Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16561.720074/2012-92

Processo nº	16561.720074/2012-92
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-006.688 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	9 de agosto de 2023
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	WYETH INDUSTRIA FARMACEUTICA LTDA.

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

Ano-calendário: 2007

AGREGAÇÃO DE VALOR. BLISTERIZAÇÃO. APLICABILIDADE DO MÉTODO PRL20.

A "agregação de valor" prevista apenas em Instrução Normativa para fins de aplicação do PRL60 não tem base na lei. Constitui, portanto, critério jurídico que não deve surtir efeitos ante a extrapolação da função regulamentar das normas infralegais.

A Lei nº 9.430, na verdade, criou o PRL60 para operações de importação de bens usados para produção (insumos), o que não se confunde com simples agregação de valores relativos às operações que não transformam o produto importado, como é o caso da *blisterização* exigida por legislação regulamentar para atender os padrões de embalagem e acondicionamento dos mesmos medicamentos importados a granel para revenda no mercado brasileiro.

Aplicável, portanto, o PRL20 nessas operações.

IRPJ. AJUSTES NAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. REFLEXO NA CSLL.

O decidido quanto ao lançamento matriz (IRPJ) deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL), decorrente dos mesmos elementos e fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que votaram por dar provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli– Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 948/959) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face do Acórdão nº **1402-002.296** (fls. 928/946), o qual julgou o recurso voluntário parcialmente procedente com base na seguinte ementa:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**
>
> Ano-calendário: 2007
>
> PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL20. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. EXIGÊNCIAS PARA A COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS.
>
> 1 - Conforme se verifica da análise dos elementos contidos nos autos, o simples processo de *"blisterizaçãó"* não se caracteriza como específico processo de "produção" a descaracterizar a possibilidade de aplicação do critério do PRL20 de que tratavam as disposições originárias do Art. 18, inciso II, alínea d, item 2 da Lei 9.430/96.
>
> 2 - Tal procedimento, conforme se verifica, é exigência para a comercialização do produto importado no mercado interno, não compreendendo, dessa forma, qualquer ato de aplicação do produto importado na produção.
>
> 3 - Mesmo que o Regime Especial conceda benefício de crédito presumido para o PIS/COFINS, a incidência de tais contribuições nas operações em apreço ainda continuam a existir, motivo pelo qual, devem ser deduzidos do preço-parâmetro para o computo do preço de transferência.

Original

Em resumo, o presente processo é decorrente de Autos de Infração que exigem, em relação ao ano-base de 2007, Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 636/642) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 643/648), acrescidos da multa de ofício, no percentual de 75%, e demais acréscimos moratórios.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal (fls. 619/629), a autuação diz respeito a ajustes decorrentes da aplicação da legislação de preços de transferências em relação a determinados medicamentos importados pela contribuinte.

Nas palavras da autoridade fiscal responsável pelos lançamentos:

> (...)
>
> Na ação fiscal desenvolvida verificou-se, para efeitos da apuração do imposto de renda (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSSL), se a dedutibilidade de custos dos bens importados em operações praticadas pela empresa WYETH INDUSTRIA FARMACÊUTICA LTDA. com pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas, foi efetuada em conformidade com o disposto nos artigos 18 e 23, da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a nova redação dada pela Lei n° Lei n° 9.959/2000, combinados com os dispositivos da Instrução Normativa SRF n° 243, de 11 de novembro de 2002.
>
> A empresa comercializa/industrializa medicamentos e importa de suas vinculadas no exterior bens para revenda, operações estas sujeitas à aplicação da metodologia do Preço de Transferência. A fiscalizada está cadastrada no CNPJ sob o CNAE: 2121-1-01 -Fabricação de Medicamentos para Uso Humano.
>
> Na DIPJ de 2008, ano-calendário de 2007, a empresa apontou na ficha 32 que não houve necessidade de ajustes de Preço de Transferência na Importação (fls. 553 a 601). Assim, não adicionou ao lucro líquido do exercício, qualquer valor a título de ajuste de preço de transferência, conforme se verifica na ficha 09-A da DIPJ (fl. 531).
>
> (...)
>
> **PREÇO PRATICADO NA IMPORTAÇÃO**
>
> (...)
>
> Os valores apurados pela empresa do Preço Praticado - método PRL 20% - nas planilhas entregues a esta fiscalização, foram todos validados por esta fiscalização e podem ser utilizados tanto para o método PRL 20% quanto para o PRL 60%. O Demonstrativo de apuração - Preço Praticado PRL (ANEXO 1) traz estes valores.
>
> **PREÇO PARÂMETRO PRL 20%**
>
> Para apurar o Preço Parâmetro dos produtos importados destinados exclusivamente à revenda, a empresa optou pelo método PRL - Preço de Revenda menos o Lucro calculado a 20%.
>
> Após as análises de todas as informações prestadas pela empresa, em 23/11/2011 em atendimento ao Termo de Intimação n° 004/2010 (fl. 293), verificou-se que os produtos abaixo relacionados, eram produtos importados de pessoas vinculadas, prontos para a revenda[2], os quais teriam seus preços de transferência apurados com a adoção do Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de 20% - PRL 20%, de acordo com o determinado no art. 12, inc. IV, alínea "a", da IN SRF n° 243/2002.
>
> (...)
>
> Verificou-se que, em alguns casos, o valor deduzido dos tributos incidentes sobre as vendas, referente às contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, eram nulos. Questionada (fl. 128), a empresa alegou que nestes casos os produtos pertencem a uma lista positiva:
>
> > *"Para os produtos enquadrados nesta categoria, há o crédito presumido do PIS e COFINS, de acordo com o artigo 3º da Lei 10.147/00." (fl. 142)*
>
> (...)

Original

No entendimento desta fiscalização, ao aderir ao referido regime especial a empresa apenas passa a ter o direito de deduzir um crédito presumido do montante devido, portanto, continua a incidência das contribuições.

Conforme previsto no inciso II do artigo 18 da Lei n° 9.430/1996, regulamentado pelo artigo 12 da IN SRF n° 243, de 11 de novembro de 2002, devem ser deduzidos todos os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas:

> *Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL,poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro(PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:*
>
> *(...)*
>
> *II dos impostos e contribuições* ***incidentes*** *sobre as vendas;* **(grifei)**

Assim, foram calculadas as contribuições do PIS/Pasep e da Cofins para todas as vendas dos medicamentos.

(...)

Com base nas informações apresentadas pela empresa foram apurados os preços parâmetros de cada um dos produtos revendidos, deduzindo-se o valor das contribuições do valor das vendas.

Utilizando o demonstrativo de vendas que a empresa elaborou para cada produto importado, informando o valor bruto e as deduções dos tributos incidentes sobre as vendas, já incluída a correção efetuada no PIS e COFINS, obteve-se novo valor líquido. Foi excluída desse valor a margem de lucro de 20%, calculada sobre o valor bruto. O resultado foi dividido pela quantidade vendida, encontrando-se assim o Preço Parâmetro unitário, conforme se observa no Demonstrativo de apuração - Preço Parâmetro PRL 20% (ANEXO 2).

PREÇO PARÂMETRO PRL 60%

Após as análises de todas as informações prestadas, verificou-se que os medicamentos importados a seguir sofreram algum tipo de agregação de valor, como troca de embalagem, acondicionamento, por exemplo. Por isso, devem ter seus preços de transferência apurados com a adoção do Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de 60% - PRL 60%, de acordo com o determinado no art. 12, inc. IV, alínea "b", da IN SRF n° 243/2002:

(...)

Por intermédio do Termo de Intimação n° 004 (fl. 293), a empresa foi intimada, entre outras, a informar qual o percentual de participação do item importado no custo total do produto. Após diversas correções, a empresa entregou a planilha final com os dados utilizados nesta fiscalização (fl. 363).

Foram calculadas, para todas as vendas dos medicamentos, as contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, conforme já detalhado neste Termo de Verificação.

Não foram consideradas para cálculo do Preço Parâmetro as saídas para remessa de amostra grátis (CFOPs 5911 e 6911).

Obteve-se, assim, o Preço Parâmetro, conforme se observa no Demonstrativo de apuração - Preço Parâmetro PRL 60% (ANEXO 3).

PREÇOS PARÂMETROS - PRL 20% E 60%

Para os produtos importados que tiveram as duas destinações, ou seja, ora destinados para revenda e ora usados como insumo na produção, foi utilizado o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, com margem de 20% para os quantitativos destinados à revenda e margem de 60% para os quantitativos destinados à produção.

Nestes casos, para os quantitativos destinados à revenda foi aplicada sistemática idêntica à mencionada anteriormente no item **"PREÇO PARÂMETRO PRL 20%**

Original

> usada para os produtos destinados exclusivamente para revenda. Para os produtos destinados à produção, foi aplicada sistemática idêntica à mencionada no item "**PREÇO PARÂMETRO PRL 60%"** usada para os produtos destinados exclusivamente para produção. Como podemos verificar, há casos em que para um mesmo produto serão obtidos mais de um preço parâmetro em decorrência da destinação.
>
> Conforme podemos depreender das normas de preços de transferência, para cada insumo importado corresponde um único preço parâmetro. Deste modo, devemos fazer a ponderação de cada um dos preços parâmetros obtidos pela quantidade consumida na produção ou pela quantidade revendida. Para tanto, utilizamos a fórmula abaixo:
>
> (...)
>
> Obteve-se, assim, o Preço Parâmetro unitário, conforme se observa no Demonstrativo de apuração - Preço Parâmetro PRL20% e 60% (ANEXO 4).
>
> **APURAÇÃO DOS AJUSTES**
>
> A apuração dos ajustes de Preço de Transferência dos produtos importados para revenda foi feita pela empresa, comparando-se o Preço Praticado com o Preço Parâmetro, cabendo ajuste nos casos em que este último foi inferior ao Preço Praticado, observada a margem de divergência de 5% prevista no art. 38 da IN SRF 243/2002.
>
> Conforme se verifica do Demonstrativo Resumo às fls. 32/35, não foram feitos ajustes pela empresa referentes ao PRL 20%.
>
> Com os valores dos Preços Praticados, apurados pela empresa e utilizando os novos valores do preço parâmetro, apurados por esta fiscalização, foram refeitos os cálculos dos ajustes de Preço de Transferência dos produtos importados, encontrando-se novo valor total de ajuste de R$ 17.862.982,91, conforme consta do ANEXO 5 - Demonstrativo de apuração do ajuste calculado.
>
> (...)

Inconformada com os lançamentos, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 652/677), que foi julgada improcedente pela DRJ (fls. 835/854).

Em seguida a empresa interpôs recurso voluntário, o qual, por intermédio do referido Acórdão nº **1402-002.296** (fls. 928/946)**,** foi julgado parcialmente procedente, tendo sido mantida a dedução do PIS e COFINS no cálculo do preço parâmetro, mas afastada a aplicação do PRL60 em razão do *processo de blisterização*, consistente na *agregação de valor* ante aos gastos com embalagem/acondicionamento.

Intimada dessa decisão, a PGFN interpôs o recurso especial na parte em que a Fazenda Nacional restou vencida, tendo sido este Apelo assim admitido (fls. 962/972):

> (...)
>
> A PFN argui que diante da interpretação da Lei nº 9.430, de 1996 combinada com a leitura da IN. SRF nº 243, de 2002, infere-se que havendo a agregação de valor na hipótese de colocação de embalagem, o PLR deve observar a margem de lucro de 60%.
>
> Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:
>
> Acórdão nº 9101-002.417, de 17.08.2016:
>
> > *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*

Original

preço de transferência ao método PRL60, em detrimento do método PRL20, utilizável apenas e tão somente nos casos de simples revenda da mercadoria importada.

Consta no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.417, de 17.08.2016:

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. [...]

Logo, houve agregação de valor no Brasil, e, por conseguinte, não se trata de mera revenda dos produtos na forma como foram importados, sendo inaplicável o método PRL20, haja vista o disposto no art. 18, inc. II, alínea "d", itens 1 e 2, da Lei nº 9.430/96, [...]

Acórdão nº 9101-002.198, de 02.02.2016:

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.

Consta no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.198, de 02.02.2016:

Portanto, a discussão objeto deste julgamento cingir-se-á à aplicabilidade do método PRL20 ou do método PRL60 ao caso tratado.

Para contextualizar, destaco que a contribuinte 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 contribuinte, 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.

Original

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%.

O cerne da 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 empresa NOVARTIS.

Mas qual o conceito de processo produtivo? 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. [...]

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: [...]

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 sequência lógica, e agregação de valor.

No caso em apreço, a NOVARTIS 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 NOVARTIS; 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, consequentemente, maior valor agregado. Só então, pode-se considerar que o produto está totalmente acabado e pronto para comercialização.

No caso dos autos, não resta dúvida que a blisterização e o acondicionamento dos medicamentos importados à granel em embalagens de papelão, alterando a apresentação do produto para venda no mercado interno, caracteriza 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. 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

Original

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, haja vista o disposto no art. 18, inc. II, alínea "d", itens 1 e 2, da Lei nº 9.430/96, abaixo reproduzido verbis: [...]

É bem verdade que, de acordo com a Lei nº 9.430/96, dependendo do produto aplicado à produção, a utilização do método PRL60 poderia, sim, trazer algum tipo de distorção. Porém, não nos cabe fazer este tipo de avaliação. Devemos, sim, aplicar a legislação a partir do caso concreto, amoldando os fatos à norma.

Por oportuno, destaco que essa mesma lei tem sofrido alterações desde a sua edição, no sentido de acomodar os diversos interesses envolvidos e, efetivamente, mitigar eventuais distorções. [...]

Portanto, conforme se verifica na legislação hoje vigente, os produtos farmacêuticos estão sujeitos a um percentual de 40% (nem 20%, nem 60%) de margem de lucro para ser deduzido no cálculo do preço de referência. Mas, à época, o único percentual possível era o de 60%.

Assim, entendo correto o método utilizado pela Fiscalização, mas como dito por ocasião da admissibilidade, faz-se necessário que a Câmara a quo analise as matérias trazidas pela recorrente que não foram apreciadas porque o lançamento havia sido cancelado.

Ante todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, reconhecendo ser devida a adoção do método PRL60 ao presente caso, (...)

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que 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.

Consta no voto condutor do acórdão recorrido:

A respeito das operações praticadas pela Recorrente e consideradas pela D. Fiscalização, relevante se faz o destaque de que, tanto os argumentos apresentados pelas próprias autoridades fiscalizadoras, quanto a Recorrente, apontam que na importação de produtos advindos de empresas a ela ligadas, na forma de comprimidos a granel, à contribuinte impõe-se a necessidade de alteração da forma de apresentação do produto, referente à colocação em blísteres e caixas (embalagens primária e secundária).

Analisando todas as considerações apresentadas, e, de acordo com as normas regentes da matéria, entendo, com a devida vênia, que assisti razão à Recorrente, tendo em vista que, conforme restou amplamente demonstrado nos autos, não se trata, de forma alguma, em qualquer processo de alteração do produto final comercializado, mas sim, apenas e tão somente de procedimento voltado ao atendimento de normas internas aplicadas à comercialização específica do produto importado, que, em absolutamente nada, representa alteração em sua substância.

Original

> *Nessa linha, de acordo com os argumentos trazidos pela Fiscalização entendo que, na linha destacada pelas respostas de consultas trazidas pela Recorrente, e, ainda, de acordo com os argumentos por ela mesma apresentados, a introdução dos referidos comprimidos (importados à granel) em embalagens exigidas pela vigilância sanitária brasileira não pode, de forma alguma, ser considerada como procedimento de produção, agregando valor ao produto, a ponto de exigir a aplicação da sistemática do indicado PRL60, da forma como pretende a D. Fiscalização.*
>
> *Diante dessas razões, concluo pela impossibilidade de configuração, no caso em epígrafe, da hipótese de aplicação do produto importado na produção, da forma como apontado pelo art. 18º, II, 'd' da Lei 9.430/96, sendo, portanto, inaplicável a margem de lucro sob o percentual de 60% (sessenta por cento), da forma como pretendido pela Fiscalização, acarretando, portanto, na improcedência do lançamento desta parte do Auto de Infração ora analisado.*

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que, o simples processo de "blisterização" não se caracteriza como específico processo de "produção" a descaracterizar a possibilidade de aplicação do critério do PRL20 de que tratavam as disposições originárias do Art. 18, inciso II, alínea "d", item 2 da Lei 9.430, de 1996.

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

Conclusão

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial, interposto pela PGFN, para que seja rediscutida a matéria em relação ao preço parâmetro.

Cientificada, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 1.045/1.060). Não questiona o conhecimento recursal e, no mérito, sustenta que a decisão não merece reforma nesse ponto.

Quanto à parte que lhe foi desfavorável, a empresa interpôs recurso especial (fls. 987/1.001), tendo sido este não admitido tanto em juízo prévio (fls. 1.065/1.070) quanto em sede de agravo (fls. 1.078/1.087 e fls. 1.090/1.094).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e atendeu os demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, conheço do presente recurso nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 962/972.

Original

Mérito

A discussão gira em torno dos efeitos da *blisterização* - entendida, em linhas gerais, como os gastos necessários para a colocação dos medicamentos importados a granel em embalagens específicas exigidas pela legislação sanitária – no cálculo do controle de *preços de transferência* pelo método PRL: se aplicável o **PRL20**, como entendem a contribuinte e o acórdão recorrido; ou o **PRL60**, como sustentam a fiscalização e os *paradigmas*.

Trata-se de matéria conhecida do presente Julgador, que inclusive figurou como Relator no julgamento de duas outras autuações, referentes aos anos de 2009 e 2011, dirigidas a esse mesmo contribuinte e que deram origem aos Acórdãos **1201-002.636** e **1201-002.637**, ambos no sentido contrário à necessidade de aplicação do PRL60 na situação em comento.

Reitero abaixo as razões de decidir anteriormente expostas.

> **Da desqualificação do PRL20**
>
> A aplicação do método PRL20 foi parcialmente desqualificada pela fiscalização. Mais precisamente, o fisco recalculou os preços de transferências de 13 (treze) medicamentos importados, apoiado na premissa de que a agregação de valores antes da revenda propriamente dita afastaria a possibilidade do método utilizado pelo contribuinte.
>
> Sustenta, assim, que a mera adição de qualquer valor ao custo de importação, independente de sua natureza, demandaria a aplicação do PRL de margem de 60%.
>
> A Recorrente, por sua vez, reitera seu entendimento acerca da correção do método PRL20, insistindo no argumento de que a mera agregação de valor não se confunde com aplicação do bem na produção.
>
> (...)
>
> Ao enfrentar a questão, a DRJ, omitindo-se quanto à apreciação do argumento de ilegalidade da IN, optou por considerar válida a desqualificação do PRL20 com base na interpretação literal do artigo 12, § 9º, da IN SRF nº 243/2002:
>
> > *Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:*
> >
> > *I - dos descontos incondicionais concedidos;*
> >
> > *II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
> >
> > *III - das comissões e corretagens pagas;*
> >
> > *IV - de margem de lucro de:*
> >
> > *a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;*
> >
> > *b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.*
> >
> > *(...)*
> >
> > *§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.*
>
> (...)
>
> Como se nota, o silogismo empregado pela DRJ foi o seguinte: como há itens importados que foram controlados pelo PRL20, mas que tiveram agregação de valor no País (independentemente do item que foi agregado), não há que se falar em revenda pura. E se não há que se falar em revenda, aplicável o PRL de 60%.
>
> (...)

Original

Pois bem.

Antes de olhar a regulamentação infralegal, caso de uma Instrução Normativa, é dever do intérprete analisar o texto legal aplicável à época dos fatos, representado, nessa situação particular, pelo art. 18, da Lei nº 9.430/96 e que possui a seguinte redação:

> *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:*
>
> *(..)*
>
> *11 Método do Preço de Revenda menos Lucro PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:*
>
> *(.....)*
>
> *d) de 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*

Nota-se, portanto, que, aos olhos da lei, o que vai definir a aplicação do PRL20 ou PRL60 é a destinação ou não do item importado na produção, e nada mais.

Ocorre que a IN/SRF nº 243/2002, conforme visto, no afã de "regulamentar", acabou inovando, ou melhor ampliando a hipótese legal, de "produção" para "agregação".

Em outras palavras, ao passo que a Lei estabelece a utilização do método PRL60 na hipótese de importação de bens aplicados à produção (critério mais restrito), a IN veicula hipótese mais genérica, qual seja, mera agregação de valor ao preço do bem importado, o que acabou induzindo ao equivocado entendimento de que qualquer acréscimo ao custo de importação desqualificaria a operação como de revenda para fins de aplicação do PRL20.

Ocorre, entretanto, que o critério "mera agregação de valor", previsto apenas na IN - e utilizado como fundamento legal no Auto de Infração e na decisão de piso -, não está em conformidade com a lei.

Trata-se, a bem da verdade, de critério jurídico contrário aos ditames legais e que não tem como prevalecer diante do princípio da legalidade.

A lei, conforme visto, criou o PRL60 para operações de importação de bens usados para produção (*insumos*), sendo irrelevante a agregação de valores que não transformam o produto importado em outro produto.

As operações subjacentes à importação, ou melhor, acréscimos que não alteram a natureza e finalidade do que se importou, tais como de acondicionamento ou para atender exigências comerciais ou regulatórias, que são tão presentes na área de saúde, não tem o condão de afastar o PRL20.

Por "produção"[1] deve-se entender "a *soma de coisas manufaturadas ou produzidas pelo homem, pela transformação da matéria-prima em várias utilidades de outra espécie"*.

Valendo-se dessa clássica definição, temos que a aplicação do método PRL60 é estrita aos bens importados que formarão outros bens. A produção a que e refere a norma legal pressupõe que o item importado seja modificado em um outro item, de diferente natureza e composição.

[1] Silva, De Plácido e, Vocabulário Jurídico/ atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho - Rio de Janeiro 2007. Companhia Ed. Forense, p. 1106.

Original

Em não havendo aplicação do produto importado na produção de produto diferente, a revenda não deixa de existir em face da mera agregação de valor, cuja origem pode variar, mas pouco importa para definição do método de controle do *transfer pricing*.

O acondicionamento do item importado, por exemplo, gera gastos sem implicar em produção ou alteração das suas particularidades. Também o custo com selos de qualidade ou armazenamento especial não alteram o produto.

Sobre a matéria, e como bem observou a Recorrente, é digna de nota a exposição de Paulo de Barros Carvalho[2]**:**

> [...] *inexiste incompatibilidade entre o método do preço de revenda e a circunstância de haver produção local, quando esta não altera as particularidades do bem importado. O conceito de "revenda" não exclui o de "industrialização".*
>
> *Nos termos do art. 3º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/97)*[5]*, configura industrialização "qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo". A revenda, por sua vez, não pode ser tomada tão-somente como a operação mercantil em que o comerciante adquire mercadorias e tornar a vendê-las no exato estado em que as comprou, pois, muitas vezes, para dar-se o repasse ao consumidor são necessárias alterações relativas ao acondicionamento e apresentação do bem. A revenda pode englobar, então, formas mais simples de industrialização, que modificam a aparência do produto sem, no entanto, influir em suas características intrínsecas, como natureza, funcionamento e finalidade.*

No âmbito jurisprudencial, restou assentado no antigo 1 Conselho de Contribuintes que *o fato de haver agregação de valores ao produto importado não resulta em afirmar que os mesmos passaram por processo de industrialização ou que foram aplicados na produção de um produto final. O critério utilizado pela lei n° 9.430/96 que impossibilita a utilização do PRL 20 refere-se a aplicação do produto importado na "produção", e isto não foi verificado na hipótese dos autos*. (Acórdão 105.17-210. Sessão de 17 de setembro de 2008.)

Cumpre invocar, ainda, os fundamentos do Acórdão 1402-001.467, de 08/10/2013, da lavra do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, que ora transcrevo:

> *Vê-se que a lei estabelece a utilização do método PRL60 na hipótese de agregação de valor resultante de bens importados aplicados à produção. O ato normativo por sua vez menciona a agregação de valor de forma genérica o que poderia induzir ao entendimento de que qualquer agregação descaracterizaria o processo de revenda.*
>
> *Não se pode olvidar que uma Instrução Normativa regula a forma de aplicação da lei que lhe deu origem. Sendo assim, por óbvio que não deve haver incompatibilidade entre elas. Se a lei formal estabelece um regramento de forma restritiva, não cabe ao ato normativo ampliar esse alcance. Na mesma linha, é grande o risco de agressão à lei quando a Instrução Normativa restringe o alcance de dispositivo legal de caráter abrangente.*
>
> *Sobre esse prisma, entendo que a agregação de valor mencionada no § 9º, da IN/SRF nº 243/2002 só pode ser interpretada como aquela relacionada à aplicação do bem importado ao processo produtivo. Por definição legal, não é o valor da agregação que define o método mas de que forma ela ocorreu.*
>
> *A exposição de motivos da Lei nº 9.959/2000, que modificou a Lei nº 9.430/96 e introduziu o método PRL60, traz com clareza:*
>
> *(...)*
>
> *5. O artigo 2º admite. para fins de controle de preços de transferência. a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro PRL.nos casos de importação de bens. serviços ou direitos empregados. utilizados ou aplicados na produção de outros bens. serviços ou direitos. estabelecendo-se para tanto uma margem de lucro de sessenta por cento.*
>
> *(...)*

[2] CARVALHO, Paulo de Barros, Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro, In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.) - Tributação, justiça e liberdade. Curitiba: Juruá, 2005.

Original

> *Nesse ponto, concordo com a recorrente quando afirma que generalizar o alcance da agregação de valor para definir o método de ajuste adequado tornaria quase impraticável a utilização do PRL20.*
>
> *Cabe então avaliar se o processo de colocação de embalagem, pois é essa a atividade sob exame, caracterizaria a utilização do bem no processo produtivo.*
>
> *Em primeiro lugar, convém esclarecer que entender ou não o processo de embalagem como industrialização mostra-se irrelevante no presente caso. Não está em discussão a definição legal para efeito de incidência do IPI, mas sim os efeitos da colocação de embalagem como modificadora do estágio original do bem e o impacto na margem de lucro daí decorrente.*
>
> *No análise feita pela Fiscalização no procedimento fiscal e corroborada na diligência, a autoridade lançadora enfatiza a agregação de valor para justificar a desqualificação do método PRL20.*
>
> *Com já esclarecido acima, tal hipótese, por si só, não daria ensejo à utilização do método PRL60.*
>
> *Quanto à utilização do bem no processo produtivo, o Fisco baseou-se nos registros contábeis onde haveria uma mudança de codificação do bem após o embalamento o que implicaria na assunção, pelo sujeito passivo, de que o produto original teria se transformado em outro com características distintas.*
>
> *Com todo respeito que merece a autoridade lançadora pelo exaustivo trabalho de levantamento e verificação de dados, penso que tal entendimento está na esfera da hipótese.*
>
> *Até porque poder-se-ia supor que a forma de registro do sujeito passivo envolve questões de controle interno.*
>
> *Em função da matéria sob exame, caberia um aprofundamento da diligência com verificações que permitissem em primeiro lugar a descrição do processo de embalagem para cada um dos produtos avaliados e como conseqüência uma avaliação precisa quanto à caracterização ou não desse procedimento como modificador do estado original do bem.*
>
> *Ratifica-se: a questão aqui tratada não é de direito mas fática. A colocação de embalagem pode ou não implicar na alteração do estado original do bem de forma a justificar a utilização do método PRL60 para ajuste dos preços de transferência. No presente caso, tratando-se de indústria farmacêutica essa possibilidade é até mais significativa. Entretanto, nem a ação fiscal nem o procedimento de diligência lograram trazer elementos de prova suficientes a demonstrarem essa circunstância, que representava a questão primordial a ser dirimida nos autos.*
>
> *Do até aqui exposto, voto por dar provimento ao recurso nessa parte e cancelar a exigência decorrente da aplicação do método PRL60, exceto no que se refere ao produto Lisinopril, pois nesse caso a viabilidade do método PRL60 foi admitida pela recorrente.*

Ora, a fiscalização em nenhum momento se preocupou em demonstrar qual seria o processo produtivo dos medicamentos importados ao abrigo do PRL20 para desqualificar o PLR20, bem como nunca intimou a empresa a justificar o que de fato foi agregado e qual a sua função para efeitos de revenda.

Pelo contrário, o fisco caracterizou a ausência de revenda (*revenda pura*, nos seus dizeres) tão somente em face de diagnosticar a existência de agregação de valores ao custo, sem tecer qualquer comentário adicional.

Autuou, a bem da verdade, no modo "piloto automático": não correspondendo o produto importado a 100% do produto acabado, presume-se que houve produção local que desvia o método do PRL20 para o PRL60.

Esse procedimento viola a lei. Repita-se, aqui, que encargos necessários ao acondicionamento ou comercialização do item importado, desde que não alterem a sua função ou a substância, são componentes que integram o custo sem desqualificar a posterior revenda deste mesmo produto.

Ao contrário do que quer fazer crer a fiscalização e a DRJ, não é todo valor agregado que corresponde a insumo. Este entendimento, ou seja, este critério jurídico que foi

Original

> empregado está equivocado e em desconformidade com o texto legal, o que macula o lançamento.
>
> (...)

Ressalte-se, aqui, que a PGFN também buscou a reforma desses dois outros casos da contribuinte em sede de recurso especial, recursos que, com fundamento no até então vigente artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, foram negados por meio dos Acórdãos nºs **9101-005.802** e **9101-005.803.**

Nesse sentido, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

A matéria em tela merece ser decidida em linha com o Acórdão nº 9101-002.417[3], aqui indicado como paradigma. Os fundamentos lá expressos pela ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo são aqui adotados como razões de decidir:

> 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 revende-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%.

[3] Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Luís Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), ausente momentaneamente a Conselheira Cristiane Silva Costa, e divergiram na matéria os Conselheiros Luís Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa. Fez declaração de voto o Conselheiro Luís Flávio Neto.

Original

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

Original

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.

À fl. 681, a Fiscalização observa, para comprovar que se trata de mais uma etapa de produção, que houve a geração dos seguintes custos de produção:

Do ponto de vista, do processo de produção, é fácil comprovar a agregação de valores, conforme a seguir:

Importação de comprimidos à granel (semi-acabado);

Processo de Blisterização no Brasil (agregação de valor no Brasil):

Aquisição de imobilizado (máquinas e equipamentos) p/ Blister;

Despesas de Depreciação do imobilizado;

Despesas do Seguro da Fábrica;

Despesas de Energia Elétrica;

Despesas de Manutenção;

Mão de Obra Direta e Indireta;

Blister e Papel Alumínio;

Embalagens e Bulas;

Despesas de Combustíveis;

Outras Despesas Gerais, etc.

Como pudemos observar, o processo de blisterização, implicou em agregação de valor ao produto semi-acabado importado.

Além disso, a Fiscalização observou que a contribuinte importou um produto semi-acabado, que foi o Citalor/Lipitor comprimidos, código de entrada nos estoques 022065, e deu saída a quatro produtos acabados:

Original

a) código 117102 : Lipitor 10 mg x 10 cps (caixa com 10 comprimidos)

b) código 102164 : Citalor 10 mg x 30 cps (caixa com 30 comprimidos)

c) código 102156 : Citalor 10 mg x 10 cps (caixa com 10 comprimidos)

d) código 117110: Lipitor 10 mg x 30 cps (caixa com 30 comprimidos).

Logo, houve agregação de valor no Brasil, e, por conseguinte, **não se trata de mera revenda dos produtos na forma como foram importados**, sendo inaplicável o método PRL20, haja vista o disposto no art. 18, inc. II, alínea "d", itens 1 e 2, da Lei nº 9.430/96, que, mais uma vez, abaixo reproduzo*:*

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:

(...)

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. (Negritei)

E é por essa razão que não se aplica ao presente caso, a Solução de Consulta Cosit nº 9, de 2003, trazida pela Recorrente. Aplica-se, sim, ao caso, a Solução de Consulta Cosit nº 5, de 2006, publicada no DOU de 12/09/2006, que ora transcrevo a ementa:

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.

Bem como transcrevo o seguinte trecho:

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 (...)

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

Original

Este entendimento foi reiterado no Acórdão nº 9101-004.833[4], de cujo voto vencedor do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, extrai-se os seguintes fundamentos replicados do acórdão lá recorrido (nº 1201-002.926):

> 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 oficinais 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

[4] 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), e divergiram na matéria os Conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Livia De Carli Germano, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Caio Cesar Nader Quintella.

Original

> 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, apresar de a Farmácia Oswaldo Cruz possuir uma bem sucedida historia, 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 nº 9101-002.198, de 02/02/2016, e Acórdão nº 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.

Nestes termos, portanto, os ajustes de preço de transferência em produtos resultantes de blisterização de insumos importados devem se submeter ao método PRL 60.

A Contribuinte aduz, em contrarrazões, que a Receita Federal do Brasil teria manifestado entendimento diverso do aqui defendido pela PGFN, mormente na tendo em conta Soluções de Consulta expedidas e esclarecimentos consignados no Perguntas e Respostas de 2007 a 2012.

Quanto a este último, trata-se da resposta à Pergunta nº 41, referente à DIPJ 2012, na qual se consigna que *o acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem, serviço ou direito*. Contudo, a abordagem hipotética contrária a este argumento foi bem posta na decisão de 1ª instância, a seguir transcrita e adotada como razões de decidir:

> Conforme se observa no documento de fl. 363 (no qual a contribuinte informa qual o percentual de participação do item importado no custo total do produto) e no Anexo 3 (fl. 632, cálculo dos preços-parâmetro segundo o método PRL60 relativos aos itens importados para os quais a fiscalização desclassificou o método PRL20 adotado pela contribuinte), em **nenhum desses itens a sua participação no produto final é igual a 100%** (o que configuraria uma revenda pura).
>
> Nenhum deles foi revendido diretamente, de modo que, evidentemente, tiveram que se submeter a algum processo (vide fl. 656) antes de serem vendidos, proporcionando a agregação de algum valor a eles, para se obter cada um dos produtos finais comercializados. Destaque-se que o § 9º do artigo 12 IN SRF nº 243/2002 não discrimina a agregação grande da agregação pequena, ou a agregação proporcionalmente relevante da agregação não relevante.

Original

> Com relação à colocação de embalagem, há que se destacar que o "Perguntas e Respostas" da DIPJ/2008 (pergunta/resposta nº 41 do Capítulo XIX) dispunha, de fato, que nos casos de acondicionamento e reacondicionamento não há a produção de outro bem, sendo possível a adoção do método PRL20.
>
> Essa disposição, no entanto, não respalda o procedimento adotado pela contribuinte, porque a ação da contribuinte sobre os citados itens não se restringiu a simples acondicionamento/reacondicionamento - que, na definição do artigo 4º, inciso IV, do Decreto nº 2.637/98 (RIPI), destina-se apenas ao transporte da mercadoria.
>
> Da conclusão
>
> Dessa forma, improcedem as alegações da impugnante contrárias à desconsideração, no caso em tela, do método PRL20 e a adoção do método PRL60. *(negrejou-se)*

Quanto às Soluções de Consulta, a Contribuinte se limita a indicá-las pelos números 22/2008 e 9/2003, mediante transcrição de ementa desta última que refere *operações que se enquadram no conceito de produção de outro bem*. E nada nestas citações permitem inferir que se tratou, ali, da pretendida *aplicabilidade do método PRL 20 para os medicamentos destinados à revendo, sujeitos a mero reacondicionamento no País* e, quanto menos, se esta classificação seria por tais atos atribuída às operações realizadas em relação aos insumos importados que foram submetidos ao método PRL 60.

De toda a sorte, tais associações, bem como as referências a jurisprudência em favor de seu entendimento, foram feitas para afirmar sua necessária observância por força do art. 24 da LINDB, aspecto acerca do qual o Pleno desta CSRF consolidou que:

> Súmula CARF nº 169
>
> O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

Enfim, demonstrado nos votos inicialmente transcritos, e aqui adotados como razões de decidir, que a blisterização não representa mero acondicionamento, correta a aplicação do método PRL 60.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Original