



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16643.000032/2009-26
ACÓRDÃO	1401-007.580 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LABORATÓRIOS PFIZER LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL-60. ADOÇÃO OBRIGATÓRIA. IMPORTAÇÃO DE COMPRIMIDOS A GRANEL. BLISTERIZAÇÃO. PROCESSO DE PRODUÇÃO.

O processo de blisterização e a embalagem em caixas de papelão dos medicamentos importados a granel para venda no mercado interno constitui-se em uma última etapa do processo de produção, agregando valor ao produto e vinculando a apuração do ajuste de preço de transferência ao método PRL60, em detrimento do método PRL-20, utilizável apenas e tão somente nos casos de simples revenda da mercadoria importada.

SOBRESTAMENTO. INAPLICABILIDADE DO §5º DO ART 47 DO RICARF AO CASO CONCRETO.

Em que pese a aparente decorrência, com o resultado da diligência foi possível verificar que os referidos todos os processos administrativos já tiveram julgamento realizado por uma Turma Ordinária do CARF. O referido dispositivo do RICARF determina o sobrestamento até que seja proferida decisão da mesma instância, o que já ocorreu, estando parte dos processos já submetidos à instância da CSRF e, os demais processos não seriam suficientes para reconstituir o prejuízo fiscal da Recorrente para fazer face ao débito exigível do AC 2013.

Assim, nos termos do que preconiza a própria Solução de Consulta Interna da COSIT n. 8 de 2019, não há razoabilidade no sobrestamento face a situação fática e a ausência de efetivo benefício ao Recorrente, pelo menos em relação ao presente processo.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LANÇAMENTO. DEFINITIVIDADE. EFEITOS NO PF E BN.

O lançamento regularmente realizado e notificado ao sujeito passivo tem caráter definitivo, ainda que sujeito à impugnação administrativa ou qualquer das outras previsões [taxativas] de modificação ou extinção. Desta forma, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL serão modificadas conforme o ato da autoridade fiscal e refletirão seus efeitos nos períodos de apuração seguintes, independentemente de instaurado o contencioso para discussão administrativa do lançamento que os afeta.

MÉTODO PRL 60. ILEGALIDADE DA IN 243/02. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF 115.

A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao pedido de sobrestamento do processo e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Liasias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP I, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração de fls. 541/566, lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário de IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário de 2004 a 2007, no valor histórico de R\$ 27.046.560,03.

Segundo consta no termo de fiscalização, o Auto de Infração foi lavrado por entender a Fiscalização que o contribuinte teria calculado seus ajustes de importação de produtos que sofreram agregação de valor no país de forma equivocada, bem como por entender que o contribuinte utilizou prejuízo fiscal inexistente nos anos-calendário de 2005 e 2006, e base de cálculo negativa de CSLL inexistente nos anos-calendário de 2006 e 2007.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1.279/1.299) pugnando pela improcedência integral do Auto de Infração, o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) **Preliminarmente**, alega que o Auto de Infração não poderia ter sido lavrado com relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 26/11/04, tendo em vista que estão fulminados pela decadência;
- b) Que o Impugnante está sujeito à apuração do IRPJ e da CSLL sob o regime de estimativa mensal, e que se há pagamentos mensais de tributos ao longo do período-base, é lícito pressupor a ocorrência de fatos geradores mensais, e que não se pode sustentar que o fato gerador dos tributos em comento somente ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário;

- c) Que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, de modo que o prazo decadencial deve ser contado nos moldes do §4º do art. 150 do CTN, ou seja, a partir da data da ocorrência do fato gerador;
- d) Que tendo em vista que o Impugnante tomou ciência da autuação em 26/11/2009, e que os fatos geradores ocorreram nos meses de janeiro a dezembro de 2004, resta comprovado que se operou decadência quanto ao direito de o Fisco exigir qualquer parcela do IRPJ e da CSLL relativos aos meses de janeiro até 25/11/2004;
- e) **No mérito**, alega que importou determinados medicamentos de empresa a ela vinculada no exterior. Tendo isto em vista, a Requerente efetuou os cálculos previstos na Lei n.º 9430/96 a fim de que fossem realizados os ajustes de preços de transferência. Ditos ajustes foram feitos com base no Método Preço de Revenda - Menos Lucro - PRL, com aplicação de margem de lucro de 20% ("PRL-20%") nos casos dos medicamentos importados em sua forma acabada (a granel) ou com aplicação de margem de 60% ("PRL-60%"), nos casos de importação de princípios ativos, conforme tabela abaixo;

PRL 60%
TORVASTATINA CALCICA
MESILATO DE DANOFLOXACIN
FIBRINUCLEASE
OXITETRACICLINA DIHIDRATADA
CLORIDRATO DE LINCOMICINA

PRL 20%
DECTOMAX 500ML
PYRIDIUM TABLETS
PYRIDIUM 200MG
VIAGRA COMPRIMIDOS 25MG
CELEBRA 200MG
CELEBRA 100MG

- f) Que os produtos importados "a granel" se encontravam em sua forma definitiva, ou seja, já foram importados prontos para consumo, e que apenas foram embalados e rotulados no Brasil antes que houvesse sua revenda no mercado nacional, de modo que o Impugnante utilizou o método PRL-20% para efetuar os cálculos de ajustes de preços de transferência;
- g) Que o artigo 18 da Lei n.º 9430/96, com as alterações trazidas pela Lei n.º 9959/00, determina que o PRL-20% pode ser utilizado em qualquer hipótese, excetuando-se apenas aquelas em que haja aplicação dos bens importados à produção (entendida como a modificação substancial da natureza do bem importado), e que em momento algum a lei vedou sua utilização nas hipóteses em que há mera agregação de valor ao produto no Brasil;

- h) Que a Instrução Normativa n.º 243/02, ao determinar que o PRL-20% não poderia ser utilizado em hipóteses em que há mera agregação de valor ao produto, foi além do que determina a Lei;
- i) Que tal instrução normativa também extrapolou a legislação, ao alterar a forma de cálculo dos ajustes baseados no PRL-60%, indo além do que determina a Lei n.º 9.959/00 (considera uma margem de lucro de 60%, calculada sobre o preço de revenda, diminuído das deduções previstas na Lei 9.430/96 e do valor agregado no País);
- j) Que a mencionada Instrução Normativa n.º 243/02 modificou a estrutura do PRL-60% por introduzir um procedimento adicional em comparação aos termos das revogadas Instruções Normativas n.º 113/00 e n.º 32/01, de modo que nos termos da nova IN, é necessário efetuar um cálculo proporcional sobre o preço líquido de venda, para somente depois determinar o valor da margem de lucro e o preço parâmetro aplicável;
- k) Que essa alteração na forma de cálculo aumenta de forma substancial o valor dos ajustes tributáveis, já que o cálculo da margem de lucro de 60%, passou a ser aplicada somente sobre o valor da participação do bem importado sobre o preço líquido de venda, e não mais sobre o preço líquido de venda total, como determinava a Lei n.º 9.959/00 e as instruções normativas anteriores;
- l) Que a alteração no modo de cálculo do método PRL modifica o próprio critério de determinação da base de incidência tributária, e que tal modificação jamais poderia ser introduzida por uma Instrução Normativa, que é norma secundária de direito tributário, de modo que violou o princípio da estrita legalidade previsto no inciso I do art. 150 da Constituição Federal de 1988;
- m) Que, portanto, o Impugnante utilizou corretamente da metodologia prevista na Lei n.º 9959/00 para calcular os ajustes feitos com base no PRL-60% para a importação de princípios ativos, bem como que no que diz respeito aos medicamentos importados em sua forma definitiva, ainda que se considerasse que o Impugnante deveria utilizar o PRL-60%, o que se admite apenas para argumentar, tais ajustes deveriam ter sido calculados em conformidade com a Lei n.º 9959/00, face à ilegalidade das disposições da IN n.º 243/02;
- n) Que no tocante às glosas das compensações realizadas pelo Impugnante, a partir do exame das DIPJs anexadas, é possível perceber que a utilização do saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL se deu de forma correta;
- o) Que as divergências entre os saldos registrados na contabilidade do Impugnante e os valores apontados pela D. Fiscalização se devem a dois autos de infração lavrados contra ele, quais sejam: (i) Processo Administrativo n.º 16561.000185/2007-11 e Processo Administrativo n.º 16561.000189/2008-81, em que estão sendo questionados os ajustes de

preços de transferência efetuados pela Requerente nos anos-calendário de 2002 e 2003, sendo que em razão da autuação, o Impugnante foi intimado a proceder à retificação de seu saldo de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL referente àqueles períodos;

- p) Que apesar disso, tais processos ainda não foram encerrados, de modo que o crédito tributário neles constituídos encontram-se inexigíveis, razão pela qual não podem as Autoridades Fiscais negarem a compensação efetuada nos períodos subsequentes com o saldo daquele período;
- q) Que qualquer tipo de glosa das compensações realizadas pelo Impugnante nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007 somente poderia ocorrer quando da lavratura dos próprios AIIM's relacionados aos Processos Administrativos n.º 16561.000185/2007-11 e n.º 16561.000189/2008-81, lavratura ocorrida em dezembro de 2007 e dezembro de 2008, respectivamente, sob pena de inviabilizar o exercício futuro de um direito outorgado pela lei;
- r) Por fim, ainda que se entenda por manter o crédito tributário, alega que não é possível manter a multa no patamar de 75%, já que esta se configura confiscatória, nos termos do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, bem como que seria inaplicável a Taxa Selic aos créditos tributários, umas que essa Taca não foi criada por lei para fins tributários.

Posteriormente, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP I, proferiu o Acórdão n.º 16-24.707 (fls. 1.437/1.453) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA. RECOLHIMENTOS POR ESTIMATIVA.

Em caso de apuração anual do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador no encerramento do ano-calendário, em 31 de dezembro. A partir dessa data, e não da data dos recolhimentos antecipados, tem início a contagem do prazo decadencial.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES PRL20. CONCORDÂNCIA COM A EXIGÊNCIA FISCAL.

Não tendo a contribuinte contesta expressamente a exigência fiscal decorrente dos ajustes efetuados com base no método PRL20 (Preço de Revenda menos Lucro, com margem de 20%), mantém-se a exigência.

PRODUTOS IMPORTADOS A GRANEL. AGREGAÇÃO DE VALOR. VEDAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DO MÉTODO PRL20.

O método do PRL20 não pode ser aplicado nas hipóteses em que haja, no País, agregação de valor ao custo dos bens, não configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Em face da exoneração parcial da matéria tributável apurada nos autos do processo nº 16561.000189/2008-81, exonera-se parcial a exigência decorrente de compensações indevidas, consubstanciada no presente processo.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

A aplicação da multa de ofício e o cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC têm previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente, a DRJ consigna que o IRPJ, como regra geral, possui regime de apuração trimestral, mas que é facultado aos contribuintes optar pelo recolhimento mensal calculado por estimativa com base na receita bruta, mas que independentemente da forma de cálculo do imposto devido mensalmente (estimativa e/ou balancete de suspensão), a opção pelo artigo 2º da Lei nº 9.430/96, implica a apuração do resultado pelo regime anual. Ademais, o art. 41 da Instrução Normativa n.º 243/02, determina que as verificações dos preços de transferência serão efetuadas em períodos anuais.

Dessa forma, o fato gerador do imposto ocorre no encerramento do ano-calendário, ainda que tenha havido recolhimentos mensais ao longo do período. Logo, em relação ao fato gerador ocorrido em 31/12/2004 (lançamento decorrente de ajustes de preços de transferência), o direito do Fisco de constituir o crédito tributário, ainda que se considere o prazo do §4º do art. 150 do CTN, se extinguiria apenas em 31/12/2009, de modo que não se verificou a ocorrência da decadência. De igual modo, não ocorreu a decadência relativa aos lançamentos decorrentes da compensação indevida de prejuízo fiscal de IRPJ (anos-calendário 2005 e 2006) e base negativa de CSLL (anos-calendário 2006 e 2007).

Em seguida, consigna que o Impugnante não contesta expressamente os ajustes efetuados segundo o método PRL-20%, de modo que a autuação com relação a esse ponto deve ser mantida.

No tocante ao método a ser aplicado aos produtos importados “a granel”, entendeu inaplicável o método PRL-20%, sob o fundamento de que tais produtos estariam semiacabados, não estando prontos para venda ao consumidor final, já que deveriam se submeter a um processo produtivo (ainda que mínimo) de blisterização, embalagem (caixa de apresentação) e aposição de marca, e que, portanto, não se trata de produtos terminados, conforme a Resolução Anvisa RDC nº 350/2005. Acresceu ainda que uso do método em comento, no presente caso, também encontra vedação no art. 18 da Lei n.º 9.430/96.

Além disso, aduz que a legislação não discrimina a agregação grande da agregação pequena, ou a agregação proporcionalmente relevante da agregação não relevante, e que a ação do Impugnante sobre os itens objeto da autuação não se restringiu a simples acondicionamento ou recondicionamento, já que, na definição do inciso IV do art. 4º do Decreto n.º 2.637/98 (RIPI), esses destinam-se apenas a permitir o transporte da mercadoria.

Com relação à metodologia de cálculo do método PRL-60%, entendeu que a fiscalização utilizou corretamente a sistemática prevista no art. 12 da Instrução Normativa n.º 243/02, vigente à época dos fatos, e que não cabe à esfera administrativa apreciar questões relativas à legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas, competência esta exclusiva do Poder Judiciário, razão pela qual deve ser mantida a integralidade da autuação com relação a esse ponto.

No que atine às compensações efetuadas indevidamente, afirma que a Fiscalização considerou os dados constantes do sistema SAPLI da RFB, que indica, para o ano-calendário de 2004, saldo de prejuízos fiscais de R\$ 55.017.278,71 e de base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 69.982.955,80.

Reiterou ainda que a fiscalização pode efetuar os lançamentos de IRPJ e CSLL decorrentes das compensações indevidas até esgotar o prazo decadencial, e mais que isso, tem o dever de lançar para prevenir a decadência do seu direito.

Afastou a necessidade de suspender o julgamento, em razão da discussão trava nos autos de n.º 16561.000185/2007-11 e n.º 16561.000189/2008-81, pois entende que a decisão da DRJ pode ser modificada mediante a interposição do recurso cabível. No entanto, consignou que os cálculos da matéria tributável devem ser revistos, já que no PAF n.º 16561.000189/2008-81 houve exoneração parcial da matéria tributável, o que demanda o refazimento do cálculo do saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL do ano-calendário de 2004 e, consequentemente, das compensações indevidas.

Em decorrência do recálculo mencionado, manteve o crédito tributário referente ao IRPJ do ano-calendário de 2006 e da CSLL do ano-calendário 2007, e reduziu o IRPJ do ano-

calendário 2005 (de R\$ 4.001.589,04, para R\$ 4.001.277,18) e a CSLL do ano-calendário 2006 (de R\$ 22.434.427,59, para R\$ 22.434.115,73).

Por fim, manteve a multa de ofício em 75% e a aplicação da Taxa Selic, sob o fundamento de que a aplicação de ambas está prevista em Lei.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.460/1.484), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Que o campo de “perguntas e respostas” da DIPJ/05, no item 712, determina que o acondicionamento ou o recondicionamento não implica na produção de outro bem, serviço ou direito, não se pode atribuir conceituação do termo "acondicionamento" diferente daquela conceituada no direito privado, conforme art. 110 do CTN;
- b) Que a Resolução Anvisa RDC n° 350/05 ao definir produto a granel como o "produto processado que se encontra em sua forma definitiva" apenas faltando "o acondicionamento e embalagem para ser considerado produto terminado", demonstra que os produtos importados pelo Recorrente seriam apenas acondicionados localmente;
- c) Que o "Perguntas e Respostas" é uma "norma complementar" que demonstra "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e que deverá ser observada não apenas pela D. Fiscalização, mas também pelos órgãos administrativos de julgamento, conforme art. 100 do CTN;
- d) Que a observância do "Perguntas e Respostas", enquanto "norma complementar", obstará a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo anteriormente cobrado pela D. Fiscalização;
- e) Que em 29/12/09 foi editada a Medida Provisória n.º 478/09 que, dentre outras alterações, extinguiu o Método Preço de Revenda Menos Lucro – PRL para criar o Método Preço de Venda Menos Lucro – PVL, e que este método utiliza uma única margem de lucro de 35% e metodologia de cálculo similar à prevista na Instrução Normativa n.º 243/02;
- f) Que a partir dessa afirmação é possível perceber que a mencionada Medida Provisória pretendeu trazer em Lei, aquilo que apenas estava previsto na Instrução Normativa n.º 243/02, e que esse intuito pode ser observado na própria exposição de motivos da MP;
- g) Por fim, que a ilegalidade da IN n.º 243/02 é tão patente que o legislador buscou trazer por meio de lei aquilo que estava previsto somente em diploma administrativo.

Posteriormente, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 1.527/1.558), alegando que:

- a) O fato gerador do IRPJ e da CSLL somente se encerra ao final do período de apuração, independentemente de haver recolhimentos mensais por estimativa, e que, portanto, no caso em comento o fato gerador somente se materializou em 31/12/2004;
- b) Que nos casos em que não houve o pagamento, como se deu no presente caso, a regra a ser utilizada é a do inciso I do art. 173 do CTN, mas que, ainda que se considere o §4º do art. 150 do CTN, a decadência não seria verificável, conforme explicitado no Acórdão da DRJ;
- c) Que os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 foram instituídos pelo legislador no intuito de evitar a transferência de lucros para o exterior, mediante a manipulação dos preços de transferência, e que a apuração deste se aproxima a um arbitramento, mas com características especiais, em função das disposições da Lei 9.430/96, razão pela qual não há que se falar em contabilidade imprestável, mas em custos que excedem os valores cuja dedutibilidade é permitida;
- d) Que não cabe à autoridade administrativa conhecer das questões de legalidade e de constitucionalidade de normas válidas e legitimamente inseridas no ordenamento legal;
- e) Que ainda que assim não fosse, as alegações do Recorrente não merecem acolhida. Isto porque, em sentido oposto ao afirmado no recurso voluntário, a metodologia de cálculo exposta na IN n.º 243/2002 simplesmente regulamenta o disposto no inciso II do art. 18 da Lei n.º 9.430/96, em estrita conformidade à real intenção do legislador;
- f) Que a forma de cálculo, como não poderia deixar de ser, é uma só, determinada pela Lei n.º 9.430/96 e explicitada pela IN n.º 243/02, perfazendo uma metodologia de cálculo cuja regularidade não há de ser contestada com êxito;
- g) Que tanto na Lei n.º 9.430 quanto na IN n.º 243, a margem de lucro de 60% é calculada sobre a diferença entre o PLV (Preço Líquido de Venda) e o VA (Valor Agregado), sendo que dessa operação resulta, indubitavelmente, o valor da participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido (PLV);
- h) Que a sistemática delineada pelo art. 18 da Lei n.º 9.430/96, como pode ser percebido da leitura dos dispositivos já transcritos, é voltada para a quantificação do preço parâmetro do bem importado, e não do bem produzido localmente, razão pela qual não há coerência em se apurar a margem de lucro de 60% sobre o preço líquido de revenda do produto final;
- i) Que o método PRL-20% não pode ser aplicável aos produtos pretendidos pelo Recorrente, pois aqueles se referem a produtos semiacabados;

- j) Que tomando como exemplo, o Autuante explica que houve importação de cápsulas do Celebra (1000012) a granel, produto este requisitado na produção como semiacabado e necessário à fabricação do produto final acabado, de código diverso, qual seja, 100803 — Celebra 100 mg X 20 cps;
- k) Que, portanto, os produtos importados sujeitam-se, no país, a uma última etapa de produção, que consiste no processo de embalagem primária — definido como processo de blisterização dos comprimidos em diversas fornias de apresentação — e no processo de embalagem secundária — a colocação dos blisters em caixa que seguem o modelo de apresentação do medicamento e que contém a marca do laboratório, o nome comercial do medicamento ou o nome do princípio ativo, a quantidade de comprimidos, dentre outras informações relevantes;
- l) Que não se pode ignorar que o processo de blisterização e embalagem dos produtos importados a granel acresce o valor do bem, e que nos termos do art. 4º do RIPI/10, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tais como aquela que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, de modo que os procedimentos aplicados pelo Recorrente devem ser considerados como uma etapa da produção e, portanto, tais produtos devem estar sujeitos ao PRL-60%;
- m) Que esse entendimento já restou consagrado na Solução de Consulta COSIT n.º 05/06;
- n) Que o procedimento de blisterização e embalagem não pode ser confundido com o condicionamento ou recondicionamento, pois estes significam que a embalagem colocada se destina apenas ao transporte da mercadoria e apresenta-se, em geral, sem acabamento ou rotulagem;
- o) Que o artigo 110 do CTN tem aplicação restrita aos termos de direito privado, utilizados pela Constituição Federal, para determinar ou limitar competências tributárias, o que não é o caso do termo acondicionamento;
- p) Que no tocante às glosas das compensações, o fato de o Recorrente ter apresentado recurso nos processos administrativos de n.º 16561.0000185/2007-11 e 16561.000189/2008-81, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, não impede que o lançamento seja realizado, e que, na verdade, o Fisco tem o dever de efetuar-lo, justamente, para impedir que o seu direito se pereça pelo decurso daquele prazo;
- q) Por fim, que as alegações do Recorrente contra a multa e a Taxa Selic, tem a intenção de, por via indireta, obter a declaração de inconstitucionalidade, cuja análise no âmbito administrativo é vedada pela Súmula CARF de n.º 02, bem como consigna que somente a Lei pode estabelecer hipóteses de dispensa ou redução de penalidade, nos termos do art. 107 do CTN, e que a legitimidade da Selic já encontra pacificada pela Súmula CARF n.º 04.

Tendo em vista a implicação que o resultado do julgamento dos PAFs de n.º 16561.0000185/2007-11 e 16561.000189/2008-81 teria no resultado do presente julgamento, este foi sobrestado até que houvesse o julgamento definitivo daqueles (fl. 1.587).

Encerrado o julgamento dos mencionados Processos, as decisões definitivas foram juntadas aos presentes autos (fls. 1.588/1.714), e os autos encaminhados para julgamento.

Na sessão de julgamento realizada em 22/02/2024, os autos foram convertidos em diligência, por meio da Resolução n.º 1401-001.001 (fls. 1.716/1.727), para que a Unidade de Origem:

- a) Refaça a apuração do preço de transferência aplicando aos produtos semiacabados que foram submetidos, tão somente ao processo de blisterização e embalagem o método do PRL 20, com os seus respectivos efeitos na proporcionalização;
- b) Apure a repercussão que as decisões proferidas nos processos 16561.000185/2007-11 e 16561.000189/2008-81 tiveram no prejuízo fiscal compensável no presente lançamento, se for o caso;
- c) Apresente relatório conclusivo com os ajustes dos valores decorrentes na mudança do critério de cálculo e compensação de prejuízos fiscais;

Em atendimento à referida Resolução, a Unidade de Origem (DEOPE/SP) elaborou o Relatório da Diligência Fiscal (fls. 1.747/1.761), cujas conclusões principais foram:

- a) Quanto ao item "a" da Resolução (Recálculo PRL20): Confirmou, após recálculo próprio e análise dos cálculos apresentados pelo contribuinte, que a aplicação do método PRL20 aos seis produtos importados a granel (sujeitos apenas a blisterização e embalagem) resulta em R\$ 0,00 de ajuste para fins de preços de transferência, reduzindo o ajuste originalmente apurado para estes itens em R\$ 5.126.622,77;
- b) Quanto ao valor remanescente do ajuste de Preços de Transferência, consignou que o valor total consolidado do ajuste para o ano-calendário 2004, após o recálculo acima, foi fixado em R\$ 4.737.193,80, referente aos demais produtos/métodos mantidos da autuação original;
- c) Quanto ao item "b" da Resolução (Repercussão de outros processos), detalhou o estado dos processos referentes aos anos 2002 (PA nº 16561.000185/2007-11) e 2003 (PA nº 16561.000189/2008-81), informando que ambos tiveram decisões administrativas finais favoráveis à Fazenda (o de

2003 com pequena redução no valor). Apresentou os saldos atualizados de Prejuízo Fiscal e Base Negativa de CSLL ao final de 2003, considerando a decisão administrativa final do PA referente a 2003, corrigindo o saldo da base negativa para R\$ 69.983.267,66. Mencionou que os débitos de 2002 estão sob discussão judicial com depósito e exigibilidade suspensa, e que o processo de 2003 foi arquivado administrativamente;

d) Quanto ao item "c" da Resolução (Relatório Conclusivo e impacto nas compensações), apresentou novas planilhas de compensação de Prejuízos Fiscais e Bases Negativas de CSLL para os anos 2004 a 2007, recalculadas com base no novo ajuste de R\$ 4.737.193,80 para 2004 e nos saldos negativos de 2003 (apurados conforme decisão administrativa final), o que fez nos seguintes termos:

***"Ano-calendário de 2004.** Após o recálculo do preço de transferência pelo método do PRL20, o saldo da base negativa da CSLL ao fim do período foi alterado para R\$ 50.143.577,39.*

***Ano-calendário de 2005.** Devido às alterações de decisões e cálculos nos anos-calendário de 2003 e 2004, informamos que o valor do saldo da base negativa da CSLL no ano-calendário de 2005 foi alterado de R\$ 6.826.298,38 (auto de infração original) para R\$ 8.364.597,07 (após decisões, recálculos e correções).*

***Anos-calendários de 2006 e 2007.** Por fim, informamos que em consequência das alterações dos saldos de bases negativas da CSLL nos períodos anteriores, tivemos alteração no cálculo do valor de glosa do "saldo insuficiente de Base Negativa da CSLL" para o ano de 2006, que passou de R\$ 22.434.427,59 (auto de infração original) para R\$ 20.896.128,90, enquanto a glosa no ano-calendário de 2007 teve o valor mantido em R\$ 14.297.980,89."*

Intimado a se manifestar sobre o Relatório da Diligência Fiscal, o contribuinte apresentou Manifestação (fls. 1.771/1.776), em que alega o seguinte:

- a) Manifestou concordância com a conclusão da diligência quanto ao item "a" da Resolução, ou seja, que o recálculo dos ajustes de preços de transferência pelo método PRL20 para os seis produtos resultou em R\$ 0,00;
- b) Ressalvou, contudo, que o ajuste remanescente (R\$ 4.737.193,80) também deveria ser cancelado com base nos argumentos jurídicos já apresentados no Recurso Voluntário, a serem analisados pelo CARF;

c) Discordou da forma como a diligência apurou a repercussão dos processos de 2002 e 2003 nos saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL (item "b" da Resolução). Argumentou que a diligência partiu das decisões administrativas finais, mas desconsiderou que ambas as exigências (2002 e 2003) ainda estão pendentes de decisão judicial definitiva em Ações Anulatórias (nºs 5000267-64.2017.4.03.6144 e 1003147-41.2017.4.01.3400);

d) Alegou a existência de prejudicialidade externa, nos termos do Art. 313, V, 'a', do CPC, sustentando que a validade das glosas de compensação nos anos de 2005 a 2007 depende diretamente do resultado final das referidas ações judiciais que definirão os saldos negativos de 2002 e 2003. Apontou o risco de bis in idem e violação ao direito à compensação caso o presente processo seja julgado antes das decisões judiciais;

e) Citou precedentes da CSRF e do TRF3 que reconheceriam a necessidade de sobrestamento ou a impossibilidade de glosar compensações baseadas em débitos com exigibilidade suspensa (como seria o caso de 2002, devido a depósito judicial).

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Da análise dos autos é possível se depreender que para os casos em que o item importado foi diretamente revendido, com o mesmo código, a fiscalização utilizou o método PRL20. Para os casos em que o item importado foi utilizado em outros produtos fabricados, a fiscalização utilizou o método PRL60. Quando se verificaram ambas as situações para o mesmo item importado, foi realizada a média ponderada dos preços-parâmetro calculados pelos métodos PRL20 e PRL60.

Necessário ressaltar que no que se referem aos produtos semiacabados podemos segregar eles em duas classificações: (i) aqueles que sofreram beneficiamentos tão somente de

blisterização e embalagem, e; (ii) princípios ativos que sofreram industrialização e agregação de outros princípios ativos para posterior embalagem e revenda.

Em que pese o fisco e a DRJ tenham aplicado o mesmo entendimento para as duas situações, desde a conversão em diligência já antecipei minha posição de que entendo que a elas devam ser dados tratamentos diversos.

Isto porque, adequações promovidas pela empresa nacional nos produtos importados, como a blisterização e embalagem, 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* para fins de industrialização e adoção do método PRL 60. Assim, para se permitir a este Relator proceder a julgamento líquido, necessário se fez a conversão em diligência para reapuração do método de cálculo com os devidos ajustes.

A questão em debate não é nova neste conselho e tem sido decidida por voto de qualidade, ora a favor dos contribuintes ora a favor da Fazenda.

Entretanto, me filio à posição favorável à tese da Recorrente, citando como exemplo o Acórdão 9101-005.803, de relatoria do ex-Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto:

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.

Por concordar com o excelente voto condutor do Relator, peço vênias para reproduzi-lo adotando-o como razões de decidir:

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 nº 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 nº 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 nº 9.959, de 2000)2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Redação dada pela Lei nº 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):

[...]

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

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

No âmbito jurisprudencial, restou assentado no antigo 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 nº 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.)Cumprir 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 nº 243/2002 só pode ser interpretada como aquela relacionada à aplicação do bem importado ao processo produtivo. Por definição legal, não é o valor da agregação que define o método mas de que forma ela ocorreu.

A exposição de motivos da Lei nº 9.959/2000, que modificou a Lei nº 9.430/96 e introduziu o método PRL60, traz com clareza:

(...)

5. O artigo 2º admite, para fins de controle de preços de transferência, a utilização do método do Preço de Revenda menos Lucro PRL, nos casos de importação de bens, serviços ou direitos empregados, utilizados ou aplicados na produção de outros bens, serviços ou direitos.

Estabelecendo-se para tanto uma margem de lucro de sessenta por cento.

(...)

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 PRL20, 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 acondicionamento. 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 041: 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 recondicionamento de produto importado?

Resposta: Sim, o acondicionamento ou recondicionamento não implica a produção de outro bem, serviço ou direito.” (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.

Em outro caso mais recente, de relatoria do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, também foi adotada a mesma decisão, também por voto de qualidade pró contribuinte:

AGREGAÇÃO DE VALOR. BLISTERIZAÇÃO. APLICABILIDADE DO MÉTODO PRL20.

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

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

Aplicável, portanto, o PRL20 nessas operações.

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

O decidido quanto ao lançamento matriz (IRPJ) deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL), decorrente dos mesmos elementos e fatos. (Acórdão 9101-006.688 de 09 de agosto de 2023).

Também reproduzo os bons fundamentos do Relator:

Mérito

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

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

Reitero abaixo as razões de decidir anteriormente expostas.

Da desqualificação do PRL20

A aplicação do método PRL20 foi parcialmente desqualificada pela fiscalização. Mais precisamente, o fisco recalculou os preços de transferências de 13 (treze) medicamentos importados, apoiado na premissa de que a agregação de valores antes da revenda propriamente dita afastaria a possibilidade do método utilizado pelo contribuinte.

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

A Recorrente, por sua vez, reitera seu entendimento acerca da correção do método PRL20, insistindo no argumento de que a mera agregação de valor não se confunde com aplicação do bem na produção. (...)Ao enfrentar a questão, a DRJ, omitindo-se quanto à apreciação do argumento de ilegalidade da IN, optou por considerar válida a desqualificação do PRL20 com base na interpretação literal do artigo 12, § 9º, da IN SRF nº 243/2002:

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

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

(...)

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

(...)

Como se nota, o silogismo empregado pela DRJ foi o seguinte: como há itens importados que foram controlados pelo PRL20, mas que tiveram agregação de valor no País (independentemente do item que foi agregado), não há que se falar em revenda pura. E se não há que se falar em revenda, aplicável o PRL de 60%.

(...)

Pois bem.

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

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

(..)

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

(.....)

d) de margem de lucro de:

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

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. Nota-se, portanto, que, aos olhos da lei, o que vai definir a aplicação do PRL20 ou PRL60 é a destinação ou não do item importado na produção, e nada mais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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 Carvalho2 :

[...]

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

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

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

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

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

Não se pode olvidar que uma Instrução Normativa regula a forma de aplicação da lei que lhe deu origem. Sendo assim, por óbvio que não deve haver incompatibilidade entre elas.

Se a lei formal estabelece um regramento de forma restritiva, não cabe ao ato normativo ampliar esse alcance. Na mesma linha, é grande o risco de agressão à lei quando a Instrução Normativa restringe o alcance de dispositivo legal de caráter abrangente.

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

A exposição de motivos da Lei nº 9.959/2000, que modificou a Lei nº 9.430/96 e introduziu o método PRL60, traz com clareza:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Em função da matéria sob exame, caberia um aprofundamento da diligência com verificações que permitissem em primeiro lugar a descrição do processo de embalagem para cada um dos produtos avaliados e como 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 PRL20, 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.

(...)

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

Em que pese também bons fundamentos em sentido contrário, me filio à tese acima refletida nos votos reproduzidos, que adoto como razões suficientes para decidir.

Outrossim, cumpre ressaltar que a nova legislação que trata dos preços de transferência, com interpretação alinhada entre as Leis 14.596 e IN 2.161/23, especialmente o §3º do art. 39 da referida IN, apenas confirmam e coadunam a posição adotada por este relator, senão vejamos:

§ 3º Para fins do disposto no § 2º, as atividades de embalagem, rotulação e pequenas montagens não constituem agregação de valor que necessariamente impeça a utilização do método PRL.

Ultrapassado esse ponto, foi necessária a conversão em diligência para que fosse possível recalculer e quantificar o tributo devido a partir do ajuste no método aplicável, bem como para fins de verificação dos efeitos que outros processos pudessem produzir no prejuízo fiscal utilizado pelo contribuinte nos anos calendários de 2005 e 2006 e base negativa de CSLL nos anos de 2006 e 2007.

Desta feita, o presente processo em julgamento para que a unidade de origem:

- a) Refaça a apuração do preço de transferência aplicando aos produtos semiacabados que foram submetidos, tão somente ao processo de blisterização e embalagem o método do PRL 20, com os seus respectivos efeitos na proporcionalização;
- b) Apure a repercussão que as decisões proferidas nos processos 16561.000185/2007-11 e 16561.000189/2008-81 no prejuízo fiscal compensável no presente lançamento, se for o caso;
- c) Apresente relatório conclusivo com os ajustes dos valores decorrentes na mudança do critério de cálculo e compensação de prejuízos fiscais;
- d) Intime o contribuinte para se manifestar sobre o resultado da diligência no prazo de 30 dias;
- e) Com ou sem manifestação, retornem os autos para julgamento.

Em atendimento à referida Resolução, a Unidade de Origem (DEOPE/SP) elaborou o Relatório da Diligência Fiscal (fls. 1.747/1.761), cujas conclusões principais foram:

- a) Quanto ao item "a" da Resolução (Recálculo PRL20): Confirmou, após recálculo próprio e análise dos cálculos apresentados pelo contribuinte, que a

aplicação do método PRL20 aos seis produtos importados a granel (sujeitos apenas a blisterização e embalagem) resulta em R\$ 0,00 de ajuste para fins de preços de transferência, reduzindo o ajuste originalmente apurado para estes itens em R\$ 5.126.622,77;

b) Quanto ao valor remanescente do ajuste de Preços de Transferência, consignou que o valor total consolidado do ajuste para o ano-calendário 2004, após o recálculo acima, foi fixado em R\$ 4.737.193,80, referente aos demais produtos/métodos mantidos da autuação original;

c) Quanto ao item "b" da Resolução (Repercussão de outros processos), detalhou o estado dos processos referentes aos anos 2002 (PA nº 16561.000185/2007-11) e 2003 (PA nº 16561.000189/2008-81), informando que ambos tiveram decisões administrativas finais favoráveis à Fazenda (o de 2003 com pequena redução no valor). Apresentou os saldos atualizados de Prejuízo Fiscal e Base Negativa de CSLL ao final de 2003, considerando a decisão administrativa final do PA referente a 2003, corrigindo o saldo da base negativa para R\$ 69.983.267,66. Mencionou que os débitos de 2002 estão sob discussão judicial com depósito e exigibilidade suspensa, e que o processo de 2003 foi arquivado administrativamente;

d) Quanto ao item "c" da Resolução (Relatório Conclusivo e impacto nas compensações), apresentou novas planilhas de compensação de Prejuízos Fiscais e Bases Negativas de CSLL para os anos 2004 a 2007, recalculadas com base no novo ajuste de R\$ 4.737.193,80 para 2004 e nos saldos negativos de 2003 (apurados conforme decisão administrativa final), o que fez nos seguintes termos:

***"Ano-calendário de 2004.** Após o recálculo do preço de transferência pelo método do PRL20, o saldo da base negativa da CSLL ao fim do período foi alterado para R\$ 50.143.577,39.*

***Ano-calendário de 2005.** Devido às alterações de decisões e cálculos nos anos-calendário de 2003 e 2004, informamos que o valor do saldo da base negativa da CSLL no ano-calendário de 2005 foi alterado de R\$ 6.826.298,38 (auto de infração original) para R\$ 8.364.597,07 (após decisões, recálculos e correções).*

***Anos-calendários de 2006 e 2007.** Por fim, informamos que em consequência das alterações dos saldos de bases negativas da CSLL nos períodos anteriores, tivemos alteração no cálculo do valor de glosa do "saldo insuficiente de Base Negativa da CSLL" para o ano de 2006, que passou de R\$ 22.434.427,59 (auto de infração original) para R\$*

20.896.128,90, enquanto a glosa no ano-calendário de 2.007 teve o valor mantido em R\$ 14.297.980,89.”.

Intimado a se manifestar sobre o Relatório da Diligência Fiscal, o contribuinte apresentou Manifestação (fls. 1.771/1.776), em acata a parte favorável mas discorda da conclusão relativa aos prejuízos fiscais por entender que dois lançamentos estariam em discussão em esfera judicial:

- a) Manifestou concordância com a conclusão da diligência quanto ao item "a" da Resolução, ou seja, que o recálculo dos ajustes de preços de transferência pelo método PRL20 para os seis produtos resultou em R\$ 0,00;
- b) Ressalvou, contudo, que o ajuste remanescente (R\$ 4.737.193,80) também deveria ser cancelado com base nos argumentos jurídicos já apresentados no Recurso Voluntário, a serem analisados pelo CARF;
- c) Discordou da forma como a diligência apurou a repercussão dos processos de 2002 e 2003 nos saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL (item "b" da Resolução). Argumentou que a diligência partiu das decisões administrativas finais, mas desconsiderou que ambas as exigências (2002 e 2003) ainda estão pendentes de decisão judicial definitiva em Ações Anulatórias (nºs 5000267-64.2017.4.03.6144 e 1003147-41.2017.4.01.3400);
- d) Alegou a existência de prejudicialidade externa, nos termos do Art. 313, V, 'a', do CPC, sustentando que a validade das glosas de compensação nos anos de 2005 a 2007 depende diretamente do resultado final das referidas ações judiciais que definirão os saldos negativos de 2002 e 2003. Apontou o risco de bis in idem e violação ao direito à compensação caso o presente processo seja julgado antes das decisões judiciais;
- e) Citou precedentes da CSRF e do TRF3 que reconheceriam a necessidade de sobrestamento ou a impossibilidade de glosar compensações baseadas em débitos com exigibilidade suspensa (como seria o caso de 2002, devido a depósito judicial).

Pois bem. A diligência foi parcialmente procedente para o Recorrente e entendo por acatá-la integralmente.

A irresignação remanescente da Recorrente está no pleito de sobrestamento do julgamento em razão da existência de litígio judicial que possa afetar o saldo de prejuízos fiscais e,

no que restou em relação ao lançamento de ajuste de preços de transferência, defende a ilegalidade da IN 243/02.

Em relação ao sobrestamento, entendo que o mesmo não deve ser acatado.

Como se verifica do próprio TVF, um dos fundamentos do lançamento se refere ao aproveitamento à maior de prejuízos fiscais, em razão de lançamentos realizados em outros processos administrativos fiscais.

Desta feita, esta TO de forma prudente converteu o presente processo em diligência para fins de verificar a possibilidade de se operacionalizar o previsto no §5º do art. 47 do RICARF:

§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

Entretanto, o fato é que, como resultado da diligência foi possível verificar a situação atual dos demais processos administrativos, a impossibilidade de vinculação, bem como os efeitos das decisões administrativas nos saldos de prejuízos fiscais, promovendo a autoridade diligente ao recálculo dos mesmos.

Neste panorama, entendo ser desnecessária a realização de sobrestamento na medida em que o referido dispositivo do RICARF determina o sobrestamento até que seja proferida decisão da mesma instância, o que já ocorreu.

Assim, nos termos do que preconiza a própria Solução de Consulta Interna da COSIT n. 8 de 2019, que busca dar eficiência ao contencioso administrativo, prevendo o sobrestamento, quando possível, por prazo razoável, o fato é que não há razoabilidade no sobrestamento face a situação fática.

Um sobrestamento, neste momento, seria apenas prolongar de maneira irrazoável o deslinde do feito, que já perdura há mais de 15 anos.

Assim, face o exposto, indefiro o pedido de sobrestamento formulado.

Por sua vez, quanto ao argumento de ilegalidade da IN 243/02, que fulminaria o lançamento remanescente em relação à aplicação do método PRL 60, o mesmo deve ser afastado em razão da aplicação da Súmula CARF n. 115:

A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430,

de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Quanto às alegações de impossibilidade de compensações, parte dos argumentos já foram atendidos ou apreciados no pedido de sobrestamento. No que se refere aos demais, a fiscalização pode efetuar os lançamentos de IRPJ e CSLL decorrentes das compensações indevidas até esgotar o prazo decadencial. O fato é que, caso a fiscalização não efetuasse o lançamento e fossem mantidas as exigências consubstanciadas nos supracitados processos, o Fisco poderia perder o direito de constituir o crédito tributário decorrente das compensações indevidas. Na realidade, há o dever de se efetuar o lançamento para prevenir a decadência.

Assim, face a tudo o quanto exposto, oriento meu voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso do contribuinte, acatando o resultado integral da diligência, para reduzir o valor lançado relativo a ajustes nos preços de transferência para o montante de R\$ 4.737.193,80, conforme recálculo feito pelo relatório de diligência, bem como os respectivos ajustes nas compensações e saldos de prejuízos fiscais indicados pelo diligente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, redator designado

I - Introdução

Em que pesem a clareza e a objetividade do voto do Ilustre Relator, peço vênia para dele discordar, parcialmente, nos termos do presente voto, apenas no tocante ao método utilizado para apuração dos preços de transferência, no caso de blisterização. Para apresentação dos fundamentos do voto, organizarei a redação da seguinte forma: (a) inicialmente, será apresentado, para fins de esclarecimento, a matéria em dissenso, (b) em seguida, no mérito, será registrado o entendimento deste conselheiro e (c) ao final, a conclusão.

II - Delimitação da Lide

Encontra-se em discussão a determinação do método aplicável à determinação do preço de transferência no caso de importação de medicamento a granel e sua posterior

blisterização (processo de acondicionamento de um comprimido em embalagem rígida e moldada, combinada com uma cavidade plástica com suporte de alumínio ou cartão), aposição de marca e bula, no Brasil, para venda no território nacional.

Em apertada síntese, o Ilustre Relator entendeu que esse processo, de blisterização, não ensejaria uma produção interna, mas que o procedimento se enquadraria como revenda do material importado. Assim, concluiu que o método aplicável seria o Método do Preço de Revenda Menos Lucro - PRL, previsto no art. 18, II, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação vigente à época dos fatos geradores, considerando margem de lucro de 20%, nos termos do item 2 da alínea d do referido inciso.

Contudo, para a decisão recorrida, bem como para a fiscalização, o processo caracterizaria produção interna e, conseqüentemente, seria aplicável a margem de lucro de 60%, nos termos do item 1 da alínea d do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação vigente à época dos fatos geradores.

No caso, a ora recorrente importa medicamentos em forma de comprimidos, que chegam ao país à granel e, por força da legislação brasileira, deve acondicionar o produto antes de sua venda local, em blísteres e caixas de papelão. Às caixas de remédio ainda são adicionadas as respectivas bulas.

O deslinde da questão, portanto, consiste em 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 entendeu a decisão recorrida, 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, conforme defendido pela recorrente.

III - Do Mérito

Filio-me ao entendimento da decisão recorrida.

Do ponto de vista técnico, conforme consta de manuais de administração ou engenharia, o processo produtivo pode ser encarado, em sentido amplo, como uma combinação de fatores de produção que proporciona a obtenção de um dado produto. Por sua vez o processo pode ser compreendido como qualquer atividade que (a) recebendo uma entrada, (b) agrega-lhe valor, em uma sequência lógica de ações e (c) gera uma saída.

De maneira coerente com a ideia de processo produtivo, a Legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, nos termos do Art. 4º do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 2010, define industrialização como 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).

Do que se encontra acima exposto, extrai-se que, tanto no conceito de processo produtivo, como no conceito de industrialização, temos – como elementos centrais – entrada de fatores de produção, como insumos, sua combinação numa sequência lógica e a saída de um produto, com agregação de valor.

Identifico esses elementos no caso em apreço, pois, como o produto somente pode ser vendido se for devidamente embalado, o procedimento de blisterização e de colocação dos comprimidos em caixas de papelão, bem como a adição da respectiva bula e do selo de segurança, consiste na última etapa da produção. Portanto, não se trata de mera revenda.

Entrando no detalhe do procedimento, cabe esclarecer que blíster é o nome dado à 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. Isso denota que não se trata de uma operação de mero acondicionamento, mas que agrega valor ao processo produtivo, demandando tecnologia e mão de obra especializada.

Neste ponto, já se pode enfrentar, com facilidade o argumento de que no manual de perguntas e respostas do IRPJ é afirmado que o mero acondicionamento ou reacondicionamento não implicaria a produção de outro bem, aplicando-se a esse caso a margem de lucro de 20%. Entendo que essa afirmação não é incompatível com o entendimento da decisão recorrida, e da fiscalização, pois – conforme já colocado – o procedimento de blisterização do medicamento, seu acondicionamento em caixas de papelão, adição da bula e do selo de segurança não se confunde com mero acondicionamento ou reacondicionamento.

Entendo insubsistente o argumento de que as diretrizes da OCDE deveriam delimitar o conceito de produção, porque não estão positivados em nosso sistema jurídico. Aliás, somente supervenientemente é que – muito após a ocorrência dos fatos geradores em discussão – foi introduzida nova legislação que inova, expressamente afastando o procedimento de blisterização do conceito de produção.

Por fim, rejeito a alegação de que o procedimento de blisterização não teria o condão de mudar a natureza do produto, porque isso revela a falta de um critério seguro para determinação da mudança. Com efeito, várias mercadorias possuem classificações fiscais (de acordo com a NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul) diferentes quando apresentados de forma diversa. Portanto, entendo que o critério de industrialização seja o único capaz de dar segurança jurídica à interpretação do que dispunha o art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, à época dos fatos geradores ocorridos.

No mesmo sentido do entendimento esposado neste voto vencedor, cito os acórdãos 9101-002.417 e 9101-003.420.

IV – Conclusão

Em vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos