MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10120.779513/2021-77**
ACÓRDÃO	3101-003.894 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRAINFARMA INDUSTRIA QUIMICA E FARMACEUTICA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/2017 a 31/12/2019

NULIDADE AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. NULIDADE ACÓRDÃO DRJ. INOCORRÊNCIA.

Postos o correto enquadramento legal, a completa descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada, bem como estando presentes nos autos todos os documentos que serviram de base para a autuação, não há que se falar em nulidade do auto de infração. Observância dos requisitos dos artigos 9° e 10 do Decreto n.° 70.235/1972 e artigo 142, do Código Tributário Nacional. Acórdão recorrido que possui suficiente motivação do julgador para a sua decisão. Inexistência de afronta ao artigo 59 do Decreto n.° 70.235/1972.

IPI. EXCLUSIVIDADE. INTERDEPENDÊNCIA. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

A relação de interdependência com uma empresa atacadista em caráter exclusivo implica na obrigação do sujeito passivo em observar o valor tributável mínimo estabelecido no Regulamento do IPI.

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. REMESSAS PARA INTERDEPENDENTES. CONCEITO DE PRAÇA DO REMETENTE.

A relação de interdependência entre a indústria e adquirente estabelecidas na mesma praça (Município), impõe a aplicação da média ponderada dos preços, nos termos do artigo 195, I, do RIPI/2010 e, caso as empresas não estiverem na mesma praça, aplica-se a regra do artigo 196, parágrafo único, II, do mesmo Regulamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e do lançamento fiscal, vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar o lançamento fiscal por entender que o conceito de praça do art. 195 se restringe ao limite de um município nos termos da Lei no 14.395/22 tendo em vista o efeito interpretativo da referida norma. Vencidos os Conselheiros Dionísio Carvallhedo Barbosa e Marcos Roberto da Silva. Manifestou intenção de declarar voto a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa. Ante o resultado de mérito, restou prejudicado o Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcos Roberto da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntários, interpostos pela BRAINFARMA INDUSTRIA QUIMICA E FARMACEUTICA S.A. (“BRAINFARMA”) e HYPERA S/A (“HYPERA”), contra o acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada, reconhecendo a necessidade de reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, afastando-se a sua qualificação. Em razão do montante reduzido do lançamento fiscal, houve também o Recurso de Ofício.

Em apertada síntese, trata-se de auto de infração lavrado contra a empresa BRAINFARMA com vistas a cobrança de IPI e multas (qualificada e isolada), tendo como fundamento a não observância do Valor Tributável Mínimo (“VTM”), estabelecido pelo artigo 195, I, do Regulamento do IPI/2010 (Decreto n.° 7.212/2010), nas vendas de produtos realizadas para a empresa interdependente HYPERA. Em razão do interesse na operação, a d. Fiscalização atribuiu responsabilidade solidária à HYPERA, nos termos do artigo 124, I, do Código Tributário Nacional.

Restou consignado na autuação fiscal, o seguinte enquadramento legal:

“Art. 24, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Art. 24, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

DOCUMENTO VALIDADO

Arts. 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 259, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Art. 195, inciso I, 196, e parágrafo único, inciso I, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Art. 195, inciso I, 196, e parágrafo único, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Art. 195, inciso II, e §1º, 196, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Art. 195, inciso III, e §2º, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Art. 195, inciso IV, 196, e parágrafo único, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);"

Vale, ainda, a leitura dos seguintes trechos do Relatório Fiscal:

"Nesse desiderato, enquanto no período de 2017 a 2019 a Brainfarma (fábrica) vendeu a preços subfaturados um total R$ 3,72 bilhões para a Hypera (atacadista), esta revendeu as mercadorias por R$ 11,66 bilhões.
Em síntese, as operações de venda entre a Brainfarma e sua comercialatacadista exclusiva se deram de forma artificial, e o verdadeiro negócio foi levado a efeito nas vendas das referidas comerciais-atacadistas para os clientes finais do grupo econômico.
O valor tributável das saídas da industrial para a comercial-atacadista interdependente foi indevidamente reduzido, em razão do subfaturamento propositado dos preços dos produtos.
Em suma, trata-se do um planejamento tributário abusivo e ilegal, com o objetivo exclusivo de reduzir o pagamento de IPI na indústria e das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. (...)
Diante da estruturação probatória demonstrada neste Relatório Fiscal, os procedimentos levados a efeito pela Brainfarma, com saídas da industrial a preços unitários significativamente abaixo do praticado no mercado, tiveram o propósito específico de reduzir irregularmente o valor tributável do IPI.
Em relação ao aspecto tributário, o Regulamento do IPI prescreve que nas saídas entre empresas interdependentes aplica-se do Valor Tributável Mínimo para a base de cálculo, verbis:

> *Valor Tributável Mínimo*
> *Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior:*
> *I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei n o 34, de 1966, art. 2 o , alteração 5 a); (...)*
> *Art. 196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele. (...)*

DOCUMENTO VALIDADO

Firmas Interdependentes

Art. 612. Considerar-se-ão interdependentes duas firmas:

I - quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso I, e Lei n o 7.798, de 1989, art. 9 o);

II - quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso II); (...)

IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I) ; ou (...)

(...) Em face das regras delineadas para apuração do IPI, houve descumprimento intencional do Valor Tributável Mínimo por parte da Brainfarma, tendo em vista que as saídas dos produtos foram destinadas exclusivamente para estabelecimento de firma interdependente a preços subvalorados.

Diante do conteúdo probatório erigido durante o procedimento fiscal, ficou comprovado que a Brainfarma direcionou sua produção para repasse à Hypera a preços desconexos com o mercado atacadista dos produtos, com o intento de reduzir indevidamente o valor do IPI.

De outra parte, a Solução de Consulta Interna nº 08 – Cosit/2012 evidencia que quando existe comercial-atacadista exclusiva e interdependente da indústria, o Valor Tributável Mínimo será aquele praticado pela atacadista, verbis:

(...) Conclusão

11. Diante do exposto, na hipótese de existir no mercado atacadista a que se refere o inciso I do art. 195 do RIPI/2010 um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto (sem similar para efeito de comparação de preços), o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto.

Assim, não há o que discutir se Goiânia-GO, Cajamar-SP e Contagem-MG são ou não praça do estabelecimento Remetente (Brainfarma), haja vista o parecer normativo mencionado na transcrita solução de consulta deixa evidente que todas esses municípios são considerados praça para o caso em epígrafe.

Além disso, há elementos incontestes de subfaturamento dos preços nas saídas exclusivas para a Hypera com o intento de reduzir o pagamento de tributos.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim sendo, para o cálculo da base de cálculo foi considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, esclarecendo que: (...)"

De acordo com a Fiscalização, a BRAINFARMA não cumpriu a regra estabelecida no art. 195, inciso I, do RIPI/2010, entendendo que o VTM, para fins da incidência do IPI, não deve ser inferior ao preço praticado no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto é destinado a estabelecimento de outra empresa com a qual existe uma relação de interdependência.

Adotou-se, assim, para fins de lançamento fiscal, os valores de venda praticados pelos estabelecimentos comerciais interdependentes da HYPERA.

Vale observar, nesse sentido, que as Recorrentes BRAINFARMA e HYPERA não estão localizadas no mesmo município.

Cientificadas do lançamento fiscal, as Recorrentes apresentaram suas impugnações, julgadas pela DRJ (fls. 2015/2059), em acórdão assim ementado:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
Período de apuração: 01/02/2017 a 31/12/2019
CÁLCULO DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. DISTRIBUIDOR EXCLUSIVO INTERDEPENDENTE. PREÇOS POR ELE PRATICADOS NO ATACADO.
O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto, sendo incabível a inclusão, na média ponderada, de preços bem inferiores praticados pelo industrial remetente, sob pena de distorção do valor que justamente se pretende determinar com a aplicação da norma antielisiva.
CONCEITO DE PRAÇA. NECESSÁRIA IDENTIDADE COM O DE MUNICÍPIO, DESCABIMENTO. O conceito de praça, utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010, não tendo sido o legislador específico quanto à abrangência territorial, comporta interpretação, melhor se identificando com o mercado, que não tem necessária identidade com configuração de um Município.
MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DESCABIMENTO. O valor tributável mínimo-VTM não constitui ferramenta de manejo em caso de fraude, sonegação ou mesmo conluio. Tal instituto tem o perfil de base tributável mínima para fins de cálculo do IPI. Constitui o VTM salvaguarda no momento da formatação do valor monetário sobre o qual será aplicada a alíquota "ad valorem". Visou o legislador evitar ações elisivas de alta probabilidade de ocorrência em se tratando de empresas interdependentes ou de estabelecimentos outros não exclusivamente varejistas pertencentes à mesma empresa. A inobservância do VTM não constitui constitui

DOCUMENTO VALIDADO

infração qualificada, mas simples descumprimento de preceito legal sujeito à multa base.
Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte"

Em razão da redução da multa de ofício para 75%, houve a interposição de Recurso de Ofício.

Devidamente intimada do acórdão da DRJ, a Recorrente BRAINFARMA interpôs seu Recurso Voluntário (fls. 2090/2160), aviando as seguintes alegações:

i. preliminarmente, o acórdão da DRJ é nulo por vício de motivação e prejuízo ao direito ao contraditório e ampla defesa, incluindo alteração do critério jurídico do lançamento;

ii. preliminarmente, a autuação é nula por contradição e inconsistência em sua fundamentação, inclusive pela incerteza nas acusações referentes ao VTM;

iii. já no mérito, da impossibilidade da apuração do VTM na restrição da pesquisa do preço ponderado do mercado atacadista, bem como a ausência de base legal para manutenção do cálculo realizado exclusivamente com os preços praticados pela HYPERA, a necessidade da determinação de praça e a não inclusão dos preços da BRAINFARMA para fins de apuração da média ponderada;

iv. a inexigibilidade da multa e juros, nos termos do artigo 100, do Código Tributário Nacional, e a impossibilidade de aplicação de multa em caso de dúvida; e

v. por fim, o não cabimento da representação fiscal para fins penais.

Também intimada do acórdão, a Recorrente HYPERA interpôs seu Recurso Voluntário (fls. 2167/2229), argumentando o seguinte:

i. preliminarmente, o acórdão da DRJ é nulo por não enfrentar todos os argumentos da impugnação e por inovações das razões do lançamento;

ii. que a autuação é nula ante as inconsistências dos argumentos jurídicos e ausência de demonstrativo de cálculo;

iii. a inaplicabilidade do VTM praça para situações em que o distribuidor está localizado em praça diversa, bem como a superveniência da Lei n.° 14.395/2022 e da sua natureza meramente interpretativa de que a praça é o município;

iv. a existência de outros atacadistas para fins de cálculo do VTM e a incorreção da interpretação da SCI n.° 08/2012;

v. o erro na apuração da base de cálculo, ante a desconsideração das vendas realizadas pelo remetente;

vi. a impossibilidade de imposição de penalidades; e

vii. por fim, a insubsistência da representação para fins penais.

DOCUMENTO VALIDADO

Em seguida, o i. Procurador da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões aos Recursos Voluntários e as suas razões ao Recurso de Ofício (fls. 2414/2462), no sentido de que:

i. a multa qualificada deve ser restabelecida, posto que, apesar de o VTM não resultar em uma regra sancionadora, fato é que pode se verificar uma estrutura artificial montada com a finalidade de fraude, simulação e conluio e, assim, se aplicar a multa qualificada;

ii. quanto as preliminares, o lançamento só pode ser declarado nulo quando lavrado por pessoa incompetente ou resultar em inequívoco cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o que não se verificou no caso dos autos;

iii. não houve deficiência na motivação ou mudança no critério jurídico pela DRJ, inexistindo violação ao devido processo legal, observando que a fundamentação da decisão se dá quando o julgador analisa elementos suficientes a embasar o seu convencimento, sem que seja necessário se manifestar sobre todos os argumentos aviados não relevantes aos deslindes da controvérsia (cita como precedente o acórdão 3201-003-444 e 1402-002.991);

iv. a Lei n.° 14.395/2022 não retroage a fatos geradores anteriores à sua vigência;

v. que é pacífico no CARF, inclusive na CSRF, que o conceito de "praça" nunca se identificou com o conceito de município, no que se refere a precedentes anteriores à Lei n.° 14.395/2022;

vi. que a alegação da Recorrente de considerar o preço de saída do industrial na média ponderada a ser calculada para a obtenção do preço corrente do mercado atacadista vai contra a natureza do VTM; e

vii. por fim, que não há violação ao artigo 100, do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Laura Baptista Borges, Relatora.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merecem ser conhecidos.

1. DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ LEVANTADAS PELAS RECORRENTES BRAINFARMA E HYPERA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Ambas as Recorrentes argumentam em seus recursos que a DRJ não analisou todos os argumentos construídos em suas impugnações, o que configuraria vício de motivação.

Veja-se o disposto no recurso da BRAINFARMA:

"14. Em sua Impugnação, a Recorrente demonstrou que o lançamento fiscal possui clara nulidade por não cumprir os requisitos mínimos de validades:

a) Apesar de a autuação pretender enquadrar a Recorrente no art. 195, I do RIPI/10 - o qual determina que o VTM será baseado no preço praticado na praça do remetente, a autuação não traz qualquer conceito ou definição de "praça", não justificando os preços adotados para determinação do VTM, e;

b) Há incerteza a respeito do cálculo realizado no lançamento fiscal para determinação dos valores lançados a título de IPI, eis que não há elementos suficientes no auto de infração para conferência dos valores lançados, já que o RF não embasa os valores que foram considerados para determinação do VTM e existem inúmeras combinações possíveis em razão da quantidade de documentos envolvidos na análise.

15. Ocorre que o acórdão recorrido não traçou qualquer comentário a respeito dos pontos acima! Não enfrentando a ausência de definição de "praça" ou a incerteza a respeito do cálculo realizado para determinação do IPI.

(...)

21. E não é só. Destaca-se que o acórdão recorrido também não destinou uma linha sequer para se manifestar acerca dos seguintes pontos:

c) O cálculo do VTM realizado pela Recorrente estaria de acordo com o previsto no parágrafo único, inciso II, do artigo 196, do RIPI/2010, sendo as margens praticadas compatíveis com as margens praticadas no setor, não havendo motivos que justificassem a sua desconsideração, como pretendido pela autuação, e;

d) O lançamento contrariaria posição fiscal anteriormente assumida pela Receita Federal frente ao contribuinte Hypera (Processo Administrativo nº 16004.720383/2013-69 - Doc. 03 da Impugnação), quando previu que a praça para fins de determinação de VTM deve ser entendida como Município no qual se localiza o fabricante, sendo que a alteração desse conceito com efeitos retroativos fere a boa-fé objetiva, previsto no artigo 146 do CTN."

E o disposto no Recurso Voluntário da HYPERA:

"Nesse sentido, na Impugnação foi alegada violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, pois o lançamento realizado e o TVF não permitiram à Recorrente saber: (i) quais documentos foram considerados pelos auditores fiscais para cálculo do VTM; (ii) como foram elaborados os cálculos para fins de obtenção

DOCUMENTO VALIDADO

da média ponderada que determinou o VTM; (iii) qual a amplitude do conceito de praça utilizado; e (iv) se foram consideradas notas fiscais em duplicidade, se foram observadas as devoluções, os descontos e as transferências, dentre outras imprecisões."

Entendo que as Recorrentes não possuem razão.

Observo que a DRJ se manifestou no sentido de que a 13ª Turma já possui entendimento consolidado quanto ao VTM, reproduzindo suas razões de casos anteriores (e fazendo novas ponderações – fls. 2043/2054), passando pelo conceito de praça, de como se deve dar o cálculo do VTM, entendo aplicável a Solução de Consulta COSIT n.° 8/2012, passando pela análise do artigo 196, do RIPI/2010, entre outros.

Com relação a incertezas de cálculos, veja-se que a DRJ assim se manifestou:

"Quanto ao prejuízo ao amplo direito de defesa e ao contraditório, nada observo nesse sentido. As variáveis utilizadas para a exigência estão claras e transparentes, expressas tanto no texto do Termo de Verificação Fiscal quanto nas muitas planilhas anexadas aos autos. A presença de inconsistências, incoerências ou pretensas fragilidades jurídicas não cria obstáculos ao contraditório, mas sim abre caminho a este de forma ampla em submissão aos ditames constitucionais. Há prejuízo quando não há clareza ou na hipótese de omissão de elementos constitutivos do lançamento, o que não ocorreu na exigência que ora se julga."

Verifica-se, quanto as alegações de nulidade do acórdão da DRJ, nas razões da Recorrente HYPERA, o que se segue:

"No entanto, nenhuma informação foi fornecida acerca de onde foram retirados os valores constantes da coluna "Preço da Praça da Brainfarma – VTM (5)", ou qual o cálculo/fórmula utilizado para obtenção desses valores. Também não se explicou qual foi o universo de notas fiscais considerado para elaboração do cálculo, nem se foram consideradas somente as operações tributadas ou também aquelas isentas ou sujeitas à alíquota zero, como foram tratadas as devoluções e os descontos concedidos pela Hypera.

Em outras palavras, os auditores fiscais se limitaram a apresentar um valor fechado de qual seria o VTM aplicável na operação, sem que, para tanto, tenham definido o conceito de praça, ou apresentado qualquer informação acerca da metodologia ou dos elementos de cálculo utilizados para obtenção daquele "preço", impossibilitando assim qualquer conferência por parte das Contribuintes. Parecem partir da premissa de que a Recorrente seria obrigada a aceitar como uma verdade absoluta, sem qualquer possibilidade de contestação, o valor que lhe foi apresentado!

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Nota-se que a decisão recorrida se vale de termos genéricos e vagos, não rebatendo ou refutando especificamente qualquer dos argumentos apresentados pela Recorrente, afirmando, por exemplo, que a demonstração da formação do VTM estaria demonstrada nesta ou naquela planilha e em tais ou quais documentos específicos constantes dos autos. Nada disso!

(...)

Não tendo sido apresentadas informações suficientes sobre a determinação da base de cálculo, o contraditório e a ampla defesa somente poderiam ser exercidos pela Recorrente, como o foram, justamente por meio da alegação de nulidade do trabalho fiscal, já que não há elementos concretos para refutação específica do VTM determinado de forma arbitrária pelas autoridades fiscais."

Verifico, todavia, que no Relatório Fiscal, às fls. 704/705, a autoridade autuante explica como fora levantada a base de cálculo para prosseguir com o lançamento fiscal, demonstrando ainda o cálculo do "Preço da Praça da Brainfarma – VTM (5)", sendo certo que a relação das notas fiscais está nos autos (fls. 228/492), como se verifica abaixo:

2) Vendas da Hypera para clientes, atacadistas não interdependentes (média ponderada dos **preços**) – notas fiscais eletrônicas.

Mês Saída Remetente – BC	Mês da Emissão	Código da Mercadoria	Descrição da Mercadoria	Código NCM	Unidade Estatística	Valor dos Itens (Trib+Isentos+Outros) SOMA	Valor dos Descontos SOMA	Valor dos Itens menos Desconto SOMA	Quantidade na Unidade Estatística SOMA	Valor Unitário MÉDIA
02/2017	01/2017	173800	BLANCY 20G	33049990	UN	91.475,04	0,00	91.475,04	1.248,00	73,30
02/2017	01/2017	193600	BLANCY OLHOS BG 15G	33049990	UN	41.875,20	0,00	41.875,20	600,00	69,79

Por derradeiro, a base de cálculo e o imposto a pagar foram calculados da seguinte forma:

Mês BC – Saída da Cifarma	Mês do Preço da Praça	Código da Mercadoria	Descrição da Mercadoria	NCM	Unidade Estatística	Valor Tributavel pelo IPI – VENDAS BRAINFARMA	QUANTIDADE VENDAS – BRAINFARMA (1)	Aliquota IPI (2)	Valor IPI Nfe - VENDA BRAINFARMA P/ HYPERA (3)	PREÇO SUBFATURADO – VENDA BRAINFARMA P/ HYPERA (4)	PREÇO DA PRAÇA DA BRAINFARMA – VTM (5)	BASE DE CÁLCULO IPI – VTM (7)=(1)*(5)	Valor IPI – VTM (8)=(7)*(2)	Valor IPI a Pagar (9)=(8)-(3)
02/2017	01/2017	173800	BLANCY 20G	33049990	UN	38.075,29	3.144,00	22,00	8.376,66	12,11	73,30	230.446,74	50.698,28	42.321,72
02/2017	01/2017	173800	BLANCY 20G	33049990	UN	1.453,26	120,00	22,00	319,72	12,11	73,30	8.796,68	1.935,05	1.615,33
02/2017	01/2017	173800	BLANCY 20G	33049990	UN	1.453,26	120,00	22,00	319,72	12,11	73,30	8.796,68	1.935,05	1.615,33
02/2017	01/2017	173800	BLANCY 20G	33049990	UN	16.281,36	1.200,00	22,00	3.581,90	13,57	73,30	87.956,77	19.350,49	15.768,59
02/2017	01/2017	193600	BLANCY OLHOS BG 15G	33049990	UN	22.114,90	2.400,00	22,00	4.865,28	9,21	69,79	167.500,80	36.850,18	31.984,90

Sobre os alegados entendimentos esposados em outros processos administrativos envolvendo o mesmo contribuinte, apesar de ser um precedente, é sabido que não vincula os julgadores, que possui sua própria convicção.

Ainda nas argumentações preliminares de nulidade, a Recorrente BRAINFARMA aduz que "*verifica-se que mais de 80% da fundamentação de mérito do acórdão recorrido está pautada em decisão, parcialmente reproduzida, que a Recorrente sequer possui acesso*".

Transcrevo o julgado da DRJ, assim, especialmente nessa parte:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

"DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO – VTM

Aqui temos um tema já debatido à exaustão em inúmeras decisões e acórdãos ao longo dos últimos anos.

No âmbito desta 13ª Turma, tem-se entendimento consolidado na forma do excerto que abaixo se reproduz:

> *...Em seguida, assentou que a Fiscalização alargou o conceito de praça para atingir o distribuidor interdependente, qualquer que seja o seu domicílio. Tal entendimento se justificou pelo alegado "monopólio" em favor da Distribuidora Interdependente, quando da revenda dos produtos fabricados pela Impugnante.*
>
> *Para a Impugnante, o pensamento fiscal está divorciado da legislação respectiva (art. 136, I, do RIPI/02 e 195, I, do RIPI/10), pois o "...preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente ..." é aquele praticado pelos atacadistas situados na cidade do Rio de Janeiro. Seria impossível, portanto, acolher a conclusão fiscal, de que o "...preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente..." é o valor cobrado pela distribuidora interdependente, situado em outra praça/cidade, principalmente ao considerar, para efeito de cálculo, praças localizadas em diversos estados do país.*
>
> *Nessa mesma linha, defende que o entendimento da Fiscalização é totalmente contrário ao entendimento corrente de que "praça" se resume à "cidade".*
>
> *Em favor de sua tese, invoca o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, item 6.1, onde a própria Receita Federal teria colocado os termos praça e cidade como sinônimos:*
>
> > *6.1. Isto significando, por certo, que numa mesma cidade, ou praça comercial, o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.*
>
> *Em suma, defende que o preço médio ponderado, no mercado atacadista da praça do remetente, deveria abranger todos os preços praticados no atacado com os produtos da Impugnante, o que englobaria a Impugnante, todas as filiais da Distribuidora Interdependente e todos os atacadistas no local considerado como "praça", que será a sede da Impugnante (Rio de Janeiro), e as suas Distribuidoras Interdependentes (em diversas localidades).*

DOCUMENTO VALIDADO

Ainda no que se refere ao conceito de praça que entende ser aplicável, a Impugnante traz análise de diversos autores, pareceristas, além de também uma série de decisões judiciais que consagram, em sua visão, o entendimento que vai ao encontro daquele por ela defendido, ou seja, que praça é sinônimo de cidade e nada tem a ver com o mercado onde a empresa atua.

Pois bem.

Quanto ao conceito de "praça", adoto o entendimento explicitado pela Fiscalização.

Há tempo identificou-se que a norma do VTM vinha sendo constantemente vilipendiada por construções negociais que, apesar de formalmente legítimas, acarretavam resultados danosos em duas vertentes: primeiro, contornavam os objetivos da lei que perseguia o valor "real" dos produtos industrializados pelo estabelecimento fabricante; segundo, causavam verdadeira dificuldade para os concorrentes que, eventualmente, não conseguissem se valer da mesma forma jurídica para o negócio.

De fato, as saídas de estabelecimento industrial exclusivamente para distribuidor interdependente em outro Município para que, logo depois, ocorra a distribuição dos produtos para todo o território nacional (como ocorre no presente caso) pode levar a uma enorme erosão na base de cálculo do IPI, erosão que, lembre-se, as regras do VTM objetivam estancar.

A visão limitada do conceito de praça (tomada como sinônimo de cidade ou município), se prevaleceu na jurisprudência administrativa , mostrou-se incompatível com a recente realidade de organização das atividades comerciais. Isso ocorreu porque facilmente poderia ser criado estabelecimento distribuidor em cidade distinta do estabelecimento fabricante e para ele ser deslocada parte da base de cálculo que caberia, em princípio, ao próprio industrial. A primeira conseqüência disso era a incidência do IPI em bases irreais seguida da impossibilidade de aplicação do VTM conforme a regra do preço médio do mercado atacadista.

Ora, evidentemente, não se poderia continuar a prestigiar interpretação que consagrasse, ao final, resultado distinto daquele almejado pela lei.

Para ilustrar a situação, socorro-me de excertos do Acórdão 9303 008.545 – 3ª Turma CSRF, Relator Rodrigo da Costa Possas (Processo nº 16682.722760/2016 -55) em que foi analisada situação similar à de que se trata no presente processo: (...)

DOCUMENTO VALIDADO

Seguindo adiante, a Impugnante passou a se insurgir contra o critério escolhido para a aplicação do VTM. Afirma que há diferentes parâmetros para a realização do cálculo, não sendo de se aplicar, necessariamente, o "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente". Aduz que a Fiscalização não pode atribuir, ao seu bel prazer, a sistemática para apuração do VTM do IPI, escolhendo uma regra (preço do mercado atacadista) em detrimento de outras (como o custo fábrica, acrescido de encargos, tratada no art. 196, § único, inciso II, do RIPI/10).

Defende que sistemática de apuração pelo preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente só deve ser aplicada quando é possível conhecer o total do universo das empresas atacadistas da praça. A análise desse preço mínimo tributável, para uma cidade como o Rio de Janeiro, exigiria a apuração de milhões de informações. Necessário seria intimar cada atacadista com negócios na Praça de São Paulo, para que os mesmos informem todas as operações de vendas dos produtos sob estudo, suas condições, preços e quantidades e, ainda assim, não seria possível apurar uma média ponderada, isso em função das particularidades de cada operação e atacadista.

Assim, a Impugnante afirma ser impossível chegar ao "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente", de acordo com a "média ponderada dos preços de cada produto", impondo-se a aplicação da regra do parágrafo único e inciso II do artigo 196 do RIPI/10 ("custo de fabricação, acrescido ..." de todos os encargos).

A Impugnante vai além em suas objeções ao trabalho fiscal. Afirma que a Fiscalização considerou apenas as operações de vendas da Distribuidora Interdependente, limitando assim os preços comparáveis a uma fração das vendas realizadas pela Impugnante, como por outros atacadistas. Além de desconsiderar o preço dos outros contribuintes atacadistas que trabalham com os produtos sob estudo, desconsiderou o preço praticado pela própria Impugnante, na venda dos seus produtos para a Distribuidora Interdependente. Tal procedimento teria limitado indevidamente as vendas dos produtos de interesse no mercado atacadista.

Quanto ao fato de a Fiscalização ter desconsiderado, no cálculo do VTM, as vendas realizadas pela industrial remetente (ora Impugnante), invoca o Ato Declaratório Normativo abaixo mencionado:

ADN CST 5/82 - ADN - Ato Declaratório Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST nº 5 de 29.04.1982 D.O.U.: 04.05.1982 O Coordenador do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe

DOCUMENTO VALIDADO

Original

confere o item II da Instrução Normativa SRF nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o Parecer CST/DET nº 892/82, DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados, que o termo produto, constante do subitem 6.1 do Parecer Normativo CST nº 44, de 23 de novembro de 1981, indica uma mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, se houver, na forma indicada no inciso VIII do artigo 205 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI).

DECLARA, igualmente, que, do produto assim caracterizado, para efeito de cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79, que determinará o valor tributável mínimo a que alude o artigo 46, inciso I, do mesmo Regulamento, deverão ser considerados as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI.

Os argumentos não se sustentam.

Em princípio, assiste razão à Impugnante quando afirma que há vários critérios para a apuração do VTM. Mas o ponto de discórdia reside no fato de que, para ela, impõese a aplicação de critério residual de apuração do VTM (custo de fabricação) por absoluta impossibilidade de apuração do preço médio na praça do atacadista.

Mas não é o que se verifica no presente caso.

A Fiscalização demonstrou que o mercado atacadista dos produtos ora analisados é formado apenas pelas vendas de DELLY DISTRIBUIDORA, CNPJ 10.601.315/0011-10 e 10.601.315/0001-48. Assim, o mercado atacadista desses produtos específicos é formado pela área de atuação dos referidos estabelecimentos e, portanto, resulta lógica a apuração do VTM com base em suas saídas. Então, ao contrário do que afirma a Impugnante, há sim um preço médio no mercado atacadista da praça do remetente. E, como explicado pela Fiscalização, definido o mercado atacadista, foi apurado o VTM com base no inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

Nesse quadro, correto o procedimento de considerar, para o cálculo do VTM, as vendas realizadas pelo distribuidor. Inclusive, esse é o comando da SCI Cosit nº 8/2012:

O valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante. O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado

DOCUMENTO VALIDADO

> *produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto.*
>
> *Dispositivos Legais: Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 –Regulamento do IPI; Parecer Normativo CST nº 44, de 1981 Cabe mencionar também que não seria o caso de incluir no cálculo da média ponderada as vendas do industrial para o distribuidor. É verdade que, de início, o Ato Declaratório Normativo CST nº 5/82 estabelece que "deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado na mesma localidade". Ocorre que à época da edição do referido ato não se cogitava do tipo de organização negocial que ora se analisa. Ademais, custa crer que o referido ato tenha sido editado para consagrar a prática de margens irrazoáveis pelo distribuidor, tais como aquelas apontadas no Relatório Fiscal. Por fim, na linha do raciocínio da autoridade fiscal, é certo que a inclusão das vendas do remetente implicaria uma distorção tão grande que anularia completamente os efeitos buscados pela norma antielisiva.*

Formo minha convicção ao teor do texto supra com adição de algumas observações. (...)"

Verifica-se, nesse ponto, que a DRJ de fato não referencia o julgado, entretanto, entendo que no texto transcrito está a convicção do julgador, especialmente quanto a pertinência discutida nos autos do processo, acrescida de suas ponderações para o caso concreto posteriormente. Vale dizer que os julgados da DRJ possuem sigilo fiscal e de igual forma a Recorrente não teria acesso ao seu inteiro teor, mas as razões de decidir consta dos autos, que é a convicção do julgador.

Também não vejo alteração do critério jurídico por parte do acórdão recorrido alegado por ambas as Recorrentes, o que me parece deveras forçado. Transcrevo abaixo trecho do recurso da Recorrente HYPERA, idêntico nessa parte ao da Recorrente BRAINFARMA:

> *"De fato, não há que se dizer que a autoridade lançadora se "esqueceu" de "explicitar o conceito de praça", e que o acórdão apenas explicita aquilo que implicitamente já existia no auto.*
>
> *Muito ao contrário, o RF traz expressamente que não há "o que discutir se Goiânia-GO, Cajamar-SP e Contagem-MG são ou não praça do estabelecimento Remetente (Brainfarma)" (fl. 704), devendo se aplicar com o VTM o preço praticado pelo atacadista interdependente (Hypera), como estaria determinado pelo Solução de Consulta COSIT nº 08/2012."*

DOCUMENTO VALIDADO

Ora, a simples leitura do final do parágrafo mencionado pela Recorrente do Relatório Fiscal, revela suficiente para mostrar que fora sim abordado pela autoridade autuante o conceito de praça que entendia ser aplicável, sendo certo que mencionou também ao longo do extenso relato a base legal, a fundamentação da autuação, etc, e tal como aprofundou as Recorrentes sobre o tema em suas impugnações, o acórdão veio também como resposta às suas ponderações.

Confira-se a íntegra do parágrafo do Relato Fiscal:

> *"Assim, não há o que discutir se Goiânia-GO, Cajamar-SP e Contagem-MG são ou não praça do estabelecimento Remetente (Brainfarma),* ***haja vista o parecer normativo mencionado na transcrita solução de consulta deixa evidente que todas esses municípios são considerados praça para o caso em epígrafe****."*

Ademais, as alegações compostas nos recursos das Recorrentes BRAINFARMA e HYPERA não se enquadram na previsão do artigo 59, do Decreto n.º 70.235/1972, portanto, não acolho as preliminares de nulidade do acórdão recorrido.

2. DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL LEVANTADAS PELAS RECORRENTES BRAINFARMA E HYPERA.

Alegam as Recorrentes BRAINFARMA e HYPERA que o auto de infração é nulo por contradição e inconsistência em sua fundamentação, inclusive pela incerteza nas acusações referentes ao VTM.

Ora, mesmo que o questionado Relatório Fiscal tenha sido elaborado como base de autuação fiscal de PIS e COFINS, bem como de IPI (caso em análise), ao contrário do alegado, as Recorrentes compreendem bem a natureza do lançamento fiscal de IPI, conforme trechos dos recursos abaixo transcritos.

Recurso Voluntário HYPERA:

> *"Como dito acima, apesar da confusão de conceitos distintos e até mesmo contraditórios utilizados no TVF, o que dificulta a elaboração de uma defesa direta e linear, percebese que, ao final, o único fundamento do auto de infração de IPI se resume a alegação de que a Brainfarma não teria observado a regra constante do art. 195, I, do RIPI/2010, para determinação do VTM nas vendas realizadas para Hypera (empresa reconhecidamente interdependente)."*

Recurso Voluntário BRAINFARMA:

> *"73. Apesar de o Relatório Fiscal trazer duas fundamentações completamente diferentes e contraditórias, como detalhado em sede de Impugnação, o Auto de Infração constante nas fls. 641 a 654 se baseia exclusivamente nas normas de VTM, o que pode ser observado pela descrição da infração, capitulação legal e pelo cálculo dos valores exigidos a título de IPI, conforme se observa abaixo: (...)*

DOCUMENTO VALIDADO

> *75. Assim, é incontroverso que o cerne da autuação está na verificação de se as normas de VTM foram corretamente aplicadas pela Recorrente.*
>
> *76. Contudo, em que pese o exposto acima a respeito de o Auto de Infração se pautar nas regras de VTM, fato é que a Autoridade Fiscal, ao se valer do Relatório Fiscal do Processo Administrativo nº 10120.778559/2021-79, dedica mais de quarenta páginas para afirmar que as operações entre a Recorrente e a Hypera seriam artificiais e a verdadeira comercialização das mercadorias ocorreria nas saídas promovidas pela Hypera."*

Da análise da extensa defesa das Recorrentes, mesmo ainda em sede de impugnação, observo que não houve prejuízo ao exercício de direito de defesa das mesmas.

Percebo, ainda, contradição das Recorrentes sobre a alegada incerteza do VTM, já que a questão parece clara e muito bem construída nos Recursos Voluntários, tal como o trecho abaixo transcrito da Recorrente HYPERA:

> *"Segundo a Fiscalização, a Brainfarma não teria observado a regra constante do art. 195, I, do RIPI/2010, segundo o qual o valor tributável mínimo ("VTM"), para fins de incidência do IPI, não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a estabelecimento de outra empresa com a qual mantenha relação de interdependência.*
>
> *Para fins de justificar o suposto descumprimento do VTM pela Brainfarma, os auditores fiscais, de maneira confessa, ignoraram declaradamente o conceito de praça definido na legislação, como se fosse algo inútil e ultrapassado. Em seu lugar, ainda que sem base legal, consideraram que seria mais apropriado adotarem, para fins de determinação do VTM, os valores de venda praticados por estabelecimentos comerciais interdependentes de titularidade da Hypera, não obstante tenham reconhecido que esses estabelecimentos não estão localizados no mesmo Município do estabelecimento industrial remetente."*

Dito isso, é possível verificar que o Relato Fiscal abordou sim a motivação da autuação com relação à interdependência entre a Recorrente BRAINFARMA e a Recorrente HYPERA, bem como sobre o conceito de praça, o cálculo do VTM, motivo pelo qual não merecem ser acolhidos os argumentos de nulidades invocados pelas defesas.

Cumpre dizer que nas fls. 704/705 do Relatório Fiscal, a i. Fiscalização explica como compôs a base de cálculo, à média ponderada dos preços de cada produto e o cálculo do imposto a pagar.

Destarte, não observo violação aos artigos 9° e 10 do Decreto n.° 70.235/1972 e artigo 142, do Código Tributário Nacional. Dado o correto enquadramento legal, a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração, análise documental, entre outros, não há que se

DOCUMENTO VALIDADO

falar em nulidade do lançamento fiscal, tampouco restou caracterizado qualquer prejuízo à defesa das Recorrentes.

3. DAS ALEGAÇÕES DE MÉRITO DAS RECORRENTES BRAINFARMA E HYPERA. DO VTM PARA FINS DE BASE DE CÁLCULO DO IPI. DO CONCEITO DE PRAÇA. DA SUPERVENIÊNCIA DA LEI 14595/2022.

Apurou a i. Fiscalização que Recorrente BRAINFARMA (industrial fabricante), CNPJ n.° 05.161.069/0005-44 – Anápolis/GO vendia produtos com diminuição indevida de preços, sem respeitar o VTM, para a Recorrente HYPERA (comercial atacadista interdependente), CNPJ 02.932.074/0042-60, Goiânia/GO e CNPJ 02.932.074/0028-01 – Cajamar/SP, que, por sua vez, vendia os produtos para comerciais-atacadistas não interdependentes a preços de mercado.

No acórdão da DRJ, restou consignado o seguinte:

"Da média por certo não participarão as vendas do industrial para os atacadistas interdependentes – tema acima tratado -, sendo que o conceito de praça a ser aplicado é aquele que toma em consideração o mercado de atuação da sociedade empresária, rechaçando-se, por absolutamente inadequada, a opção exclusivamente geográfica/territorial."

Discordando totalmente dos termos da autuação, confirmados parcialmente pela DRJ (que excluiu da exigência fiscal a multa qualificada), a Recorrentes apresentaram uma série de argumentos combatendo a exigência fiscal remanescente, incluindo a interpretação da legislação tributária quanto ao tema, em conformidade com o Parecer Normativo CST n.° 44/1981, confirmado pelo Ato Declaratório Normativo CST n.° 05/1982.

As Recorrentes destacam também em seus recursos que:

a) a DRJ concluiu que a amplitude da busca do valor de mercado, não obstante decorrer de lei, poderia ser flexibilizada, declarando que a pesquisa de mercado poderia ser restringida, por não haver necessidade de ampliação;

b) aceitar tal flexibilização seria atribuir à fiscalização o direito de lançar o tributo da forma que melhor lhe convir, independentemente dos ditames legais, ferindo a segurança jurídica e a estrita legalidade que sustenta o processo fiscal;

c) ao contrário do que dispõe o artigo 195, I, do RIPI/2010, o acórdão recorrido também considerou possível a não inclusão no cálculo do VTM dos preços praticados por outros atacadistas, em desobediência ao artigo 196, do RIPI/2010;

d) a não observância do artigo 142, do Código Tributário Nacional;

e) está insculpido na legislação que o VTM será a média dos preços praticados, sem qualquer exclusão ou ressalva, assim, os cálculos do VTM só seriam válidos quando considerar todos os preços praticados;

DOCUMENTO VALIDADO

f) não há suporte legal para a manutenção do cálculo realizado exclusivamente com os preços praticados pela Recorrente HYPERA;

g) conforme se depreende do acórdão recorrido, assim como no Relatório Fiscal, o valor do VTM utilizado para determinação da base de cálculo do IPI e autuação fiscal estaria, supostamente, embasado no artigo 195, I e artigo 196, *caput* do RIPI/2010;

h) da leitura dos artigos verifica-se que a regra para cálculo do VTM exige que seja utilizada a média ponderada do preço corrente de cada produto no mercado atacadista da praça do remetente;

i) o lançamento fiscal desconsiderou as diretrizes afirmando que como a Recorrente HYPERA seria uma comercial atacadista que atua de forma exclusiva com a Recorrente BRAINFARMA, e que o VTM será o preço praticado pela HYPERA;

j) que existem diversas atacadistas em Goiânia/GO, por exemplo, do mesmo segmento da Recorrente, que foram ignoradas para fins de cálculo do VTM, estando portando errada a fiscalização, mesmo no critério que colocou para fazer o lançamento fiscal;

k) a desnecessidade de se discutir o conceito de praça quando existe um único estabelecimento atacadista interdependente;

l) a Solução de Consulta COSIT n.° 08/2012 não possui competência para dispensar a autoridade fiscal de observar a legislação tributária;

m) o lançamento fiscal é inválido ao desconsiderar o conceito de praça em razão da existência de um único estabelecimento atacadista interdependente, mesmo sabendo da existência de outros atacadistas no mesmo município e região;

n) é necessária a determinação do conceito de praça nos termos do artigo 195, I, do RIPI/2010;

o) a DRJ introduziu conceito de praça, inovando no critério jurídico, no sentido de que a praça é entendida como o mercado de atuação da sociedade empresarial;

p) tendo em vista que o objetivo das regras do VTM é garantir que o preço praticado com empresas interdependentes seja o mais próximo possível do praticado com terceiros, é esperado que seja utilizado o preço corrente do mesmo mercado e do mesmo local em que estiver;

q) a delimitação de praça como espaço geográfico está perfeitamente de acordo com os objetivos das normas de VTM;

r) conforme estipulado no Parecer Normativo CST n.° 44/1981, para fins de cálculo dos preços praticados no mercado atacadista da praça do remetente, será considerado o universo de vendas realizadas naquela localidade, sendo a mesma cidade ou praça comercial;

DOCUMENTO VALIDADO

s) o Ato Declaratório Normativo CST n.° 05/1982 veio no mesmo sentido, ditando que deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, que estejam na mesma localidade;

t) a praça do remetente é a localidade/cidade onde está localizado o remetente;

u) portanto, não se pode considerar que sejam incluído na média ponderada de preços praticados por atacadistas, localizados em outros municípios, que não a do remetente;

v) a publicação da Lei n.° 14.595/2022 veio consolidar a correta interpretação do conceito de praça, tornando inquestionável que é o município onde está localizado o estabelecimento do remetente;

w) a fiscalização utilizou para cálculo do VTM, erroneamente, os preços praticados pelos estabelecimentos da Recorrente HYPERA localizados em Goiânia/GO, Cajamar/SP e Contagem/MG, sendo certo que a Recorrente BRAINFARMA está localizada em Anápolis/GO; e

x) o cálculo do VTM realizado pela Recorrente BRAINFARMA está de acordo com o previsto no parágrafo único, inciso II, do artigo 196, do RIPI/2010, sendo as margens praticadas claramente compatíveis com as margens praticadas no setor, não havendo motivos que justifiquem a sua desconsideração, como pretendido no lançamento fiscal.

Sem delongas, entendo que de forma alguma, sob qualquer viés de interpretação que se tenha sobre o conceito de praça, a autoridade autuante poderia ter considerado para fins de VTM tão somente as notas fiscais de saída da Recorrente HYPERA. O conceito de praça não pode se limitar aos preços praticados tão somente pela empresa interdependente atacadista.

Entendo também não servir de parâmetro o entendimento da Solução de Consulta Interna COSIT n.° 08/2012, já que a situação fática exposta envolvia um único distribuidor no mercado atacadista, o que não é o caso dos autos, o que foi demonstrado pelas Recorrentes. Confira-se a situação fática tratada na consulta, com meus destaques:

> *"2. Trata-se de pedido de orientação relativo à possibilidade de aplicação da regra de fixação de valor tributável mínimo vazada no inciso I do art. 195 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI/2010),* ***quando no mercado atacadista a que essa regra se refere existir um único distribuidor****,* ***sendo este interdependente do estabelecimento industrial fabricante do produto cujo valor tributável mínimo se pretenda determinar****."*

Minha convicção, portanto, é a de que o conceito de praça é o município onde está situado o estabelecimento do remetente do produto, conforme restou sedimentada a sua interpretação por meio da Lei n.° 14.395/2022, e que deve ser aplicado ao caso, nos termos do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional. Vejam-se os dispositivos:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Lei n.° 14.395/2022

"Art. 15-A. Para os efeitos de apuração do valor tributável de que tratam os incisos I e II do caput do art. 15 desta Lei, considera-se praça o Município onde está situado o estabelecimento do remetente."

Código Tributário Nacional

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;"

Vale dizer que, muito antes da superveniência da Lei n.° 14.395/2022, já restava claro que o conceito de praça do remetente, para fins de determinação do VTM, corresponde ao município onde estiver localizado o estabelecimento fabril remetente, observando, nesse sentido, o entendimento há muito esposado Parecer Normativo CST n.° 44/1981 e Ato Declaratório Normativo CST n.° 05/1982.

Entendo, assim, que a Lei n.° 14.395/2022 não inovou no ordenamento jurídico, mas apenas explicitou a interpretação correta a ser dada ao conceito de praça, trazendo maior estabilidade jurídica para essas operações.

Sobre o tema, em recente julgamento no CARF que deu provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, datado de 27/02/2024, a i. Conselheira Relatora Cynthia Elena de Campos fez profunda análise com relação ao tema no acórdão n.° 3402-011.381, cujo entendimento me filio e abaixo transcrevo alguns trechos:

"Todavia, o fato de não constar expressamente na redação, por si só, não retira a possibilidade de se buscar o alcance do termo "praça" que já estava previsto na Lei nº 4.502/1964.

E, por todas as razões já demonstradas neste voto, não há dúvidas de que o conceito de "praça do remetente" pode ser considerado como "Município onde está situado o estabelecimento do remetente."

Ainda com relação à redação da nova Lei nº 14.395/2022 e, apenas para elucidar toda e qualquer dúvida sobre o real objetivo do legislador, buscamos pela origem do texto legal, no intuito de entender a justificativa para a respectiva proposição.

No caso, a Lei nº 14.395/2022 teve origem no PROJETO DE LEI Nº 1559/2015, proposto pelo Deputado William Woo com a seguinte justificativa:

> *(...) Ocorre que o Fisco Federal vem distorcendo o conceito da praça, vindo a expandilo de forma totalmente arbitrário e sem critério.*
>
> *Dessa forma, vários contribuintes são autuados sob a alegação de que não seguiram o preço mínimo tributável, pois, na visão fiscal, o preço de venda deveria considerar os preços praticados em outras cidades.*

DOCUMENTO VALIDADO

Ou seja, os contribuintes estão vivendo um clima de total insegurança jurídica, já que o fisco federal não acolhe o conceito de praça hoje consagrado, o qual diz ser a cidade onde está o remetente.

Dessa forma, e para evitar a insegurança jurídica trazida pela interpretação da lei fiscal, necessário deixar pacificado o entendimento corrente, que diz que praça corresponde à cidade onde está situado o remetente das mercadorias. (...)

Diante da proposta legislativa, a Deputada Tereza Cristina foi relatora do PROJETO DE LEI Nº 1.559/2015, assim ponderou:

(...) Não obstante a matéria já se achar plenamente esclarecida não está definida em lei de forma explícita.

Isto posto, com vistas a permitir a correta adoção da lei, prevenindo excessos interpretativos, consideramos oportuna a inclusão do dispositivo proposto. (...)

E, no mesmo sentido da proposta original, quando da tramitação perante o Senado Federal, o Senador Rodrigo Pacheco emitiu o PARECER (SF) Nº 94, DE 2019 sobre o Projeto de Lei nº 2.110, de 2019 (PL nº 1.559/2015), o que fez nos seguintes termos:

(...) No tocante ao mérito, o projeto merece aprovação. O objetivo do PL nº 2.110, de 2019, como destacado pelo seu autor, é conferir segurança jurídica aos contribuintes do IPI, em específico, àqueles contribuintes que efetuam operações entre estabelecimentos de mesmos titulares ou entre estabelecimentos que tenham relação de interdependência.

(...) Entretanto, a fiscalização tributária vem conferindo interpretação abrangente ao termo "praça" previsto, entre outras disposições, no art. 15, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964. Em detrimento de caracterizar o referido termo como a cidade do remetente, para fins de avaliação do preço mínimo praticado naquele local, tem-se compreendido, no âmbito da Administração Tributária, que "praça" pode ser entendida como locais em que funcionam estabelecimentos atacadistas da mesma pessoa jurídica ou de pessoa interdependente, ainda que situados em municípios diversos da indústria remetente.

(...) Com vistas a acabar com a insegurança jurídica decorrente dessa interpretação, é preciso aprovar o PL nº 2.110, de 2019, para dispor textualmente que, para fins de fixação do valor tributável mínimo, "considera-se praça a cidade onde está situado o estabelecimento do remetente". Dessa forma, as indústrias deixarão de ser autuadas pela fiscalização, o que reduzirá o litígio tributário e diminuirá a incerteza relativa aos empreendimentos estruturados pelas empresas. (...)

Da mesma forma, o PARECER Nº 185, DE 2021 - PLEN/SF, emitido pelo Senador Antonio Anastasia, assim ponderou:

DOCUMENTO VALIDADO

(...) Como bem destacado no Parecer da CAE, embora a norma constante do art. 15 da Lei nº 4.502, de 1964, seja importante para evitar a manipulação de preços tendente a lesar a arrecadação de IPI, o Fisco extrapolou os limites interpretativos para autuar contribuintes. O conceito de "praça" deve inexoravelmente remeter ao conceito de local em que situada a indústria. Não pode a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) extrapolar esse limite geográfico para aferir preços em regiões diversas. Essa conduta esbarra no comando legal do art. 15, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, e gera litigiosidade, como se observa dos precedentes proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre a matéria.

Para conferir segurança jurídica, é necessário aprovar a proposição, a fim de deixar expresso na norma o conceito de praça, de sorte a não permitir interpretações alargadas, que, no fundo, são contra o texto expresso da lei.

A proposição vincula o termo "praça" ao de cidade onde localizado o estabelecimento industrial remetente. Entretanto, na forma das Emendas n os 1 e 2-PLEN, é mais adequado conceituar o vocábulo, para fins jurídicos, como município. Isso porque este é o menor ente federativo em nosso espectro constitucional, que pode englobar, por exemplo, a cidade, os pequenos povoados e a zona rural. (...)

Diante da justificativa e pareceres apresentados por ocasião do Projeto de Lei que ensejou a Lei nº 14.395/2022, está evidente que o legislador não tinha por objetivo alterar o conceito de "praça", mas sim evitar novos litígios, conferindo segurança jurídica na fixação do valor tributável mínimo, o que fez ao expressamente esclarecer o conceito de "praça" como a cidade onde está situado o estabelecimento do remetente.

Portanto, em que pese não estar expressamente inserido na nova redação legal o termo "interpretativo", deve-se levar em conta o objetivo traçado pelo legislador, permitindo a constatação de que a norma foi editada para elucidar a controvérsia, na forma acima demonstrada."

Voltando ao caso dos autos, em análise de diversos julgados no CARF, percebo que é prática comum que a i. Fiscalização tome como VTM o valor de revenda do adquirente interdependente (HYPERA) como base de cálculo do remetente (BRAINFARMA), como se fez no lançamento fiscal em análise.

Por outro lado, meu entendimento é que a autuação fiscal não pode ser mantida, ante a incorreção da conduta, tal como argumentado pelas Recorrentes.

Cumpre observar que as Recorrentes não contestam a relação de interdependência, pelo que não obstante o esclarecimento feito acima, certo é que o lançamento fiscal deve

DOCUMENTO VALIDADO

observar o disposto nos artigos 195, I e 196, parágrafo único, I e II, do RIPI/2010, para fins de se verificar o VTM. Confira-se:

> "Art.195. O valor tributável não poderá ser inferior:
>
> *I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I,eDecreto-Lei no34, de 1966, art. 2o, alteração 5a); (...)"*
>
> *"Art.196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.*
>
> *Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:*
>
> *I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e*
>
> *II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado."*

Assim, de acordo com a regra contida no artigo 196, parágrafo único, inciso II do RIPI/2010, quando realizada uma venda do estabelecimento industrial (BRAINFARMA) para empresa atacadista interdependente (HYPERA) localizada em praça distinta (Goiânia/GO, Cajamar/SP e Contagem/MG) e na hipótese da praça do remetente (Anápolis/GO) não haver um mercado atacadista, o VTM deve ser definido pelo custo dos produtos mais margem.

Nesse sentido, transcrevo mais uma vez as razões da i. Relatora Cynthia Elena de Campos, no acórdão n.° 3402-011.381:

> *"Em síntese, se existir relação de interdependência entre a indústria e a adquirente e ambas estiverem estabelecidas na mesma praça (Município), aplica-se a média ponderada dos preços, nos termos do artigo 195, I, do RIPI e, caso as empresas não estiverem na mesma praça, aplica-se a regra do artigo 196, parágrafo único, II, do RIPI."*

Não observado o disposto na legislação, voto pelo provimento dos Recursos Voluntários da BRAINFARMA e HYPERA.

DOCUMENTO VALIDADO

4. DA CONCLUSÃO.

Ante o todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, não acolher as preliminares de nulidades e, no mérito, dar provimento. Entendo, por consequência, que resta prejudicado o Recurso de Ofício, bem como as demais alegações do Recurso Voluntário sobre as multas, juros e representação fiscal para fins penais.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**.

Após leitura do voto pela i. relatora do tópico ***"1. DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ LEVANTADAS PELAS RECORRENTES BRAINFARMA E HYPERA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO",*** requeri vista dos autos para analisar as peculiaridades abordadas pelos patronos das partes em sustentação oral.

Quanto ao mérito tratado no voto da i. relatora, já tive a oportunidade de externar meu posicionamento por meio do Acórdão nº 3401-012.915 e, por isso, acompanhei seu voto. No entanto, com as devidas vênias, apresentei divergência em relação às preliminares de nulidade do acórdão recorrido e do auto de infração, razão da presente declaração de voto.

- Breve introito. Critérios de validade do ato administrativo: motivação e provas.

Em seu voto, a i. relatora rejeita as preliminares de nulidade do acórdão recorrido e do lançamento, sob as seguintes razões:

> Observo que a DRJ se manifestou no sentido de que a 13ª Turma já possui entendimento consolidado quanto ao VTM, reproduzindo suas razões de casos anteriores (e fazendo novas ponderações – fls. 2043/2054), passando pelo conceito de praça, de como se deve dar o cálculo do VTM, entendo aplicável a Solução de Consulta COSIT n.° 8/2012, passando pela análise do artigo 196, do RIPI/2010, entre outros.
>
> Com relação a incertezas de cálculos, veja-se que a DRJ assim se manifestou:
>
> *"Quanto ao prejuízo ao amplo direito de defesa e ao contraditório, nada observo nesse sentido. As variáveis utilizadas para a exigência estão claras e transparentes, expressas tanto no texto do Termo de Verificação Fiscal quanto nas muitas planilhas anexadas aos autos. A presença de inconsistências, incoerências ou pretensas fragilidades jurídicas não cria obstáculos ao contraditório, mas sim abre caminho a este de forma ampla em submissão aos ditames constitucionais. Há*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

prejuízo quando não há clareza ou na hipótese de omissão de elementos constitutivos do lançamento, o que não ocorreu na exigência que ora se julga."

Verifico, todavia, que no Relatório Fiscal, às fls. 704/705, a autoridade autuante explica como fora levantada a base de cálculo para prosseguir com o lançamento fiscal, demonstrando ainda o cálculo do "Preço da Praça da Brainfarma – VTM (5)", sendo certo que a relação das notas fiscais está nos autos (fls. 228/492), como se verifica abaixo:

2) Vendas da Hypera para clientes, atacadistas não interdependentes (média ponderada dos **preços**) – notas fiscais eletrônicas.

Mês Saída Remetente – BC	Mês da Emissão	Código da Mercadoria	Descrição da Mercadoria	Código NCM	Unidade Estatística	Valor dos Itens (Trib+Isentos+Outros) SOMA	Valor dos Descontos SOMA	Valor dos Itens menos Desconto SOMA	Quantidade na Unidade Estatística SOMA	Valor Unitário MÉDIA
02/2017	01/2017	173800	BLANCY 20G	33049990	UN	91.475,04	0,00	91.475,04	1.248,00	73,30
02/2017	01/2017	193600	BLANCY OLHOS BG 15G	33049990	UN	41.875,20	0,00	41.875,20	600,00	69,79

Por derradeiro, a base de cálculo e o imposto a pagar foram calculados da seguinte forma:

Mês BC – Saída da Cifarma	Mês do Preço da Praça	Código da Mercadoria	Descrição da Mercadoria	NCM	Unidade Estatística	Valor Tributavel pelo IPI – VENDAS BRAINFARMA	QUANTIDADE VENDAS – BRAINFARMA (1)	Aliquota IPI (2)	Valor IPI Nfe - VENDA BRAINFARMA P/ HYPERA (3)	PREÇO SUBFATURADO – VENDA BRAINFARMA P/ HYPERA (4)	PREÇO DA PRAÇA DA BRAINFARMA – VTM (5)	BASE DE CÁLCULO IPI – VTM (7)=(1)*(5)	Valor IPI – VTM (8)=(7)*(2)	Valor IPI a Pagar (9)=(8)-(3)
02/2017	01/2017	173800	BLANCY 20G	33049990	UN	38.076,29	3.144,00	22,00	8.376,68	12,11	73,30	230.446,74	50.698,28	42.321,72
02/2017	01/2017	173800	BLANCY 20G	33049990	UN	1.453,26	120,00	22,00	319,72	12,11	73,30	8.795,68	1.935,05	1.615,33
02/2017	01/2017	173800	BLANCY 20G	33049990	UN	1.453,26	120,00	22,00	319,72	12,11	73,30	8.795,68	1.935,05	1.615,33
02/2017	01/2017	173800	BLANCY 20G	33049990	UN	16.281,36	1.200,00	22,00	3.581,90	13,57	73,30	87.956,77	19.350,49	15.768,59
02/2017	01/2017	193600	BLANCY OLHOS BG 15G	33049990	UN	22.114,90	2.400,00	22,00	4.865,28	9,21	69,79	167.500,80	36.850,18	31.984,90

Sobre entendimentos esposados em outros processos administrativos envolvendo o mesmo contribuinte, apesar de ser um precedente, é sabido que não vincula os julgadores, que possui sua própria convicção.

Além do mais, entendo que, ainda que a DRJ não tenha abordado todas as razões das petições de impugnação, **o acórdão recorrido me parece ter suficiente fundamentação, além de apontar de forma clara e objetiva o motivo do não acolhimento integral das defesas.**

Nesse sentido, **não há obrigação de o julgador responder ou refutar, individualmente, todos os argumentos e fundamentos jurídicos apresentados pela parte quando já tenha encontrado motivo suficiente para fundamentar sua decisão e convicção,** respeitando as particularidades de cada caso concreto, o que entendo que foi cumprido no caso em análise.

Ainda, sobre as argumentações preliminares de nulidade, a Recorrente BRAINFARMA aduz que "*verifica-se que mais de 80% da fundamentação de mérito do acórdão recorrido está pautada em decisão, parcialmente reproduzida, que a Recorrente sequer possui acesso*".

Transcrevo o julgado da DRJ, assim, especialmente nessa parte:

"DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO – VTM

(destaques nossos)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Concordo quando a i. relatora afirma que o julgador não está obrigado a responder todos os argumentos da defesa, bastando encontrar fundamentos legais suficientes para deliberar sobre a demanda (EDcl no MS nº 21.315/DF).

Todavia, quando os argumentos circundam elementos essenciais de existência do próprio lançamento (caput, art. 142 do CTN[1]), entendo que qualquer omissão ou decisão rasa pode preterir legítimo direito ao contraditório e à ampla defesa, disciplinados na Constituição Federal. A indicação dos pressupostos de fato e de direito na decisão são componentes imprescindíveis tanto do ato administrativo quanto da decisão, pois asseguram o devido processo legal, sob pena de nulidade do ato (art. 59 do Decreto nº 70.235/72).

Nesse sentido, dispõe a legislação:

> **Decreto nº 70.235/72:**
>
> Art. 31. A **decisão conterá** relatório resumido do processo, **fundamentos legais, conclusão** e ordem de intimação, **devendo referir-se, expressamente,** a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, **bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.** (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
>
> **Lei nº 9.874/99:**
>
> **Art. 2º A Administração Pública obedecerá,** dentre outros, **aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.**
>
> **Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:**
>
> **[omissis]**
>
> **VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;**
>
> Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, **bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.**
>
> § 1o **Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.**
>
> § 2o Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.
>
> *(destaques nossos)*

[1] Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

DOCUMENTO VALIDADO

Indiscutível, ainda, o dever do autuante/requerente apresentar provas dos fatos alegados e sua adequação à lei, ou seja, demonstrar que ao caso concreto aplica-se preceito legal (fato-norma). Com amparo no decreto que rege o processo administrativo fiscal, recai sobre o autuante (fiscalização), o ônus da prova:

> **Art. 9º** A **exigência do crédito tributário** e a aplicação de penalidade isolada serão **formalizados em autos de infração** ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, **os quais deverão estar instruídos com todos os termos**, **depoimentos**, **laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.**
>
> § 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.
>
> **Art. 10.** O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:
>
> I - a qualificação do autuado;
>
> II - o local, a data e a hora da lavratura;
>
> III - a descrição do fato;
>
> IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
>
> V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
>
> VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.
>
> *(destaques nossos)*

À vista disso, são condições de validade do ato administrativo: **a)** qualificação do autuado; **b)** descrição do fato; **c)** local, data, hora da lavratura e assinatura do autuante; **d)** disposição legal infringida e penalidade aplicável e, ainda, **e)** prova do ilícito.

A prova é indispensável à comprovação do ilícito e a sua falta ou a produção incompleta, restringe direito constitucional do autuado (requerido) ao acesso absoluto a elementos de prova que consubstanciam o lançamento, excepcionando-se a regra geral quando presumido o fato (conclusão presuntiva).

Fundado o lançamento na existência do fato jurídico (caso provado), a ausência ou deficiência de provas torna o procedimento imperfeito ou maculado, ante o desatendimento de uma das condições essenciais de validade, a prova (Art. 9º Decreto nº 70.235/72).

Até porque, desconhecidos os fatos e/ou as evidências, pilares da acusação, como viabilizar ao autuado a contraposição dos fatos, das diligências ou das fontes alegadas?

Produzidas as provas, elas não só robustecem o lançamento como, ainda, propiciam o autuado a esclarecer o que foi detectado pela fiscalização (leia-se provado).

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Dessarte, reitero, a inobservância de uma das condições de validade do lançamento gera a imediata nulidade do procedimento, a teor do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72[2], sendo manso e pacífico o posicionamento adotado por este Tribunal Administrativo sobre a matéria, como visto no Acórdão nº 3201-003.374, com destaques:

> Em nova peça, de fls. 17291 o contribuinte afirmou que a diligência acabou por confirmar que 96% do lançamento não procedem.
>
> Finalmente na análise da lide administrativa, a DRJ/PE anulou o lançamento por vício material, uma vez que o contribuinte comprovou a regularidade nas operações (possui registro especial prévio, cumpriu requisitos e apresentou as DIFs), que a fiscalização não comprovou a descaracterização da imunidade, que o lançamento foi realizado por pura presunção e amostra, que o lançamento por si não serve como prova pré-constituída, que não houve descrição e tampouco individualização da infração, que não foi comprovado o desvio de finalidade e que na posse do Livro Modelo 3 (livro de registro de controle e produção e estoque) a fiscalização poderia ter cruzado as informações pretendidas (Notas Fiscais com entradas, saídas, origem e destinação), que a fiscalização inverteu o ônus da prova, que o lançamento foi revisado e inovado nas diligências e que somente com a publicação da IN RFB 976/09 é que surgiu a obrigatoriedade do registro cruzado das importações, mercado interno e estoque.
>
> De fato, todas as conclusões do colegiado de primeira instância procedem. Como exemplo, transcreve-se trecho do relatório Fiscal, em fls. 537, que explicitou a inversão do ônus da prova por parte da fiscalização:
>
> > A partir de agora inverte-se o ônus da prova, passando exclusivamente ao contribuinte a responsabilidade da apresentação de novos elementos de provas. Elementos que comprovovem que o interessado utiliza e controla de forma clara a utilização do papel imune adquirido no mercado externo.
>
> Assim, ficou claro que a fiscalização exigiu controle que não possui amparo legal, assim como criou contra-prova em face ao contribuinte.
>
> Como pode ser verificado em muitos outros lançamentos, a fiscalização deveria ter diligenciado e procedido ao confronto das informações com os livros apresentados, notas fiscais, valores das entradas e saídas, consumo efetivo, contagem física, giro de estoque e capacidade industrial, de forma a remontar a fórmula da produção do contribuinte nas diversas etapas de industrialização dos semi elaborados e finais, avaliando o processo produtivo e destinações e somente a partir dessas análises concluir quantas mercadorias poderiam ter configurado o suposto desvio de finalidade.

[2] Art. 59. São nulos:
I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DOCUMENTO VALIDADO

A conclusão mais acertada é reconhecer a ausência de descrição, comprovação e motivação do lançamento, em respeito às garantias previstas no art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no art. 31 do Decreto n. 70.235/723 e art. 2.º da lei n. 9.784/99.

O Auditor Fiscal descreve "Importação não amparada por imunidade", ou "Falta de Recolhimento", mas as alegações do contribuinte vieram no sentido de demonstrar que não existem sequer fatos que possam subsumir às disposições legais que poderiam fundamentar a lavratura do Auto de Infração, assim como sequer existem disposições legais que poderiam "receber" os fatos.

Inclusive, sem prejuízo aos fundamento utilizados na decisão de primeira instância, é importante registrar que a exigência de liquidez e certeza dos créditos é ***conditio sine qua non*** para o lançamento.

Não é controverso, mas é importante lembrar, em analogia ao presente caso, que autorizar a compensação com créditos pendentes de certeza e liquidez é algo impossível, porque a comprovação dos créditos pleiteados necessita de prova clara e inconteste.

No caso em tela, o contribuinte alega que o fisco lançou os tributos sem apresentar provas válidas que comprovam as suas acusações.

A autoridade fiscal tem o ônus da comprovação dos fatos quando da realização do lançamento tributário. A validade ou procedência do lançamento somente poderia ocorrer com a comprovação da existência do crédito. A simples alegação sem a apresentação de documentação comprobatória válida não é suficiente para lançar o tributo.

A alegação do contribuinte veio no sentido de ressaltar que a existência da lacuna na tessitura do libelo basilar, mais precisamente, da natureza da infração descrita no auto de infração restou comprometida, face a incerteza material e a insegurança jurídica relativa ao crédito tributário, pois imprecisa a exigência narrada pelo autor do feito com o tipo infrator, não reportando com fidelidade a materialidade do fato infringente detectado. Vigente no Decreto 70.235 (PAF) e no Código Tributário Nacional, o ônus da prova do estado é positivado da seguinte forma:

> "PAF - Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:
>
> I - a qualificação do autuado;
>
> II - o local, a data e a hora da lavratura;
>
> III - a descrição do fato;
>
> IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
>
> V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
>
> VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

> CTN - Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."
>
> Analisando a situação da necessidade da prova, pode ser lembrada a lição de Humberto Teodoro Júnior. "Não há um dever de provar, nem à parte contraria assiste o direito de exigir a prova do adversário. Há um simples ônus, de modo que o litigante assume o risco de perder a causa se não provar os fatos alegados dos quais depende a existência de um direito subjetivo que pretende resguardar através da tutela jurisdicional. Isto porque, segundo máxima antiga, fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente."
>
> A quantificação e a certeza realizada pelo lançamento são pressupostos para a realização da sua finalidade principal e única que seria a determinação e exigibilidade do crédito.
>
> O lançamento tornaria a obrigação tributária certa e liquida, mas isto apenas por que tais atributos são indispensáveis para que o débito se torne exigível.

Observada, pois, a indispensabilidade da motivação e da prova para materializar o auto de infração, circunstância reconhecida pela própria DRJ quando afirma *"Há prejuízo quando não há clareza ou na hipótese de omissão de elementos constitutivos do lançamento, o que não ocorreu na exigência que ora se julga"*.

Feita a introdução, analiso se os pressupostos de validade da decisão recorrida e do auto de infração foram cumpridos.

- Preliminares de nulidades.

(i) Nulidade do acórdão recorrido. Recurso Brainfarma.

A recorrente sustenta que o acórdão recorrido padece de vícios insanáveis, uma vez que ausente motivação (parecer) sobre fatos apresentados em impugnação, destacando-se como 'omissos ou suprimidos' (e-fl. 2.095):

> 14. Em sua Impugnação, a Recorrente demonstrou que o lançamento fiscal possui clara nulidade por não cumprir os requisitos mínimos de validades:
>
> **a)** Apesar de a autuação pretender enquadrar a Recorrente no art. 195, I do RIPI/10 - o qual determina que o VTM será baseado no preço praticado na praça do remetente, a autuação não traz qualquer conceito ou definição de "praça", não justificando os preços adotados para determinação do VTM, e;
>
> **b)** Há incerteza a respeito do cálculo realizado no lançamento fiscal para determinação dos valores lançados a título de IPI, eis que não há elementos suficientes no auto de infração para conferência dos valores lançados, já que o RF não embasa os valores que foram considerados para determinação do VTM e existem inúmeras combinações possíveis em razão da quantidade de documentos envolvidos na análise.

DOCUMENTO VALIDADO

> 21. E não é só. Destaca-se que o acórdão recorrido também **não destinou uma linha sequer para se manifestar** acerca dos seguintes pontos:
>
> c) O cálculo do VTM realizado pela Recorrente estaria de acordo com o previsto no parágrafo único, inciso II, do artigo 196, do RIPI/2010, sendo as margens praticadas compatíveis com as margens praticadas no setor, não havendo motivos que justificassem a sua desconsideração, como pretendido pela autuação, e;
>
> d) O lançamento contrariaria posição fiscal anteriormente assumida pela Receita Federal frente ao contribuinte Hypera (Processo Administrativo nº 16004.720383/2013-69 - Doc. 03 da Impugnação), quando previu que a praça para fins de determinação de VTM deve ser entendida como Município no qual se localiza o fabricante, sendo que a alteração desse conceito com efeitos retroativos fere a boa-fé objetiva, previsto no artigo 146 do CTN.

Vê-se que a premissa adotada pela recorrente como razão para a nulidade da decisão recorrida, circunda o cumprimento, ou não, pela fiscalização dos critérios de validade da autuação arrolados no art. 142 do CTN,

(i) Verificação da ocorrência do fato gerador;

(ii) Determinação da matéria tributável; e,

(iii) Cálculo do montante do tributo devido.

Sustenta a recorrente que a DRJ ainda teria deixado de tratar da ausência de provas. Requisito de validade igualmente essencial (art. 10 c/c 9º do Decreto nº 70.235/72).

Pois bem. Vejamos as razões de decidir da DRJ em contraponto à impugnação.

A DRJ manteve o lançamento, sustentando:

> **DA CRÍTICA AOS FUNDAMENTOS**
>
> Dizem as Interessadas:
>
> *Como dito acima, apesar da confusão de conceitos distintos e até mesmo contraditórios utilizados no TVF, o que dificulta a elaboração de uma defesa direta e linear, percebe-se que, ao final, o único fundamento do auto de infração de IPI se resume a alegação de que a Brainfarma não teria observado a regra constante do art. 195, I, do RIPI/2010, para determinação do VTM nas vendas realizadas para Hypera (empresa reconhecidamente interdependente).*
>
> *...*
>
> *Assim, nota-se que os fatos descritos no TVF não suportam, em sua maior parte, a acusação fiscal, direta e bem delimitada, contida no auto de infração. Muito ao contrário, as acusações contidas no TVF no sentido de que as vendas da Brainfarma para Hypera seriam destituídas de qualquer eficácia comercial, sendo equivalentes a simples movimentações físicas das mercadorias, caso fossem aceitas, implicariam na necessidade de reconhecimento de que essas mesmas operações (ineficazes) não poderiam caracterizar o fato gerador do IPI, levando-se, consequentemente, à impossibilidade de se aplicar as normas do VTM.*
>
> *Portanto, as alegações contidas no TVF, importadas de outro processo fiscal, não só não guardam qualquer tipo de casualidade com o lançamento de IPI realizado no*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

presente caso, como também levariam à sua própria negação, pois acusações no sentido de que as únicas vendas "verdadeiras" teriam sido realizadas pela Hypera são incompatíveis com a incidência do IPI sobre as vendas "inexistentes" ("sem qualquer efeito comercial o financeiro") realizadas pela Brainfarma.

Tendo em vista que a correta descrição dos fatos imputados ao contribuinte é requisito de validade do auto de infração, nos termos do Decreto nº 70.235/72, então, apenas a acusação de não observância do VTM precisa ser aqui defendida, podendo as demais acusações ser sumariamente descartadas, uma vez que não guardam o mínimo nexo de causalidade com o lançamento efetuado.

Aqui explicito minha sintonia com as observações da defesa. Em verdade, os lançamentos do PIS/COFINS e do IPI não guardam identidade de motivação. Para o PIS/COFINS, teria havido ausência de propósito negocial no "modus operandi" da Brainfarma; para o IPI, voltou-se a exação para a constatação do descumprimento da base imputável mínima-VTM.

Destarte, tomo por coerente e consistente a opção da contribuinte por se defender, no que diz respeito ao IPI, apenas e tão somente quanto ao valor mínimo de saída de obediência compulsória por força do disposto no artigo 195 do RIPI/2010.

DAS NULIDADES

Diz o arrazoado impugnatório:

Desta forma, cabe à Administração Pública exteriorizar os seus atos de forma que o contribuinte possa entender a sua motivação e fundamentos, bem como possa, a partir desses dados, ter certeza de que direitos ou interesses estão sendo negados e, com isso, ter o contraditório e ampla defesa assegurados.

No entanto, verifica-se que o Relatório Fiscal é inconsistente e contraditório, pois, ao mesmo tempo que desconsidera as vendas realizadas pela Brainfarma, pois as trata como "artificiais", afirmando que as únicas vendas "verdadeiras" foram aquelas realizadas pela Hypera, aplica-se uma regra (RIPI/2010, art. 195, I) para determinação do valor tributável mínimo das vendas realizadas pela Brainfarma, o que, obviamente, pressupõe que essas vendas tenham sido "verdadeiras".

...

Tendo em vista que se trata de autos de infração derivados da mesma fiscalização e decorrentes da mesma situação fática, não se pode desdizer aqui o que foi dito lá! Deste modo, é preciso convir que há uma série de afirmações na fundamentação do auto de IPI que são contraditórias com a aplicação da regra de VTM do art. 195, I, do RIPI/2010.

De um lado, os Fiscais afirmam que: (i) as operações de venda da Brainfarma foram artificiais; (ii) as verdadeiras vendas foram feitas pela Hypera; (iii) não houve circulação "econômica" das mercadorias nas vendas da Brainfarma para Hypera, mas apenas "transferências físicas" entre "empresas matriz e filiais"; (iv) para fins de determinação da "base de cálculo real" das operações, utilizaram as "verdadeiras vendas" (vendas realizadas pela Hypera).

Tudo isso é contraditório como a aplicação do art. 195, I, do RIPI/2010, que possui a natureza de uma regra antielisiva (não de uma regra antievasiva), para fins de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

determinação da base de cálculo das operações (meras transferências físicas) realizadas pela Brainfarma. Ora, a referida regra para determinação do VTM pressupõe a ocorrência de um fato gerador válido, ou seja, que as vendas da Brainfarma tenham sido efetivas, tendo como resultado a circulação jurídica e econômica das mercadorias.

Aí está. A alegação é de que a contradição de supedâneos fáticos e jurídicos observada ao serem cotejados os lançamentos vinculados ao PIS/COFINS e ao IPI levaria à nulidade da exigência por estarmos tratando de uma auditoria única e entrelaçada.

Divirjo. **A opção da Autoridade Fiscal por um relatório único, ou seja, por um Termo de Verificação Fiscal consolidado, em que pese equivocada, não retira a autonomia probatória dos lançamentos. Há um corpo probatório para o PIS/COFINS e outro para o IPI, e isso é inequívoco. Ao tratarmos do IPI estamos falando de um lançamento fundado no confronto entre os valores das operações de saída praticados pela Interessada e aqueles praticados pelo mercado atacadista. A validade da exigência advirá da análise do arcabouço normativo pertinente a tal evento, bem como do conjunto probatório apresentado pelo Fisco. Não há de ser legítima qualquer análise de mérito que tome em consideração fatos impertinentes ao lançamento e a ele não conectados. Quer dizer, os fundamentos fático-jurídicos atrelados ao PIS/COFINS não contaminam a análise de legalidade do lançamento relativo ao IPI, e tal fato foi, inclusive, percebido com argúcia e acerto pela Interessada ao explicitar que sua linha de defesa se restringira ao perímetro fático e normativo pertinente ao lançamento deste último.**

Dito isso, posiciono-me pela inexistência da nulidade invocada.

Quanto ao prejuízo ao amplo direito de defesa e ao contraditório, nada observo nesse sentido. **As variáveis utilizadas para a exigência estão claras e transparentes, expressas tanto no texto do Termo de Verificação Fiscal quanto nas muitas planilhas anexadas aos autos. A presença de inconsistências, incoerências ou pretensas fragilidades jurídicas não cria obstáculos ao contraditório, mas sim abre caminho a este de forma ampla em submissão aos ditames constitucionais. Há prejuízo quando não há clareza ou na hipótese de omissão de elementos constitutivos do lançamento, o que não ocorreu na exigência que ora se julga.**

Tema vencido. Nulidades invocadas não comprovadas.

(destaques nossos)

De outro lado, os argumentos contidos na impugnação da recorrente Brainfarma foram:

II — PRELIMINARES

II.1 — NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO — CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA E ILIQUIDEZ E INCERTEZA

Antes de avançar ao mérito, a Impugnante demonstrará no presente tópico preliminar de nulidade que não constam dos autos planilhas ou memórias de cálculo com informações aptas e suficientes para embasar os valores e parâmetros apontados pela Autoridade Fiscal no RF, o que, por si só, configura cerceamento ao direito de defesa da contribuinte. Adicionalmente, tal fato teve impacto direto na iliquidez e incerteza do lançamento, visto que, em decorrência dele, são constatados erros e inconsistências nos valores e bases apuradas pela Autoridade Fiscal.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Para uma melhor visualização e análise por esta Turma Julgadora, os argumentos que evidenciam a nulidade do lançamento, conforme adiantado acima, serão abordados a seguir em subitens. Veja-se:

a) Na fl. 07 do Relatório Fiscal, segundo parágrafo, a Autoridade Fiscal compara o suposto "preço unitário médio ponderado' praticado pela Impugnante com o praticado pela Hypera, ao longo do período autuado.

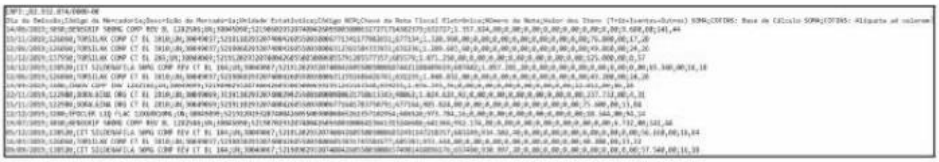
Conforme indicado na nota de rodapé nO 5, constante no parágrafo em questão, essa unidade média ponderada corresponderia ao resultado da divisão do somatório do total de produtos pelo somatório da quantidade. Ainda segundo o disposto na referida nota de rodapé, foram considerados para fins desse cálculo apenas os produtos que coincidem no código e na descrição da mercadoria.

Examinando-se os autos, constata-se que os **números apontados pela Autoridade Fiscal são extraídos da "Tabela Preço Unitário Brainfarma x Cifarma',** localizada no arquivo não paginável, cujo termo de anexação está à fl. 12.774 dos autos, que totalizam as operações ocorridas entre 2017 e 2019.

Ocorre que, **examinando-se os autos, constata-se que para realizar o cálculo do preço médio unitário a Autoridade Fiscal extraiu informações atribuídas às Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pela Hypera, localizadas em um arquivo de texto sem qualquer formatação ("arquivo TXT'), alterado para o formato de pdf e que se estende das fls. 885 a 12.773 dos autos (ou seja, perfazendo 11.888 folhas).** Vale observar que o arquivo em questão tem o seguinte layout:

Nome:;HYPERA S.A.
CNPJ:;02.932.074/0000-00
Chave da Nota Fiscal Eletrônica;Valor dos Itens (Trib+Isentos+Outros) SOMA;Valor dos Descontos SOMA;ICMS por Substituição: Valor do Tributo SOMA;ICMS: Valor do Tributo SOMA;COFINS: Base de Cálculo SOMA;COFINS: Alíquota ad valorem MÁXIMO;COFINS: Valor do Tributo SOMA;PIS: Base de Cálculo SOMA;PIS: Alíquota ad valorem MÁXIMO;PIS: Valor do Tributo SOMA;Quantidade na Unidade Estatística SOMA
31170102932074002992550010000765771586014207;7.204,62;0,00;0,00;0,00;0,00;0,00;0,00;0,00;0,00;0,00;0,00;312,00
31170102932074002992550010000765811006340068;3.574,44;0,00;0,00;0,00;0,00;0,00;0,00;0,00;0,00;0,00;0,00;126,00
31170102932074002992550010000765821692388174;22.630,16;0,00;0,00;0,00;0,00;0,0

Ressalte-se que outros arquivos, no formato TXT, referentes à Hypera também foram juntados aos autos deste processo pela Autoridade Fiscal, conforme se verifica dos termos de anexação de arquivos não paginàveis às fls. 12.796 a 12.797 dos autos. Tais arquivos apresentam o seguinte layout:



Pelos exemplos apresentados acima, nota-se, desde já, uma enorme dificuldade em decifrar as informações que embasaram os cálculos dos preços médios ponderados realizados pela Autoridade Fiscal, ainda mais no exíguo prazo de 30 dias.

DOCUMENTO VALIDADO

Não se pode esquecer que a premissa fiscal de que houve uma subprecificação, indevidamente denominada de "subfaturamento" pela Autoridade Fiscal, nas vendas entre a Impugnante e a Hypera é o argumento de acusação central tecido no RF, de modo que a impossibilidade de se entender os cálculos realizados pela Autoridade Fiscal para se concluir que os preços praticados pelas referidas empresas teriam sido "subfaturado" afeta diretamente a possibilidade de a Impugnante se defender de forma adequada.

Em relação a segregação dos produtos contidos nas notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica Hypera, a tabela "Modelo Analítico Dinâmico dos Mestres e Itens de Notas Fiscais emitidos pela Pessoa Jurídica", que acompanhou os autos de infração (fl. 12.906 dos autos) indica em seu título que foi utilizado um filtro "Novo" por Nomenclatura Comum do Mercosul ("NCM") **para a separação de interesse da Autoridade Fiscal. Em seguida, na tabela de "filtros aplicados", além da tabela de código "NCM HIGIENE", também é aplicado um segundo filtro referente aos "Códigos de Mercadorias" que deveriam segregar os produtos vendidos pela Impugnante**. Confira-se:

Modelo Analítico Dinâmico dos Mestres e Itens de Notas Fiscais emitidos pela Pessoa Jurídica

00 - AS VENDAS DA HYPERA COM FILTRO NOVO POR NCM

Nome: HYPERA S.A.
CNPJ: 02.932.074/0000-00

Filtros aplicados:

#	E/OU	Atributo/Métrica	
1		Cancelada	igual a Não
2	E	Denegada	igual a Não
3	E	Entrada/Saída	igual a Saída
4	E	Anulação de valor	nenhuma opção da lista
5	E	Receita Bruta	igual a Sim
13	E	Código NCM	na tabela NCM HIGIENE
14	E	Código da Mercadoria	na tabela CÓDIGO DE MERCADORIAS - HIGIENE

Mês da Emissão	Valor dos Itens (Trib+Isentos+ Outros) SOMA (1)	Valor dos Descontos SOMA (2)	ICMS por Substituição: Valor do Tributo SOMA (3)	ICMS: Valor do Tributo SOMA (4)	Devoluções (5)	Quantidade na Unidade Estatística SOMA	BASE DE CÁLCULO REAL (6)=(1)-(2)-(3)-(4)-(5)

Contudo, nenhum dos parâmetros de "filtro" aplicados são demonstrados na documentação constante dos autos deste processo administrativo, não sendo permitido à Impugnante, dessa forma, conferir como os produtos foram teoricamente segregados.

Ou seja, além de apresentar a base de dados imputada às Notas Fiscais da Hypera sem formatação, em arquivos PDF ou TXT, espalhados ao longo de quase 12 mil folhas, a Autoridade Fiscal sequer demonstra de forma clara quais os parâmetros de filtro por ela considerados, não sendo possível à Impugnante inferir quais os NCM e os Códigos de Produtos que fizeram parte do filtro.

(...)

Assim, vê-se que a Autoridade Fiscal não disponibilizou nos autos os elementos suficientes e necessários para que a Impugnante pudesse verificar a correção dos cálculos e análises realizados por ela para sustentar a sua conclusão de que foi constatado "subfaturamento" no caso concreto.

b) Ainda quanto aos valores unitários de venda da Impugnante, ponto central da análise fiscal, **há de se destacar que se verificou contradições entre os valores dos**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

"preços médios unitários" mencionados no RF com os valores contidos em tabela de suporte dos autos de infração elaborada pela própria Autoridade Fiscal.

(...)

Muito embora não seja indicado no RF a origem de tal alegação, a Impugnante buscou e verificou que a tabela que faz tal correlação é a "Tabela ocultação do preço real pela unidade estatística — 2017 a 2019', arquivo não paginável cujo termo de anexação está à fl. 12.774 dos autos. Esse arquivo traz as seguintes informações:

Ministério da Economia
Receita Federal do Brasil
Análise de Dados

OCULTAÇÃO DO PREÇO REAL PELA UNIDADE ESTATÍSTICA – 2017 A 2019

Codigo da Mercadoria	Descricao da Mercadoria	Codigo NCM	Valor VENDA BRAINFARMA (1)	Quantidade VENDA BRAINFARMA (2)	Valor Unitario MEDIA VENDA BRAINFARMA (3)=(1)/(2)	Unidade Estatistica VENDA BRAINFARMA	Unidade Estatistic a VENDA HYPERA	Valor Unitario MEDIA VENDA HYPERA (4)=(5)/(6)	Valor VENDA HYPERA (5)	Quantidade VENDA HYPERA (6)
3030	BENEGRIP 500MG COMP REV BL 12X25X6	30049099	30.441.737,54	217.810,00	139,76	CX	UN	134,25	356.352.365,44	2.567.160,00
127900	NEOSORO SOL NAS AD CT FR 1X30ML	30049099	47.380.120,57	170.365.138,00	0,28	UN	UN	2,41	337.717.345,15	140.261.259,00
3280	EPOCLER LIQ FLAC 12X50X10ML	30049099	87.500.473,04	245.675,00	356,17	CX	UN	90,28	257.406.984,56	2.897.106,00
620000	TORSILAX COMP CT BL 3X10	30049037	88.023.393,57	41.283.816,00	2,13	UN	UN	7,55	238.854.825,79	31.627.481,00
3100	ENGOV COMP ENV 12X25X6	30049099	36.862.812,34	235.857,00	156,31	CX	UN	83,10	219.178.711,20	2.637.612,00
859100	ALIVIUM GOTS 20ML 100MG/ML OR	30049099	18.047.085,05	10.771.119,00	1,68	UN	UN	19,41	201.053.501,30	10.346.035,00
825120	LOSARTANA POTAS 50MG COMP REV CT BL 2X15	30049069	124.014.989,32	106.494.787,00	1,17	UN	UN	2,46	175.107.015,66	70.969.030,00
812990	MAXSULID 400MG CT 24X1X10 COMP	30049099	73.228.884,88	368.912,00	198,50	CX	UN	19,84	173.250.243,36	8.562.940,00
912090	TORSILAX COMP CT BL 20X10 FC	30049037	64.347.763,98	4.680.263,00	13,75	UN	UN	33,52	151.348.498,99	3.952.031,00

Ao final da referida tabela, verifica-se os totalizadores de cada coluna:

OCULTAÇÃO DO PREÇO REAL PELA UNIDADE ESTATÍSTICA – 2017 A 2019

Codigo da Mercadoria	Descricao da Mercadoria	Codigo NCM	Valor VENDA BRAINFARMA (1)	Quantidade VENDA BRAINFARMA (2)	Valor Unitario MEDIA VENDA BRAINFARMA (3)=(1)/(2)	Unidade Estatistica VENDA BRAINFARMA	Unidade Estatistic a VENDA HYPERA	Valor Unitario MEDIA VENDA HYPERA (4)=(5)/(6)	Valor VENDA HYPERA (5)	Quantidade VENDA HYPERA (6)
...										
TOTAIS			3.645.764.060,94	1.396.396.492,00	28.950,49	0,00	0,00	23.962,39	11.461.707.184,02	1.317.768.974,00

Caso a fórmula contida no cabeçalho da referida tabela seja aplicada à somatória de cada uma das colunas, tem-se o seguinte cálculo:

	Impugnante	**Hypera**
Valor	3.645.764.060,94	11.461.707.184,02
Unidade	1.396.396.492,00	1.317.768.974,00
Média	**2,61**	**8,70**

Assim verifica-se que as médias a que se chega pela aplicação da fórmula indicada na própria tabela, inexplicavelmente, divergem do resultado apontado pela Autoridade Fiscal na coluna 3 (28.950,49 x 2,61) e na coluna 4 (23.962,39 x 8,70).

Contudo, o mais importante é que esses valores não coincidem com os indicados pela Autoridade Fiscal à fl. 12 do RF, de modo que se tem o seguinte cenário:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

	Impugnante	Hypera
Demonstrativo	28.950,49	23.962,39
Fórmula do Demonstrativo	2,61	8,70
Fl. 12 do RF	27,67	30,99

Ora, enquanto a tabela de suporte elaborada pela própria Autoridade Fiscal indica uma diferença de 233,33% [(8,70-2,61)/2,61] nos preços analisados, os valores mencionados nas no Relatório Fiscal indicam uma diferença de 11,99% [(30,99-27,67)/27,67], demonstrando realidades completamente diferentes.

Fica evidente, portanto, que a afirmação fiscal não se sustenta em suas próprias tabelas, sendo que diversos valores textualmente mencionados no RF não constam em nenhum dos documentos acostados aos autos deste processo administrativo, bem como divergem entre si, minando a liquidez e colocando dúvida sobre a credibilidade das afirmações nele contidas.

c) Ao fazer o cruzamento de informações extraídas de arquivos 7;7 anexados aos autos (fls. 885 a 11.890) pela Autoridade Fiscal com as planilhas apresentadas pela mesma Autoridade junto ao RF (fls. 12.906 e 12.907 dos autos), a Impugnante identificou inconsistências nos números.

Por exemplo, com relação ao mês de março de 2019, identificou-se uma divergência de mais de R$ 17 milhões no valor de itens apontados e uma divergência de mais de 600 mil unidades (Doc. 02 ± arquivo não paginável). Ora, além de essa inconsistência, por si só, não poder ser admitida, fato é que ela atesta a falta de confiabilidade da extração dos arquivos TXT e demais documentos utilizados pela Autoridade Fiscal como suporte do lançamento que originou este processo.

Lembra-se, mais uma vez, que a Impugnante não é a emissora ou a destinatária dos documentos fiscais em questão, sendo que o único acesso que obteve a tais documentos foi por intermédio dos arquivos incluídos nos autos deste processo administrativo, espalhados por quase 12 mil folhas, de modo que se esperava que ao menos houvesse uma consistência entre os dados de tais arquivos e as tabelas preparadas pela Autoridade Fiscal.

d) Como mencionado de forma superficial acima, outra **divergência** que põe em xeque a confiabilidade dos documentos de suporte do Relatório Fiscal, bem como a liquidez e certeza do lançamento, **está no suposto número de itens comercializados para os quais a unidade de medida seria a mesma nas vendas da Impugnante e da Hypera.**

De fato, na fl. 11 do Relatório Fiscal, a Autoridade Fiscal afirmou que: "Dos 834 itens de produtos monofásicos analisados, que foram supostamente vendidos pela Brainfarma e vendidos posteriormente pela Hypera, em somente 6 itens a unidade estatística específica foi &; para ambas as vendas".

Contudo, balizando-se na tabela preparada pela própria Autoridade Fiscal na fl. 457 dos autos, vê-se que foram analisados 1.124 itens (e não 834, como alegado no RF), dos quais apenas 137 foram vendidos pela Impugnante como "caixa", sendo que os outros 987 foram vendidos pela Impugnante por meio de "unidades", assim como pela Hypera.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Portanto, caso a afirmação da Autoridade Fiscal fosse reescrita de maneira coerente com os fatos, teria a seguinte redação: "Dos 1.124 itens de produtos monofásicos analisados, que foram 'supostamente vendidos pela Brainfarma e vendidos posteriormente pela Hypera, em 993 itens foram usadas as mesmas unidades estatísticas por ambos os contribuintes e em somente 131 itens a unidade divergia".

A realidade exposta acima evidencia não apenas uma narrativa desconectada dos fatos e dados constantes do Relatório Fiscal, mediante uma limitação incompreensível dos dados oferecidos pela Autoridade Fiscal que elaborou tanto as tabelas quanto o RF, mas também a ausência de confiabilidade em todos os números e cálculos apresentados no RF, que, repita-se, são advindos de documentos fiscais inaptos para embasar os valores e parâmetros apontados no lançamento, como, por exemplo, o arquivo TXT já mencionado.

e) Um vício que foi abordado superficialmente anteriormente e também mostra extrema relevância para a invalidade dos autos de infração é que a **Autoridade Fiscal utilizou para fazer as suas comparações e fundamentar o seu entendimento produtos que não foram vendidos pela Impugnante.** Ou seja, o RF pautou-se em produtos completamente alheios aos fatos objeto destes autos. Explica-se.

Na fl. 13 do RF, a Autoridade Fiscal reproduziu uma planilha por ela elaborada com base em dados de notas fiscais da Hypera relativas ao período de 2017 a 2019. Contudo, todos os produtos listados na referida tabela não foram vendidos pela Impugnante e, portanto, são produtos alienígenas à lide.

Ao comparar-se a referida planilha com o arquivo contido à fl. 457 dos autos, preparado pela própria Autoridade Fiscal, **verifica-se que entre os mais de 1.100 produtos ali descritos não se localizam os indicados às fls. 13 do RF.**

Assim, constata-se que os produtos listados pela Autoridade Fiscal não foram vendidos pela Impugnante e, portanto, não são parte integrante neste processo.

Oportunamente, a **Impugnante destaca que, segundo consta da Impugnação apresentada pela Hypera (sujeito passivo solidário neste processo), tais produtos foram vendidos pela Cosmed Indústria de Cosméticos e Medicamentos S/A ("Cosmed'),** outra subsidiária da Hypera que atua como industrial terceirista. Dessa forma, fica claro que a Autoridade Fiscal não se atentou ao fato de que inúmeras operações da Hypera não são realizadas com a Impugnante, mas sim com a Cosmed ou outro fornecedor, que, segundo o disposto na impugnação apresentada pela Hypera, também atua como industrial terceirista.

Dessa forma, fica claro que a Autoridade Fiscal não se atentou ao fato de que inúmeras operações da Hypera não são realizadas com a Impugnante, mas sim com a Cosmed ou outro fornecedor, que, segundo o disposto na impugnação apresentada pela Hypera, também atua como industrial terceirista.

Deveras, existe uma série de produtos, também sujeitos ao regime monofásico, que não são fornecidos pela Impugnante, mas são revendidos pela Hypera.

Nesse sentido, a título exemplificativo, destacam-se alguns produtos da família Gelol. Usando-se como parâmetro a tabela de preços contida nas fls. 429 dos autos, verifica-se que apenas o produto GELOL AERO 12X60ML foi comercializado pela Impugnante. Contudo, nos arquivos TXT contidos (vide termo de anexação na fl. 12.798 dos autos), é possível localizar outros produtos da família Gelol, no caso, fornecidos pela Cosmed (Doc. 03). Confira-se: (...)

DOCUMENTO VALIDADO

> **Portanto, somando-se a todas as inconsistências e dúvidas do trabalho fiscal apresentadas até aqui nesta preliminar, bem como a ausência das tabelas de filtros teoricamente utilizadas, já se pode concluir que há uma clara evidenciação de que a Autoridade Fiscal utilizou dados para justificar os autos de infração inerentes a operações com outros fornecedores que não a Impugnante, o que reforça ainda mais as dúvidas significativas quanto à tese fiscal e à liquidez e certeza do lançamento.**
>
> f) De outro giro, ainda que pudesse ser aceita a tese fiscal e fosse admitida a inexistência de operações comerciais entre a Impugnante e a Hypera, o que se alega a título argumentativo, é certo que mesmo assim não seria possível exigir o PIS e a COFINS da Impugnante por diversos outros elementos que também mostram a iliquidez e incerteza do lançamento, a saber:
>
> *(destaques nossos)*

Cristalinos os argumentos da recorrente sobre:

> - **Ausência de provas do subfaturamento** e aferição da base de cálculo do VTM – *notas fiscais da Hypera, ou similar*;
>
> - **Ausência de segregação dos produtos e divergência da quantidade efetivamente vendida pela Brainfarma**;
>
> - **Contradição entre preços médios unitários** constantes no relatório fiscal com tabelas da fiscalização;
>
> - **Utilização no trabalho fiscal de produtos comercializados por terceiros com a Hypera**.

Os citados argumentos estão diretamente relacionados ao núcleo da hipótese de incidência tributária (fato gerador e base de cálculo), isso porque se incluídas na apuração do tributo operações com terceiros, estaria maculado o próprio lançamento.

Igualmente, no que diz respeito à contradição entre os preços formulados por meio de tabela pela fiscalização com aqueles indicados no próprio relatório fiscal que motiva a exigência. Fica a dúvida, qual(is) valor(es) deve(m) ser utilizados pela recorrente?

Em ambos os casos a confirmação dos 'erros', para que a contribuinte possa de fato elaborar sua defesa, recai sobre as provas produzidas pela fiscalização que, no caso concreto, são obrigatórias para quem acusa.

Significa que a DRJ precisa, sim, se manifestar quanto ao fato de a nulidade arguida ferir a própria subsistência do lançamento, cabendo pronunciar-se sobre todos os argumentos da recorrente que envolveram insuficiência de provas, divergências de valores e possibilidade ou não de aproveitamento das operações pela Hypera com terceiros para aferição do VTM, como já visto inicialmente no voto.

Nesta ocasião, se enfrentarmos os argumentos incorreremos em dois problemas **(i)** no cerceamento ao direito de defesa da recorrente; e, **(ii)** na supressão de instância.

DOCUMENTO VALIDADO

Por essa razão, **acolho a preliminar de nulidade da decisão recorrida suscitada pela recorrente Brainfarma** para que a DRJ enfrente todos os argumentos apresentados pela empresa na peça de impugnação.

(ii) Nulidade acórdão recorrido. Recurso Hypera:

Peço vênia para não reproduzir os fundamentos da i. relatora para rejeitar a nulidade da responsável solidária, ora recorrente, eis que idênticos àqueles já reproduzidos no tópico anterior.

A recorrente trouxe como argumentos de nulidade da decisão recorrida (e-fl. 2172):

(i) III.1. POR FALTA DE ENFRENTAMENTO DE TODOS OS ARGUMENTOS DEDUZIDOS;

> (...)
>
> Nesse sentido, na Impugnação foi alegada violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, pois o lançamento realizado e o TVF não permitiram à Recorrente saber: (i) quais documentos foram considerados pelos auditores fiscais para cálculo do VTM; (ii) como foram elaborados os cálculos para fins de obtenção da média ponderada que determinou o VTM; (iii) qual a amplitude do conceito de praça utilizado; e (iv) se foram consideradas notas fiscais em duplicidade, se foram observadas as devoluções, os descontos e as transferências, dentre outras imprecisões.
>
> **De maneira mais específica, a Recorrente também demonstrou que os auditores fiscais reproduziram trechos de uma suposta planilha que, no entanto, não consta dos autos, com o objetivo de justificar a quantidade, o preço e como foi determinada a base de cálculo e o valor do IPI a pagar**. No TVF, os auditores fiscais também afirmam que "a tabela com os cálculos do valor da base de cálculo e do IPI encontram-se em anexo a este Relatório Fiscal". Contudo, como foi demonstrado na Impugnação, a referida "tabela" se limita a reproduzir informações relativas a operações realizadas entre as empresas do grupo Hypera e, em uma única coluna, a informar o valor de VTM utilizado para o cálculo do pretensa infração da Brainfarma. Confira-se: (...)
>
> No entanto, nenhuma informação foi fornecida acerca de onde foram retirados os valores constantes da coluna "Preço da Praça da Brainfarma – VTM (5)", ou qual o cálculo/fórmula utilizado para obtenção desses valores. **Também não se explicou qual foi o universo de notas fiscais considerado para elaboração do cálculo, nem se foram consideradas somente as operações tributadas ou também aquelas isentas ou sujeitas à alíquota zero, como foram tratadas as devoluções e os descontos concedidos pela Hypera.**
>
> **Em outras palavras, os auditores fiscais se limitaram a apresentar um valor fechado de qual seria o VTM aplicável na operação, sem que, para tanto, tenham definido o conceito de praça, ou apresentado qualquer informação acerca da metodologia ou dos elementos de cálculo utilizados para obtenção daquele "preço", impossibilitando assim qualquer conferência por parte das Contribuintes**. Parecem partir da premissa de que a Recorrente seria obrigada a aceitar como uma verdade absoluta, sem qualquer possibilidade de contestação, o valor que lhe foi apresentado!

DOCUMENTO VALIDADO

Embora tenha demonstrado essa nulidade em sua Impugnação, a 13ª Turma da DRJ/06 afastou a preliminar suscitada ao simples argumento genérico e não fundamentado, portanto carente de fundamentação adequada válida, de que as variáveis utilizadas para a exigência estariam claras no texto do TVF e nas planilhas anexadas aos autos, de modo que "eventuais Embora tenha demonstrado essa nulidade em sua Impugnação, a 13ª Turma da DRJ/06 afastou a preliminar suscitada ao simples argumento genérico e não fundamentado, portanto carente de fundamentação adequada válida, de que as variáveis utilizadas para a exigência estariam claras no texto do TVF e nas planilhas anexadas aos autos, de modo que "eventuais.

(...)

Nota-se que a Recorrente dedicou aproximadamente 6 páginas de sua peça impugnatória para demonstrar, em detalhes, todas as nulidades incorridas pelos auditores fiscais na fundamentação do auto de infração, inclusive às relacionadas à impossibilidade de conferência dos valores considerados para apuração da base de cálculo do IPI. No entanto, sem que tenha apreciado o mérito da argumentação apresentada, a DRJ se limitou a afastar sumariamente a referida preliminar de nulidade, nos termos genéricos acima transcritos, que não dizem absolutamente nada de concreto sobre os motivos para rejeição da nulidade.

(...)

Soma-se a isso o fato incontestável de que a decisão recorrida se baseou inteiramente em valor jurídicos abstratos, definido textualmente como "entendimento consolidado" no âmbito dessa 13ª Turma", valendo-se das razões de decidir de outra decisão, supostamente proferida pela 13ª Turma da DRJ, sem que tenha sido disponibilizada a sua íntegra, ou sequer mencionado o número do processo administrativo em que foi proferida. Confira-se o que consta do acórdão recorrido: (...)

(ii) III.2. POR INOVAÇÃO DA RAZÃO DE LANÇAR.

O combatido acórdão também é acometido de nulidade devido a introdução de conceitos jurídicos que anteriormente estavam ausentes no lançamento de ofício, mais especificamente no tocante ao conceito de praça.

(destaques nossos)

Voltando à sua impugnação, foram apresentados os seguintes argumentos:

5 - PRELIMINARMENTE: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – INCONSISTÊNCIA DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS UTILIZADOS E AUSÊNCIA DE DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO

Da análise do Auto de Infração, em conjunto com o Relatório Fiscal (fls. 112/164) e a planilha que o suporta (fls. 165/184), verifica-se que o ato administrativo em questão não está dotado de todos os pressupostos necessários de validade, o que conduz à sua inevitável nulidade. Conforme se constata da redação dos arts. 211e 50, da Lei 9.784/99 e do art. 10 do Decreto n1170.235/72, a motivação, a clareza das informações e a garantia dos direitos dos administrados são requisitos de validade do ato administrativo (no caso, o Auto de Infração). Veja-se: (...)

Desta forma, cabe à Administração Pública exteriorizar os seus atos de forma que o contribuinte possa entender a sua motivação e fundamentos, bem como possa, a partir

DOCUMENTO VALIDADO

desses dados, ter certeza de que direitos ou interesses estão sendo negados e, com isso, ter o contraditório e ampla defesa assegurados.

No entanto, verifica-se que o Relatório Fiscal é inconsistente e contraditório, pois, ao mesmo tempo que desconsidera as vendas realizadas pela Brainfarma, pois as trata como "artificiais", afirmando que as únicas vendas "verdadeiras" foram aquelas realizadas pela Hypera, aplica-se uma regra (RIPI/2010, art. 195, I) para determinação do valor tributável mínimo das vendas realizadas pela Brainfarma, o que, obviamente, pressupõe que essas vendas tenham sido "verdadeiras". Transcreve-se novamente o seguinte trecho do TVF (fls. 656): (...)

No relatório fiscal dos autos de infração de PIS/Cofins (PA nº 10265.831715/2021-92), cuja situação fática é idêntica ao do presente caso, os mesmos Fiscais também afirmam o seguinte, conforme trechos retirados do Relatório Fiscal daquele caso:

Tendo em vista que se trata de autos de infração derivados da mesma fiscalização e decorrentes da mesma situação fática, não se pode desdizer aqui o que foi dito lá! Deste modo, é preciso convir que há uma série de afirmações na fundamentação do auto de IPI que são contraditórias com a aplicação da regra de VTM do art. 195, I, do RIPI/2010.

De um lado, os Fiscais afirmam que: (i) as operações de venda da Brainfarma foram artificiais; (ii) as verdadeiras vendas foram feitas pela Hypera; (iii) não houve circulação "econômica" das mercadorias nas vendas da Brainfarma para Hypera, mas apenas "transferências físicas" entre "empresas matriz e filiais"; (iv) para fins de determinação da "base de cálculo real" das operações, utilizaram as "verdadeiras vendas" (vendas realizadas pela Hypera).

Tudo isso é contraditório como a aplicação do art. 195, I, do RIPI/2010, que possui a natureza de uma regra antielisiva (não de uma regra antievasiva), para fins de determinação da base de cálculo das operações (meras transferências físicas) realizadas pela Brainfarma. Ora, a referida regra para determinação do VTM pressupõe a ocorrência de um fato gerador válido, ou seja, que as vendas da Brainfarma tenham sido efetivas, tendo como resultado a circulação jurídica e econômica das mercadorias.

Além disso, há evidente contradição na forma que os Fiscais apuram a base de cálculo tributável nos dois casos. No caso do PIS/Cofins, os Fiscais afirmam que, para apuração da "Base de Cálculo Real", consideraram as vendas realizadas pela Hypera, conforme trecho retirado da fl. 96 daquele TVF (Doc. 01):

No entanto, diante da mesma situação fática, para fins de da base de cálculo do IPI, ou seja, para determinação do VTM, utilizaram uma premissa completamente diferente: a premissa de que a operação realizada pela Brainfarma foi válida, e não fraudulenta, sem, contudo, observar a regra de VTM. Das duas, uma: (i) a operação efetuada pela Brainfarma é real e válida, sujeitando-se, assim, à regra de VTM; ou (ii) a operação é inexistente e fraudulenta, como exposto no TVF do PIS/Cofins, caso em que não é possível aplicar a regra antielisiva de VTM, pois o reconhecimento dessa acusação levaria ao necessário deslocamento do fato gerador para a "única operação verdadeira", ou seja, para venda da Hypera.

Como se não bastasse, o Auto de Infração, e os documentos que o acompanham (Relatório Fiscal e a planilha de cálculo), não trazem a clareza necessária quanto aos fundamentos que justificam a autuação fiscal, pois a base de sustentação, eleita pelos próprios Fiscais, qual seja, a SCI 8/2012, não autoriza os Fiscais a adotarem o

DOCUMENTO VALIDADO

procedimento encampado no combatido auto de infração, com a ampliação da abrangência espacial de praças e a desconsideração de outros atacadistas atuantes nas referidas praças.

Além disso, o lançamento fiscal não permite à Impugnante saber (i) quais documentos foram considerados pelos Fiscais para cálculo do VTM, (ii) como foram elaborados os cálculos para fins de obtenção da média ponderada (haveria justificativa para se atribuir pesos distintos às operações?), (iii) qual a amplitude do conceito de praça utilizado, (iv) se alguma Nota Fiscal expedida pela Impugnante foi considerada em duplicidade, se foram observadas as devoluções e transferências, dentre outras imprecisões, o que o torna nulo. Não há que se dizer que a descrição contida no TVF seria suficiente para esse fim, sendo inquestionável a necessidade de se acostar as planilhas e tabelas que dão suporte a tal entendimento, de maneira a possibilitar que o contribuinte verifique se os procedimentos descritos foram efetivamente aplicados.

A autuação fiscal, da forma como realizada, acabou por gerar a necessidade da Impugnante tentar reconstruir o racional matemático adotado pelos Fiscais, levantar ampla documentação relativa a situações aperfeiçoadas há quase cinco anos e se basear, para a formulação da presente defesa administrativa, em presunções sobre a posição e o real trabalho desenvolvido pela fiscalização, diante da inexistência de informações objetivas.

Da análise da parte do Relatório Fiscal realmente relacionada à exigência do IPI (a qual, diga-se, ocupa menos de 8 folhas em um extenso relatório de 53 folhas que apenas repete argumentos e conceitos extraídos da fiscalização de PIS/Cofins), verifica-se que o TVF pretendeu estabelecer um novo VTM para as vendas da Brainfarma para a Impugnante. No entanto, os Fiscais se limitam a transcrever dispositivos legais, bem como a SCI 8/2012, que são contrários ao procedimento encampado no combatido auto de infração. Assim, existe um claro divórcio entre a fundamentação eleita pelos Fiscais e os procedimentos adotados, o que por si já macula de nulidade o referido auto de infração por falta de fundamentação. Ainda mais, se os Fiscais adotam procedimentos distintos do que expressamente determinado pela base legal (SCI 8/2012) por eles eleita, como deixar de conferir toda a quantificação por eles feita. Contudo, essa análise, essencial e imprescindível, se torna impossível face a inexistência das informações e demonstrativos mínimos necessários.

Na verdade, os Fiscais não se dignaram de apresentar os conceitos de “praça” e “mercado atacadista”, que são essenciais para a aplicação das regras de VTM previstas no art. 195, I, do RIPI/2010. Após as transcrições dos artigos 195, 196 e 612 do RIPI/2010 e da SCI 8/2012, o TVF (fl. 161) se limita a afirmar que:

Nota-se que o TVF afirma que não há que se discutir sobre o conceito de “praça” para fins de determinação do VTM, quando é certo que esse é um conceito fundamental para aplicação da regra do art. 195, I, do RIPI/2010. Não se sabe, então, qual foi o conceito de praça aplicado. Quais Municípios foram considerados como praça? Todos os três em conjunto ou isoladamente? O TFV adotou, para fins de cálculo, uma amostragem do território nacional, ou apenas os Estados de Goiás, São Paulo e Minas Gerais?

Esses são apenas alguns exemplos dos inúmeros questionamentos/dúvidas que não podem ser respondidos pela análise do conjunto probatório contido no Processo Administrativo em questão, dificultandose a compreensão do lançamento fiscal e

DOCUMENTO VALIDADO

impossibilitando a apresentação de uma defesa efetiva em todos os seus aspectos pela Impugnante, que abranja todos os pontos essenciais da cobrança.

Os Fiscais também reproduzem trechos de uma planilha que não consta nos autos para justificar a quantidade, o preço e como foram obtidos a base de cálculo e o imposto a pagar. Neste sentido, destacam que "a tabela com os cálculos do valor da base de cálculo e do IPI encontram-se em anexo a este Relatório Fiscal". No entanto, a referida tabela demonstra apenas as informações relativas às operações realizadas entre as empresas do grupo e, em uma única coluna, informa o preço que considera correto para a praça da primeira empresa autuada, Brainfarma. Veja-se:

A partir disso, questiona-se: de onde foram retirados os valores constantes da coluna "Preço da Praça da Brainfarma – VTM (5)"? Qual o cálculo/fórmula utilizado para obtenção desses valores? Qual universo de Notas Fiscais foi considerado para elaboração do cálculo? Foram consideradas somente as operações tributadas ou também aquelas isentas ou sujeitas à alíquota zero?

Ora, se o TVF não embasa os valores que foram considerados para determinação do VTM, não há como a Impugnante realizar qualquer análise crítica do trabalho feito durante a fiscalização, com o intuito de concordar ou discordar, pois não consegue vislumbrar a metodologia aplicada pelos Fiscais . Não há como a Impugnante tentar adivinhar todas essas informações, pois existem inúmeras combinações possíveis em razão da quantidade de documentos que estão envolvidos na análise, ainda mais no exíguo prazo de 30 dias.

Frise-se, ao Auto de Infração ora impugnado só foram anexados o Relatório Fiscal (fls. 112/164) e a planilha "Modelo Analítico Dinâmico Completo do ContÁgil – Planilha 2" (fls. 165/184), sendo que nenhum desses documentos apresenta os critérios de cálculo dos valores destacados na coluna com o valor do VTM entendido por correto pelo AFRFB.

Assim, vê-se que a demonstração do lançamento fiscal foi realizado de forma superficial, sem o devido cuidado e zelo exigidos de um ato formal de cobrança, com fundamentação deficiente para viabilizar a exigência fiscal e sem a demonstração/embasamento dos cálculos realizados para obtenção do VTM, o que faz com que a presente defesa administrativa se paute em meras possibilidades, já que há diversas dúvidas sobre a legitimidade do procedimento adotado pelo AFRFB.

O lançamento do crédito tributário é ato eminentemente formal, e, por consequência, deve cingir-se à solenidade que a lei lhe expede. Não pode ser genérico, superficial, obscuro, subjetivo, lacônico ou deixar margem de interpretação, sob pena de nulidade. Ainda que algumas falhas não prejudiquem o entendimento genérico do tema autuado, a demonstração adequada da sua fundamentação jurídica e dos cálculos que embasam o imposto cobrado são medidas necessárias, sendo que sua ausência traz inegável prejuízo à defesa, e, consequentemente, impõe a nulidade do Auto de Infração.

A ampla defesa só tem condição de ser exercida na medida em que seja promovida a publicidade dos atos, documentos, e de todos os elementos que integram o processo, identificando os sujeitos ativo e passivo, o próprio fato gerador, base de cálculo, alíquota, tipificação da infração e das penalidades, bem como os fundamentos jurídicos e os cálculos dos valores exigidos.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

> A regra contida no art. 142, do Código Tributário Nacional ("CTN") é de inequívoca clareza. Determinar significa conformar por inteiro, não permitir dúvida, e sim dar perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino, circunstanciado. E tal determinação tem que ser apresentada pela fiscalização e não pelo contribuinte ou responsável. O dispositivo acima consagra a competência privativa da fiscalização na constituição do crédito tributário, não sendo da Impugnante, mas sim do Fisco, o ônus da prova acerca do fato que fundamenta o lançamento, a matéria tributável.
>
> (...)
>
> A regra contida no art. 142, do Código Tributário Nacional ("CTN") é de inequívoca clareza. Determinar significa conformar por inteiro, não permitir dúvida, e sim dar perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino, circunstanciado. E tal determinação tem que ser apresentada pela fiscalização e não pelo contribuinte ou responsável. O dispositivo acima consagra a competência privativa da fiscalização na constituição do crédito tributário, não sendo da Impugnante, mas sim do Fisco, o ônus da prova acerca do fato que fundamenta o lançamento, a matéria tributável.
>
> Feitas essas considerações preliminares acerca da nulidade do lançamento, passa-se a demonstrar que, no mérito, o Auto de Infração também deve ser cancelado.

Mais uma vez, a matéria de fundo comporta a própria essência do ato, dada a suposta falta de documentos capazes de confirmar o fato gerador (operações) e a base de cálculo do VTM.

Ademais, decidindo pela manutenção do lançamento firmada no conceito amplo de praça, a DRJ não analisou os argumentos da recorrente em relação à sua responsabilidade solidária. Em vista disso, a análise da matéria por esse colegiado está impedida sob pena de supressão de instância, mesmo em eventual decisão por voto de qualidade. Eis que necessário o pronunciamento de todos os membros do colegiado.

Sendo assim, adotando as premissas postas no tópico anterior, e exposta a preterição do direito de defesa da recorrente, com amparo no inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, também **acolho a nulidade suscitada** pela recorrente e determino que a DRJ aprecie, também, todos os argumentos da empresa Hypera.

(ii) Nulidade do auto de infração. Recurso Brainfarma.

Novamente, com a devida vênia, ouso divergir da i. relatora no que diz respeito ao pedido de nulidade do auto de infração, porque não indicados precisamente pela fiscalização o enquadramento legal e os fatos (art. 10 Decreto nº 70.235/72), como já observado anteriormente, e que reforçado adiante.

Sustenta a recorrente, com destaques:

DOCUMENTO VALIDADO

II.3.1. Equívocos Relativos aos Fundamentos do Auto de Infração – Contradição e inconsistência na fundamentação da autuação

72. Conforme exposto pela Recorrente em sua Impugnação, o Relatório Fiscal elaborado pela Autoridade Fiscal pode ser divido em duas partes: (i) as acusações expostas nas fls. 657 a 698, em que a Autoridade fiscal busca demonstrar que o planejamento tributário realizado pelo Grupo Hypera, ao qual pertence a Recorrente, seria um planejamento tributário abusivo, sem propósito negocial, que configuraria verdadeira evasão fiscal, e; (ii) as acusações expostas nas fls. 698 a 705, em que a Autoridade Fiscal busca demonstrar que o valor praticado nas vendas realizadas pela Recorrente à Hypera não teriam aplicado da melhor forma as previsões legais referentes ao valor tributável mínimo, dispositivo antielisivo.

73. Apesar de o Relatório Fiscal trazer duas fundamentações completamente diferentes e contraditórias, como detalhado em sede de Impugnação, o Auto de Infração constante nas fls. 641 a 654 se baseia exclusivamente nas normas de VTM, o que pode ser observado pela descrição da infração, capitulação legal e pelo cálculo dos valores exigidos a título de IPI, conforme se observa abaixo:

Descrição da Infração (fl. 644)

PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL
INFRAÇÃO: SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - INOBSERVÂNCIA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial deu saída a produto(s) tributado(s), sem lançamento do imposto, por não observar o valor tributável mínimo, conforme Relatório Fiscal em anexo.

Enquadramento Legal (fl. 645)

ENQUADRAMENTO LEGAL
Fatos geradores ocorridos entre 01/02/2017 e 31/12/2019:
Art. 24, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Art. 24, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Arts. 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 259, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Art. 195, inciso I, 196, e parágrafo único, inciso I, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Art. 195, inciso I, 196, e parágrafo único, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Art. 195, inciso II, e §1º, 196, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Art. 195, inciso III, e §2º, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Art. 195, inciso IV, 196, e parágrafo único, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Demonstrativo de Cálculo IPI (fl. 708)

PREÇO DA PRAÇA DA BRAINFARMA – VTM (5)	Relação % Preço (6)=(4)/(5)	BASE DE CÁLCULO IPI – VTM (7)=(1)*(5)	Valor IPI – VTM (8)=(7)*(2)	Valor IPI a Pagar (9)=(8)-(3)
117,29	14,29%	7.037,23	1.548,19	1.326,97
73,30	16,52%	230.446,74	50.698,28	42.321,72
73,30	16,52%	8.795,68	1.935,05	1.615,33

74. Tal fato restou reconhecido expressamente pelo acórdão recorrido, que confirmou que a infração aqui em discussão deve ser analisada exclusivamente do ponto de vista da aplicação das regras de VTM, sendo estranha a este processo a discussão a respeito de propósito negocial. Observe-se:

> "**Aqui explicito minha sintonia com as observações da defesa**. Em verdade, os lançamentos do PIS/COFINS e do IPI não guardam identidade de motivação. Para o PIS/COFINS, teria havido ausência de propósito negocial no "modus operandi" da Brainfarma; **para o IPI, voltou-se a exação para a constatação do descumprimento da base imputável mínima-VTM**.
>
> Destarte, tomo por coerente e consistente a opção da contribuinte por se defender, **no que diz respeito ao IPI, apenas e tão somente quanto ao valor mínimo de saída de obediência compulsória por força do disposto no artigo 195 do RIPI/2010**." (g.n.)

75. Assim, é incontroverso que o cerne da autuação está na verificação de se as normas de VTM foram corretamente aplicadas pela Recorrente.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

76. Contudo, em que pese o exposto acima a respeito de o Auto de Infração se pautar nas regras de VTM, fato é que a Autoridade Fiscal, ao se valer do Relatório Fiscal do Processo Administrativo nº 10120.778559/2021-79, dedica mais de quarenta páginas para afirmar que as operações entre a Recorrente e a Hypera seriam artificiais e a verdadeira comercialização das mercadorias ocorreria nas saídas promovidas pela Hypera.

77. Assim, tendo em vista o claro erro da Autoridade Fiscal, **reconhecido pelo próprio acórdão recorrido**, em sede de Impugnação, a Recorrente demonstrou a nulidade do auto de infração, eis que este causa grave prejuízo à defesa da Recorrente ao: (i) trazer fundamentações totalmente contraditórias, (ii) gerar confusão quanto à acusação efetivamente imposta e (iii) fundamentar suas razões com base em informações desconexas com esta autuação de IPI, eis que se baseiam em premissas referentes ao recolhimento do PIS/COFINS, já que foram copiadas do Processo Administrativo de PIS/COFINS específico.

78. Com relação ao nítido prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, o acórdão recorrido concluiu que não haveria nulidade, eis que "**em que pese equivocada**" a ação da Autoridade Fiscal na elaboração do Relatório Fiscal, este erro teria sido **PERCEBIDO COM ARGÚCIA** pela Recorrente, de modo que os fundamentos fáticos-jurídicos atrelados ao PIS/COFINS não teriam contaminado a análise de legalidade do IPI. Observe-se:

81. Nesse sentido, é importante relembrar que as acusações de PIS/COFINS não só não guardam qualquer relação com o lançamento fiscal, como são incompatíveis com a acusação de não observância do VTM, contida no auto de infração, eis que a inexistência de operação comercial e financeira entre a Hypera e a Recorrente implicaria a inexistência de fato gerador do IPI praticado pela Recorrente, eis que este restaria deslocado para a saída da Hypera, ocorrendo, portanto, a mudança do sujeito passivo, o que não ocorre na aplicação de regras de VTM. Observa-se:

82. Assim, ainda que a Recorrente tenha notado a inconsistência nas alegações fiscais e se defendido corretamente apenas das acusações relacionadas ao VTM, fato é que a Recorrente teve que utilizar relevante parte do exíguo prazo de 30 dias para apresentação de sua Impugnação na análise dos documentos e fatos trazidos no Relatório Fiscal que diziam respeito às infrações de PIS/COFINS, assim como na formação de sua convicção jurídica de que as acusações são completamente opostas, sendo impossível a defesa das duas de forma concomitante e coerente.

83. Portanto, não bastasse a insegurança jurídica que o erro da Autoridade Fiscal causou, o que já seria suficiente para o reconhecimento da nulidade do lançamento fiscal, este ainda gerou efetivo prejuízo à Recorrente, eis que gerou confusão e consumiu o exíguo prazo concedido na legislação ao contribuinte para apresentação de suas razões de defesa.

84. Nesse sentido, questiona-se como se pode admitir a legalidade de auto de infração que exige que a Recorrente se defenda sem a certeza das razões pelas quais suas

DOCUMENTO VALIDADO

II.3.2. Nulidade pela Ausência de Fundamentação da Autuação – Incerteza da Autuação nas Acusações referentes ao VTM

97. Ainda que se aceite a argumentação da Turma Julgadora de que o fato de a Recorrente ter PERCEBIDO COM ARGÚCIA o real lançamento resultaria em sua validação, o que se admite apenas a título argumentativo, cumpre ressaltar que o lançamento continuaria nulo pela ausência de fundamentação quanto à forma de aplicação do VTM.

98. De fato, verifica-se que a autuação possui clara nulidade por não cumprir os requisitos mínimos de validades, eis que possui motivação precária quanto à adoção do VTM, fato que resta evidente quando se verifica que:

a) A autuação pretende enquadrar a Recorrente no art. 195, I do RIPI/10, o qual determina que o VTM será baseado no preço praticado na praça do remetente, sem, contudo, trazer qualquer conceito ou definição de "praça", não justificando os preços adotados para determinação do VTM, e;

b) Nas menos de dez páginas destinadas à análise do cálculo do VTM, a Autoridade Fiscal se limita a replicar a Solução de Consulta Interna nº 08 – Cosit/2012 ("Solução de Consulta Cosit nº 8/2012"), a qual não só não autoriza a conclusão fiscal, como é contrária ao procedimento encampado no auto de infração ora combatido;

c) Não há liquidez quanto ao cálculo realizado pelo fiscal para determinação dos valores lançados a título de IPI, eis que não há elementos suficientes no auto de infração para conferência dos valores lançados, inclusive quanto à necessária pesquisa do valor de mercado.

99. Contudo, como referidos argumentos preliminares não foram enfrentados pelo acórdão recorrido, conforme demonstrado no tópico a respeito de sua nulidade, a Recorrente pede vênia para reiterá-los abaixo.

Assim como nos fundamentos anteriores, mais uma vez estamos diante do argumento de descumprimento dos requisitos legais de validade do ato administrativo.

A recorrente aponta como irregularidades o enquadramento legal, a falta de indicação do conceito de praça (critério antecedente) e das provas, a ausência de elementos que permitam o exame da metodologia utilizada pela fiscalização e, consequentemente, da base de cálculo (critério consequente).

O tema já foi abordado exaustivamente no tópico anterior.

O planejamento tributário (art. 116 do CTN) entre empresas interdependentes tem o condão de otimizar estratégias e operações comerciais, previsto no art. 612 do RIPI (Decreto 7.212/2010). Diante disso, as empresas estão obrigadas a observar o valor tributável mínimo, com fins de preservar normas antielisivas (art. 15 da Lei nº 4.502/1964 e art. 195 do Decreto nº 7.212/2010).

Logo, em se tratando de empresas interdependentes, o artigo 195 do RIPI aponta regra específica de apuração do IPI:

> **(i) o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> **remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência;**
>
> (ii) 90% (noventa por cento) do preço de venda aos consumidores, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, e que seja varejista, sendo que o valor não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente;
>
> (iii) ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor; e,
>
> (iv) a 70% (setenta por cento) do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a estabelecimento comercial varejista que possua atividade acessória de moagem.

Uma vez afastado o conceito de praça pela fiscalização com base na Solução de Consulta Cosit nº 8/2012, o que a meu ver não é fundamento jurídico perfeito, deve ser arbitrada a base de cálculo do IPI, nos moldes do art. 196 do RIPI, infratranscrito:

> Art. 196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195 , será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.
>
> Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:
>
> I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e
>
> II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado. (destaques nossos)

Retomando os fatos, me parece que o lançamento padece de vícios, incluindo o critério material e quantitativo, ou seja, esclarecimentos sobre qual o enquadramento legal efetivamente aplicável ao caso concreto e à metodologia. Nota-se no relatório suposta falta de comprovação da composição do preço unitário e que o IPI decorre de pagamento a menor ou zero em razão do subfaturamento dos preços nas saídas decorrentes de vendas fictícias (PIS/COFINS

DOCUMENTO VALIDADO

origem e IPI consequência), no entanto, sem cotejar o planejamento tributário (plenamente válido no ordenamento jurídico), à luz dos artigos 195 e 196 do RIPI.

O trabalho fiscal, ao que parece, está todo elaborado a partir da fiscalização do PIS e da COFINS, sem aprofundar-se nos pressupostos legais de validade do ato em relação ao IPI, tanto que o enquadramento legal é genérico e adota operações realizadas com terceiros, afastando-se dos critérios legais (artigos 195 e 196 do RIPI).

Parece-me que a intenção da fiscalização era apurar a base de cálculo do PIS e da COFINS (receita), tendo como reflexo a exigência do IPI sobre fato diverso do art. 195 c/c art. 196, ou seja, a Brainfarma vende os seus produtos a preços menores para Hypera, com intuito de 'omitir receita' e, com isso, acaba por zerar ou reduzir o IPI devido na saída de seus produtos. Com isso, não se debruça sobre os preços praticados pela recorrente.

Portanto, **acolho o pedido e reconheço a nulidade do lançamento fiscal.**

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa

DOCUMENTO VALIDADO