



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720185/2015-41
ACÓRDÃO	9101-007.056 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	9 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S. A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AGREGAÇÃO DE VALOR. MÉTODO PRL20. NÃO APLICAÇÃO.

Descabe a aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento (PRL20) nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens importados.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam em: (i) por maioria de votos, negar provimento em relação à matéria *“inclusão dos valores de frete, seguro e Imposto de Importação (‘II’) no cálculo do preço praticado para fins de apuração de ajustes de preços de transferência”*, vencidos os Conselheiros Luis

Henrique Marotti Toselli e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram por dar provimento; e (ii) por voto de qualidade, negar provimento quanto à matéria “*possibilidade de aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro (‘PRL’), com margem de 20% (‘PRL 20’), a medicamentos importados e submetidos a mero processo de acondicionamento*”, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram por dar provimento. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo em face do Acórdão nº 1402-003.472 – (sessão de 16/10/2018) que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário do Contribuinte nos termos da ementa e parte dispositiva abaixo reproduzidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que os autos de infração e seus anexos foram formalizados de modo a permitir à contribuinte a perfeita compreensão das infrações que lhe foram imputadas, tanto que delas se defendeu de forma detalhada e consistente.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO PARÂMETRO. PREÇO PRATICADO. APURAÇÃO ANUAL.

Os ajustes de preço de transferência devem respeitar a periodicidade anual, como regula a IN SRF nº 243/2002 sobre o tema, independente se a forma de tributação do lucro real do contribuinte for de apuração trimestral.

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

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

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

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. OPERAÇÕES ATÍPICAS.

Para fins de cálculo de preços de transferência, as vendas de medicamentos realizadas a entes governamentais não são consideradas operações atípicas.

Entretanto, o mesmo não se aplica em relação às operações contempladas com a isenção de ICMS.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. 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 se constitui em etapa do processo de produção, que agrega valor, devendo se aplicar o método PRL60.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido no julgamento do IRPJ se aplica à tributação dele decorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por voto de qualidade, i) afastar as preliminares de, i.i) descumprimento, pelo Fisco, dos procedimentos previstos no artigo 20A, da Lei nº 9.430/1996; i.ii) não observância, pelo Fisco, do regime de tributação adotado pela recorrente; i.iii) falta de destaque do enquadramento legal dos lançamentos; ii) no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, ii.i) em relação à arguição de ilegalidade da IN nº 243/2002; ii.ii) acerca da inclusão dos valores de fretes, seguros e impostos incidentes na importação no cálculo do preço praticado, vencidos o Relator e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que davam provimento; ii.iii) sobre a blisterização e aplicação do artigo 100, do CTN, vencidos o relator e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que davam provimento. Por unanimidade de votos, iii.i) afastar a

preliminar de nulidade suscitada por possível incompreensão dos cálculos adotados pela Fiscalização; iii.ii) negar provimento ao recurso voluntário pertinentemente à alegação da Recorrente de erro no cálculo do preço parâmetro devido à exclusão, pela fiscalização, dos valores de contribuições sociais (PIS/COFINS) com benefícios fiscais de crédito presumido. Por maioria de votos, iv.i) dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a inclusão de operações atípicas praticadas com isenção do ICMS nos termos do Convênio 82/02 no cálculo do preço parâmetro em relação aos produtos Roacutan, Pulmozyme e Tamiflu, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento; iv.ii) negar provimento ao recurso voluntário em relação às operações alegadas como atípicas, exceto no que tange às feitas com isenção do ICMS, nos termos do Convênio 82/02, vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Junia Roberta Gouveia Sampaio que davam provimento em maior extensão especificamente em relação às operações e aos medicamentos fornecidos por determinação judicial. Designado para redigir os votos vencedores das matérias em que vencido o Relator, o Conselheiro Marco Rogério Borges. As Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Junia Roberta Gouveia Sampaio votaram tão somente as matérias discriminadas nos itens ii.iii (blisterização); iv.i) operações atípicas com isenção de ICMS ; e, iv.ii) operações atípicas sem isenção de ICMS, não tendo participado do julgamento em que votados os demais tópicos. Intimada, a PGFN opôs embargos de declaração acerca da suposta omissão quanto à legalidade da análise de documentos anexados aos autos por ocasião do Recurso Voluntário, e, por meio do Acórdão nº 1301-003.950 foram rejeitados.

Cientificada da decisão, o Contribuinte interpôs Recurso Especial de e-fls. 5710-5750 que foi admitido parcialmente pelo despacho de Admissibilidade de e-fls. 5904-5907, cujos principais trechos reproduz-se a seguir:

(2) “inclusão dos valores de frete, seguro e Imposto de Importação (‘II’) no cálculo do preço praticado para fins de apuração de ajustes de preços de transferência”

Decisão recorrida:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Acórdão paradigma nº 1402-002.814¹, de 2018:

¹ Esclareça-se, pois não constou do despacho de admissibilidade, que o referido paradigma foi embargado, produzindo-se o ac. nº 1402-003.739, de 2019, para retificar a ementa conforme teor abaixo:

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

Considerando que tratam-se de valores contratados e incidentes em condições de mercado, não devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre a importação,

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

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

Acórdão paradigma nº 1402-003.739, de 2019:

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

Considerando que tratam-se de valores contratados e incidentes em condições de mercado, não devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre a importação, cujo ônus tenha sido do importador.

12. No que se refere a essa segunda matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

13. Enquanto a decisão recorrida entendeu que, *analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1402-002.814, de 2018, e 1402-003.739, de 2019) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, considerando que tratam-se de valores contratados e incidentes em condições de mercado, não devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre a importação, cujo ônus tenha sido do importador.*

(3) “possibilidade de aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro (‘PRL’), com margem de 20% (‘PRL 20’), a medicamentos importados e submetidos a mero processo de acondicionamento”

Decisão recorrida:

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. 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 se constitui em etapa do processo de produção, que agrega valor, devendo se aplicar o método PRL60.

Acórdão paradigma nº 1201-002.628, de 2018:

PRL20. AGREGAÇÃO DE VALOR. POSSIBILIDADE

O critério "agregação de valor", previsto apenas em Instrução Normativa como critério de aplicação do PRL60, não tem base na lei. É, portanto, critério jurídico ilegal.

cujo ônus tenha sido do importador. "

A lei, na verdade, criou o PRL60 para operações de importação de bens usados para produção (insumos), que não deve ser confundida com simples agregação de valores relativos às operações que não transformam o produto importado, como acondicionamento e gastos para atender exigências de cunho regulatório e comercial, que não prejudicam a adoção do PRL20.

[...].

Não obstante, o fato é que a constatação de agregação de valores ao produto importado não resulta, por si só, na utilização do produto em processo de produção de um outro bem (*produto final*). São coisas que não poderiam ter sido confundidas.

Feitas essas considerações, a minha opinião é a de que a fiscalização não poderia ter desqualificado o PRL20 na forma que procedeu.

14. Por fim, no tocante a essa terceira matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

15. Enquanto a decisão recorrida entendeu que *o processo de blisterização e a embalagem em caixas de papelão dos medicamentos importados a granel para venda no mercado interno se constitui em etapa do processo de produção, que agrega valor, devendo se aplicar o método PRL60*, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1201-002.628, de 2018) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *a constatação de agregação de valores ao produto importado não resulta, por si só, na utilização do produto em processo de produção de um outro bem (produto final)*.

16. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.

17. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja ADMITIDO, EM PARTE, o Recurso Especial interposto.

A Fazenda Nacional foi cientificada das decisões em 17/09/2020 (despacho de e-fl. 5.915), incluindo o Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial do Sujeito Passivo, e em 30/09/2020 (Despacho de fl. 5.931) apresentou Contrarrrazões de e-fls. 5.916-5.930 ao Apelo do Sujeito Passivo, sem opor resistência ao conhecimento e aduzindo, em relação ao mérito de cada uma das matérias o seguinte:

1) Inclusão dos valores de frete, seguro e II no cálculo do preço praticado para fins de apuração de ajustes de preços de transferência

- Argumenta que o § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 determina que o frete, o seguro e os tributos incidentes sobre a importação devem integrar o custo da operação controlada (o “preço praticado”), para efeito de aferição da dedutibilidade e interpreta que esse mesmo parágrafo estabelece uma exceção ao regime definido pelo caput do art. 18, no sentido de incluir na apuração da dedutibilidade valores que não decorreriam de operações efetuadas com partes vinculadas, ou seja, o frete e o seguro cujo ônus tenha sido da empresa brasileira e o imposto de importação;

- Enfatiza que a comparabilidade está na base do controle dos preços de transferência, a aplicação eficaz dos métodos de controle pressupõe que a transação realizada entre as partes vinculadas e a operação parâmetro sejam comparáveis, ou seja, porque o frete, seguro e imposto de importação repercutem no preço parâmetro, majorando o limite de dedutibilidade do custo do bem importado, em contra partida, essas mesmas parcelas deveriam ser incluídas no preço praticado na transação controlada, com a finalidade de neutralizar o aumento correspondente no preço parâmetro;
- Argumenta ainda que a regra inserida no § 6º não teria o objetivo de excluir do controle dos preços de transferência as parcelas relativas ao frete, ao seguro e ao imposto de importação, no que tange a partes independentes, isso porque caput do art. 18, por si só, já seria suficiente para cumprir eventual limitação ao controle dos preços de transferência às operações praticadas com partes ligadas.

2) possibilidade de aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro ('PRL'), com margem de 20% ('PRL 20'), a medicamentos importados e submetidos a mero processo de acondicionamento

- Argumenta que os bens importados não foram objeto de simples revenda, uma vez que por meio de colocação de embalagem houve agregação de valor ao produto, acrescentando que *"a legislação de preços de transferência não faz referência à submissão das mercadorias importadas a um processo de industrialização, mas sim à sua aplicação a uma fase de produção local"*;
- Estende-se em sua argumentação referindo a Solução de Consulta n.º 22/2008, que distingue os conceitos de revenda e de produção por meio de doutrina, para então concluir que *"a submissão de um bem à atividade produtiva não pressupõe necessariamente a transformação da matéria, elemento necessário apenas à caracterização da industrialização"*;
- Complementa o raciocínio acima aduzindo que a *"submissão de um bem à atividade produtiva não pressupõe necessariamente a transformação da matéria, elemento necessário apenas à caracterização da industrialização"*;
- Em relação ao caso concreto aduz que de uma forma geral nas embalagens para medicamentos se faria presente a agregação de valor, por meio da inclusão de mão-de-obra e equipamentos *"para adequar a apresentação dos comprimidos à legislação brasileira (em especial à lei n.º. 6.370/76, que disciplina as matérias de vigilância sanitária, na qual está inserida a comercialização de medicamentos (...))"*;
- Por fim, faz referência à Solução de Consulta COSIT n.º 5, que tratou de um caso envolvendo um bem que foi acondicionado e rotulado para fins de atendimento das determinações legais brasileiras, para então extrair dela *"que a agregação de valor no mercado interno é o fator preponderante para a aplicação do PRL-60"*.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fernando Brasil de Oliveira Pinto**, Relator

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, conforme bem delineado no Despacho de Admissibilidade.

Conforme relatado, a PGFN foi intimada e apresentou Contrarrazões ao Apelo Especial interposto pelo Contribuinte, sem opor qualquer resistência ao conhecimento do recurso.

De toda forma, manifesto minha concordância quanto ao que foi disposto no Despacho de Admissibilidade de e-fls. 432 a 436, no sentido de que foi demonstrado pelo Sujeito Passivo a existência de divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e o Acórdãos paradigma em ambas as matérias que foram admitidas.

Em relação à primeira matéria, enquanto o acórdão recorrido decidiu que os valores relativos a frete, cujo ônus tenha sido do importador, seguros e impostos devidos na importação devem compor o preço praticado quando adotado o método PRL, nos termos do art. 18, caput e §6º, da Lei nº 9.430/96; de outra banda, os paradigmas (Acórdãos nºs 1402-002.814², e 1402-003.739³) a partir de uma leitura daqueles mesmos preceptivos legais decidiu que tais despesas não poderiam compor o preço praticado.

Em relação à segunda matéria, também por nada ter a reparar, ratifique-se o teor do despacho de admissibilidade que admitiu a matéria nos seguintes termos:

15. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que o processo de blisterização e a embalagem em caixas de papelão dos medicamentos importados a granel para venda no mercado interno se constitui em etapa do **processo de produção**, que **agrega valor**, devendo se aplicar o método PRL⁶⁰, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1201-002.628⁴, de 2018) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que a constatação de **agregação de valores** ao produto importado não resulta, por si só, na utilização do produto em **processo de produção** de um outro bem (produto final).

² O referido paradigma foi ratificado por esta 1ª Turma da CSRF, por meio do Ac. nº 9101-005.916, na sessão de 02 de dezembro de 2021.

³ O referido paradigma foi ratificado por esta 1ª Turma da CSRF, por meio do Ac. nº 9101-005.916, na sessão de 02 de dezembro de 2021.

⁴ Esclareça-se que o Ac. nº 9101-005.804, da Sessão de 5 de outubro de 2021, não conheceu do recurso especial da Fazenda Nacional.

Assim, por concordar com o aludido Despacho de Admissibilidade e com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, encaminho meu voto pelo CONHECIMENTO do Recurso Especial do Contribuinte em relação às duas matérias admitidas.

2 MÉRITO

2.1 INCLUSÃO DOS VALORES DE FRETE, SEGURO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO ('II') NO CÁLCULO DO PREÇO PRATICADO PARA FINS DE APURAÇÃO DE AJUSTES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Pois bem, sobre o tema, na vigência da IN SRF nº 243, de 2002, tenho opinião firmada a respeito da legalidade dessa norma complementar.

Entendo que os valores relativos a frete, seguro e imposto de importação devem compor a apuração do preço praticado, uma vez que compõem também o preço parâmetro. Isso porque o § 4º do art. 4º da IN SRF nº 243/2002 reflete o disposto no § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos (*"§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação"*).

Não se pode olvidar que, para fins de preço de transferência, a comparação entre preço praticado e preço parâmetro deve se dar a partir de grandezas semelhantes. Ora, se os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação são computados na apuração do preço de revenda, e o que se deseja é apurar o preço parâmetro em patamares similares aos mesmos bens ou serviços adquiridos no Brasil e de partes independentes, necessariamente o custo do frete, seguro e os tributos não recuperáveis de importação deverão ser considerados. Há de se ter simetria na comparação.

O dispositivo legal em debate é claro ao determinar que o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação integram o custo.

Tal procedimento, na apuração do preço de transferência pelo método PRL, é óbvio. Esse método parte do preço de revenda praticado pelo contribuinte (média aritmética), e, daí, são excluídos alguns valores (descontos incondicionais concedidos, impostos e contribuições incidentes sobre as vendas, comissões e corretagens pagas, e margem de lucro, nos termos do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e do artigo 12 da IN SRF nº 243/2002), para se chegar ao preço-parâmetro, que será comparado ao preço considerado pela contribuinte como custo.

Como, evidentemente, a contribuinte considerou na formação do preço de revenda, todos os seus custos, inclusive os de frete e seguro, por ela assumidos, e os tributos incidentes na importação, o preço-parâmetro, formado a partir do preço de revenda, também tem nele embutido os citados custos.

Assim, para que não ocorram distorções na comparação do preço-parâmetro com o preço praticado pela contribuinte, também o preço praticado deverá ter, em sua composição, tais custos. Comparar nada mais é do que subtrair um do outro, de modo que o efeito de tais custos na apuração de eventual ajuste a ser feito no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL será nulo.

É justamente dessa forma que se elimina a influência das parcelas do custo de aquisição que não têm qualquer relação de vinculação entre as empresas importadora e exportadora, e se analisa apenas o valor da mercadoria importada.

No mesmo sentido pode-se citar precedente da extinta 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que, no acórdão 105-1671, enfrentou a questão com propriedade:

[...] A inclusão ou não dos valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis dependerá do método utilizado: PIC, PRL ou CPL.

c. Os valores do frete, seguro e dos impostos não recuperáveis alteram de acordo com a variação do preço, das distâncias a serem percorridas, do tipo de transporte a ser utilizado, do peso transportado, entre outras variáveis. Desta maneira, nos casos de comparação direta entre os preços praticados na operação de importação de bens entre pessoas vinculadas e não vinculadas, como no método PIC, a inclusão dos valores mencionados alteraria a comparabilidade entre os preços praticados.

d. Neste mesmo sentido, teríamos a opção de não computar os referidos valores, quando da utilização do método CPL.

e. Não é o caso do PRL inscrito na legislação brasileira. Este método parte de um preço pelo qual o produto adquirido de uma pessoa vinculada é revendido a uma pessoa não vinculada. A partir deste preço de revenda são efetuados os ajustes deduzindo os valores legalmente especificados. Após o ajuste é deduzida uma margem legalmente estabelecida de 20%. **O empresário agrega ao Preço de Revenda os custos correspondentes ao frete, seguro e os impostos não recuperáveis. Desta maneira, se desconsiderarmos no Custo da Importação os valores relativos ao frete, seguro e dos impostos não recuperáveis a comparabilidade para fins de preço de transferência estaria prejudicada.**

[...]

No que tange aos argumentos a respeito da nova redação do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, nos termos da Lei nº 12.715, de 2012, comumente trazido ao debate, entendo que seu teor depõe contra a recorrente. Explico.

Em primeiro lugar, caso comumente adotado pelos recorrentes fosse adotada, os custos de frete e seguro suportados pelo importador somente seriam despesas dedutíveis em razão do disposto na redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96. Isso porque o alcance de tal dispositivo somente diria respeito à dedutibilidade de tais despesas. Ora, partindo-se de tal premissa, teríamos que concluir que a nova redação dada pela Lei nº 12.715/12 teria revogado a dedutibilidade das despesas com frete e seguro realizadas com pessoas não vinculadas nas

operações de importações. Não me parece, portanto, a melhor interpretação a tese de que a antiga redação do dispositivo tivesse como objetivo tornar dedutíveis tais desembolsos.

Há de se encontrar outra interpretação ao enunciado em questão. Nesse sentido, entendo que a melhor exegese do dispositivo legal em tela coaduna-se com o disposto no § 4º do art. 4º da IN SRF 243/2002, ou seja: o custo de seguro e frete, bem como dos tributos incidentes na importação, à luz da redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430/96, deveria ser incluído para fins de cálculo do preço praticado porque também estava contido na apuração do preço parâmetro. O objetivo da norma infralegal atacada era equalizar as bases comparativas, em nada desbordando do texto legal.

Retornando-se ao novo diploma legal, alguns outros comentários merecem ser feitos. Se por um lado o dispositivo passou a excluir do preço parâmetro as operações de frete e seguro contratadas com pessoas não vinculadas (e cujo ônus tenha sido do importador - FOB), por outro deixou evidente que nos casos de tais ônus não serem suportados diretamente pelo importador (CIF) os respectivos valores devem compor o preço praticado. Sem dúvida, a partir de 2013 (início de produção de efeitos da Lei nº 12.715/12), o grau de litigiosidade tende a diminuir.

Por outro lado, se é possível depreender que a nova redação pode alterar a exegese da anterior – por seu caráter, digamos, interpretativo -, não se pode desprezar que também pode se extrair que o novo texto legal inovou, passando a surtir efeitos a partir do ano-calendário de 2013. E pode-se enxergar ainda que há pontos interpretativos e pontos modificativos na norma. Assim, quem contratou com cláusula CIF pode enxergar que a Lei nº 12.715/12 aplica-se somente a partir de 2013; por outro lado, quem contratou com cláusula FOB dirá que a nova norma somente interpreta a norma anterior, traduzindo o espírito da *arm's length*. O Fisco, por sua vez, pode interpretar de maneira absolutamente inversa, entendendo que em relação à cláusula CIF o novo diploma foi interpretativo, mas no que tange à cláusula FOB aplicar-se-á somente a partir de 2013. O mesmo raciocínio aplica-se aos valores referentes aos tributos incidentes na importação e demais gastos aduaneiros. Portanto, o caráter de mitigação da litigiosidade Fisco-Contribuinte estampado na exposição de motivos da MP 563 possui muito mais caráter prospectivo que retrospectivo.

A meu ver, os pontos trazidos pela Lei nº 12.715, de 2012, revestem-se de caráter inovador no que tange à exclusão do preço praticado de algumas despesas. Se na redação original do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, constava que *“Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação”*, o novo mandamento legal foi claro ao passar a permitir a exclusão da apuração do preço parâmetro dos valores de frete e seguro, de ônus do importador (FOB), quando contratados com pessoas não vinculadas e não localizadas em “paraísos fiscais”.

De outro ângulo, observa-se que manteve a inclusão de tais valores no preço praticado quando a importação se der com cláusula CIF, pois, quisesse alterar seu *quantum*,

certamente o teria feito como o fez nos fretes e seguros contratados diretamente pela importadora com pessoas não vinculadas.

A questão da inovação fica ainda mais clara ao analisarmos o tratamento dos tributos incidentes na importação. Se na redação original do dispositivo em tela constava explicitamente que tais valores deveriam compor o preço praticado, o § 6º-A inserto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 12.715, de 2012, passou a determinar a exclusão dos tributos incidentes na importação da composição do preço praticado. Tal alteração, indubitavelmente, não pode ser tachada de interpretativa, pois altera diametralmente o tratamento de tais valores, primeiro incluindo-os no preço praticado, e, posteriormente, excluindo-os de seu cálculo.

Diante do exposto, concluo que, para fins determinação do preço praticado, qualquer exclusão, inclusive dos valores de frete, seguro, tributos, deve ser expressamente autorizada pela legislação, tal qual trazido pela Lei nº 12.715, de 2012. No presente caso, à época dos fatos geradores, além de não prever as exclusões de frete, seguro e tributos aduaneiros, a norma impunha sua inclusão para fins de cálculo do preço praticado. Portanto, correta a decisão recorrida ao confirmar, nesse ponto, o procedimento adotado pela Fiscalização.

Isso posto, voto por negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

2.2 POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO ('PRL'), COM MARGEM DE 20% ('PRL 20'), A MEDICAMENTOS IMPORTADOS E SUBMETIDOS A MERO PROCESSO DE ACONDICIONAMENTO

Conforme relatado, trata-se de ajuste do preço de transferência feito pela fiscalização no método PRL60(e não PRL20 aplicado pelo Contribuinte) no custo de aquisição incorridos pelo Contribuinte em operações de importação de medicamentos (TAMIFLU) realizadas com parte vinculadas no ano-calendário de 2010, nos termos da IN 243/02. No caso o referido medicamento foi importado "a granel", sujeito no Brasil ao processo de reacondicionamento e embalagem (blisterização).

Em resumo, o ponto central da lide gira em torno de saber qual o método correto para cálculo dos preços de transferência no caso de produtos (como os medicamentos) que têm aumento de valor agregado após serem embalados, reacondicionados e rotulados: se o método utilizado pelo Contribuinte, PRL 20, ou o método PRL 60, utilizado pelo Fisco e amparado pelo colegiado *a quo*.

O colegiado *a quo* abraçou o entendimento de que a blisterização, ou seja, a inserção dos comprimidos em cartelas de alumínio, bem como seu acondicionamento em caixas, adição de bula e rotulagem não é um mero processo de reacondicionamento e embalagem como alega a recorrente na sua peça recursal, "*a blisterização agrega valor ao produto e vinculando a apuração do ajuste de preço de transferência ao método PRL60, em detrimento ao método PRL20, utilizável apenas e tão somente nos casos de simples revenda da mercadoria importada*".

Em que pese eu ter participado do julgamento de outros julgados posicionando-me em relação a presente matéria em sentido diverso do ora aqui a ser adotado, após reexame dela, e dessa feita na condição de relator, assim como em decorrência de minhas percepções em novos julgamentos dos quais participei, entendo que o Recurso Especial do Contribuinte não deva ser provido, mantendo-se incólume o decidido na turma julgadora *a quo*.

Defende em apertada síntese a Recorrente que o simples processo de “blisterização” não se caracterizaria como específico processo de “produção” a desconfigurar a possibilidade de aplicação do critério do PRL20 de que dispõe o Art. 18, inciso II, alínea d, item 2 da Lei 9.430/96, uma vez que serviria para atender às normas regulatórias brasileiras que não permitem a venda à granel. Discordo desse raciocínio porque com a agregação de valor por meio de custo contábil, ainda que sem alteração substancial do produto importado e mesmo que para cumprimento de normas regulatórias nacionais, resta configurada a utilização do produto importado na produção, o que atrai a aplicação do método PRL60. Isso porque o atendimento de tais requisitos regulatórios atrai necessariamente a custos adicionais seja em termos materiais, intervenção humana ou de tecnologia, o que é uma outra forma de se formar a percepção de que essas alterações na “apresentação do produto” se constitui também em uma atividade de produção.

Nesse sentido, adoto como razões de decidir o voto vencedor - em um caso em todo assemelhado ao presente - da relatoria do Conselheiro André Mendes Moura no Acórdão nº 9101-004.833, julgado na sessão de 04/03/2020, nos termos do Acórdão recorrido naquele caso (nº 1201-002.926), **chamando a atenção para a hipótese de existência de produção com agregação de valor**, assim entendido como agregação de custo contábil, conforme reproduzido a seguir:

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.

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 o 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 nº 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 nº5, 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 nº 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 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. [destaques ora inseridos]

Salienta-se que as menções do Recorrente quanto à aplicação do entendimento da Receita Federal no “Perguntas e Respostas de 2010” quanto à aplicação do PRL20 nos casos de mero acondicionamento, com a devida vênia, não se aplica ao caso concreto em que não se trata de mero acondicionamento dos produtos importados, pois o processo farmacêutico envolve muito mais do que mero acondicionamento, com aposição de marca, inclusão de bula e a própria inserção dos comprimidos nos blísteres.

Nesse mesmo sentido decidi no Acórdão nº 9101-002.417, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo:

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

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

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

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

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

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

Com efeito, o conceito de produção equivale ao de fabricação ou industrialização. Já o conceito de industrialização, de longa data, está consignado no Regulamento do IPI, encontrando seu fundamento nas Leis nº 5.172/1966 (CTN) e nº 4.502/1964.

Segundo esse conceito, utilizado aqui de forma subsidiária, industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, entre elas a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem

colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento). É o que dispõe o art. 4º do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010 que revogou o Decreto nº 4.502/2002), verbis:

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

(...)

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

(...)

Dos conceitos apontados, extrai-se que no processo produtivo, ou “produção”, alguns elementos são essenciais: combinação de fatores de produção (capital, trabalho, instrumentos de produção etc.), entradas e saídas (produto final), numa seqüência lógica, e agregação de valor.” No caso em apreço, a contribuinte importa o produto à granel e, localmente, o embala em blísteres e caixas de papelão, sem o que não poderia comercializá-lo, por força da legislação sanitária brasileira. Ora, se o seu produto só pode ser vendido se for devidamente embalado, resta óbvio que não estamos falando de simples revenda e, por conseguinte, que o procedimento de blisterização e a colocação em caixas de papelão dos comprimidos fazem parte do processo produtivo, constituindo uma última etapa da produção, antes de ser entregue ao respectivo departamento comercial.

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

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

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

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

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

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. [destaques ora inseridos]

Da mesma forma, a Conselheira Edeli Pereira Bessa declarou voto no Acórdão nº 9101-006.688⁵:

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

⁵ Sessão de 9 de agosto de 2023. Participaram do 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).

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.

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. [negritos da declaração de voto]

Com isso, entendo que não há reparos a fazer no procedimento fiscal adotado e por consequência nego provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto