



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720039/2014-35
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.833 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 04 de março de 2020
Recorrente ELI LILLY DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ACONDICIONAMENTO DO PRODUTO. PRL 60.

As operações decorrentes do acondicionamento para fins comerciais e aposição de marca enquadram-se no conceito legal de industrialização, vez que há agregação de valor ao produto, razão pela qual é correta a aplicação do PRL 60.

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 negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Livia De Carli Germano, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo julgado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, quando foi negado provimento ao recurso voluntário, por voto de qualidade, em acórdão assim ementado (**acórdão n.º 1201-002.926**):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ACONDICIONAMENTO DO
PRODUTO. PRL 60.**

As operações decorrentes do condicionamento para fins comerciais e aposição de marca enquadram-se no conceito legal de industrialização, vez que há agregação de valor ao produto, razão pela qual é correta a aplicação do PRL 60.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IN SRF N.º 243/2002. LEGALIDADE.

A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF n.º 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 9.959, de 2000. Súmula CARF n.º 115.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em manter o lançamento. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada), que davam parcial provimento afastando a tributação pelo método PRL60 nos casos em que o recorrente aplicou o método PRL20.

Recurso Especial da Contribuinte

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 2170 e ss, com fulcro no art. 64, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), alegando a seguinte divergência jurisprudencial:

- Da aplicabilidade do método PRL-20 ao invés do método PRL-60 no caso de agregação de valor na produção local, no caso de condicionamento de produtos importados e acabados.

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial da Contribuinte

Em despacho de admissibilidade (fls. 2293 e ss), o Recurso da contribuinte foi admitido, nos seguintes termos:

Da aplicabilidade do método PRL-20 ao invés do método PRL-60 no caso de agregação de valor na produção local, no caso de acondicionamento de produtos importados e acabados.

Em relação a essa matéria, foram indicados dois paradigmas não reformados: **Acórdão n.º 1402-01.012** e **Ac. n.º 9101-002.198**, abaixo ementados:

Paradigma 1 - Acórdão n.º 1402-01.012:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO.

INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.

Na apuração do preço praticado segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. REACONDICIONAMENTO. MÉTODO PRL. O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples reacondicionamento em embalagens apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil.

(...)

Paradigma 2 - Ac. n.º 1402-001.238:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. REACONDICIONAMENTO. MÉTODO PRL. O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples reacondicionamento em embalagens apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil.

A Recorrente procura demonstrar a divergência, nos seguintes termos, no relevante:

(...)

Ao apreciar o recurso voluntário da Recorrente, a Primeira Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF, além de improver as questões preliminares postas, por voto de qualidade, entendeu que o acondicionamento do produto, nas circunstâncias acima delineadas caracteriza “agregação de valor ao produto” e determina a obrigatoriedade da aplicação do método de Revenda menos Lucro, mediante utilização da margem de lucro de 60% (sessenta por cento), em acórdão que restou assim ementado, verbis:

[EMENTA DO AC. RECORRIDO JÁ TRANSCRITO AO NORTE]

A existência de divergência de interpretação da legislação tributária no presente caso é patente, tanto que expressamente reconhecida no próprio voto condutor do acórdão recorrido, de lavra do D. Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, verbis:

“Tenho conhecimento de que há, neste tribunal administrativo, várias decisões no sentido de não considerar como atividade de produção a alteração no acondicionamento de medicamentos...” (fl. 2.159)

De qualquer forma, para fins da admissibilidade do presente recurso, a demonstrar a divergência a Recorrente traz à colação os acórdãos n.º 1402-001.012 e n.º 1402-001.238 (Paradigmas) – cujas íntegras, conforme constantes do site deste E. Conselho instruem o presente recurso (artigo 67, parágrafos 9º e 10º do Regimento Interno do CARF).

Ao final, a Recorrente irá requerer seja reformado o acórdão recorrido para que se adote o acertado entendimento paradigmático, cancelando-se a autuação fiscal.

Inicialmente, o cotejo das ementas dos acórdãos paradigmáticos com a do acórdão recorrido já é suficiente para demonstrar a divergência de interpretação da legislação, verbis:

(...)

| Acórdão Recorrido | Acórdão Paradigma 1 | Acórdão Paradigma 2 |
|--|---|--|
| Acórdão n.º 1201-002.926 | Acórdão n.º 1402-001.012 | Acórdão n.º 1402-001.238 |
| Proc. 16561.720039/2014-35 | Proc. 16327.000622/2005-16 | Proc. 10882.721809/2011-13 |
| 2ª Câmara, 1ª Turma | 4ª Câmara, 2ª Turma | 4ª Câmara, 2ª Turma |
| PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ACONDICIONAMENTO DO PRODUTO. PRL 60. <i>As operações decorrentes do acondicionamento para fins comerciais e aposição de marca enquadram-se no conceito legal de industrialização, vez que há agregação de valor ao produto, razão pela qual é correta a aplicação do PRL 60.</i> | PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. REACONDICIONAMENTO. MÉTODO PRL. <i>O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento pode ser aplicado nas hipóteses em que haja no País, simples reacondicionamento em embalagens apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil.</i> | PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. REACONDICIONAMENTO. MÉTODO PRL. <i>O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, simples reacondicionamento em embalagens apropriadas à revenda dos mesmos no Brasil.</i> |

A seguir a Recorrente cotejou de forma analítica os julgados em confronto.

DA ANÁLISE DA DIVERGÊNCIA

Da situação assemelhada e do mesmo arcabouço jurídico

Os julgados em confronto apresentam situações assemelhadas e dizem respeito a um mesmo arcabouço jurídico.

Isso porque em todos eles discute-se o alcance da interpretação do termo "aplicados a produção" no contexto do PRL-60 (artigo 18, II, alínea "d", "11" da Lei n.º 9.430/1996), para efeito de se saber se há incompatibilidade entre o método do preço de revenda escolhido (PRL-20) e a circunstância de haver operações decorrentes do acondicionamento e aposição de marca, no que diz respeito a importação de produtos acabados da indústria farmacêutica e não aptos a serem negociados no mercado nacional na forma de apresentação em que foram importados.

1

Da Divergência constatada

O ac. recorrido abraçou o entendimento de que a agregação de valor ao preço do bem importado, como acondicionamento ou aposição de marca para revenda do mesmo, ou

seja, “**alterar a apresentação do produto importado tem natureza de produção**”, se insere no conceito de industrialização - buscado na legislação do IPI - o que atrairia a aplicação apenas do método do PRL 60 e assim impediria a aplicação do método PRL 20.

De outra banda, em situação assemelhada, os paradigmas entenderam que o simples condicionamento ou acondicionamento do produto importado e acabado, para revenda no país, não importando a motivação, não é condição suficiente para deslocar a aplicação do PRL 20 para o PRL 60 dado que segundo os mesmos não é adequado utilizar-se como base o conceito de industrialização estabelecido na legislação do IPI a fim de se esclarecer o alcance da expressão “aplicados a produção”, bastando considerar que não houve produção de um novo produto.

Confira-se o recorrido a esse respeito:

(...) A presente lide reside na interpretação do que seja um bem aplicado na produção. O termo produção é aberto e comporta conteúdos em número suficiente para uma ampla discussão. Buscarei subsídios no Direito positivado.

A industrialização é, sem dúvida, uma espécie de produção. A legislação pátria, no âmbito do Direito Tributário, define industrialização como operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, nos termos do parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 4.502/1964, verbis:

(...)

Portanto, a alteração da apresentação do produto é considerada uma industrialização e, portanto, é lícito que seja tida como atividade de produção.

Na espécie, o contribuinte importou produtos acabados mas que não estavam aptos a serem negociados no mercado nacional. Alguns desses produtos foram importados em ampolas, mas necessitavam de acondicionamento adequado para a comercialização, com identificação dentro dos padrões regulamentares e embalagem apropriada para a sua conservação, distribuição e consumo. Outros produtos foram importados a granel e precisavam ser fracionados e acondicionados dentro dos padrões comerciais do próprio contribuinte, além de também necessitarem de identificação dentro dos padrões regulamentares e de embalagem apropriada para a sua conservação, distribuição e consumo. Entendo que essa atividade pode ser considerada como alterações na "apresentação do produto" e, assim, considerada como industrialização. Consequentemente, pode ser considerada uma atividade de produção.

Saliento que o acondicionamento em tela não se destina exclusivamente a possibilitar o transporte do produto, mas passa a fazer parte do produto. Salientando, ainda, que a aposição da marca do produto agrega-lhe valor efetivo

(...)

Portanto, concluo que a atividade do contribuinte em **alterar a apresentação do produto importado tem natureza de produção**, afeta o custo de produção e agrega valor ao produto final, sendo justificável a adoção de método que considere o reflexo positivo da atividade no preço de comercialização, qual seja, o método PRL 60.

Tenho conhecimento de que há, neste tribunal administrativo, várias decisões no sentido de não considerar como atividade de produção a alteração no acondicionamento de medicamentos, no que foi muitas vezes referido como "blisterização". Todavia, a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem adotando entendimento diferente, conforme os Acórdãos nº 9101002.198, de 02/02/2016, e Acórdão nº 9101002.840, de 12/05/2017, cujas ementas seguem parcialmente transcritas, respectivamente: (...)(Destacou-se).

Confira-se agora trechos do voto condutor do paradigma 1, cujo teor é também muito assemelhado ao do paradigma 2, deixando claro que a agregação de valor no Brasil, através de acondicionamento dos produtos importados e acabados (**alteração da sua apresentação**), por si só não configuraria produção e assim a necessidade de utilização do PRL 60:

(...) Ocorre que o Relator formou entendimento no sentido de que a mudança da embalagem de apresentação do produto para fracionamento ou aumento da quantidade, sem qualquer alteração ou agregação de insumos, ou qualquer outro procedimento industrial, implica na aplicação do PRL 60%.

(...)

Contudo, **a meu ver, o reacondicionamento do produto, qualquer que seja a motivação, inclusive para atender a aspectos mercadológicos, não implica no PRL60%.**

Em verdade, a contribuinte não importou os bens para serem utilizados na condição de insumo e sim produtos perfeitamente acabados e definidos, que não se confundem com, matéria-prima, material intermediário, ou qualquer insumo destinado à produção de outros produtos. Quanto a esse aspecto a matéria é de fato e não puramente de direito, e ficou muito bem caracterizada, conforme destacado no recurso voluntário (verbis):

(...)

A Lei 9.430/1996, em seu art. 18, que trata da matéria em comento, é clara ao estabelecer que o método PRL20 pode ser aplicado sempre que não haja agregação de valor no País ao custo dos bens, serviços ou direitos importados. **Nesse contexto não há que se aplicar as definições da legislação do IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), uma vez que a norma específica é autoaplicável.**

(...)

CONCLUSÃO:

Tendo em vista todo o exposto, e com base no que dispõem os arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, **OPINO** no sentido de **DAR SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo.

Contrarrrazões ao Recurso Especial da Contribuinte

A PGFN apresentou contrarrrazões ao Recurso Especial da Contribuinte às fls. 2.300 e ss, pugnando, em síntese, pela manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

Recurso Especial da Contribuinte

Breve Síntese

Conforme se verifica no auto de infração (fl. 1803 e ss.), a autoridade tributária acusa a contribuinte em epígrafe de haver adicionado a menor em sua DIPJ/2010 ajustes a título de preços de transferência no valor total de R\$ 62.280.017,91.

O valor acima referido é o somatório de ajustes realizados em 14 produtos importados pela contribuinte junto a pessoas vinculadas residentes no exterior, conforme se depreende do Anexo 05 (fl. 1802) ao termo de constatação fiscal (fl. 704 e ss.).

Pelo confronto do mencionado termo de constatação fiscal, e seus anexos, com a DIPJ/2010 (fl. 3 e ss.) e demais demonstrativos apresentados pela empresa (fl. 155/157), é possível depreender-se que a autoridade promoveu alterações tanto no valor do preço praticado informado pela contribuinte relativamente àqueles 14 produtos, como, em relação a alguns deles, também no valor do respectivo preço-parâmetro.

Especialmente em relação ao preço-parâmetro o autor da ação fiscal esclareceu haver empregado para alguns dos 14 produtos o método PRL60 ao invés do PRL20, adotado pela contribuinte, tendo em vista ter havido agregação de valor no Brasil.

Conhecimento

Não há ressalvas por parte da PGFN para o não conhecimento do Recurso, assim adoto as razões do já destacado no despacho de admissibilidade, dando prosseguimento ao recurso, nos termos do artigo 59, §1º, da Lei nº 9.784/1999.

Assim, conheço do recurso especial da Contribuinte.

Mérito

Com relação ao mérito, a discussão se refere à obrigatoriedade da aplicação do método PRL 60, quando a norma, art. 18, inciso II, item 2 da Lei 9.430/96, trata a expressão “bens importados aplicados à produção”.

Para o acórdão recorrido, o conceito de “produção” foi interpretado como sinônimo de industrialização, nos termos da legislação do IPI. E dessa forma, com as operações de acondicionamento, estaria caracterizada a industrialização e assim ocorreria a produção e nos termos legais, a aplicação do PRL 60. Ademais, a aposição de embalagem e marca no produto seriam índices de agregação do valor.

A presente lide reside na interpretação do que seja um bem aplicado na produção. O termo produção é aberto e comporta conteúdos em número suficiente para uma ampla discussão. Buscarei subsídios no Direito positivado.

A industrialização é, sem dúvida, uma espécie de produção. A legislação pátria, no âmbito do Direito Tributário, define industrialização como operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, nos termos do parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 4.502/1964, *verbis*:

(...)

Portanto, a alteração da apresentação do produto é considerada uma industrialização e, portanto, é lícito que seja tida como atividade de produção.

Na espécie, o contribuinte importou produtos acabados mas que não estavam aptos a serem negociados no mercado nacional. Alguns desses produtos foram importados em ampolas, mas necessitavam de acondicionamento adequado para a comercialização, com identificação dentro dos padrões regulamentares e embalagem apropriada para a

sua conservação, distribuição e consumo. Outros produtos foram importados a granel e precisavam ser fracionados e acondicionados dentro dos padrões comerciais do próprio contribuinte, além de também necessitarem de identificação dentro dos padrões regulamentares e de embalagem apropriada para a sua conservação, distribuição e consumo. Entendo que essa atividade pode ser considerada como alterações na "apresentação do produto" e, assim, considerada como industrialização. Consequentemente, pode ser considerada uma atividade de produção.

Saliento que o acondicionamento em tela não se destina exclusivamente a possibilitar o transporte do produto, mas passa a fazer parte do produto. Salientando, ainda, que a aposição da marca do produto agrega-lhe valor efetivo.

Para tornar claro que a atividade realizada pelo contribuinte afeta não somente o custo do produto final, mas também o lucro potencial na comercialização do produto (agregação de valor), permitam-me a utilização de um instrumento retórico, no sentido de levantar a hipótese de se encontrar, na mesma prateleira, uma ampola de insulina humana identificada com a marca Lilly e outra ampola de insulina humana identificada com a marca Farmácia Oswaldo Cruz. Penso que o consumidor, em geral, estaria disposto a pagar um preço maior pela primeira, produzida por uma reconhecida empresa multinacional da indústria farmacêutica, do que pela segunda, apesar de a Farmácia Oswaldo Cruz possuir uma bem sucedida história, de quase um século, manipulando remédios na cidade de Fortaleza e apesar de ter importado ampolas, ainda por hipótese, do mesmo lote das ampolas da concorrente, diferenciando-se apenas pelo rótulo.

Portanto, concluo que a atividade do contribuinte em alterar a apresentação do produto importado tem natureza de produção, afeta o custo de produção e agrega valor ao produto final, sendo justificável a adoção de método que considere o reflexo positivo da atividade no preço de comercialização, qual seja, o método PRL 60.

Vejamos o que diz a norma, art. 18, II, da Lei 9.430/96 (alterado pela Lei 9.959/2000):

“**Art. 18.** Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

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

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

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

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

Diz a recorrente que importou os produtos alvo da autuação já prontos e acabados, ou seja, os bens importados não sofreram qualquer transformação na sua essência, sendo apenas revestidos com rótulo, bula e embalagens para transporte e revenda no mercado interno, conforme reconhecido pela própria fiscalização e também pelos julgadores de 1ª instância.

Os produtos importados pela Recorrente são medicamentos, obrigatoriamente sujeitos às regulatórias da vigilância sanitária, Ministério da Saúde – ANVISA, devendo ainda atender ao disposto no Código de Defesa do Consumidor.

Ressalta também que o produto insulina (Humulin N) foi, conforme noticiado na impugnação, foi objeto de concorrência pública e para tanto, devia ainda atender as regras estabelecidas pelo Ministério da Saúde quanto ao acondicionamento em embalagem específica, aprovada pela ANVISA, nos termos do art. 4º da Resolução RCD ANVISA nº 168/2002:

“Art. 4º. As empresas que, pela obrigatoriedade expressa nesta Resolução, forem promover a elaboração de embalagem especial para venda ao Ministério da Saúde, deverão providenciar a inclusão deste modelo de rótulo no processo de registro de medicamentos junto a ANVISA.

(...)

§2º. Todas as demais exigências legais e técnicas relativas a este procedimento deverão ser observadas, inclusive em relação à aprovação final por parte da ANVISA e sua publicação em Diário Oficial.”

Salienta, também que a aposição da logomarca da recorrente nos produtos foi realizada em estrito cumprimento da legislação e do Regulamento Técnico de Rotulagem, nos termos do disposto na Resolução-RDC n. 333/2003;

“Art. 4º Os medicamentos devidamente registrados na Agencia Nacional de Vigilância Sanitária, comercializados por mais de uma empresa fabricante, **poderão ostentar em seus rótulos e embalagens as logomarcas das empresas fabricantes autorizadas à sua comercialização.** (g.n.)

(...)

16. EMBALAGENS PARA O MINISTÉRIO DA SAÚDE

16.1. - Os medicamentos a serem adquiridos pelo Ministério da Saúde, para distribuição gratuita à população através de seus programas de saúde pública, devem obedecer à identificação padronizada e descrita no Manual de Identificação Visual para embalagens e suas atualizações conforme legislação vigente.”

Ademais, afirma que a marca do produto não tem qualquer relação com a “produção” local do medicamento, de modo que é descabida a afirmação do acórdão recorrido de que a aposição da marca geraria valor local ao medicamento (fls. 2.158/2.1549).

A recorrente também já havia juntado aos autos junto com a impugnação, fls. 1908 e ss, laudo de engenharia que confirma que os produtos foram importados prontos e acabados e não foram submetidos a nenhum processo de produção, transformação ou alteração, apenas sofreram acondicionamento de embalagens, por determinação legal dos órgãos reguladores.

De fato esta questão não é nova nesta Câmara Superior, porém, no caso, temos uma empresa do ramo farmacêutico que importa medicamento já elaborado, especificamente a insulina, que vem acondicionada em frasco de vidro hermeticamente vedado com uma tampa de plástico inviolável, e que para a retirada do líquido utiliza-se de sucção através de agulhas/seringas já no seu uso pelo paciente. E para a comercialização do produto, é feito o etiquetamento do frasco, colocados em caixas com a bula e ao final acondicionadas em caixas para o transporte final.

O meu entendimento, nesse tipo de atividade, é de que não houve a produção, que a norma exige para a aplicação do PRL 60.

Não se verifica a fabricação de insulina, produto que vem como tal de fora, em frascos de 10 ml. Aqui no Brasil, apenas ocorre o acondicionamento e rotulagem para fins de transporte e venda final.

Colaciono abaixo trechos do Voto Vencedor do ex-conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, no acórdão 1201-001.402, do mesmo recorrente, tratando do mesmo medicamento, mas em ano-calendário anterior:

Conforme relatado, o presente caso se refere à discussão sobre qual seria o método de cálculo do preço parâmetro correto a ser aplicado sobre na aquisição de insulina em frascos de 10ml (produto HI0310V01ENU) adquirido de pessoa vinculada no exterior.

Para começar a desenvolver meu racional, é importante ressaltar que o produto importado pela ora Recorrente é entregue em um "*frasco de vidro hermeticamente vedado com uma tampa de plástico inviolável*".

Faço tal ressalva porque me parece claro que o acondicionamento do produto não sofre alterações para sua colocação à venda no Brasil, ou seja, o produto é importado em um "*frasco de vidro hermeticamente vedado com uma tampa de plástico inviolável*" e é vendido no Brasil da mesma forma, no mesmo frasco de vidro.

De fato, o que ocorre no Brasil é a colocação de etiqueta em cada um dos frascos e acondicionamento cartucho de forma a possibilitar a inclusão da bula do medicamento.

Isso é feito pela Recorrente para cumprimento de normas locais (brasileiras), em especial, aquelas emitidas pelo respectivo órgão regulador, que é a ANVISA. Neste universo regulatório, cabe destacar a Resolução RDC n. 71/2009 que estabelece regras para rotulagem de medicamentos e da qual destaco os seguintes trechos:

(...)

Art. 2º Este Regulamento possui o objetivo de aprimorar a forma e o conteúdo dos rótulos de todos os medicamentos registrados e comercializados no Brasil, visando garantir o acesso à informação segura e adequada em prol do uso racional de medicamentos.

(...)

Art. 8º Os rótulos das embalagens primárias de medicamentos devem conter as seguintes informações:

I - o nome comercial do medicamento;

II - a denominação genérica de cada princípio ativo, em letras minúsculas, utilizando a Denominação Comum Brasileira (DCB);

III – a concentração de cada princípio ativo, por unidade de medida ou unidade farmacotécnica, conforme o caso;

IV – a via de administração;

V – o nome da titular do registro ou sua logomarca desde que a mesma contenha o nome da empresa; e,

VI – o telefone do Serviço de Atendimento ao Consumidor (SAC), da empresa titular do registro ou de sua responsabilidade. "

Pois bem, feitas tais considerações, passemos ao núcleo da discussão.

A ora Recorrente empregou o método PRL20 para cálculo do preço parâmetro. Fez assim por considerar que efetiva apenas a revenda do produto importado no Brasil, vez que não efetua qualquer alteração no produto nem tampouco aplica qualquer processo de industrialização.

Contudo, tal método foi afastado pela autuante que entendeu que a ora Recorrente, na realidade, aplica verdadeiro processo de industrialização no Brasil com a aplicação de insumos e conseqüente agregação de valor ao produto.

Por consequência, entendeu a autoridade fiscal que o método correto a ser aplicado é o PRL60, mais oneroso à ora Recorrente.

Assim, o desafio colocado aos julgadores desta Turma foi o de analisar se a simples aposição de etiquetas nos frascos do produto importado e posterior acondicionamento do produto para a venda, configura um processo de industrialização que obrigasse a Recorrente a utilizar o método PRL60, que é mais oneroso que o PRL20.

Para dirimir tal questão, não há outro caminho a seguir que não passe pelo conceito de industrialização previsto no contido RIPI Regulamento do IPI (Decreto n. 4.544/02) vigente à época.

Cabe destacar aqui a definição contida no art. 4º do Decreto:

*"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 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):*

I – a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

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

V – a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou acondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados."

Temos que a norma trata como industrialização qualquer operação que **modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo.**

Além disso, a leitura do dispositivo acima, nos leva à conclusão de que a operação que configure alteração da apresentação do produto, pela colocação ou substituição da embalagem, constitui industrialização, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento).

Antes de chegarmos à uma conclusão precipitada, devemos fazer uma leitura do art. 6º do RIPI, que assim, dispõe:

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I – como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II – como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

§ 1º Para os efeitos do inciso I, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I – ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e

II – ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e atos administrativos."

Me parece que a hipótese prevista no § 2º se aplica perfeitamente à situação da ora Recorrente.

Isso porque, é natural que a vinculada estabelecida no exterior forneça seu produto para diversas outras vinculadas do mundo inteiro que estão sujeitas a diferentes normas emitidas por órgãos reguladores distintos.

Assim, não obstante a padronização do produto, inclusive de sua embalagem (frasco de 10 ml), é necessário que cada vinculada providencie a adequação à norma local, especialmente, quanto à identificação do produto e à prestação de informações detalhadas (bula) ao cliente.

E é isso que faz a ora Recorrente ao apor etiquetas e efetivar o acondicionamento do produto.

De fato, há imensa discussão nos autos acerca do fato da Recorrente apor, também, sua marca nos frascos. Tal discussão me parece irrelevante, pois, a própria norma da Anvisa, de forma indireta, traz tal obrigação à Recorrente.

Isso porque, entendo, não há a menor condição de se efetuar a venda deste tipo de produto sem uma identificação mínima do que seja o produto e de quem a vende.

Não trato aqui do aspecto concorrencial, no sentido de identificar sua marca para melhorar ou aumentar a percepção do cliente para comprar seu produto.

O ponto é possibilitar ao consumidor deste tipo de produto, que trata com a saúde, de identificar com segurança aquilo que realmente precisa e procura.

Seria inimaginável entrar num farmácia e encontrar milhares de frascos, todos iguais mas de diferente empresas e sem identificação, apenas com a singela informação "SORO".

Se assim fosse, no caso de uma reação adversa, por exemplo, com quem reclamar?

Faço esta provocação quase coloquial para demonstrar de forma clara e sucinta que a mera aposição de etiqueta com informações sobre o produto e identificação da marca e posterior acondicionamento em embalagem, não configura um processo de industrialização ou de agregação de valor, mas simples revenda do bem importado com o necessário e mandatário atendimento das normas locais.

(...)

A regra do PLR60 é de aplicação obrigatória para aqueles que importam os bens para serem utilizados na condição de insumo. Não foi isso que a Recorrente fez.

A operação da Recorrente implicou em importação de produto perfeitamente acabado e definido, pronto para revenda, o que não pode ser confundido com matéria-prima, material intermediário, ou qualquer insumo destinado à produção de **outros produtos**.

Aliás, interessante observar que a própria Receita Federal, acertadamente, já se posicionou neste sentido, através do denominado "Perguntas e Respostas" publicado no sítio do órgão que assim respondeu à questão n. 842:

"842. Segundo previsão do §10 do art. 4o da IN SRF no 243, de 2002, o PRL com margem de lucro de 20% (vinte por cento) não pode ser utilizado quando 'o produto importado houver sido adquirido para emprego na produção de outro bem. É possível a utilização do PRL nas hipóteses de acondicionamento ou reacondicionamento de produto importado?"

Resposta: Sim. O acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem, serviço ou direito."

Conclusão

Diante do exposto, voto por CONHECER do Recurso para DAR-LHE PROVIMENTO.

Por todo o exposto, entendo que a mera aposição de etiquetas nos frascos do produto importado e acondicionamento para a venda não configura produção nos termos da lei e por conseguinte a obrigatoriedade do recorrente de se aplicar o PRL 60 como entendeu o acórdão recorrido.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL da CONTRIBUINTE e, no MÉRITO voto por DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

Não obstante o substancial voto da i. Relatora, venho respeitosamente abrir divergência em relação ao mérito.

A decisão recorrida (Acórdão n.º 1201-002.926) enfrentou a matéria com objetividade, motivo pelo qual adoto suas razões para decidir o presente litígio, com fulcro com fulcro no art. 50, inc. V, § 1º da Lei n.º 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:

O recorrente afirma que os produtos por ele importados sofrem apenas simples acondicionamento em embalagem para fins de revenda no mercado interno, o que afastaria a aplicação do método PRL 60, o qual seria destinado apenas aos bens importados aplicados à produção, conforme o seguinte excerto (fls. 2065):

Pelo disposto acima, o método PRL60 deve ser aplicado apenas e tão somente na hipótese de "bens importados aplicados à produção" e que o PRL20 é utilizado nas demais hipóteses.

Portanto, o simples acondicionamento de embalagem ao produto para fins de revenda no mercado interno, como no presente caso, não configura de forma alguma a hipótese "de bens importados aplicados à produção", razão pela qual é incorreto o entendimento da fiscalização e dos julgadores da 15ª Turma da DRJ de aplicação do método PRL60%.

[...]

Os importados pela Recorrente são prontos e acabados, ou seja, os bens importados não sofreram qualquer transformação na sua essência, sendo apenas revestidos com rótulo, bula e embalagens para transporte e revenda no mercado interno de acordo a legislação que dispõe sobre a matéria, razão pela qual foi adotado o método PRL 20.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Com efeito, a "produção" a que se refere a disposição do art. 18, II, da Lei 9.430/96, não pode ser entendido como qualquer forma de acondicionamento ou mesmo a simples preparação para a entrega ao Governo ou disponibilização ao consumidor final, devendo ser entendido, na verdade, como sendo o resultado do processo produtivo onde ocorra a transformação do insumo, sua modificação ou a sua aplicação específica de forma a descaracterizar a identidade própria do produto (princípio ativo).

O recorrente ainda afirma que os produtos por ele comercializados são medicamentos destinados ao uso animal e humano, obrigatoriamente sujeitos às normas do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento MAPA, bem como do Ministério da Saúde ANVISA, devendo também atender ao disposto no Código de Defesa do Consumidor. Por fim, o recorrente apresenta as características dos medicamentos Humulin R, Humulin N, Humalog e Monensina (Rumensin).

A fiscalização adotou os método PRL 60 com o fundamento de que a atividade produtiva do contribuinte teria agregado valor aos bens importados, conforme o seguinte excerto (fls. 709):

Conforme explicitado no § 9º do art. 12 da IN n.º 243/2002, o método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de 20% somente deve ser aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

Nos casos em que há agregação de valor no Brasil ao custo dos bens e serviços importados a legislação é clara ao vedar o uso da margem de 20% no método PRL.

Tal entendimento converge com a orientação da Coordenação-Geral de Tributação – COSIT da Secretaria da Receita Federal do Brasil, manifestada na Solução de Consulta n.º 5, de 01/09/2006, que dispõe que:

[...]

No caso em tela adotamos o método PRL60 para todos os insumos ou produtos intermediários que, de acordo com a codificação informada, não tiveram saída direta, ou seja, integraram produtos finais diferentes, acondicionados em embalagens diversas, e que, além disso, houve agregação de valor aos bens importados.

A decisão embargada corroborou o entendimento da fiscalização, declinando a sua interpretação do referido artigo 18 da Lei n.º 9.430/1996 (fls. 2044):

Procedimentos de acondicionamento, rotulagem, marcação ou qualquer outro requisito prévio ao comércio de itens importados, demandam, no mínimo, utilização de materiais para tanto e intervenção humana e/ou de maquinário e tecnologia, entre outras providências, as quais, por menores que sejam, representam custos adicionais que passam sim a integrar o valor do item comercializado no mercado interno.

Neste contexto, para fins de cálculo do preço de transferência, não há como acatar o entendimento da defesa, com base no Parecer Técnico (Laudo) que apresenta, de que os processos responsáveis pela agregação de valor são preponderantemente, vendas, distribuição, logística, pós-venda, ouvidoria, produção, atributos e qualidade. Reitere-se, os procedimentos de rotulagem, embalagem e acondicionamento não são isentos de custos, pelo contrário, representam dispêndios para a Importadora os quais serão agregados como valor nos itens a serem comercializados no mercado interno.

A alegação de que tais procedimentos são adotados por necessidade de observância de normas da Anvisa, ou do Código de Defesa do Consumidor ou, ainda, de regras para participação em licitações públicas, com dever de observância dos preços nelas atingidos, não altera, nem anula, os dispêndios para materialização da rotulagem,

acondicionamento, embalagem e/ou marcação dos itens importados com a consequente agregação a seu valor.

O método PRL 60 é determinado no referido artigo 18, II, da Lei nº 9.430/1996, nos seguintes termos, conforme a redação vigente na época dos fatos:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

[...]

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

a) dos descontos incondicionais concedidos;

b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

c) das comissões e corretagens pagas;

d) da margem de lucro de:

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

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

A presente lide reside na interpretação do que seja um bem aplicado na produção. O termo produção é aberto e comporta conteúdos em número suficiente para uma ampla discussão. Buscarei subsídios no Direito positivado.

A industrialização é, sem dúvida, uma espécie de produção. A legislação pátria, no âmbito do Direito Tributário, define industrialização como operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, nos termos do parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 4.502/1964, verbis:

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

I – o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II – o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;

III – O preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.199, de 1971)

IV – a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas. (Incluído pela Lei nº 9.493, de 1997)

Portanto, a alteração da apresentação do produto é considerada uma industrialização e, portanto, é lícito que seja tida como atividade de produção.

Na espécie, o contribuinte importou produtos acabados mas que não estavam aptos a serem negociados no mercado nacional. Alguns desses produtos foram importados em ampolas, mas necessitavam de acondicionamento adequado para a comercialização, com identificação dentro dos padrões regulamentares e embalagem apropriada para a sua conservação, distribuição e consumo. Outros produtos foram importados a granel e precisavam ser fracionados e acondicionados dentro dos padrões comerciais do próprio contribuinte, além de também necessitarem de identificação dentro dos padrões regulamentares e de embalagem apropriada para a sua conservação, distribuição e consumo. Entendo que essa atividade pode ser considerada como alterações na "apresentação do produto" e, assim, considerada como industrialização. Consequentemente, pode ser considerada uma atividade de produção.

Saliento que o acondicionamento em tela não se destina exclusivamente a possibilitar o transporte do produto, mas passa a fazer parte do produto. Salientando, ainda, que a aposição da marca do produto agrega-lhe valor efetivo.

Para tornar claro que a atividade realizada pelo contribuinte afeta não somente o custo do produto final, mas também o lucro potencial na comercialização do produto (agregação de valor), permitam-me a utilização de um instrumento retórico, no sentido de levantar a hipótese de se encontrar, na mesma prateleira, uma ampola de insulina humana identificada com a marca Lilly e outra ampola de insulina humana identificada com a marca Farmácia Oswaldo Cruz. Penso que o consumidor, em geral, estaria disposto a pagar um preço maior pela primeira, produzida por uma reconhecida empresa multinacional da indústria farmacêutica, do que pela segunda, apesar de a Farmácia Oswaldo Cruz possuir uma bem sucedida história, de quase um século, manipulando remédios na cidade de Fortaleza e apesar de ter importado ampolas, ainda por hipótese, do mesmo lote das ampolas da concorrente, diferenciando-se apenas pelo rótulo.

Portanto, concluo que a atividade do contribuinte em alterar a apresentação do produto importado tem natureza de produção, afeta o custo de produção e agrega valor ao produto final, sendo justificável a adoção de método que considere o reflexo positivo da atividade no preço de comercialização, qual seja, o método PRL 60.

Tenho conhecimento de que há, neste tribunal administrativo, várias decisões no sentido de não considerar como atividade de produção a alteração no acondicionamento de medicamentos, no que foi muitas vezes referido como "blisterização". Todavia, a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem adotando entendimento diferente, conforme os Acórdãos n.º 9101-002.198, de 02/02/2016, e Acórdão n.º 9101-002.840, de 12/05/2017, cujas ementas seguem parcialmente transcritas, respectivamente:

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 PRL60, em detrimento do método PRL20, utilizável apenas e tão somente nos casos de simples revenda da mercadoria importada. Recurso Especial do Procurador Provido.

ACONDICIONAMENTO PARA FINS COMERCIAIS. PRL 60. APLICÁVEL.

As operações decorrentes do acondicionamento para fins comerciais e aposição de marca enquadram-se no conceito legal de industrialização, vez que há agregação de valor ao produto, razão pela qual é correta a aplicação do PRL60.

Com isso, entendo que não há reparos a fazer no procedimento fiscal adotado.

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura