nas operações de exportação, como os métodos de preços de transferência determinam a receita mínima a ser reconhecida pela pessoa jurídica no Brasil, a não consideração das operações atípicas no preço parâmetro, seguida da aplicação dos métodos de controle dos preços de transferência, pode conduzir à comparação de preços praticados em operações excepcionais com preços parâmetros apurados em operações realizadas em condições normais de mercado. Em tal situação, o critério preconizado pela Instrução Normativa RFB n. 1312/2012 pode levar a distorções incompatíveis com o conceito de renda e o princípio da capacidade contributiva.

Essa deficiência do artigo 44 da Instrução Normativa RFB n. 1312/2012 parece estar relacionada ao fato de que, em determinados métodos, os preços parâmetros são formados a partir de dados externos (i.e., preços parâmetros externos). Como exemplo, no controle dos preços de transferência com base no método PIC, ao se examinar os preços de bens, serviços ou direitos em operações realizadas por terceiros, no mercado brasileiro ou internacional, as operações atípicas não devem ser consideradas.

Diversamente, há casos em que os preços parâmetros são formados a partir de operações empreendidas pelo próprio contribuinte. Utilizando novamente o método PIC como exemplo, caso a própria pessoa jurídica no Brasil realize a venda

DOCUMENTO VALIDADO

> de bens idênticos ou similares para terceiros independentes, no Brasil ou no exterior, os preços cobrados em tais operações poderão ser utilizados na composição do preço parâmetro, desde que atendam a margem de representatividade de 5%.
>
> Assim, como o escopo do artigo 44 da Instrução Normativa RFB n. 1312/2012 é amplo, alcançando preços parâmetros internos e externos, a redação genérica adotada pelo Fisco parece ser justificável diante do objetivo de garantir a abertura necessária para alcançar os diferentes métodos de preços de transferência previstos na Lei n. 9.430/1996. Não obstante, isso não significa que o contribuinte deve reconhecer receitas mínimas em operações de exportação atípicas, sob pena de violação ao conceito de renda e ao princípio da capacidade contributiva.
>
> Por tais razões, é certo o artigo 44 da Instrução Normativa RFB n. 1312/2012 deve ser interpretado em seus devidos termos, sob pena de acarretar irremediável distorção no controle dos preços de transferência. A análise desse ponto será retomada adiante, para aprofundamento das considerações.
>
> Feito esse alerta, passa-se a examinar os requisitos para a qualificação de determinados casos concretos como operações atípicas.

Da leitura do artigo 44 da IN RFB nº 1.312/2012, nota-se que o rol das operações atípicas é exemplificativo, porquanto se utiliza da expressão "*tais como*", não exaurindo as possibilidades de se considerar uma operação atípica, mas trazendo alguns exemplos delas, como: as liquidações de estoque, os encerramentos de atividades ou as vendas com subsídios governamentais.

A característica comum dos exemplos permite a conclusão de que os preços nessas operações não refletem o padrão de mercado e, portanto, não poderiam influenciar no cálculo do preço-parâmetro. Isto é, no caso do subsídio governamental, o preço-médio dos produtos isentos é distorcido (em tese, diminuído), de modo que qualquer ajuste dos preços de transferência presumiria um ajuste maior do que efetivamente deveria ocorrer com base no *princípio arm's lenght*.

O contraponto que se identifica na jurisprudência deste tribunal parte da consideração do critério da habitualidade nas operações atípicas, tal como consta no Acórdão nº 1402-003.472, para justificar a inclusão das operações no cálculo do preço-parâmetro, já que as vendas habituais integrariam a atividade corriqueira da empresa, sendo consideradas na sua estratégia de obtenção de lucros. Porém, o critério da *habitualidade* carece de disposição legal e não retira a atipicidade da operação, que, friso, não serve para os parâmetros de comparação, pois um componente direto de formação do preço é mitigado.

Nos casos das concessões de subsídios governamentais e descontos obrigatórios por normas regulatórias, em prol do adquirente-consumidor, seja ele um ente público ou privado, e na liquidação de estoque ou encerramento das atividades, em prol do adquirente de um produto, por exemplo, que será descontinuado ou uma operação cessada, o que se determina é a

DOCUMENTO VALIDADO

Original

exclusão dessas operações do cálculo do preço parâmetro, pois o preço líquido de venda será fatalmente diminuído em virtude de situações de mercado que o distorce.

Entretanto, nem *todos* os subsídios governamentais distorcem preços. Por exemplo, a atipicidade que se aplique a *todo* o setor econômico pode até ter o efeito de diminuir o PLV e impactar o preço parâmetro, mas há um ajuste de mercado para que as importações também possam ser realizadas por um preço menor, já que são partes relacionadas que estão sujeitas aos ajustes dos preços de transferência. Por óbvio, numa operação entre partes independentes, cuja aplicação dos ajustes não se operam, não haverá margem de negociação da importação, mas esse caso é irrelevante para fins de ajustes dos preços de transferência.

Ainda, nota-se uma atecnia da legislação, pois se menciona somente a exclusão do preço parâmetro, na literalidade da instrução normativa. No caso das importações, como a exclusão das vendas atípicas do PLV também implica a diminuição das quantidades consideradas, os percentuais dos cálculos formadores do preço parâmetro tendem a neutralizar eventual distorção, o que implica aumento do preço parâmetro e diminuição dos ajustes. Mas nas exportações isso é mais problemático.

De toda forma, tendo sido a opção do legislador positivar um método objetivo de ajustes de preços de transferência, a exclusão das operações atípicas busca evitar distorções nos preços comparados, em homenagem ao conceito de renda e ao princípio da capacidade contributiva.

Subsídio governamental concedido na forma de isenção tributária

No cálculo do método PRL dos ajustes dos preços de transferência, o cálculo do preço líquido de venda é diminuído dos *descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas* e *das comissões e corretagens pagas*.

Isto significa que a determinação do PLV já desconsidera os tributos incidentes sobre as vendas, a exemplo do ICMS, conforme dispõe o artigo 18, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/1996.

Então, até poderia ser levantado o raciocínio de que qualquer medida governamental que subsidie essas operações por meio da redução de tributos incidentes sobre as vendas (produtos) não traz impacto algum sobre cálculo o PLV, ainda que subsídio governamental considerado. Veja:

> 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:

DOCUMENTO VALIDADO

> II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:
>
> b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

Porém, a isenção do ICMS não é irrelevante na formação do preço parâmetro, por se tratar de subsídio governamental indireto e que influencia diretamente o preço de venda. Isto é, espera-se que com a isenção de um tributo, o preço de venda seja menor, afinal, embora destacado o tributo na Nota Fiscal Eletrônica de venda, não haverá obrigação de pagá-lo.

A exemplo do que se evidencia, a isenção, *em tese*, deveria ser contabilizada como receita de subvenção, acaso considerada como despesa, ou nem sequer transitaria na contabilidade da contribuinte, o que parece ser o cenário mais correto, porquanto o ICMS não seria devido.

De toda forma, a isenção é abstratamente capaz de tornar atípica uma operação para fins de cálculo dos ajustes de preços de transferência, pois retira a normalidade típica das operações de mercado por meio de uma subvenção governamental. Inclusive, esse foi o entendimento exarado no Acórdão nº 1402-003.472, no que tange à isenção de ICMS.

Contudo, a isenção somente atrai a atipicidade para uma operação quando ela não é aplicável a todo o setor da economia, porquanto quando é irrestrita, os preços efetivos são diminuídos – e também o PLV e o preço parâmetro -, mas em operações entre partes relacionadas, não há justificativas para a manutenção dos custos de importação considerando uma incidência tributária sem efeitos de pagamento. Logo, os preços de importação também poderão ser diminuídos, atraindo os ajustes de preços de transferência e retirando a atipicidade dos *preços praticados* nas operações de compra e venda nacionais.

Em caso semelhante, o Acórdão nº 1301-006.892 entendeu de tal forma, porquanto a isenção é "*um benefício fiscal geral, usufruído por todas as empresas farmacêuticas que produzem os medicamentos listados nos Convênios ICMS n° 87/2002 e n° 140/2001. Assim, considerando o ambiente negocial em que age a contribuinte, tal medida não pode ser considerada atípica*".

Não obstante o entendimento jurídico-teórico seja favorável à contribuinte, nos autos se tem apenas os documentos que atestam a concessão do benefício fiscal de ICMS e a relação de Notas Fiscais Eletrônicas (arquivo não-paginável de fl. 8), mas não se tem as provas cabais das operações de venda cuja isenção se operara, o que se daria com a análise das NFe de vendas, contendo todas as descrições de quantidade, valor etc. Além disso, a recorrente alega apenas de forma genérica a existência da atipicidade, não demonstrando que as isenções são específicas e em qual medida a atipicidade dos preços se opera.

Diante disso, por insuficiência probatória e ante à impossibilidade de exonerar o lançamento sem a documentação adequada que dê substrato às alegações recursais, nego provimento ao Recurso Voluntário quanto a esse tema.

DOCUMENTO VALIDADO

Operações em "mercado controlado": aplicação do CAP às vendas governamentais

A DRJ rechaçou as alegações da contribuinte com base no critério da *habitualidade* das operações sujeitas ao Coeficiente de Adequação de Preços regulatório, cujas razões já foram colacionadas acima.

A saber, os descontos aqui tratados são obrigatórios para vendas feitas a entes governamentais, seja em razão de os produtos estarem inseridos em lista da CMED que assim determine, seja por se tratar de aquisições governamentais decorrentes de decisões judiciais.

O desconto obrigatório do CAP, regulamentado pela ANVISA, influencia *diretamente* o preço bruto de venda, se comparado ao que seria praticado em operações entre particulares. Basta imaginar o exemplo em que a operação de compra e venda no mercado privado seja realizada com o preço líquido de 100, ao passo que o mesmo produto vendido a uma entidade governamental, seria aplicado um desconto de 20%, implicando a redução do preço líquido para 80.

Acaso a operação sujeita ao desconto obrigatório fosse incluída no cálculo do PLV, após a sistemática de apuração do preço parâmetro supratranscrita, o resultado do preço parâmetro seria menor em razão do desconto obrigatório e, consequentemente, os ajustes dos preços de transferência feitos em comparação ao "Custo de Importação – Preço Parâmetro" ensejariam uma adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL maior (ou na menor dedução de custos no Brasil), se comparado às operações regulares.

O exemplo numérico torna claro que os descontos obrigatórios da venda de produtos sujeito ao CAP estabelecido pela CMED/ANVISA causam distorções nos ajustes dos preços de transferência, já que o preço-parâmetro calculado é menor em razão da inclusão dessa operação atípica no cálculo do PLV.

Assim, a meu ver, a venda de produtos sujeitos ao CAP é operação atípica, cujos valores das operações de vendas aos órgãos governamentais devem ser excluídas do cálculo do PLV preço parâmetro.

Adicionalmente, o fato de a contribuinte atuar em um mercado altamente regulado e vender a órgãos estatais, ou seja, o denominado critério da habitualidade para se definir operações atípicas, não fulmina a atipicidade da operação, quando esta é analisada sob a ótica da legislação que rege os ajustes dos preços de transferência. Habitualidade não é um critério legal e nem adequado aos cálculos dos ajustes, pois uma operação pode ser considerada habitual e ser realizada corriqueiramente, mas ser considerada atípica para fins de ajustes de preços de transferências. A atipicidade diz respeito ao *preço praticado na operação*, porquanto sofrem impactos diretos que retiram o grau de comparabilidade que se exige na legislação – atipicidade do *preço* é diferente de eventualidade ou habitualidade da *operação*.

DOCUMENTO VALIDADO

A análise jurídica do tema indica para o acerto as alegações de defesa da contribuinte, para que fosse exonerado a parte do lançamento que diz respeito às vendas governamentais sujeitas ao CAP/CMED, excluindo as operações a entes governamentais sujeitas aos descontos obrigatórios dos cálculos do preço parâmetro.

Entretanto, ao compulsar os autos, verifico que a contribuinte não produziu prova alguma das operações sujeitas ao CAP, apenas juntou documentos que atestam que alguns produtos em abstrato estariam sujeitos ao dito coeficiente, sem demonstrar o volume de venda desses produtos, tal como aduzira a DRJ.

Ainda que conste nos autos arquivo não-paginável que indica "*Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte*" e os adquirentes são diversos, na maior parte, órgãos públicos, como a Secretaria de Estado da Saúde, Secretaria de Saúde do Estado de Minas Gerais e outros, não se sabe com precisão quais produtos efetivamente sofreram o referido desconto obrigatório.

Logo, por insuficiência probatória, nego provimento ao Recurso Voluntário quanto a este tema.

Liquidação de estoque do medicamento Bonviva

Quanto à liquidação de estoque do medicamento Bonviva 150mg, a DRJ rechaçou a atipicidade da operação, pois se trataria de *liberalidade* da interessada, nada impedindo que as operações fossem realizadas a preço de mercado.

Conforme comprovado às fls. 724 a 728, de fato, a interessada transferiu o registro desse medicamento ao Laboratório Bagó em março de 2018 e a venda dos produtos em liquidação de estoque foram feitas em junho de 2018.

Ora, a liquidação de estoque é um dos exemplos citados no artigo 44 da IN RFB nº 1.312/2012 como sendo operação atípica, impedindo o uso dessas operações como preço parâmetro para ajustes dos preços de transferência.

Logo, pela literalidade da norma regulamentar, entendo por acatar as razões da recorrente, para excluir a venda dos medicamentos Bonviva 150mg do cálculo do preço-parâmetro, considerando que o valor e as quantidades de produtos vendidos a serem excluídos são aqueles disposto na Nota Fiscal Eletrônica de fl. 728.

Cálculo do PLV sem o abatimento dos créditos presumidos de PIS e Cofins nos ajustes dos preços de transferência

A recorrente alega que os valores de PIS e Cofins não podem ser excluídos dos preços de revenda porque não consistem em tributos incidentes sobre as operações de venda, mas sim em tributos incidentes sobre a receita bruta. Acresce que, pela própria natureza do PIS e

DOCUMENTO VALIDADO

da Cofins, não se pode considerá-los como tributos incidentes sobre as vendas e, por isso, a dedução de tais montantes do PLV afronta o artigo 18, inciso II, alínea "a" da Lei nº 9.430/1996.

Além disso, alega que haveria um duplo impacto negativo na determinação do preço parâmetro, pois a Resolução CMED nº 6/2001 determina que os preços dos medicamentos devem ser obrigatoriamente reduzidos de forma proporcional, no caso de aproveitamento dos créditos presumidos estabelecidos pela Lei nº 10.147/2000. Assim, como o valor dos créditos presumidos de PIS e Cofins já não integra o preço dos produtos, não faria sentido que fossem deduzidos os valores cheios desses tributos na determinação do preço-parâmetro, sob pena de causar um duplo impacto desfavorável à Requerente na apuração do preço parâmetro.

Como já salientado anteriormente, o artigo 12, inciso I, alínea "b" da IN RFB nº 1.312/2012 determina a diminuição dos tributos incidentes sobre as vendas do PLV, incluindo aqueles que incidem sobre a venda, isto é, ICMS, IPI, PIS e Cofins.

Logo, não assiste razão à contribuinte nesse ponto.

Conseguinte, quanto à alegação do duplo impacto negativo na determinação do preço parâmetro, a DRJ assim se manifestou:

> Quanto ao crédito presumido com fundamento na Lei nº 10.147/2000, temos que a lei apenas concedeu aos sujeitos passivos beneficiários direito a deduzir crédito presumido do montante devido; entretanto, a incidência do PIS e da COFINS permanece, nos termos do art. 1º da citada lei, com alíquotas de 2,1% e 9,9%, respectivamente, conforme destacado nas notas fiscais eletrônicas, de acordo com a planilha NFE, constante o arquivo Anexo 1.
>
> Assim, o crédito presumido não tem qualquer influência sobre a apuração dos Preços Parâmetro, sendo que o benefício fiscal visa reduzir a carga tributária sobre os medicamentos, enquanto as regras de Preços de Transferência têm como função comparar os preços praticados nas operações de importação ou exportação realizadas com pessoas vinculadas com os preços praticados em operações com pessoas jurídicas não vinculadas.
>
> Além disso, a própria Impugnante destaca o disposto no § 3º do art. 3º da Lei nº 10.147/2000:
>
> (...)
>
> Assim, o crédito presumido somente será utilizado para fins de dedução do montante devido de PIS e COFINS.
>
> Quanto ao suposto duplo impacto negativo, a adesão ao sistema de crédito presumido de PIS e COFINS, nos termos da Lei nº 11.147/2000, é uma faculdade do sujeito passivo, que para usufruto do benefício, está obrigado à contrapartida de redução do preço dos medicamentos. Inadmissível seria o sujeito passivo usufruir de crédito presumido de PIS e COFINS (de forma a não recolher essas contribuições), sem qualquer contrapartida de redução dos preços (considerando

DOCUMENTO VALIDADO

> que as contribuições são parte do cálculo para definição do preço de revenda dos produtos).
>
> Correta, portanto, a dedução dos valores de PIS e COFINS destacados nas notas fiscais.

Como já exposto, é preciso resguardar coerência com os pressupostos aqui firmados.

O PIS e a Cofins são tributos que incidem sobre produtos, embora sua base de cálculo seja apurada a partir da receita bruta. A própria sistemática do regime não-cumulativo, cujos créditos são oriundos do conceito *basis on basis*, permite entender que sua apuração parte da receita bruta, mas o que gera esta receita são produtos comercializados.

Contudo, tal como ocorre no caso das isenções, os créditos presumidos são subsídios governamentais e não seria razoável entender que somente afetam o resultado da pessoa jurídica. Como se considera que são contribuições incidentes sobre produtos, sobre o consumo, naturalmente, os preços praticados pelas vendas quando o contribuinte se apropria de crédito presumido afetará os preços, diminuindo-os.

A operação poderia inclusive ser considerada atípica, para fins de exclusão do cálculo do preço parâmetro, contudo, também pode ser analisada sobre a ótica dos ajustes do preço parâmetro. Isto é, como o crédito presumido se opera sobre situações determinadas em lei, a diminuição dos tributos incidentes sobre as vendas para se obter o PLV deve refletir os valores que efetivamente são arcados pela contribuinte, ao final de sua apuração.

Caso contrário, o exemplo em que a contribuinte, gozando de crédito presumido, reduza os preços de venda do produto, afinal, sua caga tributária naquela venda é menor em razão do subsídio, deduzir a integralidade do PIS e da Cofins destacado na Nota Fiscal Eletrônica de venda acarretaria distorções no PLV, que seria menor do que o *efetivamente praticado*. Isso retiraria o grau de comparabilidade exigido nos ajustes dos preços de transferência.

Isto posto, assiste razão à contribuinte, ao menos *em tese.* Contudo, tal como já exposto nos tópicos anteriores, os autos carecem de provas que subsidiem a comprovação dos valores dos créditos presumidos de PIS e Cofins e os impactos nos lançamentos. Por exemplo, não se tem a ECF da contribuinte para que seja demonstrado o crédito presumido de PIS e Cofins apropriado, para proceder aos ajustes necessários ao preço parâmetro.

Logo, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Cálculo do PLV sem o abatimento dos créditos presumidos de ICMS nos ajustes dos preços de transferência

De forma similar à alegação de PIS e Cofins, a recorrente argui que a Fiscalização excluiu da apuração do preço parâmetro valores de ICMS que não incidiram nas operações autuadas, porque as vendas interestaduais realizadas pela Requerente a partir do Estado de Goiás

DOCUMENTO VALIDADO

encontravam-se parcialmente desoneradas. Desde 2004, a interessada usufrui do benefício fiscal do Apoio ao Comércio Exterior no Estado de Goiás/COMEXPRODUZIR, instituído pela Lei Estadual n° 14.186/2002 (reinstituído por meio da edição da Lei Estadual n° 20.367/2018).

Referido benefício concede crédito presumido de ICMS de 65% do saldo devedor de ICMS, com relação às operações interestaduais com mercadorias importadas ou com mercadorias produzidas com utilização de insumos importados.

A Fiscalização desconsiderou a desoneração parcial nessas operações e abateu dos preços de venda o equivalente ao que seria o valor integral de ICMS. Por isso, sustenta-se que tal abatimento do valor integral de ICMS na determinação do preço parâmetro acarretou dupla tributação, na medida que os créditos presumidos foram oferecidos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

A DRJ rechaçou tal entendimento, adotando o mesmo racional exposto no tópico anterior, ou seja:

> a concessão de crédito presumido não afasta a incidência do ICMS e o valor a ser deduzido, para fins de cálculo do PLV é o valor destacado nas notas fiscais.
>
> Quanto à suposta dupla tributação decorrente do fato de que os valores de crédito presumido de ICMS já terem sido oferecidos à tributação pelo IRPJ e CSLL, não procede, pois há autorização para exclusão dos subsídios para investimento, dentre os quais os incentivos de ICMS, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> A decisão da Impugnante pela não exclusão, para que pudesse proceder ao pagamento de dividendos, é uma liberalidade de sua inteira responsabilidade e não pode, portanto, ser oposta ao Fisco Federal.

Nesse ponto, refiro-me às considerações do tópico anterior, como razão de decidir, pois, não obstante a interpretação jurídica seja correta, por insuficiência probatória, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Método PIC para os medicamentos Herceptin 150mg e 440mg

Por fim, com relação à adoção ao método PIC para os medicamentos Herceptin 150mg e 440mg, escolha da contribuinte, quando intimada a se manifestar sobre a escolha de um dos métodos dos preços de transferência, entendo que não assiste razão às pretensões recursais.

De início, nota-se que a autoridade fiscal justificadamente recusou a adoção do método PIC, porquanto o *grau de comparabilidade* apresentado pela contribuinte era falho, bem como a documentação suporte para o cálculo era pouco robusta.

Dito isso, a DRJ, no acórdão recorrido, assim fundamentou sua decisão:

> **2.4. ADOÇÃO DE MÉTODO ALTERNATIVO: PIC**
>
> **2.4.1. Adoção do método PIC para o HERCEPTIN 440mg**

DOCUMENTO VALIDADO

A Impugnante argumenta que a Fiscalização recusou o cálculo do preço parâmetro do produto Herceptin 440mg por entender que as diferenças nas condições de negócio não permitem a comparação das operações de Oncovit Distribuidora de Medicamentos Ltda com as operações de Produtos Roche Químicos e Farmacêuticos SA.

Especificamente, foram questionados os seguintes pontos:

(i) quantidades de produtos: as operações com o Herceptin 440mg totalizaram 73.610 unidades comercializadas e as operações com o Zedora 440mg totalizaram 80 unidades comercializadas;

(ii) valores das operações comparadas: as operações com o Herceptin 440mg resultaram no valor de R$ 372.923.001,84, enquanto as operações com o Zedora 440mg somaram R$ 718.842,40; e

(iii) diferenças na cadeia comercial das operações: foi utilizado o preço de venda do Zedora 440mg ao consumidor final (nível varejista) para o cálculo do preço parâmetro do Herceptin 440mg, cujas operações controladas pela sistemática dos preços de transferência foram de importação do exterior (nível atacadista).

A Impugnante argumenta que cumpriu todos os requisitos legais para o cálculo do Preço Parâmetro pelo método PIC e que, mesmo que se considere que os pontos questionados referentes às diferenças nas condições de negócio poderiam inviabilizar a utilização do PIC para o cálculo do preço parâmetro, então os respectivos ajustes deveriam ter sido feitos pela própria Fiscalização, que dispõe de informações suficientes para isso em suas bases de dados.

Os argumentos não procedem.

Em primeiro lugar, a Impugnante não atendeu ao solicitado pela Autoridade Fiscal, pois foi intimada a escolher método alternativo de cálculo do Preço Parâmetro para todos os produtos sujeitos a regras de preços de transferência, mas só o fez para dois desses produtos.

E quanto ao produto HERCEPTIN 440MG cabe razão à Autoridade Fiscal, quando afirma que as diferenças entre as condições das operações de compra e venda do produto ZEDORA 440MG com as operações envolvendo o HERCEPTIN 440MG são de tal estatura que desautorizam a adoção do método PIC:

(...)

É o que se aduz do disposto no art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012:

(...)

Assim, o art. 9º determina que se façam ajustes nos preços dos bens para minimizar efeitos provocados por eventuais diferenças nas condições de negócio, sobre os preços a serem comparados.

Tanto a grande diferença nas quantidades, quanto a grande diferença no montante das operações indicam diferenças nas condições de negócio de tal

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

magnitude que impossibilitam a comparação entre o preço parâmetro apurado a partir do produto ZEDORA 440MG e o preço praticado nas operações com o produto HERCEPTIN 440MG.

De forma semelhante, cabe razão à Autoridade Fiscal ao não admitir a comparação entre preços em momentos diversos da cadeia comercial. É evidente que não se pode comparar os preços de produto em etapas diferentes da cadeia comercial, haja vista que cada etapa da cadeia implica aumento de custos, a influir no preço final.

Portanto, aqui ainda mais evidente as diferentes condições de negócio, considerando que as operações da Impugnante estão na etapa de importação, enquanto as operações utilizadas, pela Impugnante, no cálculo do método PIC, estão no nível da distribuição, etapa posterior à importação e que já absorveu os custos desta.

Conclui-se, portanto, como correto entendimento da Autoridade Fiscal no sentido de não aceitar o método PIC para cálculo do preço parâmetro do produto HERCEPTIN 440MG.

2.4.2. Adoção do método PIC para o HERCEPTIN 150mg

A Impugnante argumenta que a Fiscalização recusou o cálculo do preço parâmetro do produto Herceptin 150mg por entender que a Requerente não teria demonstrado, de forma adequada, a média aritmética ponderada de preços em determinadas operações de compra e venda, em alegada violação ao disposto no art. 18, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Mas afirma que o cálculo do preço parâmetro por ela realizado baseou-se em informações obtidas do Portal da Transparência do Governo Federal que indicaram, ao menos, três empenhos relacionados à venda do Zedora 440mg ao longo do ano-calendário de 2018, os quais foram promovidos pela empresa terceira Oncovit.

O argumento não procede pois, como demonstrado pela Autoridade Fiscal, o cálculo apresentado pela Impugnante para o produto HERCEPTIN 150mg nada mais é do que uma regra de três a partir do preço parâmetro calculado para o HERCEPTIN 440mg.

(...)

E a Impugnante admite o afirmado pela Autoridade Fiscal ao afirmar que:

(...)

Assim, constata-se que a Impugnante, de fato, não aplicou o método PIC para cálculo do preço parâmetro do produto HERCEPTIN 150mg, bem como que o cálculo apresentado não possui previsão normativa, o que justifica desconsiderar o preço parâmetro apresentado.

Tais razões são suficientes para demonstrar: *(i)* a falta de comprovação dos preços parâmetro apurados pelo método PIC, ante à falta de comparabilidade das operações da

contribuinte com aquelas eleitas ao cotejamento dos preços, por decorrência de situações de mercado; *(ii)* a falta de robustez dos documentos comparativos dos preços no método PIC; *(iii)* ambas considerações que afetam os dois medicamentos cuja escolha pela apuração dos preços de transferência foram o método PIC, e *(iv)* a absoluta falta de comprovação do método PIC para o medicamento Herceptin 150mg.

Isto posto, rejeito as alegações recursais.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso de Voluntário, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, **dou-lhe parcial provimento** para excluir os valores lançados relacionados à liquidação de estoque do medicamento Bonviva 150mg (fl. 728).

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Sérgio Magalhães Lima**, redator designado

Peço vênia ao i. Relator para dele divergir, com apoio em razões de decidir diversas e mais amplas, que conduzem ao improvimento integral do recurso voluntário.

Acompanho o voto vencido na rejeição das preliminares e no improvimento quanto aos créditos presumidos de PIS e Cofins, quanto aos créditos presumidos de ICMS (COMEXPRODUZIR) e quanto à adoção do método PIC para os medicamentos Herceptin 150mg e 440mg. A esses pontos adiro pelos próprios fundamentos do relator.

Quanto às três exclusões que a recorrente extrai do art. 44 da IN RFB nº 1.312/2012 — vendas com isenção de ICMS, vendas sujeitas ao CAP/CMED e liquidação de estoque do medicamento Bonviva 150mg —, entendo pela negativa por fundamento principal próprio: o art. 44 não incide sobre o método PRL. No mérito, o resultado coincide com o do relator quanto à isenção de ICMS e ao CAP. Divirjo, porém, quanto à liquidação do Bonviva, ponto em que o voto vencido, pela literalidade do art. 44, dava parcial provimento. Peço vênia para, também nesse ponto, negar provimento.

O método PRL, tal como disciplinado pela Lei nº 9.430/1996 e regulamentado pela IN RFB nº 1.312/2012, opera por lógica objetiva e presuntiva: o preço parâmetro resulta da média

DOCUMENTO VALIDADO

ponderada dos preços de venda no mercado interno, com dedução dos descontos incondicionais, dos tributos sobre vendas e das comissões, sobre a qual incide margem de lucro prefixada — no setor farmacêutico, de 40%. Cuida-se de modelo legal estruturado em etapas rígidas, que não confere ao contribuinte discricionariedade para a escolha das vendas que devem de compor a base de cálculo, salvo nas hipóteses expressamente previstas em lei.

O art. 44 dispõe que "em nenhuma hipótese será admitido o uso, como parâmetro, de preços de bens, serviços e direitos praticados em operações de compra e venda atípicas, tais como nas liquidações de estoque, nos encerramentos de atividades ou nas vendas com subsídios governamentais". A interpretação sistemática do dispositivo o direciona aos métodos de comparabilidade direta de preços — em especial o método dos Preços Independentes Comparados (PIC), do art. 18, I, da Lei nº 9.430/1996 —, nos quais há eleição de operações comparáveis de terceiros como referência. No PRL não há tal seleção: há aplicação de fórmula legal sobre as próprias revendas do contribuinte.

Cabe enfrentar o argumento literal de que o art. 44 alcançaria o PRL porque também o PRL produz um "preço parâmetro".

A objeção não procede, por razão que reside no próprio verbo da norma. O dispositivo não veda a existência de um preço parâmetro, nem se reporta ao resultado de cálculo algum; veda o uso, como parâmetro, de preços praticados em operações atípicas. Só se usa um preço "como parâmetro" quando esse preço vem de fora, como termo de comparação — hipótese exclusiva dos métodos de comparabilidade, nos quais o preço de terceiros serve de confronto ao preço praticado.

No PRL não se usa preço algum "como parâmetro": o preço parâmetro resulta de fórmula aplicada às vendas da própria pessoa jurídica, sem escolha de operações comparáveis externas. A vedação do art. 44 pressupõe juízo de seleção de comparáveis; onde não há seleção, nada há a vedar. A coincidência entre o resultado do PRL e o vocábulo "parâmetro" do art. 44 é aparente e não autoriza a extensão, ao PRL, de regra própria de método diverso.

Portanto, o art. 44 não autoriza a exclusão de vendas internas da base de cálculo do PRL; apenas impede que operações atípicas sirvam de referência comparável nos métodos a que essa lógica pertence.

Ainda que se admitisse leitura diversa, a exclusão pretendida esbarraria na hierarquia das normas.

A Lei nº 9.430/1996 não prevê hipótese alguma de exclusão de vendas internas no cálculo do PRL. O sistema legal fixa presunção de margem de lucro (40%) aplicável a todas as vendas no mercado interno, com o propósito de simplificação da apuração por margens fixas (safe harbours), de sorte que as particularidades de cada operação são, por opção do legislador, irrelevantes para a fórmula.

DOCUMENTO VALIDADO

Nesse sentido, uma instrução normativa não pode criar, por via interpretativa, exceção que a lei não contempla, com a subtração, do universo legal do PRL, de espécie de venda rotulada de "atípica". Só a Lei nº 9.430/1996 poderia excepcionar vendas internas do cálculo do preço parâmetro pelo PRL. Se ao ato infralegal é vedado ampliar a base de cálculo além do que a lei autoriza, com igual razão lhe é vedado reduzi-la por exclusões que a lei não previu: a régua da legalidade vale nos dois sentidos.

Essa diretriz encontra apoio, por sua ratio, no AREsp nº 511.736/SP (Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 4/10/2022). Ali se reconheceu a ilegalidade da IN SRF nº 243/2002, que, a pretexto de regulamentar o PRL, desbordou da mera interpretação da Lei nº 9.430/1996 e criou conceitos e métricas sem previsão no texto legal, com alteração do resultado da apuração em prejuízo do contribuinte.

A premissa ali firmada independe da direção do desvio: a metodologia do PRL submete-se à reserva legal, e ao ato infralegal cabe a execução da fórmula, não a sua inovação.

Nesse contexto, a leitura que a recorrente propõe para o art. 44 incorreria no mesmo vício, em sentido inverso — norma infralegal a alterar a fórmula legal do PRL, desta vez para a exclusão de vendas que a lei mandou incluir, com reflexo no resultado em favor do contribuinte. O princípio da reserva legal que protegeu o contribuinte no AREsp nº 511.736/SP impõe, aqui, que a fórmula do PRL não sofra redução por ato infralegal.

Assim, como regra de comparabilidade do método PIC — a esclarecer quais preços de terceiros servem de referência (art. 18, I, da Lei nº 9.430/1996) —, o dispositivo é explicitação válida da lei. Como autorização para a exclusão de vendas internas do PRL, seria inovação infralegal a alterar a fórmula legal e o resultado da apuração, com incidência no vício reconhecido no AREsp nº 511.736/SP. Entre a exegese que mantém a norma íntegra e a que a tornaria ilegal, prevalece a primeira. Cuida-se, pois, da fixação da única interpretação possível do ato infralegal compatível com a lei superior.

Acresço que o PRL, no regime anterior à Lei nº 14.596/2023, não se orientava por reconstrução fiel das condições de mercado sob o princípio arm's length, mas por sistema simplificado de margens fixas. A migração para modelo aderente ao arm's length, apenas em 2023 e com eficácia prospectiva, confirma a conclusão: à época dos fatos (2018), a sistemática presumia margem uniforme, à revelia das condições concretas de cada operação, de sorte que eventuais distorções econômicas por subsídios, regulação de preços ou liquidações não afastavam a inclusão da venda no cálculo. A pretensão da recorrente equivale à antecipação, a 2018, de lógica de aderência ao mercado que só depois veio a lei positivar.

Nesse ponto, o resultado coincide com as conclusões do voto vencido, que também negou provimento quanto à isenção de ICMS e ao CAP, embora por insuficiência probatória. As razões acima reforçam a negativa no plano do próprio mérito da atipicidade.

Chego, enfim, ao único ponto em que divirjo do i. Relator no mérito. O voto vencido, pela literalidade do art. 44 da IN RFB nº 1.312/2012 — que arrola a "liquidação de

DOCUMENTO VALIDADO

estoque" entre os exemplos de operação atípica —, dá parcial provimento ao recurso para excluir as vendas do medicamento Bonviva 150mg do cálculo do preço parâmetro. Não questiono a moldura fática descrita no voto vencido, nem a natureza da operação.

A divergência se assenta unicamente em razão do fundamento principal já exposto: o art. 44 não incide sobre o método PRL. Essa premissa, uma vez fixada, resolve por inteiro a questão do Bonviva.

Se a regra que qualifica as operações atípicas — e que, entre seus exemplos, menciona a liquidação de estoque — não alcança o PRL, então exclusão alguma de vendas internas se admite nesse método, qualquer que seja o rótulo da operação. O ajuste relativo ao Bonviva foi apurado pelo PRL; logo, não há no art. 44 fundamento normativo apto a subtrair essas vendas do respectivo cálculo.

Daí a razão pela qual a literalidade do rótulo não supera a não incidência da regra sobre o método. A verificação de que uma operação se amolda com exatidão ao exemplo legal da "liquidação de estoque" é etapa logicamente posterior à verificação de que a regra portadora desse exemplo se aplica ao método empregado no lançamento. Ausente esta — a incidência —, aquela — o enquadramento no rótulo — perde relevância: por mais perfeito que seja o encaixe da operação no exemplo, o dispositivo que o contém não rege o PRL. O acerto do enquadramento não converte em aplicável uma regra que, quanto ao método, não incide.

Nesse sentido, deixo de examinar, quanto ao Bonviva, tanto a atipicidade material da operação quanto a suficiência da prova de sua ocorrência: uma e outra pressupõem a incidência do art. 44 sobre o PRL, que aqui se afasta, e restam, por isso, prejudicadas. A negativa da exclusão repousa, portanto, no mesmo fundamento que sustenta o não provimento das demais exclusões extraídas do art. 44, o que confere unidade à solução.

Por tais razões, nego provimento ao recurso voluntário também quanto à liquidação de estoque do medicamento Bonviva 150mg, com adesão ao improvimento das demais matérias de mérito e à rejeição das preliminares, nos termos do voto vencido.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, nego provimento integralmente ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima

DOCUMENTO VALIDADO