



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18470.724098/2013-46
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.978 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de fevereiro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KION SOUTH AMERICA FABRICACAO DE EQUIPAMENTOS PARA ARMAZENAGEM LTDA.

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

Ano-calendário: 2010

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL20. CONCEITO E ALCANCE DOS TERMOS PRODUÇÃO E AGREGAÇÃO DE VALOR. ADEQUAÇÃO DO PRODUTO IMPORTADO PARA A VENDA NO MERCADO NACIONAL. SIMPLES OBSERVÂNCIA DE NORMAS E REGRAS DOMÉSTICAS. INOCORRÊNCIA DE ATIVIDADE PRODUTIVA.

Nos termos do art. 18, inciso II, alínea “d”, itens “1” e “2”, da Lei nº 9.430/96, na hipótese de *bens importados aplicados à produção*, emprega-se a metodologia específica do PRL60 para a obtenção do *preço parâmetro*, enquanto, nas demais hipóteses, inclusive a de revenda, adota-se o PRL20.

Considerar a ocorrência de *custo* para a identificação de atividade de *produção* - ou mesmo da *agregação de valor* - é indevido e equivocado, na medida em que se equipara conceitos distantes e distintos, extrapolando o devido alcance e o conteúdo jurídico das regras inseridas pelo Legislador dentro da norma antielisiva específica.

As adequações promovidas pela empresa nacional nos produtos importados visando, exclusivamente, à observância e ao respeito de normas jurídicas e regulamentos locais, que permitirão a sua venda no mercado brasileiro, não podem ser consideradas ou confundidas com etapa de *produção*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros

Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Livia De Carli Germano não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.978 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 18470.724098/2013-46

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PGFN em face do Acórdão nº 1301-003.497 (sessão de 21/11/2018) que deu provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte para aplicação do método PRL20 (Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL) no cálculo do preço parâmetro em relação a importações realizadas pelo Contribuinte de uma empresa vinculada situada no exterior. Nesse ponto, a ementa do julgado recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. CONCEITO DE PRODUÇÃO. PRL60.

É necessário que haja uma efetiva modificação dos bens importados, com uma agregação substancial, e não meramente residual de valor, com efetiva alteração de suas características e/ou utilização, para que se configure hipótese de aplicação do método do PRL60.

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 dessa nova decisão, a PGFN interpôs Recurso Especial de fls. 7178-7183 que foi admitido pelo despacho de Admissibilidade de fls. 7186-7190, cujos principais trechos reproduz-se a seguir:

[...]

Em 03/07/2019, o processo foi encaminhado à PGFN para ciência do Acórdão nº 1301-003.950, que rejeitou os embargos de declaração apresentados contra o acórdão anteriormente mencionado. Nos termos do art. 23, §§ 8º e 9º, do Decreto nº 70.235/72, a PGFN seria considerada intimada ao término do prazo de trinta dias contados da data acima referida, mas antes disso, em 26/07/2019, o referido órgão apresentou tempestivamente o recurso especial cuja admissibilidade está sendo agora examinada.

A PGFN alega que houve divergência na interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a aplicação do método do PRL-60.

Para a admissibilidade do recurso, foram apresentados os seguintes argumentos:

DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

- o Colegiado *a quo* defendeu que não existe motivo que justifique a vedação da utilização do método PRL20% ao presente caso, pois o procedimento realizado pela recorrida não agrega valor substancial ao custo dos bens importados;

- por outro lado, para a 1ª Turma da CSRF, a existência de agregação de valor ao custo dos bens importados, por si só, inviabiliza a aplicação do PRL20%, cuja sistemática de cálculo diverge da do PRL60% justamente pela ausência desse fator;

- eis a ementa do acórdão paradigma, reproduzida na forma do art. 67, §9º do RICARF:

Processo nº 16561.000076/2008-85

Recurso nº Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9101-002.316 – 1ª Turma

Sessão de 03 de maio de 2016

Matéria IRPJ/CSLL

Recorrente NOVARTIS BIOCÊNCIAS S.A.

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2006, 2007, 2008

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AGREGAÇÃO DE VALOR. MÉTODO PRL 20. NÃO APLICAÇÃO.

Descabe a aplicação do método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento (PRL 20) nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens importados. Recurso Especial do Contribuinte Negado. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

- para deixar mais clara a divergência, segue trecho do Voto do Relator:

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

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

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

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

- no caso dos autos, é inequívoco que houve uma agregação no custo dos bens importados. A decisão recorrida considerou apenas que não ocorreu uma agregação substancial no valor. Diante desse entendimento, afastou o método PRL60%. Para o paradigma, não importa o tipo e valor da agregação, se essa ocorre, automaticamente o método PRL20% está afastado;
- a similitude fática existe, da mesma forma que a divergência de interpretação da mesma tese jurídica, pelo que cabe a esta e. Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar, então, qual a posição correta;
- desse modo, resta evidenciada a divergência jurisprudencial.

[...]

Realmente, enquanto o acórdão recorrido defendeu que não existe motivo que justifique a vedação da utilização do método PRL20% ao presente caso, pois o procedimento realizado pela recorrida não agrega “valor substancial” ao custo dos bens importados; o paradigma entendeu que a existência de agregação de valor ao custo dos bens importados, por si só (qualquer agregação, independentemente de ela ser substancial ou não), inviabiliza a aplicação do PRL20%, cuja sistemática de cálculo diverge da do PRL60% justamente pela ausência desse fator.

O Contribuinte foi cientificado das decisões em 31/10/2019 (fl. 7196), incluindo o Despacho de Admissibilidade do Recurso Fazendário, e em 12/11/2019 (fls. 7197-7198) apresentou Contrarrazões de fls. 7199-7212 ao Apelo da PGFN, aduzindo, em apertada síntese:

- Preliminarmente requer o não conhecimento do Recurso da PGFN, uma vez que paradigma colacionado pela PGFN não guardaria similitude fática com o acórdão recorrido. Nesse sentido, aduz que o Recurso Fazendário afirma que as mercadorias importadas teriam sido submetidas a uma última etapa de produção em território nacional que representaria agregação de valor ao produto;
- Argumenta ainda que à época dos fatos geradores a legislação sequer falava em “agregação”, mas sim em “produção”, transcrevendo o art. 18, inciso II, “d”, “1”, da Lei nº 9.430/96;
- Destaca ainda que no acórdão recorrido a *ratio legis* utilizada seria distinta, distinguindo os conceitos de “produção” e “industrialização”;
- Arremata ainda que a documentação acostada aos autos comprovaria que ocorreria a simples revenda das mercadorias importadas, e que, ao produto adquirido pronto/acabado seriam realizados acréscimos pontuais, como, por exemplo, itens de segurança exigidos pela legislação brasileira (colocação de suporte para extintor, farol, buzina), não havendo que se falar em aplicação dos bens à produção, e, conseqüentemente, da aplicação do PRL60.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

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

O Contribuinte foi intimado acerca do Apelo Fazendário e do Despacho que o admitiu e apresentou Contrarrazões questionando o conhecimento do recurso, em especial aduzindo que paradigma e recorrido não teriam analisado situações fáticas semelhantes, não sendo, portanto, possível se falar em divergência interpretativa, bem como o reexame do caso pela CSRF implicaria reanálise de conjunto probatório, o que estaria fora de sua competência regimental.

Compulsando os autos, entendo não lhe assistir razão.

Em primeiro lugar, há de ressaltar que os acórdãos recorrido e paradigma interpretaram a mesma legislação (art. 18, inciso II, “d”, “1”, da Lei nº 9.430/96) sob circunstâncias fáticas muito semelhantes. Isso porque nos dois acórdãos examinam-se casos em que foi agregado valor a produtos importados, ainda que sem alterar a característica do produto importado e revendido, sendo que, em ambos os julgados, a agregação de valor levada a efeito se deu por exigências de normas brasileiras (DENATRAN, no caso do recorrido, e, relativamente ao paradigma, nas palavras do relator do voto condutor de tal aresto, “*Acondicionar bens importados para revenda significa viabilizar a sua comercialização na forma das normas pertinentes, como, no caso, alocando-os em embalagens primárias, secundárias, blísteres e caixas de papelão, e adicionando-lhes bulas e lacres, **tudo segundo especificações técnicas do órgão fiscalizador competente***”).

Desse modo, além de tratar de situações fáticas similares, com as mesmas nuances de relevo, enquanto no paradigma entendeu-se que a agregação de valor ao bem importado caracteriza produção para fins da aplicação método PRL60 de que trata a redação original do art. 18, inciso II, “d”, “1”, da Lei nº 9.430/96, o acórdão recorrido, de modo absolutamente divergente, concluiu que é necessária “*uma efetiva modificação dos bens importados, com uma agregação substancial, e não meramente residual de valor, com efetiva alteração de suas características e/ou utilização, para que se configure hipótese de aplicação do método do PRL-60*”.

Desse modo, resta configurada a divergência suscitada pela PGFN, razão pela qual encaminho meu voto para CONHECER do Recurso Especial.

2 MÉRITO

Em que pese eu ter participado do julgamento do Acórdão recorrido, e após reexame da matéria, agora na condição de relator, assim como em decorrência de minhas percepções em novos julgamentos dos quais participei, entendo que o Recurso Especial da PGFN deva ser provido, reformando-se o decidido na turma julgadora *a quo*.

Isso porque, com a agregação de valor, 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.

Nesse sentido, acompanho os fundamentos do paradigma indicado pela PGFN em seu recurso, e adoto como razões de decidir o voto vencedor 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 os método PRL 60 com o fundamento de que a atividade produtiva do contribuinte teria agregado valor aos bens importados, conforme o seguinte excerto (fls. 709):

Conforme explicitado no § 9º do art. 12 da IN 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:

- 1 - 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 n.º 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 n.º 9.493, de 1997)

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

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

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

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

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

Tenho conhecimento de que há, neste tribunal administrativo, várias decisões no sentido de não considerar como atividade de produção a alteração no acondicionamento de medicamentos, no que foi muitas vezes referido como "blisterização". Todavia, a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem adotando entendimento diferente, conforme os Acórdãos n.º 9101-002.198, de

02/02/2016, e Acórdão nº 9101-002.840, de 12/05/2017, cujas ementas seguem parcialmente transcritas, respectivamente:

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ADOÇÃO OBRIGATÓRIA. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. PROCESSO DE PRODUÇÃO. O processo de blisterização e a embalagem em caixas de papelão dos medicamentos importados a granel para venda no mercado interno constitui-se em uma última etapa do processo de produção, agregando valor ao produto e vinculando a apuração do ajuste de preço de transferência ao método PRL60, em detrimento do método PRL20, utilizável apenas e tão somente nos casos de simples revenda da mercadoria importada. Recurso Especial do Procurador Provido.

ACONDICIONAMENTO PARA FINS COMERCIAIS. PRL 60. APLICÁVEL.

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

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

3 CONCLUSÃO

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

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-005.978 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 18470.724098/2013-46

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator Designado

Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto do I. Relator, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no que tange ao mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, que trata do art. 18, inciso II, alínea “d”, itens “1” e “2”, da Lei nº 9.430/96, para se determinar o alcance e a conceituação do termo *produção* para a aplicação do PRL20 – ao invés do PRL60 – registro aqui a posição que restou vencedora.

De início, valioso conferir os termos do dispositivo sob escrutínio:

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.

(destacamos)

Conforme anunciado e se extrai do voto vencido, a *celuma* do caso reside no alcance e no conteúdo do termo “*produção*” – mesmo se considerado em conjunto com a locução “*valor agregado*”, desconsiderando o debate desta também estar ou não albergada na norma legal acima citada. Registre-se que a validade de normativos infralegais, *per si*, estão fora do debate desse caso, sendo dispensável para a resolução da demanda, que – muito corretamente – está adstrita apenas a norma de hierarquia kelseniana estritamente legal.

Discordando, respeitosa e frontalmente, do entendimento adotado pelo I. Relator, temos que lá que, primeiro, adotou-se um critério de aumento do custo do produto final pela

atividade procedida no Brasil, antes da revenda, como elemento de identificação de aplicação à *produção* e de *agregação de valor*.

Ora, *agregar valor*, por meio de processo de *produção* de um determinado produto, em nada se confunde ou é sinônimo de sofrer um *custo* na fabricação deste.

Agregação de valor é uma figura comercial, mercantil e econômica, que, em suma, se traduz no ato de vinculação de determinados elementos, materiais ou imateriais, ao bem e à condição de sua titularidade, visando ampliar, junto ao mercado consumidor, a ideia de benefício ou vantagem na sua aquisição, o que *poderia* justificar a prática de um preço mais elevado na sua venda.

Já o *custo* é um conceito amplo das Ciências Contábeis, que pode ser definido como o dispêndio com bens ou serviços utilizados para produção de outros bens ou serviços. E, inclusive por sua grande abrangência, este se desdobra em diversas naturezas e modalidades.

Se determinado equipamento fabricado na Alemanha tem escrito na sua lateral – no complexo e ingrato idioma de Goethe – *leia o manual de instruções antes de usar* e, chegando em terras brasileiras, obedecendo ao Direito do consumidor, adiciona-se, sobre o mesmo local da inscrição original, um adesivo com a tradução dessa mensagem para o português, pode se dizer que, antes, o bem não estava *produzido*? Pode se dizer que houve *agregação de valor*? Certamente, não. Todavia, dentro da mesma certeza, tal adesivo representou *custo* ao revendedor nacional.

Assim, é indevido e equivocado equiparar, *fusionar* ou mesmo aproximar tais conceitos – abissalmente distantes e distintos - de modo que, quando assim se procede, na verdade, está se extrapolando o devido alcance e o conteúdo jurídico dessas regras *postas* pelo Legislador dentro dessa norma antielisiva específica.

Respalando academicamente tal conclusão de *distinção* conceitual, confira-se a lição do Prof. Luís Eduardo Schoueri¹:

7.5.3 Em segundo lugar, não faria muito sentido supor que o legislador queira dizer "custo" com a expressão "valor agregado". A expressão "custo" é precisa e conhecida o suficiente para não necessitar de uma substituta. Se o legislador

¹ Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3. ed. rev. e atual. -- São Paulo : Dialética, 2013. p. 229.

queria dizer custo, com certeza usaria essa expressão e não outra que pudesse causar confusão.

7.5.4 Ademais, a expressão "valor agregado no País" que constava da lei, indicava uma intenção de separar o valor de um bem importado, do valor somado a ele no Brasil. Tudo o que não fosse "agregado no País" ao bem, portanto, seria algo que comporia o seu próprio custo.

Além disso, no presente caso, diferente do v. Acórdão nº 9101-004.833, sequer ocorreu a modificação na *apresentação do produto* ao consumidor. *In casu*, foram inseridos nos veículos importados, para permitir a revenda, itens de segurança, legalmente exigidos no Brasil (que variam, internacionalmente, de acordo as normas da jurisdição onde a (re)venda será efetuada – motivo pelo qual isso não é feito no exterior).

Ora, como um suporte de encaixe de extintor e até o próprio equipamento de combate ao fogo vai completar a *produção* - e *agrega valor* na precificação - de um veículo automotor? Diferente de uma eventual instalação de revestimento de couro sobre o estofado originalmente vindo de *além-mar* - ou de um garfo alongado, feito de liga alumínio, em empilhadeiras – o bem a ser revendido já possui todas as suas características funcionais e o consumidor não vai decidir pagar mais em razão do *belíssimo* e *sofisticado* suporte, e o corresponde extintor, inseridos no veículo – mais ainda porque a presença destes itens é *padrão*, decorrente apenas de norma regulatória.

Posto isso, as adequações promovidas pela empresa nacional nos produtos importados, visando, exclusivamente, à observância e ao respeito de normas jurídicas e regras locais, que permitirão a sua regular (re)venda no mercado brasileiro, não podem ser consideradas ou confundidas com etapa de *produção*.

Desse modo, correta está a aplicação do Método PRL20 aos fatos colhidos pela Fiscalização nessa demanda.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo o v. Acórdão nº 1301-003.497.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator Designado

Fl. 15 do Acórdão n.º 9101-005.978 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 18470.724098/2013-46

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator no conhecimento do recurso especial da PGFN por observar que o paradigma n.º 9101-002.316 trata a questão sob a ótica formal, sem adentrar a circunstância específicas da agregação de valor ao produto ali sob análise. Veja-se o que consta de seu voto condutor:

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

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

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

A referência aos acréscimos feitos ao produto em razão de *especificações técnicas do órgão fiscalizador competente* permite concluir que a mesma decisão seria aplicável ao presente caso, no qual o entendimento favorável à Contribuinte está pautada no conceito de industrialização, a partir do qual se afirma *necessário que haja uma efetiva modificação dos bens importados, com uma agregação substancial, e não meramente residual de valor, com efetiva alteração de suas características e/ou utilização, para que se configura hipótese de aplicação do método do PRL60.*

Note-se, inclusive, que os precedentes mencionados no voto condutor do acórdão recorrido são, justamente, de casos de blisterização:

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.

(Acórdão CARF nº 1301-000.995, Rel. Carlos Augusto de Andrade Jenier)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

1 Conforme se verifica da análise dos elementos contidos nos autos, o simples processo de “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.

2 Tal procedimento, conforme se verifica, é exigência para a comercialização do produto importado no mercado interno, não compreendendo, dessa forma, qualquer ato de aplicação do produto importado na produção. (...)

(Acórdão CARF nº 1402-002.296, Rel. Cons. Leonardo Pagano)

Sob estas premissas, o voto condutor do acórdão recorrido irá apenas agregar que a classificação tarifária de saída foi a mesma adotada na importação dos produtos, para assim concluir que não houve *atividade de “produção”*.

A divergência é patente: enquanto o paradigma tem em conta a agregação de valor, sem vir *ao caso se muito ou pouco*, o recorrido a descaracterização do produto em razão dos acréscimos promovidos.

Assim, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

No mérito, esta Conselheira acompanha integralmente o I. Relator, reiterando os votos vencidos declarados nos recentes acórdãos nº 9101-005.802 e 9101-005.803.

Deve, portanto, ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA