



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16561.000057/2009-30
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.420 – 1ª Turma
Sessão de 06 de fevereiro de 2018
Matéria PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SCHERING-PLOUGH INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

PROCESSO DE EMBALAGEM. AGREGAÇÃO DE VALOR. BEM APLICADO À PRODUÇÃO.

A agregação de valor em bem importado para fins de subsunção à hipótese prevista para adoção do método PRL60 na apuração de preços de transferência não comporta relativização. Nos termos já assentados por esta Primeira Turma da CSRF, o processo de embalagem é suficiente para caracterizar a agregação de valor e a aplicação do bem à produção, fatores que ensejam a adoção do método PRL60 na apuração de preços de transferência. Não cabe imputar qualquer ônus adicional ao Fisco, no sentido de que ele deveria comprovar que a embalagem alterou o estado original do bem, com "significativa" agregação de valor ao produto.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto.

A declaração de voto, não tendo sido apresentada no prazo de 15 (quinze) dias, de que trata o § 6º do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela

Portaria MF nº 343, de 2015, considera-se não formulada, de acordo com o § 7º do mesmo artigo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial quanto ao que se decidiu sobre lançamento baseado em preços de transferência.

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 1402-001.913, de 04/02/2014, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, entre outras questões, decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento parcial a recurso voluntário da contribuinte acima identificada para fins de cancelar parte da exigência fiscal contida nestes autos, com o entendimento de que "a colocação de embalagem, por si só, não caracteriza o processo de industrialização que justifique a utilização do método PRL-60 para ajuste de preços de transferência".

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODOS DE AJUSTE. COLOCAÇÃO DE EMBALAGEM. INDUSTRIALIZAÇÃO.

A colocação de embalagem, por si só, não caracteriza o processo de industrialização que justifique a utilização do método PRL-60 para ajuste de preços de transferência. Caberia demonstrar que o embalamento implicou em alteração do estado original do bem, com significativa agregação de valor para enquadramento na margem de lucro inerente ao método questionado.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES EFETUADOS PELO SUJEITO PASSIVO. DEDUÇÃO.

A apuração dos ajustes de preços de transferência deve ser feita insumo a insumo ou produto a produto, conforme o caso. Não há que se falar em “compensação de ajustes”, entre bens distintos. Sob esse prisma, a dedução no procedimento fiscal de valores do ajuste efetuados pelo sujeito passivo só é cabível em relação a insumos ou produtos comuns às duas apurações.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Cabível a imputação da multa de ofício na formalização do lançamento quando inexistente qualquer circunstância de suspensão da exigência tributária nos termos do art. 63, da Lei nº 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

O agravamento da multa de ofício tem como escopo a recusa injustificada na prestação de esclarecimentos ou fornecimento de documentos. Não se justifica essa imputação para situações de entrega de informações em meio magnético incompletas ou equivocadas que tem norma sancionatória específica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recuso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do valor tributável o montante de R\$ 7.704.862,25 no ano-calendário de 2004; R\$ 9.436.162,77, no ano-calendário de 2005; e R\$ 4.425.066,15, no ano-calendário de 2006; e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente à matéria acima referida.

Para o processamento do recurso especial, foram apresentados os argumentos descritos abaixo:

DOS FATOS

- de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte utilizou o método PRL para efetuar seus ajustes, sendo o PRL-20 para insumos importados e revendidos e PRL-60 para aqueles industrializados no país;

- o método PRL-20 foi utilizado inclusive para bens importados acondicionados em embalagens, procedimento esse não acatado pelo Fisco por entender caracterizada industrialização o que implicou no recálculo pelo método PRL-60 nesses casos;

- em relação aos bens para os quais o sujeito passivo utilizou o método PRL-60, a apuração foi refeita pela Fiscalização com utilização das regras estabelecidas na IN/SRF nº 243/2002;

- com a devida vênia, o v. acórdão recorrido merece reforma na parte em que decidiu pela não utilização do método PLR-60 para ajustes de preço de transferência no caso de embalagem em questão, tendo acatado o método PLR-20 utilizado pela contribuinte, em divergência ao acórdão 1302-00.915, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, conforme a seguir exposto;

DA COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL

- a Turma *a quo* entendeu que a colocação de embalagem não caracteriza o processo de industrialização que justifique a utilização do método PRL-60 para ajuste de preços de transferência, sendo necessário para aplicação do método citado a demonstração de que o embalagem implicou em alteração do estado original do bem, com significativa agregação de valor para enquadramento na margem de lucro inerente ao método questionado. Assim, entendeu pela aplicação do método PRL-20 de ajuste de preços de transferência aos insumos submetidos a processo de embalagem. Seguem as razões do voto proferidas no acórdão 1402-001.913, ora recorrido: [...];

- diversamente se manifestou a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, no acórdão 1302-00.915, de contribuinte do ramo da indústria farmacêutica, segundo o qual o acondicionamento em embalagens para venda no mercado interno altera o produto e caracteriza processo de industrialização que agrega valor ao produto final, a atrair o ajuste no preço de transferência PRL-60. Segue a ementa do julgado:

Número do Processo 16561.000185/2007-11

Nº do Acórdão 1302-000.915

*IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. Ano calendário: 2002. DECADÊNCIA. IRPJ E CSLL. ANO-CALENDÁRIO DE 2002. O fato gerador de IRPJ e CSLL é o lucro real anual e conclui-se em 31/12/2002, operando-se a decadência apenas a partir de 31/12/2007. DIVERGÊNCIA NA ADIÇÃO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – ÔNUS DA PROVA – A autoridade fiscal analisou os suportes analíticos apresentados pela contribuinte e notou insuficiência na adição voluntária de preço de transferência por ela efetuada. A contribuinte nega esse erro, mas não traz quaisquer outros documentos ou suportes que possam infirmar os controles verificados em sede de fiscalização. O ônus da prova cabe à contribuinte que dele não se desincumbiu. **PREÇO DE TRANSFERÊNCIA MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL PRODUTOS IMPORTADOS A GRANEL ACONDICIONAMENTO E EMBALAGEM.** O acondicionamento dos medicamentos importados a granel em embalagens para venda no mercado interno altera a apresentação do produto e caracteriza processo de industrialização que agrega valor ao produto final, impondo-se o ajuste no preço de transferência utilizando-se a margem de lucro de 60%, quando for adotado o método de Preço de Revenda Menos Lucro (PRL60%). PREÇO DE TRANSFERÊNCIA PRL 60%. IN SRF 243/02. ILEGALIDADE. A IN 243/02 buscou interpretar a Lei, porém excedeu seus limites ao presumir, sem autorização legal ou suporte fático, o valor agregado no Brasil por uma regra de proporcionalidade. Para não resultar em ajuste, tal valor teria que ser no mínimo custo incorrido no Brasil agregado à margem de 150% (60%*

do preço). As margens fixas determinadas pela Lei 9.430/96 aplicam-se apenas aos custos importados de determinadas partes ou aos respectivos preços de revenda, não aos custos ou preços de itens nacionais e nem à margem ou ao valor agregado no Brasil. A IN 243/02 não está de acordo nem com o texto ou com o contexto da Lei.

- para esclarecer a divergência, segue o voto vencedor do acórdão paradigma 1302-00.915, da lavra do ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado: [...];

- como se observa, o Acórdão *a quo* entendeu que o processo de embalagem dos bens não caracterizou o processo de industrialização que justificasse a utilização do método PRL-60 para ajuste de preços de transferência, tendo em vista que caberia a demonstração de que o embalagem implicou em alteração do estado original do bem, com significativa agregação de valor para enquadramento na margem de lucro inerente ao método questionado. Ademais, no caso recorrido, não se considerou o conceito de industrialização nos termos do RIPI. Assim, aplicou-se o PRL-20 para ajuste de preços de transferência;

- por outro lado, o Acórdão Paradigma 1302-00.915 entendeu que o acondicionamento dos medicamentos importados à granel em embalagens, alterando a apresentação do produto para venda no mercado interno, caracteriza processo de industrialização que agrega valor ao produto final. Com efeito, firmou-se que não se tratou de mera embalagem para transporte, mas de apresentação comercial do produto, da qual resulta agregação de valor em relação ao produto importado a granel, nos termos do conceito de industrialização consagrado no Regulamento do IPI, amparado pela Lei nº 5.172/1966 (CTN) e pela Lei nº 4.502/1964. Dessarte, aplicou-se o método PRL-60 para ajuste de preços de transferência;

- adotando o Regulamento do IPI, firmou-se no voto vencedor do acórdão 1302-00.915 o processo de industrialização “como qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, entre elas a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento)”;

- assim, infere-se do acórdão paradigma que o produto importado foi determinado comprimido, a granel; já o objeto de revenda, após o processo de embalagem, é composto do comprimido, do blister que torna prático ao consumidor seu manuseio e armazenagem, das informações médicas contidas na bula, da nova apresentação, etc. Assim, ainda que os bens importados tenham permanecido inalterados, a eles foram adicionados, de forma perene e indissolúvel, elementos essenciais e imprescindíveis, sem os quais não se tornariam próprios à destinação que a eles se pretende conferir, qual seja, a revenda ao consumidor final (processo de blisterização), a atrair o método PRL-60;

- em face de entendimentos divergentes, diante da mesma situação fática referente a empresas do ramo farmacêutico, entende-se demonstrada a divergência apta a ensejar o presente recurso especial;

DO FUNDAMENTO DO PEDIDO DE REFORMA

- a contribuinte alega equivocada a consideração da aplicação do PRL-60 para os produtos que sofreram acondicionamento em embalagem própria para revenda no mercado interno; cita a Solução de Consulta COSIT 22/2008 e o manual eletrônico “DIPJ 2008 – perguntas e respostas”, que estariam a amparar seu procedimento;

- aduz que não houve industrialização ou aplicação dos bens importados na produção de novos bens, sendo a prova disso o fato de que a NCM de entrada e saída das mercadorias é a mesma; diz que não se pode tomar de empréstimo, para definição de “bens aplicados à produção”, o conceito de industrialização da legislação do IPI (tributação por analogia – art. 108 do CTN);

- o art. 18 da Lei 9430/96 define o método PRL como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos de alguns valores, dentre eles a margem de lucro, que será presumida em: [...];

- portanto, cumpre saber: os comprimidos importados foram aplicados à produção local ou não? Eles foram objeto de simples revenda ou sofreram algum tipo de transformação em território nacional?

- em que pese a classificação NCM não tenha se alterado na saída dos produtos do estabelecimento da autuada, não se pode afirmar que os bens importados foram objeto de simples revenda. Nos termos do art. 18, inciso II, alínea d, nº 1 da Lei 9.430/96, eles foram aplicados à produção depois de importados;

- com efeito, os bens importados (comprimidos a granel) sujeitam-se, no país, a uma última etapa de produção, que consiste no processo de embalagem primária – definido como processo de blisterização dos comprimidos em diversas formas de apresentação – e no processo de embalagem secundária – a colocação dos blisters em caixas que seguem o modelo de apresentação do medicamento e que contém a marca do laboratório, o nome comercial do medicamento ou o nome do princípio ativo, a quantidade de comprimidos, datas de fabricação e validade. Além disso, nesta última etapa também se adiciona a bula ao produto final que será comercializado;

- o produto que emerge após este processo não é o mesmo que foi importado. Ainda que os comprimidos importados não tenham sido propriamente consumidos ou absorvidos neste processo produtivo, eles foram aplicados à produção e transformados, de forma que o produto revendido não é o produto importado;

- no caso, o produto importado foi determinado comprimido, a granel. O objeto de revenda, após o processo de embalagem é composto do comprimido, do blister que torna prático ao consumidor seu manuseio e armazenagem, das informações médicas contidas na bula, da nova apresentação, etc;

- ainda que os bens importados tenham permanecido inalterados, a eles foram adicionados, de forma perene e indissolúvel, elementos essenciais e imprescindíveis, sem os quais não se tornariam próprios à destinação que a eles se pretende conferir, qual seja, a revenda ao consumidor final;

- os bens importados, portanto, foram, de fato, submetidos a processo produtivo que lhes acrescentou características antes não presentes;

- logo, o afastamento do PRL-20 não decorre da aplicação, por empréstimo, do conceito de industrialização da legislação do IPI, mas apenas da interpretação do que significa a expressa “bens importados aplicados à produção”;

- nada há que justifique a redução do ato de “aplicar um bem à produção” a intervenções que acarretem a transformação de sua essência, ou o seu consumo durante o processo produtivo. Um bem também é aplicado à produção quando lhe são acrescentados elementos que o completam sem, contudo, interferir em sua integridade;

- o fato de a NCM de entrada ser o mesmo da saída é completamente irrelevante. A Lei 9.430/96 não menciona que, para a incidência do PRL-60, a aplicação do bem importado à produção terá que ter como resultado um outro bem, de categoria distinta daquele importado;

- ora, assim fosse, não poderia ser tido como bem aplicado à produção, por exemplo, uma peça de couro, importada crua e submetida à tintura, tratamento, e aposição de bordados no mercado interno. De certo, o produto continua sendo uma peça de couro, e o código NCM provavelmente continuará o mesmo. Não há dúvidas, entretanto, que foi aplicado à produção;

- é mister ressaltar, outrossim, que a contribuinte se equivocou quando pensou que o manual eletrônico “DIPJ 2008 – perguntas e respostas”, estaria a amparar seu procedimento. O quesito 41 do manual se referia ao acondicionamento ou reacondicionamento de mercadorias, e não à embalagem;

- ora, não se pode confundir o processo aqui descrito com o mero acondicionamento ou reacondicionamento, definido no artigo 4º, inciso IV, do RIPI/98;

- isto porque o procedimento de blisterização e embalagem representa etapa do processo produtivo/industrial, já que a embalagem, no caso, tem por objetivo adequar o produto para alcançar o consumidor final, enquanto o acondicionamento/reacondicionamento significa que a embalagem se destina apenas ao transporte da mercadoria e apresenta-se, em geral, sem o acabamento elaborado ou a rotulagem que estão presentes no caso, e que agregam valor ao produto;

- quanto à Solução de Consulta COSIT 22/2008, cumpre observar que ela apenas produz efeitos entre a Administração e o consultante. Não vincula a fiscalização em relação aos demais contribuintes e nem está imune a alterações posteriores;

- e no presente caso, com a devida vênia, a COSIT pecou na apreciação do caso concreto à luz da Instrução Normativa 243/2002. No §16 da referida solução cita-se o §9º do art. 12 da IN, relatando que “de acordo com este dispositivo, não se considera revenda quando há agregação de valor ao custo do bem importado”. Acrescenta que “tendo em vista o §10, considera-se que, nos casos de produção, há a agregação de valor ao bem importado consumido”;

- até aí, nada errado. Havendo agregação de valor no processo de blisteragem e embalagem, haverá atração do PRL-60, por constituir procedimento produtivo. Ocorre que no dispositivo da Solução de Consulta, o colendo Órgão passa a impressão de que somente haverá agregação de valor na hipótese de aposição de marca, o que obviamente não é verdade;

- a aposição de marca é apenas um exemplo de caso em que a embalagem promove agregação de valor mais evidente ao produto. No entanto, por todo o exposto acima, é evidente que no presente caso, como em geral nas embalagens para medicamentos, também está presente a agregação de valor, mediante a necessária intervenção de mão-de-obra e equipamentos, para adequar a apresentação dos comprimidos à legislação brasileira (em especial da lei nº. 6.370/76, que disciplina as matérias de vigilância sanitária, na qual está inserida a comercialização de medicamentos), realizando teste de qualidade, adicionando bula e colocando selo de segurança, que trazem confiabilidade ao produto;

- desta forma, mais coerente foi o entendimento consagrado na Solução de Consulta COSIT nº 05, de 1º de setembro de 2006, publicada no DOU de 12/09/2006, cuja ementa a seguir transcrevemos:

EMENTA: A pessoa jurídica, sujeita aos controles de preços de transferência, que importa bens de vinculadas e procede, previamente à sua comercialização no País, à aposição da marca, bem assim ao acondicionamento e rotulagem, voltados ao atendimento de determinações legais brasileiras, deve, acaso opte por calcular o preço parâmetro com base no método Preço de Revenda menos Lucro (PRL), utilizar a metodologia atinente à margem de sessenta por cento, uma vez que as atividades por ela empreendidas representam agregação de valor aos bens. DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 19, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 12, IV, "b" da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002.

- embora da ementa surja a impressão de que a aposição de marca seria condição necessária para a aplicação do PRL-60, o que se vê do inteiro teor do documento é que a agregação de valor no mercado interno é o fator preponderante para tanto. Veja-se trecho que elucida tal questão:

17. Tal qual se depreende das informações prestadas pela própria Consulente, realiza ela, previamente à comercialização do bem importado, à sua embalagem, em forma de cartuchos, bem assim à inserção de bulas que o individualize dos demais medicamentos comercializados no mercado brasileiro, conforme determinações exaradas pela Anvisa, o que acaba por acarretar agregação de valor, para fins da legislação de preços de transferência, uma vez que:

17.1 a realização do procedimento de embalagem do plasma sangüíneo em conformidade às exigências técnicas impostas pelo órgão especializado (Anvisa) acaba por agregar-lhe confiabilidade, e, em conseqüência, acaba por propiciar, de per si, a possibilidade de majoração do preço pelo qual é ele, posteriormente, comercializado no mercado;

17.2 a inserção de bulas que individualizam o bem importado nas quais conste o nome da pessoa jurídica que a embala, o que acaba por agregar valor intangível ao plasma sangüíneo por ela importado, dada a confiabilidade que o nome comercial "Aventis Behring Ltda." inspire.

- portanto, seja em face do valor agregado pelo processo de embalagem, seja pela evidência de que os bens importados foram submetidos a uma última etapa do processo

produtivo dentro do país, é impossível, na hipótese, o cálculo dos ajustes de preços de transferência pelo PRL-20. Deveria o contribuinte ter utilizado o PRL-60;

DO PEDIDO

- ante o exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso, para que seja aplicado o método PRL-60 para ajuste de preços de transferência.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 25/06/2015, deu seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos do acórdão apresentado como paradigma:

[...]

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que o acondicionamento dos medicamentos importados a granel em embalagens para venda no mercado interno altera a apresentação do produto e caracteriza processo de industrialização que agrega valor ao produto final, impondo-se o ajuste no preço de transferência utilizando-se a margem de lucro de 60%, quando for adotado o método de Preço de Revenda Menos Lucro (PRL60%).

Consta no Voto condutor do Acórdão recorrido:

[...]

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que a colocação de embalagem, por si só, não caracteriza o processo de industrialização que justifique a utilização do método PRL60 para ajuste de preços de transferência. Caberia demonstrar que o embalamento implicou em alteração do estado original do bem, com significativa agregação de valor para enquadramento na margem de lucro inerente ao método questionado.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

Em 17/11/2015, a contribuinte foi cientificada do Acórdão nº 1402-001.913, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso.

Tempestivamente, em 30/11/2015, ela apresentou as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

DOS FATOS

- o Auto de Infração lavrado foi consubstanciado basicamente na acusação de que a Recorrida teria efetuado indevidamente os ajustes ao lucro líquido decorrente da aplicação de métodos de preço de transferência provenientes das operações de importação

efetuadas com pessoas vinculadas, infringindo, por conseguinte, o disposto 241 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), artigos 18 e 21 da Lei 9.430/96 e artigo 1º ao 13º, todos da Instrução Normativa SRF nº 243/2002;

- nessa linha, foi objeto do lançamento de ofício o recálculo por parte da Fiscalização do método PRL 60% já adotado pela Recorrida nos casos em que houve efetivamente produção de bens, onde supostamente constatou-se que houve diferenças entre os ajustes obtidos pela Receita Federal e aqueles efetuados pela Recorrida;

- equivocadamente, ainda, a Fiscalização entendeu que outros bens importados e originariamente considerados pela Recorrida como produtos de mera revenda, foram aplicados na produção de outro bem destinado à venda no mercado interno, desconsiderando o preço parâmetro adotado pela Recorrida calculado originariamente pelo método PRL 20%, e determinou que o limite máximo de dedutibilidade fosse apurado mediante a aplicação do método PRL 60%;

- nesse particular, a Fiscalização não levou em consideração que a mercadoria revendida é exatamente a mesma da importada, sem sofrer nenhum processo de transformação, mantendo o mesmo NCM, inclusive, havendo apenas e tão-somente um acondicionamento em embalagens próprias para revenda ao consumo, sem aposição de marca, sendo, portanto, essencialmente a mesma mercadoria que entra no estabelecimento da Recorrida;

- em resumo, as razões que deram origem à lavratura do auto de infração estão suportadas no entendimento da Fiscalização no sentido de que o acondicionamento se traduz também em processo produtivo para fins de adoção do critério definidor do preço parâmetro, a teor da definição legal do fato gerador do IPI - trazida de empréstimo inadequadamente -, considerando aplicável ao caso o método de Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) com margem de 60%;

- a 4ª Turma da D. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo proferiu o v. Acórdão nº 16-23.218, dando provimento parcial à Impugnação apenas para deduzir da exigência os valores dos ajustes efetuados pelo sujeito passivo e não considerados na apuração;

- o Órgão Julgador de primeira instância recorreu de ofício em relação à parcela exonerada, ao passo que a ora Recorrida apresentou Recurso Voluntário reiterando em essência as razões expedidas na peça impugnatória;

- por sua vez, o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferiu o V. Acórdão ora recorrido, pautando-se, essencialmente, que não se trata de questão meramente de direito, mas que haveria questão anterior relativa a fato não superado pela Fiscalização. De fato, foi dado parcial provimento ao Recurso Voluntário, espoucando a irregularidade da autuação dado que, se fosse de se implicar com a margem de lucro adotada pela Recorrida, o Fisco deveria ter logrado êxito em comprovar que a colocação de embalagem implica ou não na alteração do estado original do bem de forma a justificar a aplicação do PRL 60 para ajuste dos preços de transferência;

- em face do r. Acórdão, o D. Procurador da Fazenda Nacional interpôs o presente Recurso Especial, o qual conforme será demonstrado a seguir, nem sequer atende aos pressupostos legais de admissibilidade. A conclusão inevitável a partir das presentes

contrarrrazões, será a de que deve ser negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, e de que o v. Acórdão recorrido não merece reparo no que diz respeito ao cálculo do PRL20 utilizado pela Recorrida aos produtos sujeitos a mero acondicionamento.

PRELIMINAR - DA INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL

1) FALTA DE CUMPRIMENTO DE REQUISITO EXTRÍNSECO DE ADMISSIBILIDADE - FALTA DA JUNTADA DA ÍNTEGRA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- é de se constatar, inicialmente, que não foi juntada aos autos a cópia do acórdão eleito pela Recorrente como paradigmático, sendo forçoso concluir ter sido desrespeitado o requisito extrínseco específico de admissibilidade do Recurso Especial (RICAR, art. 67, §9º), sendo já por isso necessária a negativa de seguimento;

2) INTEMPESTIVIDADE DO RECURSO

- não é possível que se afira a tempestividade do recurso, sendo curial protestar pela nulidade do processamento do recurso especial, por ter sido simplesmente descumprida a determinação do art. 7º, §1º, da Portaria MF 527, de 2010:

Art. 7º Para fins de cumprimento dos §§ 8º e 9º do art. 23 do Decreto Nº-70.235, de 1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) poderá encaminhar à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) os autos do processo integralmente digitalizado ou do processo digital.

§ 1º A data de entrega do processo à PGFN e a data do retorno do processo ao CARF será atestada em documento de remessa e entrega do processo administrativo, devendo ser posteriormente digitalizado e anexado aos autos do e-processo;

- é de conclusão imediata que o requisito do §1º acima transcrito não foi cumprido. Não consta do e-processo administrativo documento de remessa e entrega do processo administrativo que atesta a data de entrega do processo à PGFN e a data do retorno do processo, sendo impossível atestar a efetiva data de entrega para fins de aplicação escorreita do art. 23, §§8º e 9º do Decreto-lei 70.235, de 1972;

- não é retórico, mas imperioso que se invoque a questão, na medida em que há descasamento de datas descritas na preliminar de tempestividade trazida no recurso, e a decisão que descreve, mas não chega a concluir ter havido respeito à tempestividade. É suficiente que se leia ambos excertos:

No recurso especial:

PRELIMINAR DE TEMPESTIVIDADE

De acordo com o art. 7º, §5º, da Portaria MF nº 527/2010, tratando-se de processo eletrônico, o prazo para a interposição do recurso pela PGFN será contado a partir da data da intimação pessoal presumida ou em momento anterior, se o Procurador da Fazenda Nacional se der por ultimado antes da data prevista no § 3º (30 dias contados da data em que os respectivos autos

forem entregues à PGFN) mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo. Na hipótese, o despacho de encaminhamento dos autos do processo digital à PGFN data de 19/02/2015. Assim, tem-se a intimação presumida da PGFN em 20/03/2015. Já o prazo de 15 (quinze) para interposição de recurso especial terá como termo final o dia 06/04/2015. Desse modo, é manifesta a tempestividade deste recurso especial.

E na decisão que admitiu o processamento, o excerto inconclusivo:

Os autos foram encaminhados à PGFN em 10.02.2015, para fins de ciência da referida decisão, nos termos do art. 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e do art 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março 1972.

A PGFN interpôs recurso especial em 17.03.2015, alegando divergência jurisprudencial da decisão proferida. Suscita que:

- perceba-se que, para além do descasamento das datas, o despacho de admissibilidade não chega à conclusão de tempestividade, avançando num salto, imediatamente, sobre o aspecto de ser ou não admitido sob o prisma da "divergência jurisprudência da decisão proferida";

- o processamento sem o formalismo necessário não pode ser permitido, sob pena de colocar em questionamento a própria necessidade de existência do Colegiado. No particular, o cumprimento da forma é essencial à análise escoreta da admissibilidade do recurso específico, admitido em hipótese única, e desde que cumpridos os requisitos extrínsecos;

- sendo assim, a Recorrida argui a intempestividade do recurso, sendo de rigor a negativa de sua admissão também por essa falta;

3) APELO A QUESTÃO DE ORDEM FÁTICA, INADMISSÍVEL NO ÂMBITO DO RECURSO ESPECIAL

- primeiramente, insta salientar que a Fiscalização não logrou êxito em comprovar ao tempo da autuação a questão posta em debate nos presentes autos, qual seja, aquela relativa à adoção do método PRL 20% nos casos de acondicionamento de produtos importados para revenda, questão eminentemente de fato;

- conforme o próprio v. Acórdão ora recorrido afirma, não está em discussão se o processo de embalagem constitui industrialização, mas sim os efeitos da colocação de embalagem como modificadora do estágio original do bem e o consequente impacto na margem de lucro a ser adotada para fins de cálculo do preço de transferência. A esse respeito, o r. Acórdão reconheceu que a matéria posta em debate é questão de fato e não de direito, tendo ainda afirmado que a Fiscalização não logrou êxito em comprovar a alteração do estado original do bem, devendo, portanto, ser mantido o método PRL 20. É o que se lê no acórdão recorrido, conforme trecho destacado abaixo: [...];

- nesse ponto, a decisão da 4ª Câmara foi precisa e compreensiva das diversas possibilidades de fato - com diferentes consequências fiscais -, particularmente se se

vislumbrar situações nas quais o acondicionamento específico e necessário de determinado produto põe em questionamento até mesmo a adequação da NCM. Veja-se, por exemplo, a discussão dos produtos veterinários, sobre serem medicamentos ou, por lhe terem sido adicionados outros produtos, para fins de conservação e posterior assimilação pelo animal, teriam se transformado em produto: Solução de Consulta nº 76/11 [...];

- postos nestes termos, percebe-se a impropriedade da Recorrente tendo em vista que, visando desqualificar a aplicação do método PRL 20, a Recorrente pretende reanalisar questão de fato, incluindo, nas próprias razões do Recurso Especial pontos que demandam imprescindivelmente a reanálise da matéria fática e probatória, conforme trecho a seguir transcrito:

"Portanto, cumpre saber: os comprimidos importados foram aplicados à produção local ou não? Eles foram objeto de simples revenda ou sofreram algum tipo de transformação em território nacional?"

- ora, não é em sede de recurso especial que se pode aferir se houve produção local ou não; se foram objeto de simples revenda ou sofreram algum tipo de transformação em território nacional;

- a toda evidência, tais questões já deveriam ter sido respondidas pela ação fiscal no momento da autuação, não cabendo neste momento, em sede de Recurso Especial, ser reanalisada matéria que a Fiscalização se absteve de comprovar, conforme apontado no próprio v. acórdão do Recurso Voluntário;

- no presente caso, é necessário ressaltar que o acórdão recorrido não chegou a adentrar na discussão sobre se o acondicionamento representa ou não, de per si, um processo de transformação. Admitiu que poderia sê-lo, mas foi mais a fundo, impondo que se o fosse, a Fiscalização deveria tê-lo demonstrado. E essa análise não foi feita;

- ao pretender enfrentar matéria fática em que a própria Fiscalização não logrou êxito em comprovar em momento oportuno, a Recorrente viola o disposto na Lei nº 9.784/1999, que regula o Processo Administrativo Federal, não atendendo aos requisitos de admissibilidade do Recurso especial;

- ora, a irresignação da Recorrente não diz respeito a questões relativas à legalidade, tampouco ao mérito, mas sim de matéria de ordem fática, como definidas no âmbito do acórdão recorrido, que é como se definiu a ser a questão de fundo, como definido pelo acórdão recorrido;

- sendo assim, deve ser inadmitido o presente Recurso Especial, por não atender os pressupostos de admissibilidade do recurso, visto que pretende discutir matéria de fato que demandaria nova instrução probatória, a qual não foi realizada pela Fiscalização no momento oportuno;

4) INADEQUAÇÃO DO ACÓRDÃO ELEITO COMO PARADIGMA - NÃO CUMPRIMENTO DE REQUISITO RELATIVO À DEMONSTRAÇÃO OBJETIVA DA IDENTIDADE DOS CASOS E DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL

- faz-se imperioso ressaltar que, além das razões acima expostas, o Acórdão nº 1302-00.915, utilizado como decisão paradigma no presente Recurso Especial não pode ser

usado como divergência jurisprudencial necessária à admissibilidade do presente recurso, visto que diz respeito à situação diferente da retratada nos presentes autos;

- ao trazer como paradigma o acórdão proferido nos autos do Processo 16561.185/2007-01, Ac. 163.236, da 3ª Câmara, 2ª Turma da Primeira Seção de Julgamento, a Recorrente limitou-se a transcrever excertos dos acórdãos - do paradigmático e do recorrido -, sem pontuar e nem demonstrar analiticamente os pontos no paradigma colacionado que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido;

- neste diapasão, cumpre destacar que, no presente caso, o CARF julgou o Recurso Voluntário parcialmente procedente, cancelando a exigência decorrente da aplicação do método PRL60 aos insumos submetidos ao processo de embalagem originalmente enquadrados no PRL20, fundamentando seu entendimento no sentido de que deve-se observar os efeitos da colocação de embalagem como modificadora do estágio original do bem e o impacto na margem de lucro daí decorrente, sendo irrelevante esclarecer se o processo de embalagem é industrialização ou não, visto que não se está discutindo a incidência do IPI. A precisão dessa abordagem é cirúrgica;

- além disso, observou que no procedimento fiscal a autoridade lançadora restringiu-se à alegação de que a agregação de valor por si só justificaria a desqualificação do método PRL 20 e, para tanto, baseou-se nos registros contábeis da empresa onde haveria uma mudança de codificação do bem após o embalamento, presumindo-se, assim, que o produto original teria se transformado em outro com características diferentes, o que, em verdade, não condiz com a realidade dos fatos, visto que tal entendimento está apenas na esfera da hipótese, sem qualquer comprovação;

- ainda, conforme já demonstrado, o V. Acórdão entendeu que essa questão representa questão primordial que deveria ter sido dirimida nos autos e envolve matéria de fato, a qual o Fisco não apresentou elementos suficientes a demonstrarem que a colocação de embalagem implica em alteração do estado original do bem de forma a justificar a utilização do método PRL 60 para os ajustes dos preços de transferência;

- não obstante, no processo nº 16561.000185/2007-11 relativo ao Acórdão paradigma utilizado pela Recorrente, diferentemente da situação dos presentes autos, não se discute questão de fato, sendo inclusive que a matéria fática encontra-se totalmente superada e a discussão se limita apenas à matéria de direito, na qual o conselheiro considera aplicável a legislação de regência do IPI (Decreto nº 7.212/2010), na medida em que considera como industrialização o processo de embalagem, de modo a agregar valor ao produto final;

- no mais, o Acórdão trazido como paradigma não foi unânime, tendo sido proferido voto pela Ilustre Conselheira Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, no sentido de se aplicar o método PRL 20 para produtos importados a granel e embalados no Brasil para posterior revenda. Além do que, atualmente o referido processo aguarda julgamento do Recurso especial, de forma que o paradigma não configura decisão estável, podendo ser a qualquer momento reformado, inclusive pelo fato da jurisprudência deste E. Conselho ser majoritária no sentido de que ser correta a adoção do método PRL 20 nos casos de mera embalagem dos produtos importados para revenda no mercado interno, conforme amplamente demonstrado no Recurso Voluntário e corroborado a seguir;

- no presente caso, o acórdão recorrido é claro no sentido de que não se discute questão relativa ao conceito de IPI. Importa saber se, de fato, houve modificação do

produto, o que é importante frisar na medida em que o art. 18 da Lei 9.430 fala em PRL60 para os "bens importados aplicados à produção", enquanto que a Instrução Normativa 243 traz conceito não inserido na lei, para tentar restringir o PRL20 às hipóteses em que "não haja agregação de valor ao custo dos bens", o que, à evidência, torna praticamente impossível a aplicação do PRL20 dado que, em situação extrema, pelo menos agregação de custo relativo ao transporte incorre no país;

- o acórdão paradigmático, ainda, decidiu favoravelmente ao contribuinte daquele caso - contrariamente ao que a Recorrente pretende fazer crer -, dado que julgou como prevalecente o cálculo nos termos da IN32 e não da 243, como se percebe do relatório do Acórdão 1302-001.192 proferido naqueles mesmos autos: [...];

- esse aspecto, à evidência, não é matéria de discussão nos presentes autos;

- a par de que a Recorrida preocupou-se em fazer seu trabalho relativo à agregação de valor, demonstrando-o nos autos sua análise do Mapa de Produção, como se percebe a fls. fls. 538 a 608, para diferenciar os casos em que ela mesmo já tratara o ajuste fiscal com a margem presumida de 60%, em oposição àqueles para os quais a Recorrente quer o mesmo percentual. Essa discussão e fato passa ao largo do acórdão paradigma, que restringe-se à questão de direito;

- tudo isso, para além do aspecto de que aqueles produtos mencionados no Ac. 1302-00.915, apesar de serem medicamentos, não sofrem necessariamente o mesmo acondicionamento dos produtos da Recorrida;

- pelo exposto, a toda evidência o Acórdão utilizado como paradigma pela Recorrente não se presta a comprovar a divergência jurisprudencial sobre o assunto, por tratar de situação diversa dos presentes autos, não estando, portanto, preenchidos os requisitos de admissibilidade do Recurso especial, devendo este ser inadmitido;

DO DIREITO

DA MANUTENÇÃO DA APLICAÇÃO DO MÉTODO PRL 20% NOS CASOS DE EMBALAGEM DOS PRODUTOS IMPORTADOS PARA REVENDA NO MERCADO INTERNO

- conforme já sabido, o presente Recurso Especial volta-se especificamente contra a parte do V. Acórdão do Recurso Voluntário que julgou parcialmente procedente o recurso para cancelar a exigência decorrente da aplicação do PRL 60 aos insumos importados a granel submetidos ao processo de embalagem para revenda no mercado interno e originalmente submetidos no PRL 20;

- o Recurso Especial limita-se a discordar do v. Acórdão considerando que a simples embalagem dos produtos importados a granel implica em agregação de custo ao valor da mercadoria e, por conseguinte, na transformação de outro produto para venda no mercado interno, aplicando-se a legislação do IPI para fins de caracterização de um processo produtivo, e por conta disso, subsumido ao ajuste do PRL 60;

- conforme se pode verificar abaixo, essa interpretação é equivocada, devendo o v. Acórdão ser mantido no que diz respeito à aplicação do PRL 20;

- primeiramente, cumpre reiterar o disposto na legislação que rege a matéria visando demonstrar o que está estritamente previsto na regra de preço de transferência: [...];

- a redação do §1º do artigo 4º da IN SRF 243/2002 é muito clara em dois aspectos:

- o primeiro deles ao se referir à produção de outro bem; e
- o segundo, ao se reportar com a máxima exatidão a alínea "b" do inciso IV do artigo 12, que determina a aplicação do PRL 60 na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção, que ademais é a mesma dicção constante do art. 18, II, d, 1, da Lei 9.430/96;

- ou seja, conforme acertado entendimento do próprio v. Acórdão recorrido, é equivocada a interpretação de que a simples embalagem do produto importado para venda no mercado interno implica em agregação de custo, uma vez que a própria embalagem não altera de forma significativa o valor do produto para revenda no mercado interno, devendo a agregação de valor mencionada no § 9º da IN/SRF 243/02 ser interpretada como aquela relacionada à aplicação do bem importado ao processo produtivo, *in verbis*: [...];

- a hipótese sob apreço é única e exclusivamente de acondicionamento, troca de embalagem, para passar do granel às embalagens de venda ao consumidor final. A divergência sobre a aplicação do método PRL 20% ou PRL 60%, recai sobre o acondicionamento de produtos importado acabado dentro de embalagem adquirida de terceiros no mercado brasileiro. Ou seja, em essência, o produto é o mesmo, modificando-se apenas a sua forma de apresentação, tanto que não houve alteração na sua classificação fiscal NCM;

- verifica-se tal afirmativa até mesmo pelo fato de que o item de maior ajuste é o identificado pela ora Recorrida pelo Código 621.148, cuja NCM é 3004.3990, na entrada e na saída, o que comprova que não há nenhuma agregação de valor e custo que altere o valor do produto na revenda. Consta dos autos - fls. 538 a 608 - o Mapa de Produção, onde se comprova que é possível identificar que nos produtos que foram revendidos o coeficiente entre insumo x produto (vendido) guarda estrita relação, ou seja, não houve agregação de valor. Os produtos foram importados a granel, cuja única forma de revenda é através do acondicionamento dos mesmos em embalagens;

- veja a propósito o entendimento desse E. Conselho sobre o assunto, sendo majoritária no sentido de que o mero acondicionamento ou reacondicionamento, ainda que realizado para adequação das embalagens às regras regulatórias - medicamentos -, ficam sujeitos aos seguintes entendimentos:

i) não podem ser inseridos no contexto de produção para fins de aplicação do percentual de 60%;

ii) não se lhes aplica a legislação do IPI para fins de conceituação;

iii) não se pode por "produção" - como escrito na lei - ser compreendido como industrialização, que é o que pretende a Fiscalização;

iv) o conceito de produção deve ser compreendido, necessariamente, como processo de obtenção de produto novo - o que não acontece com o acondicionamento ou

reacondicionamento - pois é óbvio que até mesmo nos casos de aposição de marca, há tão somente um acréscimo de margem permitido pela marca.

- transcreve-se os seguintes precedentes: [...];

- diante do exposto, não resta outra conclusão, senão a de que o mero acondicionamento não implica em adição de valor aos bens importados, devendo ser mantido o v. Acórdão no tocante à aplicação do método PRL 20;

DO PEDIDO

- diante do exposto, resta concluído que o presente recurso especial não atende os pressupostos legais de admissibilidade, e deve lhe ser negado seguimento pelas seguintes razões:

a) falta de cumprimento de requisito extrínseco de admissibilidade por falta da juntada da íntegra do acórdão recorrido;

b) intempestividade do recurso;

c) apelo a questão de ordem fática, inadmissível no âmbito do recurso especial;

d) inadequação do acórdão eleito como paradigma por não cumprimento de requisito relativo à demonstração objetiva da identidade dos casos e da divergência jurisprudencial.

- caso assim não se entenda, deve ser negado provimento ao Recurso especial da Fazenda Nacional, por não merecer reparo o v. acórdão no que fiz respeito ao método de ajuste de preço de transferência utilizado pela Recorrida, qual seja, o PRL20 para fins de ajuste dos preços de transferência dos produtos importados e acondicionados para mera revenda.

Oportuno registrar que a contribuinte, além das contrarrazões acima mencionadas, também apresentou recurso especial contra a parte do Acórdão nº 1402-001.913 que lhe foi desfavorável, mas esse recurso não foi admitido, conforme o despacho exarado em 08/03/2016 pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

A negativa de seguimento do recurso especial da contribuinte foi confirmada pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, conforme o despacho de reexame de admissibilidade exarado em 10/03/2016.

Na sequência, a contribuinte apresentou ainda uma petição contra o despacho de reexame de admissibilidade do recurso especial, identificando-a como "agravo". Em novo despacho, proferido em 28/11/2016, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais negou conhecimento dessa petição como agravo, e a indeferiu como pedido de retificação do despacho de reexame, por não restar demonstrado lapso manifesto ou inexistência material a serem saneados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2004, 2005 e 2006.

A autuação fiscal está fundamentada na apuração de "preços de transferência" de produtos importados de empresas ligadas no exterior.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte utilizou o método PRL para efetuar seus ajustes, sendo o PRL20 para insumos importados e revendidos, e PRL60 para aqueles industrializados no país.

Em relação aos bens para os quais a contribuinte utilizou o método PRL60, a apuração foi refeita pela Fiscalização com utilização das regras estabelecidas na IN SRF nº 243/2002. Essa parte do lançamento é objeto de uma ação judicial (Mandado de Segurança nº 2005.61.00.145761), onde a contribuinte questiona a legalidade da IN SRF nº 243/2002, no que toca à apuração dos preços de transferência pelo método PRL60.

Além disso, a contribuinte também utilizou o método PRL20 para bens importados a granel e posteriormente submetidos a processo de embalagem para revenda no mercado interno brasileiro, procedimento que não foi acatado pelo Fisco, que entendeu estar caracterizada industrialização, o que implicou no recálculo pelo método PRL60 nesses casos.

A Fiscalização também aplicou a multa regulamentar de R\$ 2.694,79, por não terem sido adequadamente apresentadas as informações solicitadas, conforme previsão do artigo 968 do RIR/99. E ainda majorou a multa de ofício em 50%, em virtude de a contribuinte ter descumprido prazo para prestar esclarecimentos.

A decisão de primeira instância administrativa excluiu parte das exigências, deduzindo alguns valores de ajustes efetuados pela contribuinte e que não tinham sido considerados pela Fiscalização na apuração das diferenças autuadas, relativas aos preços de transferências.

Em razão dos valores exonerados, houve recurso de ofício ao CARF, e a contribuinte apresentou recurso voluntário para a parte da decisão de primeira instância que lhe foi desfavorável.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, negou provimento ao recurso de ofício, e deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte para fins de cancelar a exigência decorrente da aplicação do método PRL60 aos insumos originalmente submetidos ao PRL20, e também para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

O recurso da PGFN busca restabelecer essa exigência decorrente da aplicação do método PRL60 aos insumos originalmente submetidos ao PRL20.

O que está em questão nessa fase de recurso especial é justamente a parte do lançamento que diz respeito à aplicação, pela contribuinte, do PRL20 para bens importados a granel e posteriormente submetidos a processo de embalagem para revenda no mercado interno brasileiro. A PGFN sustenta que o método adequado para apuração de preços de transferência, nesse tipo de situação, é o PRL60, conforme entende a Fiscalização da Receita Federal.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte suscita quatro preliminares de não conhecimento do recurso.

Primeiro, ela alega que a PGFN não juntou aos autos a cópia do acórdão paradigma, o que violaria a exigência contida no §9º do art. 67 do RICARF.

Embora não tenha juntado cópia do acórdão paradigma aos autos, vê-se que a PGFN observou o §11 do mesmo art. 67, que estabelece que as "as ementas referidas no §9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade".

Improcedente, portanto, essa primeira preliminar.

Na sequência, a contribuinte suscita a intempestividade do recurso especial. Segundo ela, não consta dos autos a data de entrega do processo à PGFN e a data do retorno do processo ao CARF, sendo impossível atestar a efetiva da data de entrega para fins de aplicação escorreita do art. 23, §§8º e 9º do Decreto-lei 70.235/1972. Além disso, haveria descasamento das datas descritas na preliminar de tempestividade trazida no recurso, e no despacho de exame de admissibilidade, sendo que esse despacho nem mesmo chega a concluir ter havido respeito à tempestividade.

Às fls. 3477 do e-processo, consta o despacho de encaminhamento dos autos à PGFN para ciência do Acórdão nº 1402-001.913. Esse despacho foi exarado em 19/02/2015.

De acordo com as regras dos §§ 8º e 9º do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972, a ciência ficta da PGFN ocorreria em 21/03/2015 (30 dias após o envio dos autos).

Às fls. 3499 do e-processo, consta o despacho de retorno dos autos ao CARF, com a apresentação do recurso especial em 17/03/2015, ou seja, antes mesmo de ocorrer a ciência ficta da PGFN.

Não há, portanto, nenhuma dúvida sobre a tempestividade do recurso, e nem dificuldade para aferi-la.

O fato de o despacho de exame de admissibilidade ter mencionado equivocadamente que os "autos foram encaminhados à PGFN em 10.02.2015, para fins de ciência da referida decisão" (o alegado descasamento das datas) em nada interfere na tempestividade do recurso, porque, mesmo adotando essa data de 10/02/2015, o recurso continua tempestivo. É que, nesse caso, a ciência ficta ocorreria em 12/03/2015, quando se iniciaria a contagem do prazo de 15 dias para apresentação do recurso. E como o recurso foi apresentado em 17/03/2015, ele continuaria tempestivo.

A segunda preliminar também é improcedente.

A terceira e a quarta preliminares apresentadas pela contribuinte guardam relação entre si, e também guardam relação com o próprio mérito do recurso sob exame.

Em síntese, a contribuinte alega que no caso do acórdão recorrido, o Fisco não conseguiu comprovar que a colocação de embalagem implicou em alteração do estado original do bem de forma a justificar a utilização do método PRL60 para os ajustes dos preços de transferência, e que em sede de recurso especial não é possível pretender enfrentar matéria de ordem fática que a Fiscalização não logrou êxito em comprovar no momento oportuno; que no acórdão paradigma, diferentemente da situação dos presentes autos, não se discutiu questão de fato; que no caso paradigma, a matéria fática encontrava-se totalmente superada e que a discussão se limitou apenas à matéria de direito.

É importante perceber que a divergência jurisprudencial repousa justamente nas implicações jurídicas que o processo de embalagem dos bens importados a granel (no caso, produtos farmacêuticos), para posterior venda a consumidor final no Brasil, tem em relação à definição dos métodos para aferição de preços de transferência.

O acórdão recorrido entendeu que a colocação de embalagem, por si só, não caracteriza o processo de industrialização que justifique a utilização do método PRL60 para ajuste de preços de transferência. Que caberia ao Fisco demonstrar que o embalamento implicou em alteração do estado original do bem, com significativa agregação de valor para enquadramento na margem de lucro inerente ao referido método.

Já o acórdão paradigma entendeu que o acondicionamento de medicamentos importados a granel em embalagens para venda no mercado interno altera a apresentação do produto e caracteriza processo de industrialização que agrega valor ao produto final, impondo-se o ajuste no preço de transferência utilizando-se a margem de lucro de 60%, quando for adotado o método de Preço de Revenda Menos Lucro (PRL60%).

A PGFN não pretende, com seu recurso especial, produzir prova de que o embalamento implicou em alteração do estado original do bem, com significativa agregação de valor ao produto. Ela não pretende, nessa fase processual, apresentar os elementos probatórios que o acórdão recorrido entendeu necessários para a aplicação do método PRL60. Não é esse o escopo do recurso especial.

O que a PGFN pretende é discutir juridicamente se esse ônus realmente deve ser exigido do Fisco. Ou seja, se para a aplicação do método PRL60, é necessário que se comprove que o embalamento implicou em alteração do estado original do bem, com "significativa" agregação de valor ao produto.

O que está em questão é se cabe ou não imputar esse ônus probatório ao Fisco, para que se possa aplicar o método PRL60.

Assim, não há como afirmar que a PGFN pretende enfrentar matéria fática (produzir prova nessa fase do processo), ou que o julgamento do presente recurso, diferentemente do caso paradigma, depende do exame de questões de fato, e não de questões de ordem jurídica.

Vale aqui registrar que as perguntas contidas no recurso especial (e criticadas pela contribuinte), se "os comprimidos importados foram aplicados à produção local ou não?", e se "eles foram objeto de simples revenda ou sofreram algum tipo de transformação em território nacional?", configuram apenas argumentos retóricos.

Até porque não há nenhuma dúvida de que a empresa atua no ramo de produtos farmacêuticos, principalmente na linha hormonal e de anticoncepcionais, e que ela importa alguns medicamentos a granel e os submete posteriormente a processo de embalagem para vendê-los no mercado interno brasileiro.

A questão é se esse processo de embalagem se adequa aos conceitos de produção e de transformação para fins de definição do método de preço de transferência, ou seja, se esse processo de embalagem implica ou não na adoção do método PRL60 para aferição dos preços de transferência.

Vale ainda registrar que o recurso especial apresentado contra o acórdão paradigma, ao qual fez menção a contribuinte, já foi julgado pela CSRF, com decisão favorável ao que defende a PGFN, conforme indica a ementa dessa decisão, na parte que aqui interessa:

Processo nº 16561.000185/2007-11

Acórdão nº 9101-002.417

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ADOÇÃO OBRIGATÓRIA. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. PROCESSO DE PRODUÇÃO.

O processo de blisterização e a embalagem em caixas de papelão dos medicamentos importados a granel para venda no mercado interno constitui-se em uma última etapa do processo de produção, agregando valor ao produto e vinculando a apuração do ajuste de preço de transferência ao método PRL-60, em detrimento do método PRL-20, utilizável apenas e tão somente nos casos de simples revenda da mercadoria importada.

A ementa acima transcrita deixa bastante claro que no caso paradigma (tanto na fase de recurso voluntário, quanto na fase de recurso especial) foi decidido que o questionado processo de embalagem vincula a apuração do ajuste de preço de transferência ao método PRL-60, sem qualquer imposição de ônus probatório adicional ao Fisco, e é esse aspecto que configura a divergência jurisprudencial a ser dirimida neste julgamento.

A terceira e a quarta preliminares de não conhecimento, portanto, também são improcedentes.

Rejeitadas as preliminares, cabe adentrar no exame de mérito do presente recurso.

Já está bem esclarecido que a contribuinte atua no ramo de produtos farmacêuticos, principalmente na linha hormonal e de anticoncepcionais, e que ela importa alguns medicamentos a granel e os submete posteriormente a processo de embalagem para vendê-los no mercado interno brasileiro.

Também restou evidenciado que diante da divergência jurisprudencial suscitada, este colegiado terá que decidir se o processo de embalagem vincula a apuração do

ajuste de preço de transferência ao método PRL-60, sem qualquer imposição de ônus probatório adicional ao Fisco, ou se, ao contrário, o processo de embalagem, por si só, não é suficiente para tanto, cabendo ainda ao Fisco demonstrar que o embalamento implicou em alteração do estado original do bem, com significativa agregação de valor ao produto.

A matéria não é novidade para esta Primeira Turma da CSRF.

Conforme mencionado nos parágrafos anteriores, o acórdão paradigma utilizado pela PGFN foi alvo de recurso especial, e a CSRF manifestou seu entendimento sobre a questão acima colocada.

Vale reproduzir novamente a ementa do Acórdão CSRF nº 9101-002.417 e os fundamentos que embasaram aquela decisão:

Processo nº 16561.000185/2007-11

Acórdão nº 9101-002.417

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN SRF Nº 243/2002. LEGALIDADE.

A IN SRF nº 243/2002 não viola o princípio da legalidade tributária, estando em consonância com o que preconiza o art. 18 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 9.959/2000.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ADOÇÃO OBRIGATÓRIA. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. PROCESSO DE PRODUÇÃO.

O processo de blisterização e a embalagem em caixas de papelão dos medicamentos importados a granel para venda no mercado interno constitui-se em uma última etapa do processo de produção, agregando valor ao produto e vinculando a apuração do ajuste de preço de transferência ao método PRL-60, em detrimento do método PRL-20, utilizável apenas e tão somente nos casos de simples revenda da mercadoria importada.

PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Não se conhece das alegações trazidas em Contrarrazões, se a matéria foi objeto de recurso voluntário, o Colegiado *a quo* não se manifestou, e a omissão não foi objeto de embargos.

Recurso Especial do Procurador Provido e Recurso Especial do Contribuinte Negado.

[...]

Voto

O Recurso Especial da PFN é tempestivo, já que apresentado em 05/11/2013, quando a ciência do acórdão proferido em sede de Embargos de Declaração ocorreu em 29/10/2013 (fl. 977 - e-fls. 1.076 e ss). A

divergência arguida também restou plenamente caracterizada, na comparação entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados.

Da mesma forma, o Recurso Especial apresentado pela contribuinte é tempestivo, tendo-se em conta que a interessada foi cientificada do Recurso Especial da PFN e do respectivo Despacho de Admissibilidade, em 24/04/2015 (e-fl. 1.140/1.141), apresentando seu Recurso Especial em 12/05/2015 (e-fls. 1.317/1.345). Aqui, também, a divergência invocada restou demonstrada.

A PFN traz para discussão a temática da legalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em oposição ao que decidiu a maior parte do colegiado *a quo*, que afastou a aplicação da referida IN por entender que, pretendendo interpretar o comando legal que rege o tema, o normativo extrapolou, propondo um conceito de "valor agregado" que teria ido além daquele prescrito pelo próprio comando legal que pretendeu interpretar.

De outro giro, a contribuinte devolve para análise a aplicação, ao caso, do método PRL 20, no lugar do PRL 60 adotado pela fiscalização, por entender que o mero acondicionamento do produto importado a granel não implica em industrialização por não transformar o produto final importado.

Assim, neste voto, ambos os Recursos Especiais, da PFN e da interessada LABORATÓRIOS PFIZER LTDA., serão apreciados conjuntamente, uma vez que os assuntos devolvidos correlacionam-se e limitam-se à aplicabilidade do método PRL-20 ou do método PRL-60 ao caso tratado e a legalidade ou ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002.

Em relação ao recurso da Fazenda, [...]

[...]

Em relação ao recurso da Contribuinte, no que diz respeito à aplicação do método PRL 20 ao caso concreto, como pleiteia a Recorrente, considero importante iniciar por registrar que se trata de contribuinte que importa medicamentos em forma de comprimidos, que chegam ao país à granel e, por força da legislação brasileira, se obriga a acondicionar o produto antes de revendê-lo localmente, em blísteres e caixas de papelão. Às caixas de remédio ainda são adicionadas as respectivas bulas.

A recorrente, para efeito de apurar eventual ajuste de preços de transferência, aplica aos produtos que importa o método PRL20, enquanto que a fiscalização entende ser obrigatória a adoção do método PRL60.

O art. 18 da Lei nº 9.430/96 define o método PRL como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos de alguns valores, dentre eles, a margem de lucro, presumida em 60% na hipótese de bens aplicados à produção. No caso de simples revenda das mercadorias, estabelece a lei que essa presunção é de 20%.

A questão, assim, é determinar se a blisterização dos comprimidos, sua colocação em caixas de papelão e ulterior adição da bula consiste em mais uma etapa do processo produtivo, como defende a Fazenda Nacional, ou se se trata de mero acondicionamento uniforme em quantidades usadas para fins terapêuticos, sem que haja qualquer processo de transformação ou

alteração de suas características originais, não configurando produção, como entende a contribuinte.

A respeito desse assunto, já me manifestei recentemente por ocasião do acórdão nº 9101-002.198, de 2 de fevereiro de 2016, nos seguintes termos:

“(…) Processo produtivo, em sentido lato, nada mais é do que a combinação de fatores de produção que proporciona a obtenção de um dado produto final. Num processo produtivo são incorporados fatores que, após sua transformação, levam a um produto final (ou acabado). Saliento que esses conceitos estão à disposição em qualquer manual de engenharia de produção ou de administração de produção, com pequenas alterações nos seus termos.

Aprofundando um pouco a temática e me socorrendo na melhor doutrina, posso dizer que “Processo é qualquer atividade que recebe uma entrada (input), agrega-lhe valor e gera uma saída (output) para um cliente interno ou externo, fazendo uso dos recursos da organização para gerar resultados concretos” (HARRINGTON, H. J. Aperfeiçoando processos empresariais. São Paulo: Makron Books, 1993, p.10).

Por sua vez, Hammer e Champy (HAMMER, Michael; CHAMPY, James. Reengineering the Corporation. New York; HarperBusiness, 1994, p. 2), afirmam que “um processo é um grupo de atividades realizadas numa sequência lógica com o objetivo de produzir um bem ou um serviço que tem valor para um grupo específico de clientes”.

*Com efeito, o conceito de produção equivale ao de fabricação ou industrialização. Já o conceito de industrialização, de longa data, está consignado no Regulamento do IPI, encontrando seu fundamento nas Leis nº 5.172/1966 (CTN) e nº 4.502/1964. Segundo esse conceito, utilizado aqui de forma subsidiária, industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, entre elas a que importe em **alterar a apresentação do produto pela colocação da embalagem**, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento). É o que dispõe o art. 4º do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010 que revogou o Decreto nº 4.502/2002), verbis:*

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

(…)

IV a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

(...)

Dos conceitos apontados, extrai-se que no processo produtivo, ou “produção”, alguns elementos são essenciais: combinação de fatores de produção (capital, trabalho, instrumentos de produção etc.), entradas e saídas (produto final), numa seqüência lógica, e agregação de valor.”

No caso em apreço, a contribuinte importa o produto à granel e, localmente, o embala em blísteres e caixas de papelão, sem o que não poderia comercializá-lo, por força da legislação sanitária brasileira. Ora, se o seu produto só pode ser vendido se for devidamente embalado, **resta óbvio que não estamos falando de simples revenda** e, por conseguinte, que o procedimento de blisterização e a colocação em caixas de papelão dos comprimidos fazem parte do processo produtivo, constituindo uma última etapa da produção, antes de ser entregue ao respectivo departamento comercial.

Blíster é o nome da embalagem em formato de cartela, composta por um cartão ou filme plástico que serve de base para a fixação do produto dentro de uma bolha plástica (o blister) normalmente com o formato dos contornos do produto. Essa bolha é moldada pelos processos de “*Vacuum Forming*” ou Termoformagem, utilizando-se de filmes plásticos de PVC ou PET. Ou seja, não é uma operação qualquer de “mero acondicionamento”, como quer fazer supor a empresa; faz parte efetivamente de um processo, atualmente, quase que totalmente automatizado, com a utilização de mão de obra especializada para a operação e manuseio das máquinas.

Feita a blisterização, o produto ainda passa por um processo de colocação das cartelas com os comprimidos em caixas de papelão, adição da respectiva bula e aposição de selo de segurança, o que dá maior confiabilidade à mercadoria e, conseqüentemente, maior valor agregado. Só então, pode-se considerar que o produto está totalmente acabado e pronto para comercialização.

Por oportuno, destaco que a Contribuinte traz em seu recurso, item 41, referência ao Perguntas e Respostas disponibilizado no endereço virtual da RFB, por meio da qual é dito que o exclusivo acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem.

Ocorre que aqui não estamos tratando de mero acondicionamento ou reacondicionamento. É feita uma etapa: justamente a blisterização.

No caso dos autos, não resta dúvida que a blisterização e o acondicionamento dos medicamentos importados à granel em embalagens de papelão, altera a apresentação do produto para venda no mercado interno, caracterizando etapa do processo de produção que agrega valor ao produto final. Evidente que após esta última etapa de produção foi agregado valor ao produto inicialmente importado.

[...]

Assim, entendo correto o método utilizado pela Fiscalização, bem como os cálculos adotados pela IN.

[...]

Ante todo o exposto, voto no sentido de:

1) DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, reconhecendo a legalidade da IN SRF nº 243, de 2002; e

2) NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da contribuinte, reconhecendo ser devida a adoção do método PRL60 ao presente caso.

É como voto.

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Também é importante fazer menção ao Acórdão nº 9101-002.952, exarado por esta Primeira Turma da CSRF em 03/07/2017, que julgou recurso especial da PGFN contra acórdão exarado pela mesma 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, e com fundamentos idênticos ao do acórdão recorrido constante destes autos, no que toca à matéria sob exame:

Processo nº 16561.000047/2008-13

Acórdão nº 9101-002.952

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PROCESSO DE EMBALAGEM. AGREGAÇÃO DE VALOR. BEM APLICADO À PRODUÇÃO.

Não comporta relativização a agregação de valor de bem importado para fins de subsunção à hipótese prevista para adoção do método PRL-60 na apuração de preços de transferência. Demonstrado nos autos de maneira incontroversa que o insumo importado passou por processo de embalagem para ser colocado à disposição do consumidor final, incontestável a agregação de valor do produto.

[...]

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator

Sobre a admissibilidade do recurso especial da PGFN, protesta a Contribuinte pelo seu não conhecimento em contrarrazões.

Entendo que não lhe assiste razão.

Primeiro, porque, ao contrário do que aduz a Contribuinte, a matéria é de direito, e não de fato. O que discute é se, a partir do momento em que o insumo importado passa por um procedimento de embalagem, independente da natureza ou complexidade do processo, pode-se concluir que se consumou uma modificação do estado do produto, nos termos da legislação tributária, suficiente para afastar a aplicação do método PRL-20 e adoção do PRL-60, utilizado, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

[...]

Nesse sentido, conheço do recurso especial interposto pela PGFN.

[...]

Passo ao exame do mérito, iniciando pelo recurso especial da PGFN.

I. Bens importados aplicados ou não à produção. Desclassificação do PRL-20 e adoção do PRL-60

A matéria devolvida pretende apreciar se os produtos importados analisados na autuação fiscal, com exceção do LISINOPRIL, encontram-se enquadrados na hipótese de bens aplicados à produção, que ensejaria a adoção do método PRL-60, ou não, devendo se submeter ao método PRL-20.

Vale transcrever o art.18 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação vigente à época da autuação), na parte que interessa à lide:

[...]

Fato incontroverso é que os produtos em análise submeteram-se a processo de colocação de embalagem.

Transcrevo excerto da decisão recorrida sobre o assunto (e-fl. 2536).

[...]

Com a devida vênia à interpretação dada pela decisão recorrida, o processo de embalagem do produto é fundamental para a apreciação do presente caso. Na realidade, é o cerne da autuação fiscal.

O fato de os registros contábeis registrarem uma alteração na codificação do nome do produto original após o processo de embalagem, apresenta-se como mais uma evidência de que o produto importado passou, sim, por um processo de transformação.

Deve-se observar também que a primeira instância promoveu diligência para solicitar à autoridade fiscal esclarecimentos complementares sobre a desclassificação do método PRL-20.

O resultado da diligência fiscal não deixa dúvidas (e-fls. 1042/1046):

[...]

Na realidade, a colocação das embalagens para os produtos é confirmada pela Contribuinte. Nas contrarrazões apresentadas, vale transcrever quadro no qual se relata os procedimentos a que os produtos se submeteram após a importação (e-fls. 2988), elaborado com base em documentos apresentados ainda na primeira instância, por ocasião da apresentação da impugnação:

[...]

Quanto ao produto "DPRIVAN PFS 10 MG/ML 50MLCX1 SER VD", no qual aduz a Contribuinte que é importado em condições finais de comercialização, vale transcrever declaração da farmacêutica responsável (e-fl. 845):

*Declaramos para os devidos fins que o produto Diprivan PFS 10mg/ml é importado e sofre, nas instalações da AstraZeneca do Brasil, situada na Rod Raposo Tavares km26,9, Cotia-SP, **processo de colocação de selo de segurança no cartucho e testes de controle de qualidade, sem qualquer alteração na natureza do produto importado. (Grifei)***

De fato, não se fala em colocação de embalagem, razão pela qual se trata de produto sobre o qual não se aplica o PRL-60.

Por outro lado, para os demais produtos, as declarações da mesma farmacêutica são claras ao atestar que os bens importados passaram por um processo de embalagem. Trata-se de fato incontroverso.

Por sua vez, também é incontroversa a agregação de valor. E a autoridade julgadora administrativa não dispõe de margem de discricionariedade para dizer que, a depender do "peso" da agregação do valor, poder-se-ia entender que o bem não teria sido aplicado à produção nos termos do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

A matéria em debate já foi tratada pelo presente Colegiado, pelos Acórdãos nº 9101-002.198 (sessão de 1º/2/2016, "NOVARTIS"), nº 9101-002.316 (sessão de 3/05/2016, "NOVARTIS"), e 9101-002.416 e 9101-002.417 (sessão de 17/08/2016, "PFIZER"). Foram precisamente situações no qual se discutiu se o processo de embalagem do insumo importado é suficiente para caracterizar a agregação do valor e a aplicação do bem à produção.

Vale reproduzir excerto do voto do Acórdão nº 9101-002.198, da Conselheira Adriana Gomes Rego, que com clareza notável discorre sobre o assunto.

*Evidente que após esta última etapa de produção foi agregado valor ao produto inicialmente importado. **A embalagem foi totalmente realizada em suas unidades no Brasil, utilizando mão de obra local, maquinário específico, imobilizado em suas indústrias, com aposição de sua marca ao produto. Tudo isso tem valor e pode ser estimado; se representa 10%, 15% ou qualquer outro percentual do produto final, não importa para efeitos legais, porque ao tempo dos fatos, a legislação só apresentava dois percentuais: ou se tratava de revenda, ou de produção. Não há meio termo. E, como dito, de revenda não se trata.***

A embalagem do produto poderia ter sido feita ainda no exterior, mas não o foi até por questões óbvias: sai muito mais barato para a empresa transportar os comprimidos a granel para localmente embalá-los do que importá-los definitivamente prontos. Isso é fato, eis que em termos de volume, a mesma quantidade de comprimidos a granel representa muito menos do que se já estivesse acondicionado em caixas, gerando um custo de transporte muito maior. A própria mão de obra utilizada no Brasil sabe-se ser muito mais barata do que nos países de primeiro mundo de onde se origina o produto importado.

*Convém registrar, ainda, que **não se trata de mera embalagem para transporte, mas de apresentação comercial do produto, da qual resulta agregação de valor em relação ao produto importado à granel. A aposição da marca SANDOZ na embalagem (caso dos***

*comprimidos importados pela interessada), com sua exposição à venda, por si só também agrega valor ao mesmo, eis que **se traduz em marca conhecida globalmente pela gama e qualidade dos produtos ofertados**. Por conseguinte, não se trata de mera revenda dos produtos na forma como foram importados, sendo inaplicável o método PRL20 (...) (grifei)*

O didático voto destaca aspectos relevantes na agregação do valor: não há "meio-termo", ou se fala em agregação ou não; e não há que se falar que o processo de embalagem teria um custo mínimo, porque é fundamental para a apresentação comercial do produto, trazendo ao conhecimento do consumidor a empresa que é a responsável pela fabricação do produto e se constituindo em fator relevante na composição do preço final.

Na mesma medida, o voto do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (Acórdão nº 9101-002.316) expõe que a agregação de valor ao produto não comporta relativização:

Acondicionar bens importados para revenda significa viabilizar a sua comercialização na forma das normas pertinentes, como, no caso, alocando-os em embalagens primárias, secundárias, blísteres e caixas de papelão, e adicionando-lhes bulas e lacres, tudo segundo especificações técnicas do órgão fiscalizador competente. Há um inegável valor agregado ao custo dos bens importados não vem ao caso se muito ou pouco, que, mesmo que não os transforme em espécie nova, não pode ser desconsiderado para efeito de definição da adequada margem de lucro a ser aplicada nos procedimentos dos preços de transferência.

Por outro lado, é inadmissível que seja dado o mesmo tratamento fiscal a situações distintas, em que os bens importados são meramente revendidos, nas exatas condições em que recebidos (PRL 20), e em que esses mesmos bens importados são manipulados antes de ser postos à venda (PRL 60), com a consequente agregação de valor ao custo dos bens importados, inexistente naquele primeiro caso. A adoção de entendimento diverso provocaria, em última análise, no caso do Preço de Revenda menos Lucro, sérias distorções na apuração do preço praticado e, conseqüentemente, do preço parâmetro, ao simplesmente se olvidar da existência daquela agregação de valor efetivamente ocorrida.

*Ao afirmar, a recorrente, que não é toda e qualquer agregação de valor ao custo dos bens importados que implicaria a aplicação do método PRL 60, está, ela, inadvertidamente, pretendendo distinguir onde a lei não distinguiu. **A questão não é o tipo de agregação de valor, mas a sua existência ou não**. E, no presente caso, é inequívoca a sua existência.*

A agregação de valor ao custo dos bens importados, assim existente, ocasiona, naturalmente, a majoração do preço de revenda, em relação à hipótese em que não haja essa agregação, o que, evidentemente, denota a clara impossibilidade de aplicação do PRL-20, nessas circunstâncias, sob pena de como já se disse deturpar-se o cálculo do preço praticado e do preço parâmetro.

Dessa forma, ao contrário do que entende a recorrente, toda e qualquer agregação de valor ao custo dos bens importados implica, necessariamente, a aplicação do método PRL 60, posto que, do contrário, ocorreriam inevitáveis inconsistências em se aplicar um método que, em sua formulação original, não admite qualquer valor agregado (PRL 20). (grifei)

Nesse sentido, diante do fato incontroverso de que os produtos passaram por processo de embalagem, evento devidamente assentado nos registros contábeis da empresa, e que demonstra a agregação do valor de maneira incontestável, cabe ser restabelecida a autuação fiscal.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da PGFN.

O presente voto segue os mesmos passos das decisões acima transcritas e as adota.

Não há dúvida de que a contribuinte atua no ramo de produtos farmacêuticos, principalmente na linha hormonal e de anticoncepcionais, e que ela importa alguns medicamentos a granel e os submete posteriormente a processo de embalagem para vendê-los no mercado interno brasileiro.

Nos termos já assentados por esta Primeira Turma da CSRF, esse processo de embalagem é suficiente para caracterizar a agregação de valor e a aplicação do bem à produção.

Não cabe imputar qualquer ônus adicional ao Fisco, no sentido de que ele deveria comprovar que a embalagem alterou o estado original do bem, com "significativa" agregação de valor ao produto.

Correta a alegação de PGFN, de que não há nada que justifique a redução do ato de “aplicar um bem à produção” a intervenções que acarretem a transformação de sua essência, ou o seu consumo durante o processo produtivo. Um bem também é aplicado à produção quando lhe são acrescentados elementos que o completam sem, contudo, interferir em sua integridade.

Realmente, a embalagem de produtos farmacêuticos para venda a consumidor final está sujeita ao atendimento de normas técnicas de vigilância sanitária. A adequação desse tipo de produto à legislação brasileira envolve muitos procedimentos que, no conjunto de suas combinações, agregam valor ao bem importado a granel, e caracterizam que o bem importado foi aplicado à produção (realização de testes de qualidade, blisterização, embalagem secundária, aposição de marca, confecção e adição de bula, colocação de selos de segurança, etc.).

Ademais, não há que se falar em aplicação, ao caso, do art. 6º, § 2º, do RIP (Decreto nº 7.212/2010), pois não há apenas o atendimento de exigências técnicas ou outras constantes de leis e de atos administrativos, isso também, mas longe de ser só isso; as operações realizadas, como visto, são muito mais complexas e vão muito mais além do que o atendimento destas.

Processo nº 16561.000057/2009-30
Acórdão n.º **9101-003.420**

CSRF-T1
Fl. 32

Correta, portanto, a aplicação do método PRL-60 para o ajuste dos preços de transferência referentes aos produtos em pauta.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo