



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16643.720045/2014-82  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-005.802 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 5 de outubro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL.  
**Interessado** WYETH INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA.

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

Ano-calendário: 2011

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.

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.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, os conselheiros Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli. 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, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de 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).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 9908/9917), interposto pela Fazenda Nacional, ao amparo dos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

A insurgência se refere à decisão proferida no Acórdão de Recurso Voluntário n.º 1201-002.637 (fls. 1077/1090), em sessão plenária de 18/10/2018, por meio do qual o Colegiado da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator, vencidas as conselheiras Eva Maria Los e Carmen Ferreira Saraiva, que davam parcial provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Eva Maria Los.

A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2011

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.

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.

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

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

O processo foi encaminhado à PGFN em 21/10/2019 (Despacho de Encaminhamento à fl. 1111). De acordo com o disposto no art. 79, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, com a redação da Portaria MF n.º 39, de 2016, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 20/11/2019. Em 28/11/2019, tempestivamente, foi interposto o Recurso Especial (Despacho de Encaminhamento à fl. 1132).

Da Fazenda Nacional

A Fazenda aponta divergência de interpretação da legislação tributária quanto à aplicação do PRL60 no cálculo dos preços de transferência, nos casos de colocação de embalagem pelo importador.

A r. presidência da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF deu seguimento ao especial nos seguintes termos:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.**

No caso do acórdão recorrido, ao examinar a decisão de primeira instância que considerou correta a aplicação do PRL60 no cálculo dos preços de transferência, nos casos de agregação de valores antes da revenda, o colegiado afastou a aplicação do método PRL60 com fundamento no entendimento de que *“a revenda não deixa de existir em face da mera agregação de valor, cuja origem pode variar, mas pouco importa para definição do método de controle do transfer pricing”* pois que *“o critério “mera agregação de valor”, previsto apenas na IN e utilizado como fundamento legal no Auto de Infração e na decisão de piso, não está em conformidade com a lei”*. Veja-se excerto do voto condutor:

Da desqualificação do PRL20

A aplicação do método PRL20 foi parcialmente desqualificada pela fiscalização, que recalculou os preços de transferências de 10 (dez) medicamentos importados, apoiada na premissa de que a agregação de valores antes da revenda propriamente dita afastaria a possibilidade do método utilizado pelo contribuinte.

Sustenta, assim, que a mera adição de qualquer valor ao custo de importação, independente de sua natureza, demandaria a aplicação do PRL de margem de 60%.

A Recorrente, por sua vez, reitera seu entendimento acerca da correção do método PRL20, insistindo no argumento de que a simples agregação de valor não se confunde com aplicação do bem na produção.

Aduz, ainda, que jamais poderia uma Instrução Normativa criar restrições não previstas na lei.

Ressalta, ademais, que por se tratarem os preferidos produtos importados de medicamentos, há gastos inerentes de selos de qualidade e acondicionamento que impactam diretamente o custo final da mercadoria revendida, mas que não se confundem com atividades de produção.

Ao enfrentar a questão, a DRJ, omitindo-se quanto à apreciação do argumento de ilegalidade da IN, optou por considerar válida a desqualificação do PRL20 com base na interpretação literal do referido artigo 12, § 9º, da IN SRF nº 243/2002:

[...]

Após citar esse dispositivo, assim conclui a decisão ora recorrida:

[...]

DA ANÁLISE ESPECÍFICA DOS ITENS AUTUADOS

[...]

De fato, na colocação de embalagem, 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.**

[...]

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

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

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

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

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

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

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

No que se refere ao primeiro paradigma (9101-002.417), a mesma matéria foi apreciada, e, em que pese ter sido destacada no voto a ocorrência da blisterização, é claro o entendimento do colegiado pela legalidade da IN 243/2002 e pela aplicação do método PRL60 quando há alteração da apresentação do produto importado pela colocação da embalagem, se não destinada apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento/recondicionamento). Confira-se trecho do voto condutor:

A respeito desse assunto, já me manifestei recentemente por ocasião do acórdão n.º 9101002.198, de 2 de fevereiro de 2016, nos seguintes termos:

[...]

Com efeito, o conceito de produção equivale ao de fabricação ou industrialização. Já o conceito de industrialização, de longa data, está consignado no Regulamento do IPI, encontrando seu fundamento nas Leis n.º 5.172/1966 (CTN) e n.º 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 n.º 7.212/2010 que revogou o Decreto n.º 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 n.º 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei n.º 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 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.

[...]

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

(Grifei)

Em relação ao segundo paradigma (n.º 9101-003.503) verifica-se a adoção do mesmo entendimento expresso no trecho acima transcrito, qual seja, de que a colocação de embalagem justifica a aplicação do método PRL60. Confira-se, nesse sentido, excerto do voto condutor:

I. Bens importados aplicados ou não à produção. Desclassificação do PRL20 e adoção do PRL60. Admissibilidade e Mérito. RE da PGFN.

Nos presentes autos discute-se matéria de direito, e não de fato. Ou seja, cabe analisar se, a partir do momento em que o insumo importado passa por um procedimento de embalagem, independente da natureza ou complexidade do processo, pode-se concluir que se consumou uma modificação do estado do produto, nos termos da legislação tributária, suficiente para afastar a aplicação do método PRL20 e adoção do PRL60, utilizado, na hipótese de bens importados aplicados à produção.

[...]

Passo ao exame do mérito.

Vale transcrever o art.18 da Lei n.º 9.430, de 1996 (redação vigente à época da

autuação), na parte que interessa à lide:

[...]

**Fato incontroverso é que os produtos em análise submeteram-se a processo de colocação de embalagem.**

[...]

O processo de embalagem do produto é fundamental para a apreciação do presente caso. Na realidade, é o cerne da autuação fiscal. Observa-se que a colocação das embalagens para os produtos é confirmada pela própria Contribuinte.

Na mesma medida, **é incontroversa a agregação de valor. E a autoridade julgadora administrativa não dispõe de margem de discricionariedade para dizer que, a depender do "peso" da agregação do valor, poder-se-ia entender que o bem não teria sido aplicado à produção nos termos do art. 18 da Lei n.º 9.430, de 1996.**

A matéria em debate já foi tratada pelo presente Colegiado, pelos Acórdãos n.º 9101002.198 (sessão de 1º/2/2016, "NOVARTIS"), n.º 9101002.316 (sessão de 3/05/2016, "NOVARTIS"), e 9101002.416 e 9101002.417 (sessão de 17/08/2016, "PFIZER"), e mais recentemente, em processo da mesma Contribuinte dos presentes autos, no Acórdão n.º 9101002.952 (sessão de 03/06/2017).

Foram precisamente situações no qual se discutiu se o processo de embalagem do insumo importado é suficiente para caracterizar a agregação do valor e a aplicação do bem à produção.

[...]

**Dessa maneira, diante do fato incontroverso de que os produtos passaram por processo de embalagem, e que demonstra a agregação do valor de maneira incontestável, cabe ser restabelecida a autuação fiscal.**

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da PGFN.

II. IN SRF n.º 243, de 2002 x Art. 18 da Lei n.º 9.430, de 1996. RE do Contribuinte.

[...]

**Portanto, não há que se falar em ilegalidade na IN SRF n.º 243/2002**, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido.

(Grifei)

Tem-se, portanto, evidenciado o dissenso jurisprudencial alegado, uma vez que, discutida a aplicação do PRL60 no cálculo dos preços de transferência, nos casos de colocação de embalagem pelo importador, o colegiado recorrido concluiu pela ilegalidade da IN SRF n.º 243/2002 e pela adequação da adoção do método PRL20, em lugar do método PRL60, ao passo que, nos casos dos dois paradigmas apontados, os colegiados apreciaram a mesma matéria, a partir de situações semelhantes à tratada no acórdão recorrido, mas, em relação ao tema em tela, divergiram da decisão ora atacada, pois entenderam que restou caracterizada a agregação de valor antes da revenda e decidiram pela adoção do método PRL60, tendo reconhecido a legalidade da citada IN.

(...)

Diante do exposto, com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão da matéria **aplicação do PRL60 no cálculo dos preços de transferência, nos casos de colocação de embalagem pelo importador.**

**Encaminhe-se à Unidade de Origem da RFB**, para cientificar o sujeito passivo do Acórdão de Recurso Voluntário n.º 1201-002.637 (fls. 1077/1090), do Acórdão de Embargos n.º 1201-003.153 (fls. 1106/1110), do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 1112/1131) e do presente despacho, assegurando-lhe o prazo de

quinze dias para oferecer Contrarrazões, conforme o disposto no art. 69, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. **Após, encaminhe-se ao CARF**, para prosseguimento.

No mérito, alega 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**. Tal compreensão pode ser extraída do próprio texto legal, que associa a aplicação à produção à existência de algum valor agregado decorrente (art. 18, II, d, 1., da Lei 9.430/96), mas não faz qualquer associação entre aplicação à produção e transformação do bem.

Sustenta ser evidente que no presente caso, como em geral nas embalagens para medicamentos, também está presente a agregação de valor, mediante a necessária intervenção de mão-de-obra e equipamentos, para adequar a apresentação dos comprimidos à legislação brasileira (em especial à lei nº. 6.370/76, que disciplina as matérias de vigilância sanitária, na qual está inserida a comercialização de medicamentos), em geral acondicionando, adicionando bula e colocando selo de segurança, que trazem confiabilidade ao produto.

Intimado do Recurso Especial, o contribuinte sustenta que além de restringir as hipóteses de aplicação do PRL 20 apenas às hipóteses de revenda de bens (e não mais a todas as demais hipóteses em que não houvesse produção local), a IN 243/02 acabou por incluir dispositivo adicional, também inexistente na Lei 9.430/96, que inova em relação ao texto legal para limitar a aplicação do PRL 20 às situações em que não há “agregação de valor” aos bens importados.

As orientações gerais vigentes à época em que foram realizadas as importações (2011) declaravam ser aplicável o método PRL 20 na hipótese de mero acondicionamento ou reacondicionamento. A Recorrida destaca haver orientações gerais vigentes em 2011 na forma de: (i) jurisprudência administrativa majoritária do Primeiro Conselho de Contribuintes (atual CARF); e (ii) Solução de Consulta e publicação “Perguntas e Respostas”, da Receita Federal do Brasil (atos públicos de caráter geral).

Somente quando ocorre a produção de um novo bem, a partir do insumo importado, é que se torna aplicável o PRL 60 da Lei 9.430/96. Para as “demais hipóteses”, ou mesmo quando não é produzido um “novo bem”, como expressamente determinam o texto legal e a própria IN 243/02, o controle de preços de transferência deve ser feito pelo PRL 20, mesmo que o produto importado sofra procedimentos de acondicionamento ou reacondicionamento que representem alguma agregação de valor no Brasil.

É o relatório no que reputo essencial.

## Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

*Recurso especial da Fazenda Nacional*

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, acima transcrito, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste E. Conselho.

A análise do acórdão recorrido e do acórdão paradigma demonstra que ambos tratam da aplicabilidade ou não da PRL-20 nos casos de colocação de embalagem pelo importador. Enquanto no acórdão recorrido decidiu-se pela aplicação do PRL-20, no acórdão paradigma decidiu-se por sua não aplicação.

Por tal razão, o recurso especial deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

#### Recurso especial da Fazenda - Mérito

No mérito, a discussão gira em torno à aplicação do art. 18 da Lei n. 9.430/96:

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: (Vide Medida Provisória n.º 478, de 2009)

(...)

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: (Redação dada pela Lei n.º 9.959, de 2000)
  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**; (Redação dada pela Lei n.º 9.959, de 2000)
  2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Redação dada pela Lei n.º 9.959, de 2000)

Neste aspecto, é importante determinar o conceito de produção para determinar se este conceito engloba ou não o acondicionamento.

A Recorrente sustenta que seja em face do valor agregado pelo processo de embalagem, seja pela evidência de que os bens importados foram submetidos a uma última etapa do processo produtivo dentro do país, é impossível, na hipótese, o cálculo dos ajustes de preços de transferência pelo PRL-20. Assim, nenhum reparo há que se fazer ao trabalho feito pela autoridade fiscal que, adequadamente, adotou o método PRL-60 para determinação do preço parâmetro.

Contudo, conforme bem explicita a contribuinte diferentemente do termo “industrialização”, que é definido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), não há, na legislação de preços de transferência (ou em qualquer dispositivo da legislação aplicável ao imposto sobre a renda), a definição do termo “produção”.

Transcrevo por entender relevante o conceito adotado pelo voto condutor no acórdão recorrido:

Por "produção" deve-se entender "a soma de coisas manufaturadas ou produzidas pelo homem, pela transformação da matéria-prima em várias utilidades de outra espécie" (SILVA, 2007, p. 1106).

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

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

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

Sobre a matéria, e como bem observou a Recorrente, é digna de nota a exposição de Paulo de Barros Carvalho (2005):

*[...] inexistente incompatibilidade entre o método do preço de revenda e a circunstância de haver produção local, quando esta não altera as particularidades do bem importado. O conceito de "revenda" não exclui o de "industrialização".*

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

No âmbito jurisprudencial, restou assentado no antigo 1 Conselho de Contribuintes que o fato de haver agregação de valores ao produto importado não resulta em afirmar que os mesmos passaram por processo de industrialização ou que foram aplicados na produção de um produto final. O critério utilizado pela lei n.º 9.430/96 que impossibilita a utilização do PRL 20 refere-se a aplicação do produto importado na "produção", e isto não foi verificado na hipótese dos autos. (Acórdão 105.17210. Sessão de 17 de setembro de 2008.)

Cumprido invocar, ainda, os fundamentos do Acórdão 1402001.467, de 08/10/2013, da lavra do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, que ora transcrevo:

*Vê-se que a lei estabelece a utilização do método PRL60 na hipótese de agregação de valor resultante de bens importados aplicados à produção. O ato normativo por sua vez menciona a agregação de valor de forma genérica o que poderia induzir ao entendimento de que qualquer agregação descaracterizaria o processo de revenda.*

*Não se pode olvidar que uma Instrução Normativa regula a forma de aplicação da lei que lhe deu origem. Sendo assim, por óbvio que não deve haver incompatibilidade entre elas. Se a lei formal estabelece um regramento de forma restritiva, não cabe ao ato normativo ampliar esse alcance. Na mesma linha, é grande o risco de agressão à lei quando a Instrução Normativa restringe o alcance de dispositivo legal de caráter abrangente.*

*Sobre esse prisma, entendo que a agregação de valor mencionada no § 9º, da IN/SRF n.º 243/2002 só pode ser interpretada como aquela relacionada à aplicação do bem importado ao processo produtivo. Por definição legal, não é o valor da agregação que define o método mas de que forma ela ocorreu.*

A exposição de motivos da Lei n.º 9.959/2000, que modificou a Lei n.º 9.430/96 e introduziu o método PRL60, traz com clareza:

(...)

5. O artigo 2º admite, para fins de controle de preços de transferência, a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro PRL, nos casos de importação de bens, serviços ou direitos empregados, utilizados ou aplicados na produção de outros bens, serviços ou direitos. Estabelecendo-se para tanto uma margem de lucro de sessenta por cento.

(...)

Nesse ponto, concordo com a recorrente quando afirma que generalizar o alcance da agregação de valor para definir o método de ajuste adequado tornaria quase impraticável a utilização do PRL20.

Cabe então avaliar se o processo de colocação de embalagem, pois é essa a atividade sob exame, caracterizaria a utilização do bem no processo produtivo.

Em primeiro lugar, convém esclarecer que entender ou não o processo de embalagem como industrialização mostra-se irrelevante no presente caso. Não está em discussão a definição legal para efeito de incidência do IPI, mas sim os efeitos da colocação de embalagem como modificadora do estágio original do bem e o impacto na margem de lucro daí decorrente.

Na análise feita pela Fiscalização no procedimento fiscal e corroborada na diligência, a autoridade lançadora enfatiza a agregação de valor para justificar a desqualificação do método PRL20.

Com já esclarecido acima, tal hipótese, por si só, não daria ensejo à utilização do método PRL60.

Quanto à utilização do bem no processo produtivo, o Fisco baseou-se nos registros contábeis onde haveria uma mudança de codificação do bem após o embalamento o que implicaria na assunção, pelo sujeito passivo, de que o produto original teria se transformado em outro com características distintas.

Com todo respeito que merece a autoridade lançadora pelo exaustivo trabalho de levantamento e verificação de dados, penso que tal entendimento está na esfera da hipótese.

Até porque poder-se-ia supor que a forma de registro do sujeito passivo envolve questões de controle interno.

Em função da matéria sob exame, caberia um aprofundamento da diligência com verificações que permitissem em primeiro lugar a descrição do processo de embalagem para cada um dos produtos

avaliados e como consequência uma avaliação precisa quanto à caracterização ou não desse procedimento como modificador do estado original do bem.

*Ratifica-se: a questão aqui tratada não é de direito mas fática. A colocação de embalagem pode ou não implicar na alteração do estado original do bem de forma a justificar a utilização do método PRL60 para ajuste dos preços de transferência. No presente caso, tratando-se de indústria farmacêutica essa possibilidade é até mais significativa. Entretanto, nem a ação fiscal nem o procedimento de diligência lograram trazer elementos de prova suficientes a demonstrarem essa circunstância, que representava a questão primordial a ser dirimida nos autos.*

*Do até aqui exposto, voto por dar provimento ao recurso nessa parte e cancelar a exigência decorrente da aplicação do método PRL60, exceto no que se refere ao produto Lisinopril, pois nesse caso a viabilidade do método PRL60 foi admitida pela recorrente.*

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

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

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

Não há reparos a serem feitos! Concordando com os termos do acima transcrito, Luís Eduardo Schoueri 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.”

“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.”

Verifica-se ainda que esse era o entendimento adotado pela própria RFB no perguntas e respostas:

“Pergunta 044: Segundo previsão do §1º do art. 4º da IN SRF nº 243, de 2002, o PRL com margem de lucro de 20% (vinte por cento) não pode ser utilizado quando o produto importado houver sido adquirido para emprego na produção de outro bem. É possível a utilização do PRL nas hipóteses de acondicionamento ou reacondicionamento de produto importado?

Resposta: Sim, o exclusivo acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem, serviço ou direito, razão pela qual pode-se utilizar o PRL com margem de vinte por cento nestas hipóteses.”  
(não destacado no original)

Por todos estes motivos, estou convencido do acerto do acórdão recorrido no que aplicou a PRL-20.

Ante todo o exposto, voto por CONHECER e NEGAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

## **Declaração de Voto**

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em seus fundamentos e conclusão para CONHECER do recurso especial da PGFN, por entender que o exame de admissibilidade do recurso especial bem demonstra o dissídio jurisprudencial que demanda solução, ao assim expor:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

No caso do acórdão recorrido, ao examinar a decisão de primeira instância que considerou correta a aplicação do PRL60 no cálculo dos preços de transferência, nos casos de agregação de valores antes da revenda, o colegiado afastou a aplicação do método PRL60 com fundamento no entendimento de que “a revenda não deixa de existir em face da mera agregação de valor, cuja origem pode variar, mas pouco importa para definição do método de controle do transfer pricing” pois que “o critério “mera agregação de valor”, previsto apenas na IN e utilizado como fundamento legal no Auto

de Infração e na decisão de piso, não está em conformidade com a lei”. Veja-se excerto do voto condutor:

[...]

No que se refere ao primeiro paradigma (9101-002.417), a mesma matéria foi apreciada, e, em que pese ter sido destacada no voto a ocorrência da blisterização, é claro o entendimento do colegiado pela legalidade da IN 243/2002 e pela aplicação do método PRL60 quando há alteração da apresentação do produto importado pela colocação da embalagem, se não destinada apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento/recondicionamento). Confira-se trecho do voto condutor:

[...]

Em relação ao segundo paradigma (nº 9101-003.503) verifica-se a adoção do mesmo entendimento expresso no trecho acima transcrito, qual seja, de que a colocação de embalagem justifica a aplicação do método PRL60. Confira-se, nesse sentido, excerto do voto condutor:

[...]

Tem-se, portanto, evidenciado o dissenso jurisprudencial alegado, uma vez que, discutida a aplicação do PRL60 no cálculo dos preços de transferência, nos casos de colocação de embalagem pelo importador, o colegiado recorrido concluiu pela ilegalidade da IN SRF nº 243/2002 e pela adequação da adoção do método PRL20, em lugar do método PRL60, ao passo que, nos casos dos dois paradigmas apontados, os colegiados apreciaram a mesma matéria, a partir de situações semelhantes à tratada no acórdão recorrido, mas, em relação ao tema em tela, divergiram da decisão ora atacada, pois entenderam que restou caracterizada a agregação de valor antes da revenda e decidiram pela adoção do método PRL60, tendo reconhecido a legalidade da citada IN.

Vale notar que a decisão contrária à Fazenda no acórdão recorrido está pautada na interpretação da legislação tributária de regência, que resultou na distinção entre “produção” e “agregação”, e consequente afirmação da ilegalidade da regulamentação que fez equivaler os efeitos destes dois processos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

É certo que o voto condutor do acórdão recorrido traz críticas à investigação fiscal, mas isto sob a ótica de que produção é distinta de agregação, e que a averiguação, apenas, da existência de agregação é insuficiente para negar ao sujeito passivo a utilização do PRL 20. Veja-se:

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

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

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

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

Ao contrário do que quer fazer crer a fiscalização e a DRJ, não é todo valor agregado que corresponde a insumo. Este entendimento, ou seja, este critério jurídico que foi empregado está equivocado e em desconformidade com o texto legal, o que macula o lançamento.

Na área farmacêutica, aliás, a Recorrente comprovou que há sérias imposições, desde embalagens, rótulos e selos de qualidade, que demandam gastos internos adicionais para adequação às regras regulamentares e de mercado e que, com a devida vênia, estão longe de caracterizar produção em sentido técnico e jurídico.

Curioso notar, nesse contexto, que da planilha que serviu de norte ao trabalho da fiscalização (Anexos 3 e 4 arquivos não pagináveis), percebe-se que a maioria dos produtos correspondem há mais de 80% do bem acabado. Assim por exemplo, a principal importação do medicamento que deu mais ajuste (F1607 - DRAGEA RAPAMUNE 1MG) corresponde a 97% do produto final. Já o segundo item que proporcionou maior adição (F1608 - DRAGEA RAPAMUNE 2MG), o principal lote importado representa 96% do produto acabado. E o terceiro produto, (F1591 - MINESSE 24CP) sendo que os três correspondem a 75% do ajuste total, o percentual é de 83%.

---

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

Assim sendo, e apenas a título de argumentação, entendo que esses percentuais são coerentes com as justificativas apresentadas pela Recorrente e não poderiam ter sido usados como motivação da infração imputada.

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.

É sob esta leitura do acórdão recorrido que não se vislumbra dessemelhança significativa em face do paradigma n.º 9101-002.147. O voto condutor de referido julgado, de fato, tem em conta a descrição fiscal acerca da agregação promovida pelo sujeito passivo, mas assim o faz depois de infirmar a premissa do acórdão recorrido, no sentido de *a aplicação do método PRL60 é estrita aos bens importados que formarão outros bens. A produção a que e refere a norma legal pressupõe que o item importado seja modificado em um outro item, de diferente natureza e composição*. Isto é o que se conclui da exposição feita no paradigma antes da referência às provas que evidenciariam a agregação promovida:

Em relação ao recurso da Contribuinte, no que diz respeito à aplicação do método PRL 20 ao caso concreto, como pleiteia a Recorrente, considero importante iniciar por registrar que se trata de contribuinte que importa medicamentos em forma de comprimidos, que chegam ao país à granel e, por força da legislação brasileira, se obriga a acondicionar o produto antes de revende-lo localmente, em blísteres e caixas de papelão. Às caixas de remédio ainda são adicionadas as respectivas bulas.

A recorrente, para efeito de apurar eventual ajuste de preços de transferência, aplica aos produtos que importa o método PRL20, enquanto que a fiscalização entende ser obrigatória a adoção do método PRL60.

O art. 18 da Lei n.º 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 n.º 9101-002.198, de 2 de fevereiro de 2016, nos seguintes termos:

[...]

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:

[...]

A dessemelhança vislumbrada em face desse paradigma, portanto, não impede a conclusão de que o Colegiado que o proferiu reformaria o recorrido. Apenas permite cogitar que, reformada a premissa maior do recorrido, poderia ser necessário o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação de eventual alegação acerca da inexistência de prova, no lançamento formalizado nestes autos, da agregação que o sujeito passivo teria promovido.

Quanto ao paradigma n.º 9101-003.503, a decisão divergente também é evidente, frente à resposta dada à questão: *se o processo de embalagem do insumo importado é suficiente para caracterizar a agregação do valor e a aplicação do bem à produção*, resposta esta que, a partir do mesmo precedente invocado no paradigma anterior, é frontalmente contrária à premissa do recorrido:

O didático voto destaca aspectos relevantes na agregação do valor: não há "meio-termo", ou se fala em agregação ou não; e não há que se falar que o processo de embalagem teria um custo mínimo, porque é fundamental para a apresentação comercial do produto, trazendo ao conhecimento do consumidor a empresa que é a responsável pela fabricação do produto e se constituindo em fator relevante na composição do preço final.

No mérito, o presente voto favorável à pretensão fazendária se dá com fundamento nas razões de decidir do Acórdão n.º 9101-002.417<sup>2</sup>, expressas pela Presidente Conselheira Adriana Gomes Rêgo e aqui adotadas:

Em relação ao recurso da Contribuinte, no que diz respeito à aplicação do método PRL 20 ao caso concreto, como pleiteia a Recorrente, considero importante iniciar por registrar que se trata de contribuinte que importa medicamentos em forma de comprimidos, que chegam ao país à granel e, por força da legislação brasileira, se

---

<sup>2</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Luís Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), ausente momentaneamente a Conselheira Cristiane Silva Costa, e divergiram na matéria os Conselheiros Luís Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa. Fez declaração de voto o Conselheiro Luís Flávio Neto.

obriga a acondicionar o produto antes de revende-lo localmente, em blísteres e caixas de papelão. Às caixas de remédio ainda são adicionadas as respectivas bulas.

A recorrente, para efeito de apurar eventual ajuste de preços de transferência, aplica aos produtos que importa o método PRL20, enquanto que a fiscalização entende ser obrigatória a adoção do método PRL60.

O art. 18 da Lei n.º 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 n.º 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). Saliendo 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 n.º 5.172/1966 (CTN) e n.º 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. 4.º do Regulamento do IPI (Decreto n.º 7.212/2010 que revogou o Decreto n.º 4.502/2002), verbis:*

*Art. 4.º 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 n.º 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3.º, 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:

1. Importação de comprimidos à granel (semi-acabado);
2. Processo de Blisterização no Brasil (agregação de valor no Brasil):
  - 2.1. Aquisição de imobilizado (máquinas e equipamentos) p/ Blister;
  - 2.2. Despesas de Depreciação do imobilizado;
  - 2.3. Despesas do Seguro da Fábrica;
  - 2.4. Despesas de Energia Elétrica;
  - 2.5. Despesas de Manutenção;

- 2.6. Mão de Obra Direta e Indireta;
- 2.7. Blister e Papel Alumínio;
- 2.8. Embalagens e Bulas;
- 2.9. Despesas de Combustíveis;
- 2.10. Outras Despesas Gerais, etc.

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

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

- a) código 117102 : Lipitor 10 mg x 10 cps (caixa com 10 comprimidos)
- b) código 102164 : Citalor 10 mg x 30 cps (caixa com 30 comprimidos)
- c) código 102156 : Citalor 10 mg x 10 cps (caixa com 10 comprimidos)
- d) código 117110: Lipitor 10 mg x 30 cps (caixa com 30 comprimidos).

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

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

(...)

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

(...)

*d) da margem de lucro de:*

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

*2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Negritei)*

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

*EMENTA: A pessoa jurídica, sujeita aos controles de preços de transferência, que importa bens de vinculadas e procede, previamente à sua comercialização no País, à aposição da marca, bem assim ao acondicionamento e rotulagem, voltados ao atendimento de determinações legais brasileiras, deve, acaso opte por calcular o preço parâmetro com base no método Preço de Revenda menos Lucro (PRL), utilizar a metodologia atinente à margem de sessenta por cento, uma vez que as atividades por ela empreendidas representam agregação de valor aos bens.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 19, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 12, IV, "b" da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002.*

Bem como transcrevo o seguinte trecho:

*17. Tal qual se depreende das informações prestadas pela própria Consulente, realiza ela, previamente à comercialização do bem importado, à sua embalagem, em forma de cartuchos, bem assim à inserção de bulas que o individualize dos demais medicamentos comercializados no mercado brasileiro, conforme determinações exaradas pela Anvisa, o que acaba por acarretar agregação de valor, para fins da legislação de preços de transferência, uma vez que:*

*17.1 a realização do procedimento de embalagem do plasma sanguíneo em conformidade às exigências técnicas impostas pelo órgão especializado (Anvisa) acaba por agregar-lhe confiabilidade, e, em conseqüência, acaba por propiciar, de per si, a possibilidade de majoração do preço pelo qual é ele, posteriormente, comercializado no mercado;*

*17.2 a inserção de bulas que individualizam o bem importado nas quais conste o nome da pessoa jurídica que a embala, o que acaba por agregar valor intangível ao plasma sanguíneo por ela importado, dada a confiabilidade que o nome comercial (...)*

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

Este entendimento foi reiterado no Acórdão n.º 9101-004.833<sup>3</sup>, de cujo voto vencedor do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, extrai-se os seguintes fundamentos replicados do acórdão lá recorrido (n.º 1201-002.926):

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

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

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

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

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

*II – o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;*

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

---

<sup>3</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Livia De Carli Germano, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Caio Cesar Nader Quintella.

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. Conseqüentemente, 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.*

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

Nestes termos, portanto, quando o sujeito passivo aplica o método PRL 20 a produtos resultantes de blisterização de insumos importados, os ajustes de preço de transferência devem se submeter, como feito pela autoridade fiscal, ao método PRL 60.

A Contribuinte aduz, em contrarrazões, que a Receita Federal do Brasil teria manifestado entendimento diverso do aqui defendido pela PGFN, mormente tendo em conta Solução de Consulta expedida e esclarecimentos consignados no Perguntas e Respostas de 2011.

Quanto a este último, trata-se da resposta à Pergunta n.º 44, referente à DIPJ 2011, na qual se consigna que *o exclusivo acondicionamento ou reacondicionamento não implica a produção de outro bem, serviço ou direito* para fins de aplicação do PRL20. Contudo, a abordagem 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. 820-821 (no qual a contribuinte informa qual o percentual de participação do item importado no custo total do produto) e no Anexo 3, 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 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 n.º 243/2002 não discrimina a agregação grande da agregação pequena, ou a agregação proporcionalmente relevante da agregação não relevante.

De fato, na colocação de embalagem, 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 n.º 2.637/98 (RIPI), destina-se apenas ao transporte da mercadoria**.

Dessa forma, improcedem as alegações da impugnante contrárias à desconsideração, no caso em tela, do método PRL20 e a adoção do método PRL60. *(negrejou-se)*

Quanto à Solução de Consulta 9/2003, que refere produção como *operações que se enquadram no conceito de produção de outro bem*, nada neste ato permite inferir que se tratou, ali da pretendida aplicabilidade do método PRL 20 para medicamentos destinados à revenda, sujeitos a mero reacondicionamento no País, e quanto menos se esta classificação seria por tal ato atribuída às operações realizadas em relação aos insumos importados que foram submetidos ao método PRL 60.

A Contribuinte ainda associa estas interpretações administrativas a jurisprudência deste Conselho, novamente citando julgados que tratam de acondicionamento e, no máximo, de fracionamento de produto importado, para indicar outros acórdãos proferidos apenas a partir de 2016 com abordagem específica de blisterização, momento no qual esta 1ª Turma já havia firmado entendimento favorável à aplicação do método PRL 60 em tais circunstâncias, na forma do Acórdão n.º 9101-002.198, proferido na sessão de 1 de fevereiro de 2016.

De toda a sorte, tais correlações foram feitas para afirmar a necessária observância dessas *orientações gerais da época*, por força do art. 24 da LINDB pretensão reiteradamente não acolhida por este Colegiado, inclusive com consolidação na Súmula CARF n.º 169 (*O art. 24 do decreto-lei n.º 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei n.º 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.*)

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN e DAR-LHE PROVIMENTO para, no ponto em debate, restabelecer a premissa da acusação fiscal, quanto à aplicação do método PRL 60 nos itens em debate.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA