



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16561.720039/2014-35
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.926 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2019
Matéria IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
Recorrente ELI LILLY DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. ACONDICIONAMENTO DO PRODUTO. PRL 60.

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 PRL 60.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IN SRF N° 243/2002. LEGALIDADE.

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 n° 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei n° 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n° 9.959, de 2000. Súmula CARF n° 115.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em manter o lançamento. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada), que davam parcial provimento afastando a tributação pelo método PRL60 nos casos em que o recorrente aplicou o método PRL20.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra

Bossa, Efigenio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

ELI LILLY DO BRASIL LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 14-54.887 (fls. 2007), pela DRJ Ribeirão Preto, interpôs recurso voluntário (fls. 2056) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

O processo trata de lançamentos tributários (fls. 1803) para exigir IRPJ e CSLL relativos ao ano 2009, bem como juros de mora e multa de ofício (75%). A fiscalização concluiu que o contribuinte não manejou corretamente o método dos preços de transferência, relativo à apropriação dos custos ocorridos na importação de produtos cujo exportador estrangeiro é parte relacionada, conforme apontado no Termo de Constatação Fiscal (fls. 704).

A decisão recorrida (fls. 2007) considerou improcedente a correspondente impugnação (fls. 1821).

Em seu recurso voluntário (fls. 2056), o contribuinte apresentou os argumentos a seguir sintetizados:

- i) o procedimento fiscal seria nulo em razão de ter adotado dados diferentes daqueles fornecidos pelo contribuinte durante a auditoria fiscal;
- ii) o procedimento apontado na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 contraria o procedimento determinado pela Lei nº 9.430/1996;
- iii) os produtos importados sofreram apenas simples acondicionamento em embalagem para fins de revenda no mercado interno, o que afastaria a aplicação do método PRL 60;

Ao final, requer a declaração de improcedência dos lançamentos tributários.

Na primeira vez em que este colegiado se reuniu para apreciar o feito, o julgamento foi convertido em diligência, nos termos da Resolução nº 1201-000.209 (fls. 2113), para que a RFB adotasse as seguintes medidas:

- a) elabore demonstrativo similar ao Anexo 05 do termo de constatação fiscal (fl. 1802), acrescentado, para cada um dos 14 produtos ali indicados, as informações sobre o método de preços de transferência adotado pela contribuinte, bem como o valor do preço praticado e do preço-parâmetro por ela utilizados;*
- b) pronuncie-se sobre a alegação da recorrente segundo a qual a fiscalização empregou base de informações distinta daquela que lhe havia sido apresentada em resposta à intimação fiscal (vide item 3 do recurso voluntário à fl. 2058 e ss.);*

A diligência requerida foi cumprida e reduzida a termo por meio do relatório de fls. 2119. O contribuinte se manifestou sobre o resultado da referida diligência por meio das contrarrazões de fls. 2134.

O conteúdo do relatório da diligência e a correspondente manifestação do interessado serão abordados oportunamente no voto.

É o relatório

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O contribuinte foi cientificado da decisão recorrida em 05/02/20125(fl. 2055) e apresentou o seu recurso voluntário em 05/03/2015 (fls. 2056), dentro do prazo recursal. O recurso voluntário atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

1 Divergência entre os dados - nulidade - diligência

O recorrente afirma que o procedimento fiscal é nulo em razão de ter adotado dados diferentes daqueles fornecidos pelo contribuinte durante a auditoria fiscal, conforme o seguinte excerto (fls. 2058):

Trouxe a Recorrente quando da apresentação de Impugnação Administrativo, laudo pericial contábil que demonstrava que a base de informações utilizadas pela fiscalização para realização dos cálculos não era a mesma fornecida pela Recorrente, o que acarretava diferença nos cálculos.

Desta forma, como base nos mesmos arquivos disponibilizados à fiscalização e que deram origem a presente autuação, foi demonstrado o equívoco nos cálculos apresentados pela fiscalização, pelas seguintes razões apontadas pelo perito contábil que reproduziu o laudo juntado aos autos:

[...]

Evidente que há divergência de cálculo com base nos arquivos apresentados à fiscalização, o que inequivocamente levou ao erro no cálculo quanto aos produtos importados pela Recorrente e por consequência, em erro no valor da exigência tributária em litígio.

Inobstante a alegação da 15ª Turma da DRF de que não há nulidade na autuação, uma vez que a Recorrente apresentou sua impugnação e arguiu a existência de divergência nos cálculos, tem-se certo a necessidade de que eventuais erros quanto ao valor devido sejam sanados imediatamente, sob pena de nulidade:

O recorrente ainda requer a realização de diligência, o que foi atendido. A diligência teve como objeto a questão aqui apontada.

O correspondente relatório fiscal está juntado nas fls. 2119. Nele, a fiscalização resume o procedimento de cálculo adotado e apresenta seu parecer quanto às diferenças apontadas pelo recorrente. Em apertada síntese, a fiscalização: afirma que utilizou somente as informações prestadas pelo contribuinte e as informações contidas na base de dados da RFB, a ele relacionadas; atribui a diferença apontada ao objeto da própria fiscalização, ou seja, os ajustes feitos pela fiscalização em razão do descumprimento das normas vigentes por parte do contribuinte; afirma que o laudo apresentado pelo contribuinte oferece apenas dados consolidados, de forma sintética, de maneira que restou impossível verificar, por comparação, se houve algum erro material na confecção das planilhas apresentadas pela fiscalização.

O contribuinte apresentou contrarrazões ao relatório da diligência, em que propugna pela correção do procedimento por ele adotado, em relação à aplicação do método

PRL, entre o PRL 20 e o PRL 60. Ou seja, o contribuinte não rebateu os esclarecimentos da fiscalização quanto a origem dos dados utilizados.

Entendo que ficou esclarecido que a divergência apontada pelo recorrente está entre os dados por ele encontrados, no mister de apurar os tributos devidos, e os dados que expressam o resultado da auditoria fiscal. Não há qualquer evidência de divergência entre os dados fornecidos pelo contribuinte à fiscalização e os dados que fundamentaram a auditoria fiscal. Portanto, não há nulidade a ser apreciada, apenas o mérito do lançamento tributário, no que diz respeito à interpretação e aplicação da legislação tributária.

Assim, entendo que deve ser afastada a presente alegação de nulidade.

2 Instrução Normativa nº 243/2002 - adequação à Lei nº 9.430/1996

O recorrente afirma que o procedimento apontado na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 contraria o procedimento determinado pela Lei nº 9.430/1996, razão pela qual seguiu o artigo 18 da referida lei, mesmo contrariando a Instrução Normativa, conforme o seguinte excerto (fls. 2058):

Importante frisar desde logo e conforma exposto claramente quando da apresentação da Impugnação, que a Recorrente não pretende a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade da IN nº 243/2002, questão vedada aos órgãos administrativos, de competência do Poder Judiciário, e sim demonstrar que o método estabelecido pela IN 243/2002 é contrário ao método disposto na Lei 9.430/96, devendo, assim, prevalecer esse último em respeito ao princípio da estrita legalidade.

Com efeito, a metodologia estabelecida pela IN 243/2002 traz uma série de distorções, extrapolando os limites estabelecidos pela Lei 9.430/96, tornando o método de cálculo totalmente irreal e fora dos parâmetros estabelecidos em Lei.

Assim, a Recorrente realizou os seus cálculos com base na Lei 9.430/96, conforme estabelecia o art. 18 há época dos fatos geradores, cujo método é incompatível com o disposto na IN - Instrução Normativa 243/2002.

A questão envolvendo a adequação da IN SRF nº 243/2002 e a Lei nº 9.430/1996 já foi amplamente discutida nos colegiados deste CARF, de forma que foi possível se chegar a uma pacificação de entendimento, no sentido de reconhecer essa compatibilidade, nos termos da Súmula CARF nº 115, *verbis*:

Súmula CARF nº 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.

O recorrente reconhece que não seguiu a orientação contida na referida Instrução Normativa. Todavia, a Instrução Normativa determina o procedimento a ser tomado pelo contribuinte para o cumprimento do artigo 18 a Lei nº 9.430/1996. Assim, é lícito concluir que o contribuinte não atendeu à referida lei, pelo que o lançamento tributário se fez necessário.

Com isso, entendo que o lançamento tributário deve ser mantido frente a esta alegação do recorrente.

3 Processo de acondicionamento por embalagem

O recorrente afirma que os produtos por ele importados sofrem apenas simples acondicionamento em embalagem para fins de revenda no mercado interno, o que afastaria a aplicação do método PRL 60, o qual seria destinado apenas aos bens importados aplicados à produção, conforme o seguinte excerto (fls. 2065):

Pelo disposto acima, o método PRL60 deve ser aplicado apenas e tão somente na hipótese de "bens importados aplicados à produção" e que o PRL20 é utilizado nas demais hipóteses.

Portanto, o simples acondicionamento de embalagem ao produto para fins de revenda no mercado interno, como no presente caso, não configura de forma alguma a hipótese "de bens importados aplicados à produção", razão pela qual é incorreto o entendimento da fiscalização e dos julgadores da 15ª Turma da DRJ de aplicação do método PRL60%.

[...]

Os importados pela Recorrente são prontos e acabados, ou seja, os bens importados não sofreram qualquer transformação na sua essência, sendo apenas revestidos com rótulo, bula e embalagens para transporte e revenda no mercado interno de acordo a legislação que dispõe sobre a matéria, razão pela qual foi adotado o método PRL 20.

Com efeito, a "produção" a que se refere a disposição do art. 18, II, da Lei 9.430/96, não pode ser entendido como qualquer forma de acondicionamento ou mesmo a simples preparação para a entrega ao Governo ou disponibilização ao consumidor final, devendo ser entendido, na verdade, como sendo o resultado do processo produtivo onde ocorra a transformação do insumo, sua modificação ou a sua aplicação específica de forma a descaracterizar a identidade própria do produto (princípio ativo).

O recorrente ainda afirma que os produtos por ele comercializados são medicamentos destinados ao uso animal e humano, obrigatoriamente sujeitos às normas do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, bem como do Ministério da Saúde - ANVISA, devendo também atender ao disposto no Código de Defesa do Consumidor. Por fim, o recorrente apresenta as características dos medicamentos Humulin R, Humulin N, Humalog e Monensina (Rumensin).

A fiscalização adotou os método PRL 60 com o fundamento de que a atividade produtiva do contribuinte teria agregado valor aos bens importados, conforme o seguinte excerto (fls. 709):

Conforme explicitado no § 9º do art. 12 da IN nº 243/2002, o método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de 20% somente deve ser aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

Nos casos em que há agregação de valor no Brasil ao custo dos bens e serviços importados a legislação é clara ao vedar o uso da margem de 20% no método PRL.

Tal entendimento converge com a orientação da Coordenação-Geral de Tributação - COSIT da Secretaria da Receita Federal do Brasil, manifestada na Solução de Consulta nº5, de 01/09/2006, que dispõe que:

[...]

No caso em tela adotamos o método PRL60 para todos os insumos ou produtos intermediários que, de acordo com a codificação informada, não tiveram saída direta, ou seja, integraram produtos finais diferentes, acondicionados em embalagens diversas, e que, além disso, houve agregação de valor aos bens importados.

A decisão embargada corroborou o entendimento da fiscalização, declinando a sua interpretação do referido artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 (fls. 2044):

Procedimentos de acondicionamento, rotulagem, marcação ou qualquer outro requisito prévio ao comércio de itens importados, demandam, no mínimo, utilização de materiais para tanto e intervenção humana e/ou de maquinário e tecnologia, entre outras providências, as quais, por menores que sejam, representam custos adicionais que passam sim a integrar o valor do item comercializado no mercado interno.

Neste contexto, para fins de cálculo do preço de transferência, não há como acatar o entendimento da defesa, com base no Parecer Técnico (Laudo) que apresenta, de que os processos responsáveis pela agregação de valor são preponderantemente, vendas, distribuição, logística, pós-venda, ouvidoria, produção, atributos e qualidade. Reitere-se, os procedimentos de rotulagem, embalagem e acondicionamento não são isentos de custos, pelo contrário, representam dispêndios para a Importadora os quais serão agregados como valor nos itens a serem comercializados no mercado interno.

A alegação de que tais procedimentos são adotados por necessidade de observância de normas da Anvisa, ou do Código de Defesa do Consumidor ou, ainda, de regras para participação em licitações públicas, com dever de observância dos preços nelas atingidos, não altera, nem anula, os dispêndios para materialização da rotulagem, acondicionamento, embalagem e/ou marcação dos itens importados com a consequente agregação a seu valor.

O método PRL 60 é determinado no referido artigo 18, II, da Lei nº 9.430/1996, nos seguintes termos, conforme a redação vigente na época dos fatos:

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

[...]

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

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) da margem de lucro de:*

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

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

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

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

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

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

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

II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;

III - O preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.199, de 1971)

IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas. (Incluído pela Lei nº 9.493, de 1997)

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

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

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

Para tornar claro que a atividade realizada pelo contribuinte afeta não somente o custo do produto final, mas também o lucro potencial na comercialização do produto (agregação de valor), permitam-me a utilização de um instrumento retórico, no sentido de levantar a hipótese de se encontrar, na mesma prateleira, uma ampola de insulina humana identificada com a marca Lilly e outra ampola de insulina humana identificada com a marca Farmácia Oswaldo Cruz. Penso que o consumidor, em geral, estaria disposto a pagar um preço maior pela primeira, produzida por uma reconhecida empresa multinacional da indústria

farmacêutica, do que pela segunda, apesar de a Farmácia Oswaldo Cruz possuir uma bem sucedida história, de quase um século, manipulando remédios na cidade de Fortaleza e apesar de ter importado ampolas, ainda por hipótese, do mesmo lote das ampolas da concorrente, diferenciando-se apenas pelo rótulo.

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

Tenho conhecimento de que há, neste tribunal administrativo, várias decisões no sentido de não considerar como atividade de produção a alteração no acondicionamento de medicamentos, no que foi muitas vezes referido como "blisterização". Todavia, a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem adotando entendimento diferente, conforme os Acórdãos nº 9101-002.198, de 02/02/2016, e Acórdão nº 9101-002.840, de 12/05/2017, cujas ementas seguem parcialmente transcritas, respectivamente:

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

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.

4 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Relator