



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

Processo n° 16643.000338/2010-16
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.198 – 1ª Turma
Sessão de 1 de fevereiro de 2016
Matéria PREÇO DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NOVARTIS BIOCIENTIAS S.A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

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

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, pelo voto de qualidade, dar provimento ao Recurso, com retorno dos autos à Câmara *a quo*, para análise das demais questões não apreciadas pelo acórdão recorrido, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Daniele Souto Rodrigues Amadio (Suplente Convocada) que negavam provimento ao recurso. O Conselheiro Luís Flávio Neto apresentará declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

(Assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rêgo, Luis Flávio Neto, André Mendes de Moura, Lívia de Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal de Araújo, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Daniele Souto Rodrigues Amadio (Suplente Convocada) e Carlos Alberto Freitas Barreto. Ausente, justificadamente, a Conselheira Maria Teresa Martinez Lopez.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 2076/2108, contra o Acórdão nº 1301-000.995, de 07 de agosto de 2012, e-fls. 2026/2038, que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL20. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. EXIGÊNCIAS PARA A COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS.

Conforme se verifica da análise dos elementos contidos nos autos, 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 9.430/96.

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.

O recurso tem seu fundamento art. 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo a recorrente apresentando como acórdão paradigma o de nº 1302-00.915, proferido em 10/04/2012, pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano calendário: 2002

DECADÊNCIA - IRPJ E CSLL – ANO CALENDÁRIO DE 2002 – O fato gerador de IRPJ e CSLL é o lucro real anual e conclui-

se em 31-12-2002, operando-se a decadência apenas a partir de 31-12-2007.

DIVERGÊNCIA NA ADIÇÃO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – ÔNUS DA PROVA – A autoridade fiscal analisou os suportes analíticos apresentados pela contribuinte e notou insuficiência na adição voluntária de preço de transferência por ela efetuada. A contribuinte nega esse erro, mas não traz quaisquer outros documentos ou suportes que possam infirmar os controles verificados em sede de fiscalização. O ônus da prova cabe à contribuinte que dele não se desincumbiu.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO – PRL – PRODUTOS IMPORTADOS A GRANEL -ACONDICIONAMENTO E EMBALAGEM – O acondicionamento dos medicamentos importados a granel em embalagens para venda no mercado interno altera a apresentação do produto e caracteriza processo de industrialização que agrega valor ao produto final, impondo-se o ajuste no preço de transferência utilizando-se a margem de lucro de 60%, quando for adotado o método de Preço de Revenda Menos Lucro (PRL60%).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – PRL - 60% - IN SRF 243/02 – ILEGALIDADE –A IN 243/02 buscou interpretar a Lei, porém excedeu seus limites ao presumir, sem autorização legal ou suporte fático, o valor agregado no Brasil por uma regra de proporcionalidade. Para não resultar em ajuste, tal valor teria que ser no mínimo custo incorrido no Brasil agregado à margem de 150% (60% do preço). As margens fixas determinadas pela Lei 9.430/96 aplicam-se apenas aos custos importados de determinadas partes ou aos respectivos preços de revenda, não aos custos ou preços de itens nacionais e nem à margem ou ao valor agregado no Brasil. A IN 243/02 não está de acordo nem com o texto ou com o contexto da Lei.

A Fazenda Nacional suscita divergência de interpretação da legislação tributária haja vista que o acórdão recorrido entendeu ser o método PRL-20 aplicável para o ajuste de preços de transferência no caso de acondicionamento e embalagem de produtos adquiridos a granel. Já o acórdão colacionado como paradigma traz o entendimento de que em casos tais, ocorre efetivamente uma industrialização sobre o produto e, nesse caso, o método PRL-60 deve ser aplicado para a determinação do ajuste a ser feito.

Discorre, também, a Procuradoria, a respeito da estrita legalidade e aplicabilidade ao presente caso da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, no que diz respeito à metodologia de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL-60. Também discorre a respeito da inclusão dos custos com frete, seguros e impostos incidentes na importação no valor efetivamente pago pela mercadoria importada para efeito de determinar o custo da operação controlada (ou o “preço praticado”). Defende que tais custos sejam considerados para efeito de aferição da dedutibilidade. Por fim, defende também a aplicação de juros sobre a multa de ofício e requer, seja dado provimento integral ao recurso, “*para reformar o acórdão recorrido no ponto em que considerou adequado o cancelamento do auto de infração no tocante à utilização do método PRL pela contribuinte*”.

O recurso foi admitido por meio do Despacho do Presidente da 3ª Câmara, 1ª Seção de Julgamento, de 22 de julho de 2014, e-fls. 2.110/2.113, havendo a Interessada apresentado as Contrarrazões de e-fls. 2.119/2.151, por meio das quais, em síntese, aduz:

- Preliminarmente, propugna pelo não conhecimento do recurso especial, ou o seu conhecimento apenas de forma parcial, pelo fato deste não ter demonstrado o dissídio jurisprudencial em relação a alguns tópicos destacados, mormente os que versam sobre a aplicabilidade da IN SRF 243/2002, o cômputo dos custos relativos ao frete, seguro e impostos incidentes na importação para efeito de dedutibilidade, conforme o disposto no art. 18, § 6º, da Lei 9.430/96 e a legalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício;
- No mérito, em primeiro lugar, pelo cabimento da adoção do método PRL-20 - defende que o simples procedimento de acondicionamento do produto no Brasil, sem qualquer processo de transformação ou alteração em suas características originais, não configura produção, razão pela qual se aplica o método PRL-20; o conceito de produção previsto na Lei 9.430/96 não guarda qualquer vínculo com o conceito de industrialização previsto no Regulamento do IPI, sendo, portanto, conceitos distintos; os bens importados em questão não são aplicados em processo produtivo, na medida que a etapa que precede a sua revenda consiste em simples acondicionamento, não havendo qualquer alteração em relação à identidade original dos referidos produtos;
- Ainda no mérito, propugna a interessada que é incabível a adoção da metodologia prevista na IN SRF 243/02 para o cálculo do PRL-60, haja vista que tal procedimento vai de encontro ao estabelecido pela Lei nº 9.430/96, sendo, portanto, ilegal;
- Por último, em se entendendo aplicável o método PRL-60, conforme a metodologia constante da IN SRF 243/02, os custos incorridos com frete, seguro e impostos incidentes na importação devem ser neutros para efeitos de preço de transferência, devendo ser excluídos do preço parâmetro.

Pelos motivos acima elencados, requer a Interessada seja negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rego, Relatora

O recurso é tempestivo mas como teve a sua admissibilidade questionada pela recorrida, faço algumas considerações.

Trouxe a recorrente, Fazenda Nacional, apenas um dissídio jurisprudencial para justificar a propositura do presente recurso. O referido Acórdão, proferido pela 2ª Turma

da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, em 10/04/2012, recebendo o nº 1302-00.915, decidiu de forma diametralmente oposta ao acórdão recorrido, pelo menos no que tange à aplicabilidade do método PRL-60 para o ajuste de preços de transferência no caso de acondicionamento e embalagem de produtos adquiridos a granel. **Coincidentemente, a contribuinte objeto da decisão paradigma também é uma multinacional do ramo farmacêutico**, realizando, portanto, a mesma atividade empreendida pela ora recorrida. Assim, correto o despacho de admissibilidade ao receber o recurso especial.

Em relação às demais matérias tratadas pela Fazenda Nacional, a Procuradoria não poderia apontar a divergência, porque o acórdão recorrido, ao afastar o método utilizado pela Fiscalização, cancelou o lançamento em sua totalidade, ficando prejudicada as demais matérias. Assim, se o julgamento desta CSRF entender cabível o PRL-60, será necessário devolver à apreciação da Câmara *a quo* os demais assuntos.

Portanto, a discussão objeto deste julgamento cingir-se-á à aplicabilidade do método PRL-20 ou do método PRL-60 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 blisters 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 PRL-20, enquanto que a fiscalização entende ser obrigatória a adoção do método PRL-60. 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.

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 sequência lógica, e agregação de valor.

No caso em apreço, a NOVARTIS importa o produto à granel e, localmente, o embala em blisters 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.

Blister 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, conseqüentemente, 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 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 embalar-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 PRL-20, haja vista o disposto no art. 18, inc. II, alínea "d", itens 1 e 2, da Lei nº 9.430/96, abaixo reproduzido *verbis*:

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)

É bem verdade que, de acordo com a Lei nº 9.430/96, dependendo do produto aplicado à produção, a utilização do método PRL-60 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.

Com efeito, a Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, modificou o art. 18 da Lei nº 9.430/96, introduzindo o § 12, abaixo reproduzido:

*§ 12. As margens a que se refere a alínea d do inciso II do caput serão aplicadas de acordo com o setor da atividade econômica da pessoa jurídica brasileira sujeita aos controles de preços de transferência e incidirão, **independentemente de submissão a processo produtivo ou não no Brasil**, nos seguintes percentuais:*

I - 40% (quarenta por cento), para os setores de:

- a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos;**
- b) produtos do fumo;**
- c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos;**
- d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar;**
- e) extração de petróleo e gás natural; e**
- f) produtos derivados do petróleo;**

II - 30% (trinta por cento) para os setores de:

- a) produtos químicos;**
- b) vidros e de produtos do vidro;**
- c) celulose, papel e produtos de papel; e**
- d) metalurgia; e**

III - 20% (vinte por cento) para os demais setores (Negritei)

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 PRL-60 ao presente caso, mas determinando que a Câmara *a quo* se manifeste sobre:.

1 - legalidade e aplicabilidade ao presente caso da Instrução Normativa SRF nº 243/2002, no que diz respeito à metodologia de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL-60;

2 - inclusão ou não dos custos com frete, seguros e impostos incidentes na importação no valor efetivamente pago pela mercadoria importada para efeito de determinar o custo da operação controlada (ou o “preço praticado”); e

3 - aplicação de juros sobre a multa de ofício.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto

Na reunião de fevereiro de 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante “**CSRF**”) analisou o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), em que é recorrida a **NOVARTIS BIOCÊNCIAS S.A.** (doravante “**NOVARTIS**”, “**recorrida**” ou “**contribuinte**”), no processo n. 16643.000338/2010-16. Em tal recurso, a PFN requer a reforma do acórdão n. 1301-000.995 (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela r. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O acórdão recorrido, proferido por **unanimidade** pela Turma *a quo*, restou assim ementado:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL20. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. EXIGÊNCIAS PARA A COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS.

Conforme se verifica da análise dos elementos contidos nos autos, 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 9.430/96. 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.

No julgamento do recurso especial interposto pela PFN, a CSRF, por *voto de qualidade*, decidiu reformar o acórdão da *Turma a quo*, de forma a manter a cobrança do tributo, multa e juros lançados no AIIM.

Nesta **declaração de voto**, *permissa vênia*, apresento os fundamentos que me fizeram votar pelo não provimento do recurso especial interposto pela Fazenda PFN, por compreender que a cobrança tributária em questão ofende as normas que tutelam a matéria, em especial aquelas que decorrem do art. 18, II, “d”, “1” e “2”, da Lei n. 9.430/96, na redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.

À época dos fatos atinentes ao presente caso (2006), a Lei 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, apresentava os seguintes enunciados prescritivos:

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:

(...)

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.

O legislador prescreveu, então, duas margens para o cálculo do PRL: uma mais elevada, de 60%, exclusivamente para “hipótese de bens importados aplicados à produção” (doravante “**PRL-60**”), e outra mais branda, de 20%, aplicável a todas as demais hipóteses (doravante “**PRL-20**”).

No caso dos autos, a NOVARTIS importou comprimidos de medicamento (“Prexige 400 mg”) fornecidos por empresa que lhe era relacionada, submetendo-se, portanto, à legislação de preços de transferência. O medicamento foi adquirido pronto e acabado para o consumo, “*a granel*”.

No Brasil, cumprindo com as exigências das agências reguladoras nacionais, que vedam a venda de medicamento ao consumidor a modalidade “*a granel*”, a NOVARTIS realizou a “*blisterização*” e embalagem dos comprimidos, que consistiu no acondicionamento dos comprimidos em “*blisters*” e caixas de papelão, sem a oposição de marca.

O núcleo do presente recurso especial consiste, portanto, em saber se a **reunião em pequenas quantidades e acondicionamento** de comprimidos que foram importados prontos e acabados de uma parte relacionada, nos termos do art. 18 da Lei n. 9.430/96, faz com que tais medicamentos sejam considerados “**bens importados aplicados à produção**”. Em outras palavras, é necessário compreender se tal conduta configura a

produção, à qual deve ser aplicado a margem de 60% para o cálculo do PRL, por ser situação particular a todas as “demais hipóteses” às quais se aplicariam a margem de 20%.

A investigação quanto ao sentido da “produção” e “aplicação” de bens importados, para o controle dos preços de transferência estabelecido pelo art. 18, II, “d”, “1” e “2”, da Lei n. 9.430/96, pode ser conduzida ao menos por duas vertentes: i) *pela tomada em empréstimo dos significados tradicionais das expressões na legislação aplicável ao IPI*; ii) *pela construção de sentido a partir da Lei n. 9.430/96 e dos propósitos da legislação de preços de transferência*.

De início, é controvertida a tomada em empréstimo da legislação aplicável ao IPI para a interpretação da expressão “*bens importados aplicados à produção*”, contida no art. 18 da Lei n. 9.430/96. Não se trata apenas de tributos diversos, como também é muito distinto o contexto e a finalidade com que leva à escolha dos termos utilizados em seus enunciados prescritivos.

Não obstante, esse foi o caminho trilhado pela i. Conselheira Relatora, que equiparou o termo “**produção**”, inserto no art. 18 da Lei n. 9430/96, ao termo “**industrialização**” para fins da legislação do IPI. Por esse expediente interpretativo, considerou-se abarcadas por “produção” as condutas elencadas nos incisos do art. 4º do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI), em especial o “acondicionamento ou reacondicionamento”:

*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:*

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

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

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

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

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

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

No entanto, ainda que se tome de empréstimo a legislação do IPI para o deslinde da demanda, *permissa venia*, não se pode concordar com a equiparação dos termos “produção” e “industrialização”. **Essa assertiva pode ser confirmada pela investigação da própria legislação do IPI.**

Ocorre que, no âmbito do IPI, “industrialização” é gênero do qual “produção” e “acondicionamento” ou “reacondicionamento” são espécies. Ou seja, “industrializar” é mais amplo que “produzir”, não podendo ser equiparados tais termos. Por sua vez, “produzir” e “acondicionar” são espécies distintas do gênero “industrializar” precisamente devido às características que as distinguem e, portanto, não se confundem.

De fato, a *produção*, para os propósitos do Regulamento do IPI, é melhor descrita no inciso II do art. 4º, como a conduta que, “exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova”, de forma a ocorrer “transformação”.

Por sua vez, “acondicionamento” ou “reacondicionamento” também são espécies do gênero industrialização, reguladas no inciso II do referido art. 4º, mas que não se confundem com *produção* ou *transformação*. Trata-se de conduta “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”.

A questão é conhecida pela doutrina. LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹ identifica a referida “produção” como “aquela etapa depois da qual o produto sofre tamanha mudança, que já não mais é possível dizer que se trata daquele mesmo produto”, que mais se aproxima da “transformação” referida na legislação do IPI. E conclui o referido professor:

“7.2.4.5.3. Tal não é o caso de processos de beneficiamento, acondicionamento e reacondicionamento. Na montagem, pode ser possível fazer referência a um todo, sem que se mencionem as partes. Estas, entretanto, são plenamente localizáveis e individualizáveis, caracterizando, à toda prova, uma revenda.”

Dessa forma, caso se recorra ao Regulamento do IPI como fonte de sentido para a expressão *bens importados aplicados à produção*”, contida no art. 18 da Lei n. 9.430/96, apenas uma conclusão seria possível: a *blisterização* realizada pela NOVARTIS dos comprimidos importados *a granel* seria considerada industrialização *por acondicionamento*, mas não *produção* ou *transformação*. Por consequência, então, dever-se-ia aplicar o art. 18, “d”, “2” da Lei 9.430/96, que estabelece a margem de 20%.

Embora o caso concreto possa ser solucionado desse modo, não se pode deixar de registrar que esse expediente interpretativo não é hábil para a solução de todas as situações. Ocorre que significado da expressão “bens importados aplicados à produção” deve ser construído a partir da Lei n. 9.430/96 e dos propósitos da legislação de preços de transferência.

Nesse sentido, LUÍS EDUARDO SCHOUER² bem ilustra os riscos desse recurso à legislação do IPI sem a devida ponderação, *in verbis*:

“7.2.4.5.4. Nesse sentido, o termo ‘produção’ deve se restringir aos casos de ‘transformação’ e, ainda assim, nem sempre. Com efeito, nos termos da legislação do IPI, basta que um produto obtenha nova classificação fiscal para que se tenha uma transformação. Ocorre que, muitas vezes, se dão classificações fiscais diversas a produtos idênticos, conforme o estado em que se apresentem. Isso é muito comum para os produtos químicos. Ora, tal ‘transformação’ não implica se perca o produto, que continua plenamente localizável e, portanto, sujeito a ser revendido, tal como entende a fiscalização.”

Dessa forma, ainda que uma operação seja classificada para fins de IPI como “transformação”, não necessariamente deverá ser considerada “produção” para fins de preços de transferência. Não há comunicação obrigatória e necessária de tal jaez.

Ocorre que a legislação de preços de transferência, vigente à época dos fatos relacionados ao presente caso, adotou a margem de 60% considerando que o bem importado seria de tal forma alterado, representando apenas um dos insumos do produto final produzido, que o processo realizado pelo adquirente nacional lhe agregaria considerável valor. Daí a distinção da margem de 20% adotada pelo legislador quando se tratasse de bens importados revendidos e de 60% para a “hipótese de bens importados aplicados à produção”.

O caso dos autos evidencia tal questão. Ainda que a legislação do IPI classificasse a conduta do contribuinte como “transformação” (o que, como se viu, não é o caso, pois se trata de mero “acondicionamento”), o comprimido importado corresponde a 95% do produto final, de forma a ser razoável classificar a operação como mera *revenda*. Não seria razoável que, agregando-se tão pouco ao bem importado, ter-se-ia a migração de uma margem de 20% para uma margem de 60%.

Nesse cenário, foi acertada a decisão exarada por **unanimidade** pela Turma *a quo*, com destaque ao seguinte trecho:

“A respeito das operações praticadas pela contribuinte e consideradas pela fiscalização, relevante se faz o destaque de que, tanto os argumentos apresentados pelas próprias autoridades fiscalizatórias quanto a contribuinte/fiscalizada 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 blisters e caixas (embalagens primária e secundária).

A questão então que se impõem é a de verificar se as operações, da forma como realizadas, caracterizam, ou não, efetiva “produção” – como continuidade/finalização, do processo de industrialização iniciado no exterior -, ou se de mero acondicionamento para a comercialização no país.

Analisando todas as considerações apresentadas, e, de acordo com as normas regentes da matéria, entendo, com a devida vênia, assistir razão à contribuinte, 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.

Nessa linha, a par dos valorosos argumentos trazidos pela fiscalização, e, ainda, apresentados pela r. decisão de primeira instância ou mesmo nas razões aduzidas pela douta procuradoria, entendo que, na linha destacada pelas resposta de consultas trazidas pela contribuinte, 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 douta fiscalização.”

De fato, a conduta do contribuinte corresponde à **revenda**, em quantidades menores e com o acondicionamento exigido pelas normas sanitárias brasileiras, o mesmo bem importado a granel. Portanto, a recorrente agiu corretamente ao adotar, na apuração de ajustes para fins de preços de transferência, a margem de 20% prescrita pelo art. 18, “d”, “2” da Lei 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.

Pelo exposto, voto para negar provimento ao recurso especial interposto pela PFN, de forma a manter a correta decisão da Turma a quo, que afastou a indevida cobrança tributária em tela.

(Assinado digitalmente)

Luis Flávio Neto