



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

Processo nº 10510.723215/2015-91
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3301-004.486 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2018
Matéria IPI
Recorrentes L. R. NORDESTE S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

RECURSO DE OFÍCIO

FRAUDE. AUSÊNCIA DE PROVAS. DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO

O desmembramento, em pessoas jurídicas distintas, das atividades de produção e distribuição, por si só, não é uma simulação, com o intuito único e exclusivo de reduzir artificialmente a carga tributária.

Para a caracterização da fraude fiscal, haveria que se carrear aos autos elementos sólidos que comprovassem que as operações não tinham propósito negocial, substância econômica.

Assim, deve ser mantida a decisão de piso e negado o recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PARA ACOMPANHAMENTO DO JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE

Não há que ser decretada a nulidade da decisão de primeira instância, se não houve preterição do direito de defesa e tampouco falhas no ato administrativo que o eivassem de nulidade.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN

Não procede o argumento de que o auto de infração é nulo, porque foi fundamentado no § único do art. 116 do CTN, o qual ainda carece de lei ordinária para ser aplicado. O lançamento foi capitulado nos artigos 190 a 196 do RIPI/10.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135 DO CTN. AUSÊNCIA DE PROVA DE PRÁTICA DE ATO DOLOSO

Deve ser afastada a responsabilidade solidária, fundada no art. 135 do CTN, uma vez que não há nos autos prova da prática de ato doloso.

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. DISTRIBUIDOR ÚNICO.

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.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para excluir a responsabilidade solidária de Mauro Sérgio de Oliveira Ribas. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira (Relator), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada) e Semíramis de Oliveira Duro. Designado como redator do voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Cavalcanti Filho.

José Henrique Mauri - Presidente.

Marcelo Costa Marques d'oliveira - Relator.

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Henrique Mauri (Presidente Substituto), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Valcir Gassen, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Ari Vendramini. Jose Henrique Mauri (Presidente Substituto), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Valcir Gassen, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Ari Vendramini

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

" Em julgamento o auto de infração de fls.2/8, que exige da contribuinte o montante de R\$ 12.298.602,93, sob a seguinte premissa fática (TVF fls.11/21):

Como veremos mais adiante, nos trabalhos realizados relativos ao ano-calendário de 2011, pelas notas fiscais emitidas, ficou constatado que a FAUGHER era praticamente a única cliente da LRNE.

Assim, concluímos estar diante de planejamento tributário em dois blocos, capitaneado pelas empresas LRNE e FAUGHER, cujo funcionamento nas atividades de fábrica e distribuição, respectivamente, proporcionou uma economia do IPI, já que este não incidiu sobre o preço de venda normal de mercado, caso a operação fosse realizada entre empresas não vinculadas.

Desse modo em procedimento de fiscalização no contribuinte, desenvolvido para o ano-calendário de 2011, ficou constatado infração à legislação do IPI, que a seguir descrevemos, detalhadamente, os seus fatos jurídicos e tributários.

(...)

No curso da ação fiscal, desenvolvida na LRNE (fabricação) e FAUGHER (atacadista), ficou constatado que no Grupo Leite de Rosas existe um Planejamento envolvendo Tributação do IPI, com a divisão das empresas nas atividades de industrialização e comercialização, pois os preços unitários cobrados pela LRNE (estabelecimento fabril remetente) constantes de notas fiscais de saídas, com destaque do IPI, são muito inferiores aos preços unitários praticados pela firma interdependente -FAUGHER - nas vendas para os clientes finais, ocorridas por meio de notas fiscais sem destaque do IPI.

Ressalte-se, para as empresas envolvidas, há especial interesse neste tipo de planejamento tributário pois o IPI destacado sobre as vendas dos produtos ora comercializados é concentrado no estabelecimento fabril (LRNE), não incidindo nas transações posteriores com estas mercadorias. É o que chamamos de tributação monofásica. Assim, o subfaturamento do valor dos produtos nas saídas do estabelecimento produtor resulta em redução no recolhimento deste tributo.

A fim de corrigir esta distorção danosa à fazenda pública federal e a livre concorrência entre empresas, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados -RIPI/2010, determinou em seu artigo 195, inciso I, que nas vendas para estabelecimento de firma interdependente, o valor tributável não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente. Neste caso, esclareceu a Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13 de junho de 2012, na hipótese de existir no mercado atacadista um único distribuidor 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.

No caso concreto, foram verificados os seguintes indícios que levam à confirmação da existência de fraude ou simulação, situação que descaracterizará a aparente forma de legalidade na cisão das atividades mencionadas acima:

- a) empresa industrial e comercial atacadista localizadas no mesmo endereço;
- b) ... com os mesmos dirigentes ou uma delas com sócios sem capacidade econômica para exercer a atividade (laranjas);
- c) ... com número de funcionários incompatível com a atividades supostamente exercida;
- d) ... com área incompatível para armazenagem do volume de produtos que alega vender.

Dessa forma, estando presentes, no caso concreto, os itens a, b, c e d, acima referidos deve-se de ofício cobrar o IPI na empresa LRNE, tendo por base os valores de revenda da FAUGHER, muito acima dos valores de venda que foram efetuados pela LRNE, pois conforme já ficou exposto e provado a FAUGHER foi uma empresa criada para vender os produtos fabricados pelo Grupo Leite de Rosas a preço de mercado, sem tributação do IPI.

No ano-calendário de 2011, ficou constatado que a FAUGHER é praticamente a única cliente da LRNE, pois da receita declarada de R\$ 47.008.225,28 na DIPJ/12, na Ficha Demonstração do Resultado - PJ em Geral, apenas R\$373,81 se referem a notas fiscais de mercadorias emitidas para terceiros, o restante foi para a FAUGHER, ou seja 99,92% de suas vendas de mercadorias.

Analisando as notas fiscais emitidas pela LRNE em favor da FAUGHER, ficou constatado que os únicos produtos comerciais comprados que não eram da LRNE foram: Des. Leite de Rosas , Des. Leite Rosas Roll-on, Sab. Leite Rosas, Leite de Rosas 100ML, Leite de Rosas 60ML, Des. Leite de Rosas Spray Fresh , Des. Leite de Rosas Roll On S Perfume 50ML e Caixa Sabonete Leite de Rosas Hidratante .

Do exposto, concluímos por cobrar o IPI da empresa LRNE, tendo por base os valores de revenda da FAUGHER, excluindo os produtos acima mencionados, bem como as notas fiscais canceladas e as devoluções, conforme Planilhas de Apuração do IPI da FAUGHER/LRNE calculado. Assim, obtêm-se pela diferença entre IPI calculado da FAUGHER/LRNE e o IPI devido e declarado em DCTF pela LRNE, os valores mensais do imposto omitidos...

Da Legislação Tributária

O valor tributável para efeito de cálculo do IPI, nas vendas para estabelecimento de firma interdependente, não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente. Conforme dispõe o Regulamento do IPI de 2010, Dec. nº 7212/10, seguir transcrito:

'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;'

Da Multa Qualificada

Nas condutas desenvolvidas na LRNE (fabricação) e FAUGHER (atacadista), ficou constatado a existência de Planejamento envolvendo tributação do IPI, pois elementos fáticos levam a descaracterização da divisão das empresas nas atividades de industrialização e comercialização de cosméticos. Desse modo, tiveram a finalidade, em tese, de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, conforme já foi amplamente descrito, pois ficou constatado que a empresa LRNE fabricou e a FAUGHER terceirizou as vendas de mercadorias.

Também, no curso desta Auditoria ficou cabalmente demonstrado que as empresas supracitadas são intimamente ligadas, e, que as operações como foram dispostas geram substancial ganho tributário ao grupo econômico.

Percebe-se que esta divisão das atividades de fabricação e distribuição de cosméticos demonstram, em tese, conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir o IPI, diminuindo o preço de venda da LRNE, reduzindo sensivelmente o valor do imposto a recolher, mediante omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

Dessa forma, nos termos em que foram configurados, em tese, todos os fatos jurídicos já descritos, tem-se a convicção de uma intenção, isto é: todas as ações foram fruto de uma vontade, houve um desejo, cujo resultado não se deu por acaso; revelando condutas delituosas enquadradas no disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e praticadas com o objetivo de eximir total ou parcialmente o contribuinte do pagamento dos tributos e contribuições federais devidos.

Assim, em função dessas condutas, a Fiscalização procedeu à qualificação da multa para 150%, conforme o art. 957, inciso II do RIR/99, com fundamento no art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, ao tempo que realizará Representação Fiscal para Fins Penais.

Insurgiu-se a contribuinte contra o feito fiscal por meio do arrazoadado de fls. 683/714, que assim vai resumido:

Ausência de responsabilidade solidária do dirigente pelos supostos débitos – inobservância do art.135, inciso III do CTN – inaplicabilidade do artigo 124, inciso I do CTN

Inicialmente a Fiscalização incluiu o Sr.Mauro Sérgio de Oliveira Ribas como responsável tributário, em que pese “não consiga demonstrar o dolo” estariam satisfeitos os requisitos do artigo 135, inciso III, do CTN, usando, ainda, o artigo 124, inciso I, do CTN, para fundamentar tal responsabilização. Ora, o fato de uma determinada pessoa física ser dirigente de uma pessoa jurídica não a torna passível de responsabilização solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo.

Não pairam dúvidas, assim, que é fundamental a demonstração de interesse jurídico, portanto deve ser afastada de plano a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

Tanto é assim que o próprio demonstrativo de responsáveis tributários, apesar de mencionar o referido dispositivo legal, inclui apenas o artigo 135 do CTN no enquadramento legal.

Nulidade da Autuação – inexistência de simulação – impossibilidade de a Fiscalização desconsiderar o negócio jurídico – ofensa ao artigo 116, § único, do CTN.

... A Fiscalização entendeu que a relação jurídica entre a Impugnante e a Faugher caracterizaria uma simulação, oriunda de um planejamento tributário com objetivo de reduzir o impacto fiscal da Impugnante.

...

Ocorre que as suposições feitas são totalmente infundadas ...

Ora, o próprio TVF afirma que a Impugnante é “vizinha” ao atual domicílio da FAUGHER.

Ou seja, ao mesmo tempo que a Fiscalização reconhece que as empresas são vizinhas, há a afirmação de que ambas ocupam o mesmo endereço, caindo em flagrante contradição.

As pessoas jurídicas se tornaram vizinhas apenas em dezembro de 2012 já que a Faugher, à época dos fatos geradores, era sediada na Rua O, nº 49, sala 01, Inácio Barbosa, Aracaju/SE ...

Em seguida, a Autoridade Fazendária imputa às empresas a existência dos mesmos dirigentes ou de sócios sem capacidade econômica, sem, todavia, haver qualquer justificativa para tal observação.

De imediato, deve-se deixar claro que não há qualquer impedimento legal para que duas ou mais pessoas jurídicas possuam dirigentes em comum ou sócios, sendo que qq alegação da presença de “laranjas” deve ser embasada, o que não ocorreu nos autos.

...

(...) não há dúvidas de que, no presente caso, houve a desconsideração do negócio jurídico, porque, nos termos da autuação, “concluímos por cobrar o IPI da empresa LRNE, tendo por base os valores de revenda da FAUGHER.

Ao fazer tal afirmação, a própria Fiscalização ratifica, de certo modo, que houve patente desconsideração do negócio jurídico na autuação, demonstrando a clara tentativa de descaracterizar a existência da figura do distribuidor entre a produção e os varejistas, em flagrante ofensa ao princípio da legalidade tributária.

É perceptível, portanto, a notória nulidade da autuação.

Nulidade da Autuação por Cerceamento de Defesa – Ausência de Comprovação de que os valores praticados pela Impugnante não respeitaram o preço corrente no mercado atacadista.

Ocorre que a Autoridade Fazendária se prendeu exclusivamente na afirmação de que os valores praticados pela Impugnante eram “muito inferiores” aos exercidos pela Faugher.

Contudo, em momento algum houve a comprovação de que o valor praticado era inferior “ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”, tendo a Fiscalização se contentando na mera alegação.

É importante destacar que o fato de as vendas efetuadas pela Faugher serem de valores superiores aos praticados pela Impugnante não serve de prova para tanto, já que é de se presumir que o valor da venda será obrigatoriamente superior ao da aquisição.

Assim, como se entendeu, a princípio, que a Impugnante não teria respeitado o valor mínimo tributável, caberia à Fiscalização a comprovação neste sentido, fundamentando tal decisão.

Até porque a própria Autoridade Fazendária reconhece que a Faugher, apesar de ser a maior cliente da Impugnante, não era a única, o que permitiria, por exemplo uma comparação entre os valores.

De toda forma, para enquadrar a Impugnante no descumprimento do valor mínimo tributável, era imprescindível que houvesse motivação para tanto.

Incontroverso desrespeito à forma de apuração da base de cálculo do IPI em relações jurídicas de interdependência – art.195, inciso I, c/c 196, parágrafo único, inciso II, ambos do Decreto 7.212/10.

É perceptível pois, que o próprio Regulamento do IPI fixa os meios e procedimentos que deverão ser adotados para a apuração da base de cálculo do imposto na hipótese em que não seja possível a adoção do caput do artigo 196.

Ou seja, na impossibilidade de se obter a média prevista no artigo 196, caput, para a fixação do valor mínimo tributável previsto no artigo 195, inciso I, ambos do Decreto nº 7212/10, a única possibilidade de a Fiscalização efetuar um lançamento complementar seria por meio da utilização dos mecanismos previstos no inciso II do § único do artigo 196.

Não foi o que ocorreu no presente caso.

Como já exposto, a Autoridade Fiscal concluiu, à margem da legislação, por cobrar o IPI da Impugnante com base nos valores de venda praticados pela Faugher, o que gera a incontornável improcedência da autuação.

Desta forma, ainda que se afaste a nulidade da autuação, não há como fugir da improcedência do lançamento, na medida em que a Fiscalização agiu em total desrespeito ao artigo 196, parágrafo único, inciso II, do Decreto nº 7.212/10.

Caso se entenda que a violação ao artigo 196, parágrafo único, inciso II, do Decreto 7212/10 não acarreta a imediata improcedência da autuação, é inegável que a apuração da eventual base de cálculo do imposto precisa ser revista, o que demandará a realização de prova pericial.

Inaplicabilidade da multa qualificada – Inexistência de simulação – Eventual interdependência entre pessoas jurídicas não caracteriza fraude.

... como restou devidamente comprovado na presente impugnação, os indícios de simulação apontados pela Fiscalização não passam de meras suposições para justificar a desconsideração dos negócios jurídicos firmados entre a Impugnante e a Faugher, sendo certo que não há que se falar em simulação absoluta no presente caso.

É como relato.

Passo ao voto."

A DRJ em Juiz de Fora (JF) julgou a impugnação parcialmente procedente e o Acórdão foi assim ementado.

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

Constatada a interveniência de um único distribuidor atacadista, o Valor Tributável Mínimo tomará por base os preços por este praticados, dispensando, por via de consequência, a trilha de cálculos prevista nos artigos 195 e 196 do RIPI/2010.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO INDEVIDA. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 112, II, DO CTN.

Não há de se falar em fraude por impedimento ou retardamento de ocorrência do fato gerador quando a nota fiscal de saída foi emitida e o negócio jurídico nela descrito comprovadamente ocorreu.

SÓCIOS ARROLADOS COMO SOLIDÁRIOS. IMPUGNAÇÃO. FALTA DE INSTRUMENTO LEGITIMADOR DE REPRESENTAÇÃO.

O sócio, como qualquer autuado, se deseja ser representado no ato de impugnação do lançamento, deve constituir instrumento de mandato válido; caso contrário a insurgência será tomada por não ocorrida.

PEDIDO DE PERÍCIA.

É de se indeferir o pedido de perícia por prescindível quando os elementos fáticos trazidos aos autos demonstram com clareza a ocorrência da imputação realizada pelo Fisco em desfavor da contribuinte.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte"

Foram interpostos recursos de ofício e voluntário.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou contrarrazões (fls. 960 a 974), em que ratifica integralmente o conteúdo do auto de infração e, por conseguinte, pleiteia que seja negado o recurso voluntário e provido o de ofício.

No recurso voluntário, basicamente, foram repetidos os argumentos apresentados na impugnação. Contudo, sobre a peça recursal, cumpre destacar dois aspectos:

i) Na peça recursal, figuram como recorrentes a L. R. do NORDESTE S.A. e o Sr. MAURO SÉRGIO DE OLIVEIRA RIBAS, a quem foi atribuída responsabilidade solidária. Contudo, o responsável solidário não impugnou o auto de infração e a DRJ não

conheceu dos argumentos apresentados pela recorrente L.R. do Nordeste S/A, concernentes à atribuição da responsabilidade solidária, pois julgou que a pessoa jurídica não tinha legitimidade para tanto.

ii) O recurso voluntário foi protocolizado em 18/04/16. Porém, a procuração, conferindo poderes aos signatários do recurso voluntário para representar o responsável solidário, foi apresentada somente no dia 25/04/16 (fl. 943).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira

DA ADMISSIBILIDADE

Os recursos voluntários, apresentados pelas recorrentes L. R. Nordeste S/A e (LR) e Sr. MAURO SÉRGIO DE OLIVEIRA RIBAS e o recurso de ofício preenchem os requisitos legais de admissibilidade, pelo que deles tomo conhecimento.

Cumprе mencionar que o recurso voluntário foi apresentado pela LR, em conjunto com o responsável solidário, Sr. MAURO SÉRGIO DE OLIVEIRA RIBAS. Ocorre que o último não impugnou o auto de infração. Assim, em princípio, como não foi instaurada a fase litigiosa, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72, teria precluído seu direito de contestar o lançamento na esfera administrativa.

Contudo, verifica-se que o responsável solidário ocupava o cargo de diretor geral da LR (vide Ata de Assembléia Geral Ordinária, fls. 724) e que nomeou os representantes legais que assinaram a impugnação (procuração, fls. 722 e 723).

Mostrou-se clara, então, sua intenção de contestar o lançamento. Não se manteve inerte, silente.

Isto posto, em homenagem ao "Princípio do Formalismo Moderado", um dos que rege o processo administrativo fiscal, proponho que o seu recurso voluntário seja conhecido.

Destaco que, como os recursos voluntários da LR e do responsável solidário foram apresentados em peça única, o impacto de eventual não conhecimento seria o de também não conhecermos dos argumentos que contestaram a atribuição da responsabilidade solidária, posto que tão somente o eleito pelo Fisco tem legitimidade passiva para tanto (art. 9º da Lei nº 9.784/99).

DA CONTENDA

Trata-se de auto de infração, no montante total de R\$ 12.298.602,93, para cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI (R\$ 4.215.633,21), acrescido de juros de mora (R\$ 1.759.519,88) e multa de ofício de 150% (R\$ 6.323.449,84). Foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 11 a 141), a fiscalização discorre sobre um planejamento tributário para redução do IPI incidente sobre cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal produzidos pela LR e vendidos para a Faugher Distribuidora de Produtos de Higiene Pessoal Ltda. (Faugher), atacadista e praticamente única cliente da LR.

A LR praticava com a Faugher preços muito abaixo daquilo que os agentes fiscais consideravam como o "preço normal" a ser adotado naquele tipo de operação. Assim, provocavam redução do ônus com o IPI na cadeia produtiva, pois o tributo não incidia sobre o preço cobrado dos clientes varejistas, pois a Faugher, na qualidade de mera revendedora, não era contribuinte do IPI.

Ambas tinham como sócia direta a empresa H. R. Compar Ltda., que detinha 29% da LR e 99% da Faugher.

Além de inspeções na LR e na Faugher, foram efetuadas diligências na empresa Termaco Terminais Mar. de Containers e Serv. Acess. Ltda. (Termaco).

A Termaco e a Faugher concluíram dois contratos: locação de parte de um imóvel; e prestação de serviços. Em resposta à intimação, a Termaco assim descreveu sua relação comercial com a Faugher:

A TERMACO declarou que o único funcionário da FAUGHER que trabalhava na Rua O, nº 49, no bairro Inácio Barbosa (DIA), na cidade de Aracaju era um farmacêutico responsável. Também apresentou, em atendimento a intimação, resposta por escrito esclarecendo como foi efetuado na prática os serviços prestados para FAUGHER, que a seguir destacamos trechos:

A) ARMAZENAGEM FÍSICA

3. Os produtos eram em sua maioria absoluta industrializados em Nossa senhora do Socorro pela LR NORDESTE 034.706.720/0001-59 e destinados à FAUGHER, os quais eram coletados diariamente em carro agendado no dia anterior.

4. Os veículos com o pessoal TERMACO iam à unidade fabril em NSS, esperavam a separação e conferência dos itens, e depois carregavam o veículo.

5. Esses produtos eram depois descarregados pelo TERMACO na FAUGHER e separados por tipo, peletizados em paletes únicos, limitados pelo peso, quantidade de unidades internas, embalagem e tipo do produto.

6. Isso também acontecia com produtos comprados de outros fabricantes e ou produzidos para e pela LR RIO, e entregues para FAUGHER em ARACAJU/SE.

B) ADMINISTRAÇÃO DOS ESTOQUES

7. A LR NORDESTE produzia 99% dos produtos estocados na FAUGHER/TERMACO, porém, os controles de emissão de notas de vendas da LR NORDESTE para a FAUGHER, e das notas da FAUGHER para clientes finais não eram acessados pela TERMACO, apenas a LR e FAUGHER tinham acesso ao sistema.

8. Por inúmeras vezes houveram vendas aos clientes finais de produtos em falta no estoque físico e que só seriam produzidos dias depois, ou tinham suas notas canceladas por falta de produto.

C) PREPARAÇÃO DOS PEDIDOS

9. No período fiscalizado, a FAUGHER utilizava o sistema TOTVS, que passou a receber/enviar as informações dos pedidos, porém, não tínhamos acesso ao sistema.

D) DISPONIBILIZAÇÃO DE ESPAÇO FÍSICO

10. A impressão das notas era feita de forma remota, apenas nos informam de que haviam notas a serem emitidas e que deveríamos acompanhar para o papel não enganchar, ou para que a impressora ficasse sem insumos.

11. Essas impressões aconteciam em uma sala no Prédio TERMACO onde era a FAUGHER com uma mesa para os equipamentos instalados e controlados por eles FAUGHER e LR NORDESTE.

E) OPERACIONALIZAÇÃO

12. Após as emissões e separação dos pedidos, esses eram identificados de forma distinta para facilitar para as transportadoras que variavam conforme os clientes finais, conforme a seguir: ATLAS (AM, RR, RO, AC), TEGON VALENTE E KENYA (SUL, SUDESTE E CENTRO-OESTE), TERMACO (NORDESTE).

13. Depois a COMETA (PA e MA), depois a MERCURIO TNT (NORTE E CENTRO-OESTE), depois a RAMOS (NORTE, RR RO E AC).

Conclui-se que ficou claro pela diligência efetuada na TERMACO, através do contrato de locação e contrato de prestação de serviço com a FAUGHER que todo serviço de distribuição foi terceirizado, no domicílio **Rua O, 49, sala 01, Bairro Inácio Barbosa, na Cidade de ARACAJU/SE**, dessa forma o principal objetivo social da FAUGHER que é o comércio atacadista não foi cumprido.

Por fim, verificaram que vários empregados foram transferidos da LR para a Faugher e depois retornaram.

A conclusão final foi a de que o "Grupo Leite de Rosas" separou as atividades de industrialização e comercialização com o fim único de reduzir o pagamento do IPI. A LR e a Faugther, na verdade, formavam uma única unidade de negócios, separadas em duas pessoas jurídicas distintas, porém não apartadas de fato.

E as ações praticadas para atingir tal objetivo foram taxadas de delituosas, simulações ou fraudes, passíveis de serem enquadradas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, levando ao agravamento da multa de ofício para 150%.

Reproduzo a conclusão do agente fiscal (fls. 20 a 21) e o critério adotado para determinação do IPI não destacado, com destaque para o dispositivo legal e a Solução de Consulta Interna nº 8/12 em que fundamentaram o cálculo do tributo:

"(. . .)

A fim de corrigir esta distorção danosa à fazenda pública federal e a livre concorrência entre empresas, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/2010, determinou em seu artigo 195, inciso I, que nas vendas para estabelecimento de firma interdependente, o valor tributável não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente. Neste caso, esclareceu a Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13 de junho de 2012, na hipótese de existir no mercado atacadista um único distribuidor 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.

(...)

No caso concreto, foram verificados os seguintes indícios que levam à confirmação da existência de fraude ou simulação, situação que descaracterizará a aparente forma de legalidade na cisão das atividades mencionadas acima:

- a) empresas industrial e comercial atacadista localizadas no mesmo endereço;
- b) empresas industrial e comercial atacadista com mesmos dirigentes ou uma delas com sócios sem capacidade econômica para exercer a atividade (laranjas);
- c) empresa comercial atacadista com área incompatível para armazenagem do volume de produtos que alega vender;
- d) empresa industrial ou empresa comercial atacadista com número de funcionários incompatível com a atividade supostamente exercida.

Dessa forma, estando presentes, no caso concreto, os itens a, b, c e d, acima referidos deve-se de ofício cobrar o IPI na empresa LRNE, **tendo por base os valores de revenda da FAUGHER**, muito acima dos valores de venda que foram efetuados pela LRNE, pois conforme já ficou exposto e provado a FAUGHER foi uma empresa criada para vender os produtos fabricados pelo Grupo Leite de Rosas a preço de mercado, sem tributação do IPI.

(...)

6. Da Legislação Tributária

O valor tributável para efeito de cálculo do IPI, nas vendas para estabelecimento de firma interdependente, não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente. Conforme dispõe o Regulamento do IPI de 2010, Dec. nº 7212/10, seguir transcrito:

“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;”

DO RECURSO DE OFÍCIO

A DRJ em Juiz de Fora (MG) desqualificou a multa de ofício (fls. 833 a 844). Considerou que o tipo infracional em questão - *"fraude ou simulação"* - somente pode ser sustentado por meio de elementos fraudulentos inseridos nas notas fiscais de venda ou mesmo na falta de sua emissão, o que não se teria constatado no caso, como segue (fls. 843 e 844):

"No caso presente, não há de se falar em falta de emissão de notas fiscais por parte da LR Nordeste. Os Registros de Saída da empresa foram todos trazidos aos autos pela Fiscalização. E se há emissão de nota, afasta-se de plano a tese de ocultação total ou parcial do fato gerador.

E quanto à modificação fraudulenta dos elementos do negócio jurídico?

Também não houve. A codificação das notas fiscais no Registro de Saídas mostra operações de venda de produção própria, que foi exatamente o negócio jurídico travado entre a LR Nordeste e a Faugher.

Frisando: se tomarmos o fato de que as notas emitidas refletiam a exata natureza do negócio jurídico praticado, tem-se que não há de prosperar a qualificação da multa de ofício promovida pelo Fiscal: aos olhos da legislação pertinente (artigo 72 da Lei nº 4.502/64) não houve fraude, pois inexistiu conduta típica, não tendo a contribuinte impedido ou retardado o conhecimento da ocorrência do fato gerador, não se observando igualmente qualquer modificação de suas características essenciais.

Frise-se também que a aplicação da multa qualificada exige constatação de fato com contornos de sonegação, fraude ou conluio. Em lugar disso, asseverou o Autuante que os atos praticados pela LR Nordeste caracterizavam "em tese" ato fraudulento por simulação de negócio jurídico. Ora, o indício sem afirmação de certeza só é cabível na representação para fins penais, onde o juízo acerca da ocorrência do crime pertence ao Ministério Público Federal, e não ao Fisco. A incerteza, aos olhos do disposto no artigo 112, inciso II, do CTN, acarreta a interpretação mais favorável ao acusado, o que impede, por via de consequência, a aplicação da multa majorada.

Resultado: cabível se mostra a aplicação do percentual de 75% para a multa de ofício, afastando-se, por carente de base legal, o percentual de 150%. Incide então o disposto no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, sem a duplicação prevista no §1º do mesmo artigo."

A PGFN por sua vez, em suas contrarrazões (fls. 960 a 974), tenta reverter a desqualificação da multa de ofício.

Repisa os argumentos da fiscalização e traz julgados do CARF, cujas conclusões foram as de que a constituição de empresas de fachada, para redução do ônus tributário, configuram fraude, que devem ser punidas com multa de ofício de 150%.

E conclui, tentando desconstruir a linha de argumentação em contrário da DRJ:

"A DRJ considerou como justificativa para afastar a qualificação da multa a simples circunstância de os valores praticados entre LRNE e Faugher 'constarem de notas fiscais acessíveis ao Fisco'. Vislumbrou a autoridade julgadora de 1ª instância

que apenas se não houvesse emissão de nota fiscal é que restaria configurado impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador.

Ocorre, entretanto, que informações falsas nas notas fiscais conduzem indubitavelmente a um retardo no recolhimento ordinário de tributos efetivamente devidos. **Mais grave, informações inverídicas em documentos fiscais causam maior dano à administração tributária, na medida em que a sua constatação exige maior atenção e recursos humanos que a simples ausência completa da informação, esta última de constatação quase automática.**" (grifo do autor)

Em sua peça recursal, em tópico que alega a nulidade do auto de infração e que será objeto de apreciação mais adiante, a recorrente enfrentou os argumentos da fiscalização, que tinham como objetivo demonstrar que os negócios com a Faugher foram simulados e não tinham substância econômica, tendo visado simplesmente a redução da carga tributária:

i) Cita os Acórdãos CARF n.º 3403-002.519 e 3402-001.908, em que foram inadmitidas descon siderações de negócios jurídicos semelhantes ao em tela, isto é, desmembramento de atividades de industrialização e comercialização. Não configuraria ilícito organizar a atividade da forma menos onerosa, sob o ponto de vista fiscal, desde que restasse comprovado que a revendedora existia de fato e praticava as atividades em benefício próprio.

ii) Menciona que a empresa foi constituída em 2009 - 2011 foi o ano-base da autuação.

iii) Aduz que não há vedação legal à existência de sócios comuns.

iv) A fiscalização alega que a Faugher não tinha substância econômica, entre outros motivos, porque não tinha estrutura para operar (ex: pessoal e local de armazenagem). Contudo, revisou o contrato de prestação de serviços, por meio do qual a Faugher viabilizava as atividades típicas de uma distribuidora, quais sejam armazenamento, manuseio e distribuição de produtos para revenda. Ademais, anexou à impugnação a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS - fls. 818 a 826), da qual consta que tinha amplo quadro de empregados.

Meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Entretanto, com a devida vênia, não sigo as razões da DRJ. Assim como a PGFN, entendo que a simples existência de notas fiscais e o fato de nelas ter sido indicado que houve vendas e não outro tipo de operação não seria suficiente para comprovar, definitivamente, que as operações não foram simuladas.

Mais de uma vez, em litígios idênticos, manifestei-me de forma absolutamente contrária à descon sideração da personalidade jurídica de empresas e/ou de negócios jurídicos, em razão tão somente dos indícios que recorrentemente são levantados nestes tipos de caso e que também os foram no presente: aparente falta de local para armazenagem e/ou divisão de espaço no mesmo endereço, com rateio de despesas comuns; sócios e diretores e interesses comerciais comuns; e poucos empregados.

Em alguns casos, contudo, ratifiquei o trabalho fiscal, pois haviam sido reunidas evidências cabais de que as transações não eram reais, tais como:

i) Margens de lucro comprovadamente abaixo das praticadas no mercado e insuficientes para cobrir os custos do negócio.

ii) Movimentação financeira incompatível com a capacidade financeira da empresa e de seus sócios de honrar com compromissos financeiros e de entrega de bens e serviços.

Porém, não há nos autos sequer indícios de que situações daqueles gêneros teriam ocorrido. O agente fiscal simplesmente alegou que o *"planejamento" proporcionou uma economia do IPI, já que este não incidiu sobre o preço de venda normal de mercado, caso a operação fosse realizada entre empresas não vinculadas.*"

Mas, o que seria o preço adequado, o qual faria o Fisco admitir a existência de fato e de direito da atacadista? Este parâmetro também não se encontra nos autos.

Há ainda que se consignar que não há lei que proíba empresários de organizar seus negócios na forma que se afigurar como a mais econômica, sob o ponto de vista fiscal. E tampouco de reestruturá-los para aproveitar oportunidades surgidas com novas legislações sobre tomada de créditos ou incentivos fiscais. E todas as ações nestas direções devem ser consideradas como lícitas e produzir efeitos no âmbito tributário, desde que reais, com substância econômica.

Indubitavelmente, o tema em discussão é controverso e há decisões deste colegiado em ambos os sentidos. E a recorrente colacionou três importantes decisões administrativas favoráveis aos contribuintes.

A primeira foi proferida por meio do Acórdão nº 3403002.519, de 22/10/13, que foi objeto de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual, todavia, não o conheceu, por falta de divergência jurisprudencial. Trata-se de operação idêntica à discutida no presente processo, qual seja, separação das atividades de produção e de distribuição. Assim foi ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

*PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA.
DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.
ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126,
III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.*

Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos.

A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se

fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN.

Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado."

As duas outras decisões trazem o posicionamento que acima externei no sentido de que não é ilícito organizar ou reorganizar as atividades, com o fim único e exclusivo de reduzir a carga tributária, desde que as unidades de negócios e os atos jurídicos praticados sejam reais e não falsos, simulados:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício. 2002

Ementa: SIMULAÇÃO — INEXISTÊNCIA — Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS — SALDO CREDOR DE CAIXA — DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA — A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento.

Recurso provido."

(Acórdão n.º 103.23.357, 3º Câmara, 1º Conselho de Contribuintes, sessão de 23.01.08)

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI •

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

IPI. SIMULAÇÃO.' INEXISTÊNCIA.

Não é 'simulação a instalação de duas empreaás na mesma área geográfica -com. o desmembramento das . atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

(. . .)

(Acórdão n.º 201-81.306, 1º Câmara, 2º Conselho de Contribuintes, sessão de 06.08.08).

Com base no acima exposto, nego provimento ao recurso de ofício, mantendo a desqualificação da multa de ofício, em razão de não identificar nos autos prova de que a recorrente tenha cometido fraude ou dado curso a qualquer ato simulado, com o objetivo de obter vantagem fiscal.

RECURSO VOLUNTÁRIO***"PRELIMINARMENTE - AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DOS PATRONOS DA PRIMEIRA RECORRENTE PARA ACOMPANHAR O JULGAMENTO NA DRJ"***

A recorrente alegou que a decisão de piso é nula, pois não foi previamente intimada a acompanhar o julgamento.

Teria sido ofendido o princípio constitucional que garante ao litigante o direito à ampla defesa e ao contraditório, também previsto no art. 2º da Lei nº 9.784/99. Ademais, *"a Lei n.º 8.906/94 garante o direito ao advogado de ingressar livremente em qualquer local onde funcione 'serviço público onde o advogado deva praticar ato ou colher prova ou informação útil ao exercício da atividade profissional' (artigo 70, inciso VI, alínea 'c'), bem como o uso da palavra, em qualquer juízo ou tribunal, mediante intervenção sumária (artigo 70, inciso X)."*

Em primeiro lugar, cumpre mencionar que a Portaria MF nº 341/11, que disciplina o funcionamento das Delegacias Regionais de Julgamento, não prevê o acompanhamento do julgamento na primeira instância.

E, a meu ver, a falta do acompanhamento do julgamento de forma alguma causa preterição do direito de defesa. Com efeito, da leitura das peças de defesa, verifica-se que a recorrente teve pleno acesso aos autos e ampla possibilidade de construir sua defesa, combatendo todos os pontos levantados pela fiscalização.

Adicionalmente, constata-se que a decisão de primeira instância contém todos os elementos previstos no art. 31 e não incorreu em nenhuma das falhas previstas no art. 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, bem como foi devidamente motivado, nos termos do art. 50 da Lei nº 9.784/99.

Portanto, nego provimento aos argumentos contidos neste tópico.

"NULIDADE DA AUTUAÇÃO - INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE A FISCALIZAÇÃO DESCONSIDERAR O NEGÓCIO JURÍDICO - OFENSA AO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN"

A recorrente pleiteia que o auto de infração seja declarado nulo, porque o § único do art. 116 do CTN, que trata da desconsideração de negócios jurídicos, não poderia ter sido adotado como fundamento, posto que, para sua aplicação, ainda carece de publicação de lei ordinária.

Ocorre que o auto de infração não foi fundamentado no citado dispositivo legal.

Para cálculo da diferença de IPI, a fiscalização aplicou os artigos 190 ao 195 do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10), adotando a interpretação do inciso I do art. 195 do RIPI/10 dada pela Solução de Consulta Interna nº 8/12 (fl. 5 do auto de infração e fls. 20 e 21 do TVF).

No tocante à multa qualificada, descreveu os fatos e os enquadrados nos artigos 71 a 73 e 80 da Lei nº 4.502/64 (fl. 10 do auto de infração e 22 do TVF).

Portanto, o argumento apresentado não se presta para fundamentar declaração de nulidade do auto de infração, pelo que nego provimento.

MÉRITO

"AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO DIRIGENTE PELOS SUPOSTOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS — INOBSERVÂNCIA DO ART. 145, INC. III, DO CTN — INAPLICABILIDADE DO ART. 124, INC. I, DO CTN — AFASTAMENTO DA EXISTÊNCIA DE ATOS CAPAZES DE SEREM ENCARADOS COMO CONTRÁRIOS À LEGISLAÇÃO — ART. 145, INC. III, DO CTN"

Reproduzo trecho do auto de infração, que trata da atribuição de responsabilidade solidária ao Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas:

"Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto:

Os responsáveis tributários do presente tipo respondem solidariamente com o sujeito passivo acima discriminado pelo crédito tributário constituído neste documento de lançamento.

A responsabilidade tributária pessoal do Diretor Geral da LRNE e FAUGHER, baseada no art. 135, inciso III, do CTN, pois pelo já exposto, ficou claro que os atos praticados foram com excesso de poderes ou infração à legislação tributária, provocando fatos geradores do IPI, evidenciado pelo ajuste contábil entre as partes almejando a sonegação fiscal.

Segundo o art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Comprovado nos autos que o obrigado efetivamente conduziu os negócios da empresa, deve ser mantida a sujeição passiva solidária daquele com base no art. 124, I e 135, III do CTN. tendo em vista que:

a) Os atos dolosos praticados foram com excesso de poderes ou infração à legislação tributária;

b) O Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas, CPF 438.118.337-15, é o responsável perante a RFB da LRNE e da FAUGHER, de acordo com o Cadastro CNPJ, além de ser o Diretor Geral da LRNE e da FAUGHER, conforme consta, respectivamente, na Ata da Assembleia Geral Extraordinária, de 15 de dezembro de 2011 e da Alteração do Contrato Social.

A jurisprudência maciça do STJ caminha no sentido de que é o dolo gênero, e não dolo espécie. Logo, envolve dolo ou culpa. Os precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ afirmam que compete ao sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes. Em razão desses argumentos, a Fiscalização pode enquadrar o sujeito passivo na hipótese tratada pelo art. 135 do CTN, ainda que não consiga demonstrar o dolo.

Mas no caso concreto a série de atos tomados pelo Diretor Geral deixa claro a existência do dolo, pois as empresas a LRNE e a FAUGHER estão localizadas no mesmo endereço, possuem o mesmo Diretor Geral, a atacadista terceirizou o serviço de distribuição e só tinham um funcionário disponível para a distribuição — o farmacêutico. O que evidencia intuito tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador e da verdadeira base de cálculo da obrigação tributária principal.

Enquadramento Legal - A partir de 01/01/2000 - Art. 135 da Lei nº5.172/66."

Complemento, colacionando o próprio art. 135 do CTN:

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

A doutrina e a jurisprudência ainda não são pacíficas, quando o tema é a interpretação do art. 135 da Lei nº5.172/66 (CTN). Há correntes que dizem tratar-se de responsabilidade solidária, tal qual a fiscalização. Há as que sustentam de que seria subsidiária. E, por fim, as que sustentam que, uma vez eleito, substituiria a sociedade no polo passivo da obrigação tributária. Sem falar da controvérsia acerca do momento processual em que deve ser atribuída a responsabilidade tributária.

Não obstante, julgo não ser o momento adequado para adentrarmos nestes temas, pois a solução da questão parece-me simples.

Do excerto do auto de infração acima transcrito, verifica-se que foi atribuída ao Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas a responsabilidade tributária solidária, em razão da detecção pela fiscalização de condutas fraudulentas ou simuladas, que configurariam a infração à lei a que se refere o *caput*

E a doutrina (ex: James Marins, *Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial*, 8º Ed - São Paulo: Dialética, 2015) e jurisprudência (ex: 2º Turma, AgRg no REsp nº 961.846/RS) dominantes interpretam o art. 135 do CTN no sentido de que, para a atribuição da responsabilidade tributária, não basta simples inadimplemento de obrigação tributária. Há de haver comprovação de a infração foi cometida com dolo ou fraude.

Quando da análise do recurso de ofício, motivado pela decisão da DRJ de desqualificar a multa de multa ofício, concluí que não houvera fraude ou ato simulado, motivo pelo qual propus a negativa de provimento.

E, em linha, com aquele posicionamento, voto por afastar a atribuição de responsabilidade solidária ao Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas, posto que não restou comprovada a adoção de qualquer conduta delituosa, fraude ou simulação.

E vale mencionar que a DRJ não conheceu dos argumentos apresentados na impugnação, para contestação da atribuição da responsabilidade solidária, em razão de o Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas não ter apresentado impugnação, não tendo a LR legitimidade para tanto, como se vê por meio do seguinte excerto do Acórdão DRJ nº 09-58.937:

"(. . .)

Quer dizer, em realidade, há legitimidade na insurgência da LR Nordeste contra o feito fiscal (lançamento tributário), mas não contra a responsabilidade atribuída pela Fiscalização ao sócio antes mencionado.

E em assim sendo, tomo por não impugnada, por ilegitimidade de representação, a atribuição de responsabilidade pessoal levada a termo contra o sócio Sr. Mauro Sérgio de Oliveira Ribas, fundada ao teor do disposto no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional."

"NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR CERCEAMENTO DE DEFESA - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUE OS VALORES PRATICADOS PELA PRIMEIRA RECORRENTE NÃO RESPEITARAM O PREÇO CORRENTE NO MERCADO ATACADISTA"

"INCONTROVERSO DESRESPEITO À FORMA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IPI EM RELAÇÕES JURÍDICAS DE INTERDEPENDÊNCIA - ART. 195, INC. I C/C 196, PARÁGRAFO ÚNICO, INC. II, AMBOS DO DECRETO N.º 7.212/10 - NECESSÁRIA REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL"

No primeiro tópico, a recorrente aponta suposta nulidade do auto de infração. Tratarei, contudo, em conjunto com o segundo, pois o tema central de ambos é o critério adotado pela fiscalização para determinação da base de cálculo do IPI em operações realizadas entre empresas interdependentes - LR e Faugher.

A fiscalização apurou que a empresa HR COMPAR LTDA detinha 29% da LR e 99% da Faugher (fl. 18). Assim, eram firmas interdependentes, para fins de IPI (art. 612 do RIPI/10).

Que, em 2011, a Faugher respondeu por 99,92% das vendas da LR (fl. 21).

Que *"os preços unitários cobrados pela LRNE (estabelecimento fabril remetente), constantes de notas fiscais de saídas, com destaque do IPI, são muito inferiores aos preços unitários praticados pela firma interdependente - FAUGHER - nas vendas para os clientes finais, ocorridas por meio de notas fiscais sem destaque do IPI."* (fl. 20).

O agente fiscal invocou o inciso I do art. 195 do RIPI/10, com a interpretação dada pela Solução de Consulta Interna nº 8/12, e recalculou o IPI incidente sobre as vendas da LR para a Faugher, considerando como base de cálculo o preço de revenda da Faugher. Segundo a SCI nº 8/12, *"se 'o mercado atacadista de determinado produto, como um todo', possui um único vendedor, é inevitável que o valor tributável mínimo seja determinado a partir das vendas por este efetuadas."*

A recorrente contesta o critério adotado pela fiscalização de cálculo do IPI.

Alega que o agente fiscal adotou novos preços, sem comprovar que os efetivos eram inferiores ao determinado pelo inciso I do art. 195 do RIPI/10, qual seja, o *"preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente"*. Portanto, é nulo o auto de infração, pois não foi devidamente motivado, o que prejudicou o exercício do direito de defesa (artigos 10 e 59 do Decreto nº 70235/72).

Ademais, desrespeitou o inciso II do art. 196 do RIPI/10, que dispõe que, *"inexistindo o preço corrente no mercado atacadista"* a base de cálculo do IPI será *"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."*

E não cabe aplicar a SCI nº 8/12, pois a própria fiscalização informou no TVF que tanto a LR quanto a Faugher transacionaram com outras empresas.

Minha conclusão é a de que a fiscalização não aplicou plena, e, portanto, corretamente os entendimentos manifestados pelos Parecer Normativo CST nº 44/81 e SCI nº 8/12, que têm efeito vinculante, no âmbito da RFB (art. 7º da Portaria RFB nº 2.217/14).

A LR e Faugher são firmas interdependentes para fins de IPI, pois têm como sócio comum a empresa HR Compar Ltda. e as vendas para a Faugher terem representado 99,92% da receita total da LR (fl. 21):

"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 nº 7.798, de 1989, art. 9º);

(. . .)

III - quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso III);

(. . .)" (g.n.)

Regra geral, a base de cálculo do IPI é *"o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial"* (alínea "b" do art. 190 do RIPI/10).

Entretanto, em transações envolvendo firmas interdependentes, há que se observar as seguintes regras:

"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 nº 34, 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." (g.n.)

Em razão de dúvidas e interpretações divergentes quanto à aplicação do inciso I do art. 195 do Decreto nº 7.212/10, por parte dos contribuintes e da própria fiscalização, a RFB, primeiramente, editou o Parecer Normativo CST nº 44/81, que trouxe importante conceito acerca da expressão contida no inciso I do art. 195 "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente:

"(. . .)

5 - A norma superveniente determina, pois, ser "o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente..." a base mínima para o valor tributável nas hipóteses que menciona.

"6 - Registram os Dicionários da Língua Portuguesa que mercado, convencionalmente, significa a referência feita em relação à compra e venda de determinados produtos.

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.

7 - Por isso, os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através do preço corrente no mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79.

(. . .)"

Definiu-se, então, que, para a apuração da média ponderada, ter-se-ia de considerar todos os estabelecimentos que comercializavam os produtos na localidade do remetente.

Contudo, remanesceu um problema: quando houver tão somente um único atacadista na praça do remetente.

Para solucionar esta segunda questão, foi publicado SCI nº 8/12, com o objetivo de orientar os agentes fiscais, *"(. . .) 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."* Reproduzo a conclusão:

"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." (g.n.)

A COSIT concluiu que, na ausência de outros atacadistas na praça do remetente, o VTM corresponderá ao preço de mercado praticado pelo único atacadista existente. Contudo, ressalva que devem ser considerados os distribuidores do produto em questão e de similares, como destaquei no texto acima reproduzido.

A meu ver, ao determinar o cômputo na média ponderada de preços de produtos similares, a COSIT pretendeu evitar ao máximo que apenas um preço de cada tipo de produto fosse considerado, o que, por óbvio, não era o objetivo do inciso I do art. 195 do RIPI/10.

E tal entendimento está linha com o disposto na alínea "b" do inciso II do art. 47 do CTN, para situação em que não há valor que possa ser atribuído à operação:

"CAPÍTULO IV

Impostos sobre a Produção e a Circulação

SEÇÃO I

Imposto sobre Produtos Industrializados

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

(. . .)

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

(. . .)

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

(. . .)

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, OU SUA SIMILAR, no mercado atacadista da praça do remetente;

(. . .)" (g.n.)

A fiscalização adotou a SCI COSIT nº 8/12, porém não plenamente.

Com base nas diligências nas empresas, apurou que a LR vendeu 99,92% de sua produção para a Faugher. Não há dúvida de que a Faugher pode ser considerada como a única atacadista dos produtos da LR.

Contudo, não obstante ter sido consignado na página 10 do TVF (fl. 20) que não havia produto similar para efeito de comparação de preços, o que foi reiterado pelo relator do voto condutor da decisão da DRJ (fl. 841), não há nos autos qualquer evidência de que um levantamento do gênero tenha sido efetuado para se chegar a tal conclusão.

A fiscalização teria de ter efetuado pesquisa naquela praça, identificando todos os demais distribuidores de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal e, então, apurar o preço médio ponderado de cada um deles - "Valor Tributável Mínimo - VTM" (inciso I do art. 195 c/c *caput* do art. 196 do RIPI/10 e SCI COSIT nº 8/12). Em seguida, compararia com os VTM com os preços praticados pela LR para a Faugher. A eventual diferença positiva constituiria insuficiência na base de cálculo do IPI e motivação para a constituição de lançamento de ofício.

Devo então concluir que a fiscalização não reuniu os elementos necessários para concluir que as bases de cálculo do IPI nas vendas da LR para a Faugher eram inferiores ao valor tributável mínimo estabelecido pela SCI COSIT nº 8/12, fundada no inciso do art. 195 c/c *caput* do art. 196 do RIPI/10. E, assim sendo, que o auto de infração em comento não foi não foi devidamente motivado e deve ser anulado, em respeito ao disposto nos art. 142 do CTN e 50 da Lei nº 9.784/99.

É fato que a recorrente combateu o VTM determinado pela fiscalização, porém não adotou os argumentos acima apresentados. Contudo, os mesmos podem fundamentar nossa decisão, pois tratam da interpretação da legislação aplicável para apuração do valor tributável das operações em discussão.

CONCLUSÃO

Nego provimento ao recurso de ofício.

Em relação ao recurso voluntário:

- nego provimento às preliminares;
- dou provimento, quanto ao afastamento da responsabilização solidária do Sr. Mario Sérgio de Oliveira Ribas; e
- dou provimento quanto à ausência de motivação do auto de infração, determinando o cancelamento do auto de infração.

É como voto.

Marcelo Costa Marques d'Oliveira

Voto Vencedor

Com a devida vênia, dirijo do excelente voto do Relator tão somente na questão da forma de apuração do valor tributável mínimo (VTM), pelas razões expostas a seguir.

A principal disposição em que se baseia a autuação é o art. 195, I, do RIPI/10, consolidando as determinações legais que consolida:

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 nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5ª](#));

A Solução de Consulta Interna (SCI) nº 8/2012 esclarece que:

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.

[...]

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.

Reproduzo trecho da autuação em que se revela a exata medida de ser a FAUGHER o único (na prática) distribuidor dos produtos da LRNE:

No ano-calendário de 2011, ficou constatado que a FAUGHER é praticamente a única cliente da LRNE, pois da receita declarada de R\$ 47.008.225,28 na DIPJ/12, na Ficha 06A — Demonstração do Resultado — PJ em Geral, apenas R\$373,81 se referem a notas fiscais de mercadorias emitidas para terceiros, o restante foi para a FAUGHER, ou seja 99,92% de suas vendas de mercadorias.

Não parece razoável tomar R\$373,81 de vendas, em R\$47 milhões, como elemento a desconstituir a exclusividade que marca a relação entre LRNE e FAUGHER.

A recorrente aduz que:

4.89 [...], na impossibilidade de se obter a média prevista no artigo 196, *caput*, para a fixação do valor mínimo tributável previsto no artigo 195, inciso I, ambos do Decreto n.º 7.212/10, a única possibilidade de a

Fiscalização efetuar um lançamento complementar seria por meio da utilização dos mecanismos previstos no inciso II do parágrafo único do artigo 196.

(Grifos do original).

Nesse caso, a consideração do preço de saída do distribuidor interdependente e único é o parâmetro acertado para o valor tributável mínimo (VTM), nos termos da SCI: os próprios preços praticados por esse distribuidor único.

Ademais, o art. 195, I, em foco, trata de "preço corrente" do "produto", que no caso é único no mercado, não havendo similar para efeitos de comparação de preços. O produto "Leite de Rosas" - desodorante, por exemplo-, tem uma composição, embalagem, marca e direcionamento de mercado únicos. Não é aplicável, portanto, nem cabível, buscar outra forma de cálculo, como pela média ponderada de outros produtos que não os da "Leite de Rosas".

Defende a recorrente ter havido ofensa ao seu direito de defesa, na medida em que caberia à fiscalização "demonstrar e comprovar o descumprimento do artigo 195, inciso I, do Decreto n.º 7.212/10, sendo vedada a mera utilização da afirmação de que os valores praticados pela primeira Recorrente eram *"muito inferiores"* aos exercidos pela FAUGHER".

Não é assim. A norma em pauta determina um VTM para o IPI, bastando que que se verifique que a base de cálculo oferecida originalmente a tributação seja inferior ao valor lá determinado. O próprio cálculo a que procedeu a fiscalização, resumido na tabela abaixo, demonstra que o IPI (que reflete o preço) declarado em DCTF era muito inferior ao "Calculado" na autuação:

1º SEMESTRE DE 2011							
Contribuinte	Valores do IPI	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN
A) FAUGHER/LRNE	Calculado	525.629,68	767.705,32	337.566,07	431.929,12	519.514,53	423.097,15
B) LRNE	DCTF	266.003,95	148.728,76	135.833,03	183.190,26	158.980,48	136.641,12
TOTAL		259.625,73	618.976,56	201.723,04	248.738,86	360.534,05	286.456,03

2º SEMESTRE DE 2011							
Contribuinte	Valores do IPI	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
A) FAUGHER/LRNE	Calculado	431.649,67	640.250,07	501.724,81	601.337,28	687.294,72	604.083,91
B) LRNE	DCTF	121.477,89	257.901,60	225.572,25	281.807,99	326.853,94	23.147,85
TOTAL		310.171,78	382.348,47	276.152,56	319.529,29	370.440,78	580.936,06

Assim, por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

Processo nº 10510.723215/2015-91
Acórdão n.º **3301-004.486**

S3-C3T1
Fl. 1005
