



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10855.725874/2017-22</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.355 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BRAVOX S A INDUSTRIA E COMERCIO ELETRONICO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

IPI. VTM. ENQUADRAMENTO LEGAL E BASE DE CÁLCULO. NULIDADE MATERIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO.

O lançamento fiscal deve observar o disposto nos artigos 195 e 196 do Regulamento do IPI, para fins de se verificar o VTM no valor das operações.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular o auto de infração na sua totalidade.

*Assinado Digitalmente*

***Laura Baptista Borges – Relatora***

*Assinado Digitalmente*

***Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente***

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recursos Voluntários, interpostos pelas (i) empresas BRAVOX S/A INDUSTRIA E COMERCIO ELETRONICO e BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA. e (ii) Marcelo Lima de Freitas e Thais Moura Faria de Freitas, contra o acórdão n.º 14-87.103 da

Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/RPO), que julgou improcedente as impugnações apresentadas. Houve a imposição de multa de ofício qualificada.

Na origem, entendeu a i. Fiscalização que a empresa Recorrente, estabelecimento industrial, não observou o Valor Tributável Mínimo (“VTM”) dos produtos nas operações com estabelecimentos interdependentes e, por isso, realizou lançamento fiscal de IPI e multa, restando consignado o seguinte Enquadramento Legal (fls. 2592):

*“Enquadramento Legal”*

*Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:*

*Art. 24, inciso II, 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, e 196, caput, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/2010)*

*Art. 612, incisos I e II, do Decreto 7.212/10 (RIPI/2010)”*

Entendeu também a i. Fiscalização pela atribuição de responsabilidade solidária dos Recorrentes Marcelo Lima de Freitas e Thais Moura Faria de Freitas, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, além da empresa BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA., nos termos do artigo 124, I, da Lei n.º 5.172/1966.

E, por bem relatar e resumir os fatos, transcrevo parte do relatório do acórdão da DRJ, para melhor compreensão da controvérsia:

*“Segundo a Fiscalização, a ação fiscal iniciou-se com intimação para que a Interessada justificasse a prática de preços diferenciados com a empresa Bravox Comercial e Distribuidora Ltda., em relação aos praticados com as demais pessoas jurídicas. A seguir, também foi intimada a justificar as divergências na prática de preços com a empresa BVX-SP Importação e Exportação Eireli.*

*(...)*

*Por meio de outros termos de intimação, foram requeridos laudo técnico sobre as matérias-primas empregadas na produção, arquivo de controle de estoque e relação insumo/produto e documentação adicional.*

*A Fiscalização também requereu informação dos registradores de imóveis e intimou a empresa Bravox Comercial e Distribuidora Ltda. a apresentar vários documentos, havendo também sido realizada diligência em seu estabelecimento industrial.*

*A seguir, a Fiscalização passou a descrever as irregularidades encontradas, relativamente à não observação do valor tributável mínimo nas vendas efetuadas para dois estabelecimentos da empresa Bravox Comercial e Distribuidora Ltda.*

*Segundo a Fiscalização, a justificativa inicial da Interessada teria sido a de que os preços diferenciados dever-se-iam ao “volume histórico de compras efetuadas” por aquela empresa.*

*Ressaltou a Fiscalização que, durante todo o ano de 2013, Thais Moura de Faria de Freitas foi a diretora-superintendente da Interessada, enquanto Marcelo Lima de Freitas foi eu diretor-presidente e, concomitantemente, administrador da empresa cliente Bravox Comercial e Distribuidora Ltda., o que caracterizaria a interdependência entre as empresas, nos termos do art. 612, II, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Ripi/2010).*

*Ademais, a composição societária de ambas as empresas seria a mesma, com distinção na distribuição do capital, sendo que a “Bravox S. A. Indústria e Comércio Eletrônico e seus acionistas detinham, no transcorrer do ano-calendário 2013, a totalidade do capital social da pessoa jurídica” Bravox Comercial e Distribuidora Ltda, o que também faria incidir a disposição do art. 612, I, do Ripi/2010.*

*Dessa forma, o valor tributável do IPI não poderia “ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente (Ripi/2010, art. 195, I), determinado pela média ponderada dos preços de cada produto em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento ou, na sua falta, no mês imediatamente anterior àquele (Ripi/2010, art. 196, caput)”.*

*Acrescentou, a seguir, o seguinte:*

*Sendo assim, por meio das Notas Fiscais eletrônicas emitidas, os preços praticados nas vendas da fiscalizada à pessoa jurídica BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA (vide demonstrativo “Preço Médio Mensal – BRAVOX COMERCIAL – 2013”, parte integrante do Auto de Infração) foram comparados àqueles praticados no mês anterior nas operações com pessoas jurídicas sem relação de interdependência (vide demonstrativo “Preço Médio Mensal – Pessoas Jurídicas não Interdependentes”, parte integrante do Auto de Infração).*

*Os preços praticados que não atenderam ao mínimo estabelecido pela legislação foram ajustados, mês a mês. Deste ajuste resultou uma diferença de IPI, conforme apurado no demonstrativo “Apuração da Diferença de IPI em Decorrência do Ajuste de Preços - 2013”, parte integrante do Auto de Infração.*

*Estando os saldos mensais de IPI a recolher apurados no Livro Registro de Apuração de IPI idênticos aos débitos confessados em DCTF, as diferenças do imposto apuradas em decorrência do ajuste mensal de preços acarretaram em lançamento de crédito tributário, efetuado por meio do Auto de Infração ao qual este relatório se remete.*

*Em relação à multa de ofício, esclareceu a Fiscalização inicialmente destacou o controle comum de ambas as empresas, o volume de vendas entre elas e apresentou várias considerações sobre os estabelecimentos da empresa Bravox Comercial e Distribuidora Ltda, concluindo o seguinte:*

*Assim a situação exposta (gastos com energia elétrica dos estabelecimentos) traz sérias dúvidas quanto ao regular funcionamento do estabelecimento de CNPJ 08.809.068/0002-09 quando localizado na AVENIDA CAETANO RUGGIERI, 2.788 – ITU/SP.*

[...]

*Assim, pelas características verificadas in loco, não é possível se falar que a pessoa jurídica fiscalizada e o estabelecimento de CNPJ 08.809.068/0002-09 da pessoa jurídica BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA eram estabelecimentos autônomos, independentes, a partir da mudança deste para o no 3.110 da Avenida Caetano Ruggieri, em 25/11/2013.*

*Na sequência, tratou de como ocorriam ganhos fiscais da participação do estabelecimento 0002 da Bravox Comercial e Distribuidora Ltda. na cadeia comercial da Interessada.*

*A referida empresa, comercial atacadista de produtos classificados no capítulo 85 da Tabela de Incidência do IPI, adquiriria cerca de 99,9% dos referidos produtos da Interessada, com a natureza de operação “venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte” (CFOP 5.401), o que implicaria redução elevada da base de cálculo do ICMS e do ICMS-ST.*

*Já do ponto de vista dos ganhos fiscais da Interessada, a função precípua do estabelecimento 002 teria sido a de “participar da cadeia comercial dos produtos fabricados pela pessoa jurídica BRAVOX S A INDUSTRIA E COMERCIO ELETRONICO destinados ao Estado de São Paulo sujeitos ao regime de substituição tributária de ICMS, com o nítido intuito de reduzir a carga tributária do grupo econômico.”*

*A terceira questão envolvida na qualificação da multa foi a da capacidade econômica dos estabelecimentos da empresa cliente:*

*Neste ponto se fez um paradoxo: um estabelecimento que teve uma Receita Bruta de R\$ 4.089.834,98 até junho de 2013 - quando, aparentemente, deixou de operar - e movimentou grande quantidade de mercadorias, conforme demonstra a tabela a seguir, não possuía registro de consumo de energia elétrica no período e seu corpo funcional contava com somente um auxiliar administrativo.*

[...]

O fato é que a simples cessão de sala comercial à pessoa jurídica BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA pela comodante permitiu à pessoa jurídica fiscalizada direcionar sua produção industrial a estabelecimento interdependente, a preços subfaturados, diminuindo a carga tributária do grupo econômico com a utilização, de forma abusiva, de vantagens fiscais oferecidas pelo Estado do Espírito Santo, como se verá a seguir.

A seguir, em relação ao estabelecimento 003 da empresa Bravox Comercial e Distribuidora Ltda., apresentou as seguintes considerações:

**Não nos cabe avaliar a regularidade de operações no âmbito de tributos cuja competência pertence a outros entes da Federação. Porém, o fato é que com o subfaturamento das vendas efetuadas pela fiscalizada à filial de CNPJ 08.809.068/0003-90 da BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA, aliada às vantagens oferecidas pela legislação tributária do Estado do Espírito Santo, houve uma economia considerável de tributos (ICMS e IPI) ao grupo econômico.**

Além disso, segundo a Fiscalização, haveria confusão patrimonial entre as empresas, conclusão extraída de várias informações coletadas da ECD, como o suposto registro fictício de movimentações financeiras, e das diligências realizadas.

Enfatizou o seguinte:

Tal fato abre a possibilidade de que registros de valores na ECD da BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA como a ela remetidos pela pessoa jurídica BRAVOX SA INDUSTRIA E COM. ELETRONICO foram fictícios. E, muito importante, indicam que transações dispostas na ECD da BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA não se deram por meio de contas bancárias de sua titularidade.

[...]

E, mais importante, o relato deixa notória a ausência de qualquer independência e autonomia entre as pessoas jurídicas BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA e BRAVOX SA INDUSTRIA E COM. ELETRONICO, com os recursos transitando entre ambas à conveniência de seus administradores, que, nunca é exagero lembrar, eram coincidentes.

Ao final, a Fiscalização apresentou o seguinte resumo das constatações:

- As pessoas jurídicas BRAVOX SA INDUSTRIA E COM. ELETRONICO e BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA eram interdependentes, relação caracterizada pela coincidência de administradores e composição do quadro societário.

- Os preços praticados pela BRAVOX SA INDUSTRIA E COM. ELETRONICO nas transações com a BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA foram gritantemente inferiores àqueles praticados com pessoas jurídicas sem relação de interdependência, o que fere qualquer lógica comercial.
- O estabelecimento de CNPJ 08.809.068/0002-09 da BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA tinha como função principal fazer parte da cadeia comercial de produtos sob substituição tributária. Com o subfaturamento dos produtos a ele destinados pela fiscalizada, onde se concentrou a tributação, houve uma economia considerável não só de IPI como também de ICMS.
- Ainda que possa ter servido de depósito para produtos, há indícios de que o galpão situado na AVENIDA CAETANO RUGGIERI No 2.788 – ITU/SP, endereço do estabelecimento de CNPJ 08.809.068/0002-09 da BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA até 25/11/2013, não era comercialmente ativo, advindos do baixo consumo de energia elétrica e de registro fotográfico extraído do aplicativo Google Street View.
- A partir de 25/11/2013, o estabelecimento de CNPJ 08.809.068/0002-09 da BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA passou a se confundir com o estabelecimento da pessoa jurídica fiscalizada, sendo que o depósito de mercadorias daquela se situava no interior da indústria.
- Mais da metade dos produtos destinados ao estabelecimento de CNPJ 08.809.068/0003-90 da BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA, localizado em Cariacica/ES, tinham como destino final, após a revenda, o próprio Estado do Espírito Santo. Com o subfaturamento das vendas da fiscalizada e as revendas intraestaduais efetuadas sob o CFOP 5.405 ou invocando o art. 211 do Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo, com redução da base de cálculo do ICMS ou sem tributação estadual, houve grande economia nos tributos sobre o valor agregado (ICMS e IPI) para o grupo econômico.
- O estabelecimento de CNPJ 08.809.068/0003-90 da BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA se tratava de uma sala comercial com um único empregado na função de auxiliar administrativo. A logística era efetuada por terceiro, o que caracterizaria um armazém geral sem a correta escrituração. Está claro que a função do estabelecimento de CNPJ 08.809.068/0003-90 da BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA era simplesmente figurar na cadeia comercial para obter vantagens tributárias concedidas pelo estado do Espírito Santo.

- A total ausência de autonomia entre as pessoas jurídicas BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA e BRAVOX SA INDUSTRIA E COM. ELETRONICO, evidenciada pelo grande fluxo financeiro entre ambas, não escriturado com fidedignidade, frise-se. Houve também o pagamento de despesas correntes da fiscalizada pela BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA, como sua folha de salários, ficando demonstrado que operações registradas em ECD que suportariam tais dispêndios foram fictícias.

Apresentou, então, as seguintes conclusões:

Sendo assim, ficou demonstrado, à exaustão, que o comportamento adotado se tratou de uma prática visando modificar as características essenciais do fato gerador com o intuito de reduzir o montante do imposto devido, conduta descrita no art. 72 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, que autoriza a aplicação da multa de ofício ao percentual de 150% (Lei 4.502/64, art. 80, § 6º, II).

Ainda que, num exercício, fossem minorados vários dos elementos probatórios trazidos e se considerasse a pessoa jurídica BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA dotada de plena capacidade operacional, regularidade e autonomia, mesmo assim as vendas subfaturadas - combinadas com a coincidência na administração e quadro societário das pessoas jurídicas, o fluxo financeiro intenso entre ambas sem a correta escrituração e o pagamento de despesas correntes da fiscalizada com recursos da BRAVOX COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA - já caracterizariam um ajuste entre ambas com o intuito de reduzir o imposto devido, autorizando, da mesma forma, a qualificação da multa de ofício (Lei 4.502/64, art. 73, art. 80, § 6º, II).

Por fim, tratou da responsabilização tributária solidária dos dois administradores da Interessada e da empresa interdependente Bravox Comercial e Distribuidora Ltda.

(...)

*Na primeira impugnação, os responsabilizados alegaram, inicialmente, inexistirem os requisitos para atribuição de responsabilidade pessoal.*

*Segundo alegaram, a aplicação do art. 135, III, do CTN dependeria de o devedor original não haver pago o crédito tributário, não podendo ser aplicada de forma indiscriminada.*

*Duas condições deveriam estar presentes concomitantemente para sua aplicação, segunda as alegações: "(i) ter a pessoa física poder de gerência da sociedade; e (ii) ter praticado ato com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social,*

sendo que esse ato é que deve ter acarretado o surgimento do crédito tributário inadimplido.”

Embora declarassem não questionar o fato de ambos deterem poder de gerência, não haveria “que se falar em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social”.

No entendimento dos impugnantes, a expressão “infração à lei” não diria respeito à lei tributária, mas a “infrações à lei civil e societária que dispõem sobre os poderes de representação da sociedade pelo administrador, que deve atuar em favor da empresa – e não em benefício próprio”. A respeito da matéria, citaram entendimento da doutrina.

Ademais, ainda que fosse admitida a qualificação da multa de ofício, não seria o bastante para a atribuição da responsabilidade pessoal aos impugnantes. Segundo alegaram, aplicar-se-ia ao caso a Súmula STJ nº 430, “acolhida pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e pela Receita Federal do Brasil”, segundo acórdãos mencionados.

Não teria, ainda, sido demonstrado “qualquer proveito pessoal dos Impugnantes na suposta infração aos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, em detrimento da pessoa jurídica administrada”. Reproduziram ementas de acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf que trataram da questão.

A seguir, embora negando a existência de conluio, afirmaram não se caracterizam a qualificação da multa de ofício como elemento de responsabilização pessoal, à vista de que, “até onde se permite os limites da elisão fiscal, a organização empresarial com vistas a reduzir a carga tributária utilizando regimes diferenciados de tributação ou benefícios fiscais concedidos pelos estados da federação não caracteriza fraude ou conluio. Trata-se de regular planejamento tributário”.

Ademais, seria inadmissível a qualificação da multa de ofício relativa a imposto federal em razão de suposta apuração de “fraude no recolhimento do imposto estadual”. Acrescentaram o seguinte:

47. E mesmo que se entenda por manutenção da qualificação da multa, isso não é elemento suficiente para permitir a automática ou imediata conclusão de que o administrador agiu com infração à lei e que, portanto, deveria ser responsabilizado pessoalmente pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica.

[...]

49. No presente caso, não houve uma demonstração sequer do uso de artifícios por parte dos administradores como indicativos de comandos pessoais para beneficiarem a si próprios ou lesar o erário federal.

50. Pelo contrário, ao incluir os Impugnantes no polo passivo do Auto de Infração, a d. Autoridade Federal se limitou a aduzir que foram praticadas condutas de fraude e conluio, usando como prova de tais condutas os argumentos “demonstrado(s) no item “4. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA”.

No mesmo sentido, citou Acórdão do Carf no processo nº 13888.724085/2011-90.

Por fim, apresentaram as seguintes conclusões e pedidos:

54. Em razão de todas as considerações acima tecidas, requer-se a procedência da presente Impugnação com amparo nos seguintes argumentos:

a) não há conduta ou demonstração de “infração à lei” capaz de imputar responsabilidade pessoal dos Impugnantes, com base no art. 135, III, do CTN, pois tal infração se refere a situações nas quais o administrador atua fora das suas atribuições funcionais e excede o que prevê a lei societária ou o estatuto social da empresa para obter vantagem pessoal – daí a responsabilização pessoal – em prejuízo da própria empresa e do Fisco;

b) a imputação de qualificação da multa não é elemento suficiente para permitir a automática ou imediata conclusão de que o administrador agiu com “infração à lei”, nos termos do art. 135, III, do CTN, sendo de rigor a demonstração de conduta praticada à margem das atividades funcionais dos administradores para atuarem em proveito próprio, contra os interesses da empresa e em detrimento do Fisco.

55. Diante de todo o exposto, requer-se seja acolhida a presente Impugnação, julgando-se improcedente o Auto de Infração e em especial a exclusão da responsabilidade solidária dos administradores MARCELO LIMA DE FREITAS e THAIS MOURA FARIA DE FREITAS, tendo em vista a ausência dos requisitos previstos no artigo 135, III, do CTN no presente caso.

A impugnação das duas empresas inicia-se pela afirmação de que a Fiscalização ter-se-ia equivocado em relação à expressão “preço mínimo corrente no mercado atacadista da praça do remetente”.

Após reproduzirem trecho do relatório da Fiscalização, afirmaram que a aferição de interdependência seria objetiva, “considerando as informações obtidas nos documentos sociais da Impugnante e da Bravox Comercial e Distribuidora Ltda”, que seria diversa da confusão patrimonial.

No tocante ao valor tributável mínimo, o entendimento do auditor-fiscal contrariaria a Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 2012, nos seguintes termos:

Como se observa acima, para o 1. Auditor Fiscal, a aferição dar-se-ia levando em consideração a média de todas as vendas da Impugnante, ou seja, do confronto das vendas desta para a empresa, Bravox Comercial e Distribuidora Ltda e, para outras empresas não interdependentes, também clientes da Impugnante.

Contudo, conforme entendimento firmado na Solução de Consulta Interna COSIT 08/2012, o qual foi externado ao apreciar o Parecer Normativo CST nº 44/81, a regra da aferição considerando-se apenas as vendas de uma única distribuidora, quer para empresa interdependente adquirente, quer para empresa não interdependente adquirente, aplica-se apenas quando existir uma única empresa distribuidora no mercado.

Na hipótese de haver mais de um distribuidor, como no caso existem, a aferição da média para a estimação do “Valor Tributário Mínimo”, deverá levar em consideração o universo das vendas, ou seja, o universo de empresas distribuidoras, vendas essas, que se realizarem na mesma localidade, leia-se mesma cidade e não, considerar somente em relação as vendas efetuadas por um só estabelecimento de forma isolada.

Reproduziram, a seguir, trecho da referida SCI que analisou a matéria mencionada.

Na sequência, trataram do descabimento da qualificação da multa de ofício, afirmindo que a Fiscalização nunca teria afirmado diretamente a existência de dolo, fraude ou conluio.

Não sendo proibida a coexistência de empresas interdependentes, eventuais equívocos quanto à aferição do valor tributável não caracterizaria intenção de lesar o Fisco.

Segundo os impugnantes, grande parte da coincidência entre sócios e acionistas dever-se-ia aos espólios. Acrescentou que “eventual desavença entre herdeiros pode provocar, a uma, tumulto, morosidade e equívocos na administração, decorrente de enormidade de ‘palpites’ dos inúmeros ‘donos’, a duas, demora na alteração societária”.

Dessa forma, a coincidência de sócios, primeiro argumento para a caracterização de conduta dolosa, seria equivocada.

Em relação ao imóvel situado a Avenida Caetano Ruggieri, nº 2788, alegaram que as fotos obtidas por meio do aplicativo Google Street View não teriam sido tiradas nas datas informadas, pois, ainda que haja indicação de datas, não seria possível afirmar que a data de publicação corresponde à data em que a fotografia foi tirada. O procedimento seria injustificável, diante da possibilidade de visita pessoal ao estabelecimento.

*Em relação ao consumo de energia elétrica, não seria situação suficiente a evidenciar a não utilização do imóvel, tanto que a própria Fiscalização concluiu haver apenas “sérias dúvidas” sobre ao regular funcionamento do estabelecimento.*

*Quanto às informações obtidas de cartórios e da Prefeitura, contestaram as conclusões a que chegou a Fiscalização, que se basearam apenas no “bloqueio” do cadastro municipal em outubro de 2014.*

*Tratando, a seguir, do contrato de locação, em relação ao isolamento da área , argumentaram que o conceito de estabelecimento adotado pela Fiscalização teria sido equivocado e que não teria sido produzida prova da inexistência de isolamento.*

*Passaram a tratar dos “ganhos fiscais” decorrentes das operações entre as empresas, citaram a Súmula Carf nº 25, para afirmarem que teria sido presumida a conduta dolosa.*

*Em relação ao estabelecimento filial 003 da empresa Bravox Comercial e Distribuidora Ltda., os fatos mencionados pela Fiscalização permitiriam diversas interpretações, havendo sido adotada arbitrariamente a que justificaria a presença de dolo.*

*Sustentaram não haver sido provada a prática de subfaturamento de preço entre as empresas, uma vez que não houve apuração do preço médio praticado no mercado pelas empresas distribuidoras.*

*Acrescentam o seguinte:*

*Continuando, “forma abusiva”, a uma, não é sinônimo de dolo, fraude ou conluio, a duas, essa equivocada expressão decorre do equívoco das demais premissas utilizadas para a conclusão, dentre elas, a incorreta aferição do Valor Tributável Mínimo.*

*Enfim, em verdade, eventual equívoco na apuração do Valor Tributável Mínimo, portanto, culpa, o que se admite apenas para argumentar, não pode, data vénia, ser equiparado a dolo, fraude ou conluio.*

*Por fim, apresentaram o seguinte pedido:*

*Diante de todo o exposto, a Impugnante requer que Vossa Senhoria, Eminente Autoridade Julgadora, se digne a julgar procedente a presente Impugnação para o fim de declarar insubsistente o AIIM, considerando o erro na aferição do Valor Tributável Mínimo feito pelo I. Auditor Fiscal, ou subsidiariamente, o que se admite para argumentar, reduzir a multa aplicada, como medida de Justiça.”*

Em julgamento das impugnações apresentadas, a DRJ manteve integralmente o lançamento fiscal, conforme acórdão assim ementado:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL”**

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013*

*INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE CAPACIDADE FINANCEIRA E MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS EFETUADAS EM CONTAS DE TERCEIROS. AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO EXPRESSA DE MÉRITO. PRECLUSÃO.*

*Considera-se não impugnada a matéria não expressamente contestada pelo contribuinte na impugnação.*

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. INTERESSE PROCESSUAL.*

*A responsabilidade solidária somente pode ser contestada pelo responsabilizado, precluindo o direito de sua discussão no âmbito do processo administrativo com a apresentação da impugnação de lançamento.*

*IPI. VENDAS PARA ESTABELECIMENTOS DE EMPRESA INTERDEPENDENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. MÉTODO DE APURAÇÃO INCORRETO. ALEGAÇÃO DEPENDENTE DE PROVA.*

*Toma-se por não apresentada a alegação, desacompanhada de comprovação, de que, na mesma praça do estabelecimento industrial e atacadista, haveria outros estabelecimentos atacadistas que comercializariam os produtos daquele, para efeito de determinação do valor tributável mínimo.*

*O direito de comprovação, a não ser nos casos expressamente previstos em lei, deve ser exercido no momento da apresentação da impugnação de lançamento, sob pena de preclusão.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI**

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013*

*VENDAS PARA ESTABELECIMENTO DE EMPRESA INTERDEPENDENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. PRODUTOS DE MARCA PRÓPRIA.*

*Em relação aos produtos de marca própria, comercializados no atacado pelo próprio estabelecimento que os industrializa, o preço de venda na praça do remetente é determinado, em princípio, pela média das vendas dos produtos pelo estabelecimento, excluídas as vendas para empresas interdependentes.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA DE SONEGAÇÃO OU CONLUIO. CONFIGURAÇÃO.*

*Caracteriza evidente intuito de fraude, submetendo o contribuinte a multa qualificada, a venda de produtos a estabelecimentos de empresa interdependente a preços notoriamente inferiores ao valor tributável mínimo, com a devida comprovação, pela Fiscalização, da inexistência de explicação idônea para tal fato e com a produção de um conjunto adicional de provas que indica uma ação coordenada entre as empresas interdependentes.*

**SÓCIOS-ADMINISTRADORES. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

*No caso de adoção de práticas ilícitas pela administração da empresa, cabe a responsabilidade solidária da pessoa jurídica e dos administradores envolvidos nas operações.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido”*

Devidamente intimadas do referido acórdão, as empresas Recorrentes interpuseram seu Recurso Voluntário (fls. 2783/2800), aviando as seguintes alegações:

- i. Que há equívoco no entendimento da expressão “ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”, contido no inciso I, do artigo 195, do Decreto n.º 7.212/2010, analisado em conjunto com o Parecer Normativo CAT n.º 44/1981; e
- ii. Que é descabida a multa de ofício qualificada de 150%, já que a sua aplicação prescinde das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73, da Lei n.º 4.502/1964.

Também intimados do acórdão, os Recorrentes Marcelo e Thais interpuseram seu Recurso Voluntário (fls. 2812/2825), argumentando o seguinte:

- i. Que inexiste requisitos para atribuição de responsabilidade pessoal, fundamentada no lançamento fiscal pelo artigo 135, III, do Código Tributário Nacional; e
- ii. Que a qualificação da multa não é elemento de responsabilização pessoal, para que se conclua que o administrador agiu com “infração à lei”, nos termos do artigo 35, III, 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. DO RECURSO VOLUNTÁRIO DAS EMPRESAS RECORRENTES. DOS ARGUMENTOS DE EQUÍVOCO NO ENTENDIMENTO DA EXPRESSÃO “AO PREÇO CORRENTE NO MERCADO ATACADISTA DA PRAÇA DO REMETENTE”, CONTIDO NO INCISO I, DO ARTIGO 195, DO DECRETO N.º 7.212/2010, ANALISADO EM CONJUNTO AO PARECER NORMATIVO CST N.º 44/1981 – DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.**

Em seu Recurso Voluntário as Recorrentes alegam que a Fiscalização efetuou lançamento fiscal do IPI, por ter constatado que os preços praticados entre as empresas interdependentes foram muito inferiores àqueles praticados para as demais pessoas jurídicas, todavia, teria a i. Autoridade Fiscal cometido equívoco quanto à forma de aferição do VTM.

Veja-se os seguintes trechos do Recurso Voluntário:

*“Observa-se nos documentos fiscais referidos no parágrafo anterior, que o i. Auditor Fiscal, ao entendimento de que as ora Recorrentes, no período apurado, eram empresas interdependentes e, portanto, nas vendas entre elas, deveria observar o “Valor Mínimo Tributável”, este, o qual deveria ser consentâneo com a média das respectivas vendas que ela efetuava no mercado atacadista para outros adquirentes.*

(...)

*Portanto, para a fiscalização, a aferição da média, para estimação do “Valor Mínimo Tributável”, deveria e deve residir, especificamente, levando-se em conta as vendas que uma das Recorrentes prática no mercado, ou seja, com adquirentes com os quais não mantém relação de interdependência.*

*Esse entendimento foi ratificado no V. Acórdão ora atacado, verbis:*

*“(...) Além disso, as alegações das impugnantes não parecem fazer sentido para o caso específico, uma vez que a Fiscalização considerou, na formação dos preços médios, todas as vendas no atacado que a Interessada efetuou a outras pessoas jurídicas, o que abrangeeria, necessariamente, empresas da mesma praça. (...)"*

*Assim, tanto o entendimento da Fiscalização, quanto o entendimento materializado no V. Acórdão atacado, não observaram o correto sentido da expressão “ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”, conceito esse, contido no inciso I, do artigo 195, do Decreto n.º 7.212/2010, analisado em conjunto ao Parecer Normativo CST n.º 44/1981, motivo esse, suficiente a respaldar a reforma desde já pleiteada.*

Vejamos.

*Como se vê nos autos, a aferição da interdependência é objetiva, considerando as informações obtidas nos documentos sociais das Recorrentes.*

*Por esse motivo, não contrariou-se, especificamente quanto a relação de interdependência entre as Recorrentes, em respeito ao inciso II, do artigo 612, do Decreto 7.212/2010.*

(...)

*Como se observa acima, tanto para o i. Auditor Fiscal, quanto no V. Acórdão ora atacado, a aferição dar-se-ia levando em consideração a média de todas as vendas de uma das Recorrentes (Bravos S/A Indústria), ou seja, do confronto das vendas dela para a outra Recorrente (Bravox Comercial) e, para outras empresas não interdependentes, também clientes da Recorrente/Bravox S/A Indústria.*

*Contudo, conforme entendimento firmado na Solução de Consulta Interna COSIT 08/2012, o qual foi externado ao apreciar o Parecer Normativo CST n.º 44/81 (ainda em vigor), a regra de aferição considerando-se apenas as vendas de uma única distribuidora, que para empresa interdependente adquirente, quer para empresa não interdependente adquirente, aplica-se apenas quando existir uma única empresa distribuidora no mercado.*

*Na hipótese de haver mais de um distribuidor, como no caso existem, a aferição da média para estimação do “Valor Tributário Mínimo”, deverá levar em consideração o universo das vendas, ou seja, o universo de empresas distribuidoras, vendas essas, que se realizarem na mesma localidade, leia-se mesma cidade e não, considerar somente em relação as vendas efetuadas por um só estabelecimento de forma isolada.”*

Vale transcrever o entendimento da DRJ quanto ao tema:

**“1- Valor tributável mínimo**

*Em sua impugnação, a Interessada, juntamente com a responsabilizada, alegaram, inicialmente, haver a Fiscalização se equivocado quanto à interpretação da expressão “preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente.” Segundo a Fiscalização, tal preço corresponderia ao “determinado pela média ponderada dos preços de cada produto em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento”.*

*A Interessada, entretanto, entende que a média deveria ser a de todos os distribuidores de sua praça, nos termos dos atos administrativos citados na impugnação, afirmando tratar-se de “hipótese de haver mais de um distribuidor, como no caso existem [...]”.*

*Em relação à questão, a Fiscalização não apresentou maiores explicações a respeito da existência de outros distribuidores, o que faz supor que não tenha identificado outras empresas, localizadas na praça da Interessada, que revendessem no atacado produtos por ela fabricados.*

*A Interessada, por sua vez, aparentemente apresentou uma afirmação genérica (“como no caso existem”), contrariando o que dispõe, em matéria probatória, o art. 16, III e §4º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993.*

Além disso, as alegações das impugnantes não parecem fazer sentido para o caso específico, uma vez que a Fiscalização considerou, na formação dos preços médios, todas as vendas no atacado que a Interessada efetuou a outras pessoas jurídicas, o que abrangeeria, necessariamente, empresas da mesma praça.

*Dessa forma, caso houvesse outros atacadistas de seus produtos em sua praça, a Fiscalização teria adotado preços inferiores aos que deveriam ter sido considerados, uma vez que o preço praticado pelos revendedores seriam superiores aos de aquisição do estabelecimento industrial.*

*Deve-se notar que o art. 195 mencionado refere-se, especificamente, ao produto comercializado e que somente seria possível a generalização, para abranger produtos de outras marcas, no caso de produtos similares.*

*Ainda assim, somente seria relevante tal questão se o volume de vendas de produtos similares fosse comparável ao dos produtos paradigmas.” (meus grifos)*

Ou seja, na linha das argumentações da Recorrente o acórdão da DRJ observa que (i) a Fiscalização não se manifestou quanto a existência de outras distribuidoras na mesma praça, seja qualquer interpretação que se der a esse conceito, (ii) afirma que a Recorrente afirma apenas genericamente a existência de outras distribuidoras e que (iii) a Fiscalização teria considerado na formação dos preços médios todas as vendas no atacado que a Interessada efetuou a outras pessoas jurídicas, abarcando empresas da mesma praça.

Sobre Valor Tributável Mínimo, o Regulamento do IPI assim dispõe:

***“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 5º);*

*(...)*

**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.” (meus grifos)**

Da leitura do artigo 195, se conclui que quando um produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a uma empresa com a qual possua relação de interdependência (assim reconhecido no lançamento fiscal e não contestado pela Recorrente), o VTM, como regra geral, não poderá ser inferior ao preço praticado no mercado atacadista da praça/localidade do remetente.

Ainda, nos termos do artigo 196, *caput*, se houver um mercado atacadista na praça do remetente, o VTM será calculado com base na média ponderada dos preços praticados pelas empresas atacadistas dessa região. Entretanto, caso não exista um preço corrente no mercado atacadista local, o VTM será determinado nos termos do seu parágrafo único, incisos I e II.

Vale ainda a leitura do seguinte trecho do Recurso Voluntário:

“Destarte, não se mostrou válida a determinação do Valor Tributável Mínimo, tal como apurado pelo I. Auditor Fiscal, consequentemente, não se mostrou válido o AIIM e, considerando que o entendimento firmado no V. Acórdão ora atacado comunga do mesmo raciocínio, inválido este também se mostra, em virtude da imprestabilidade forma de apuração de sobredito “Valor Tributável Mínimo”.

Diante desse quadro, dois caminhos se abrem, a uma, a cassação do V. Acórdão ora atacado, de modo que outro seja proferido, após a Fiscalização aferir na localidade o “Valor Tributável Mínimo”, da forma como deveria ter feito, a duas, a reforma do V. Acórdão ora atacado, julgando-se insubstancial o AIIM em comento.”

A Fiscalização não definiu no lançamento fiscal o que entende pelo conceito de “praça”. Já a Recorrente, lançando mão do que restou definido nos termos da Solução de Consulta Interna COSIT n.<sup>o</sup> 8, de 2012 e do Parecer COSIT n.<sup>o</sup> 44, de 1981, entende que “praça” é a cidade

do mercado atacadista, mas o foco de sua argumentação é a base de cálculo adotada pela autoridade fiscal, destacando os seguintes itens da referida Solução de Consulta, abaixo transcrita:

*“8. Já o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, ao tratar do valor tributável para efeito de cálculo do IPI, assim dispôs sobre “mercado atacadista”, in verbis:*

*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 do mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79.*

**9. Ou seja, existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, não será válida a determinação do valor tributável mínimo tomado por base o preço praticado por apenas um estabelecimento, isoladamente considerado. Deve-se levar em conta “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”.**

**9.1. Agora, 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. Nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência de um “mercado atacadista”, possibilitando, portanto, a aplicação da regra estatuída no inciso I do art. 195 do RIPI/2010.”** (grifos da Recorrente)

Vale, de toda forma, também a leitura da conclusão da Solução de Consulta Interna COSIT n.º 8, de 2012:

“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.”**

Ou seja, se houver apenas um único distribuidor no mercado atacadista da “praça” do remetente, que seja interdependente do estabelecimento industrial fabricante de determinado produto (e não houver produto similar para comparação de preços), então o VTM aplicável ao

fabricante/industrial será determinado pelos preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do referido produto. Assim, somente na ausência de um mercado mais amplo para comparação, o preço adotado pelo distribuidor interdependente será a referência para o cálculo do VTM do fabricante.

Colocada a parte técnica, no meu convencimento, tenho que é análise fundamental para o caso entender se havia (ou não) mais de um distribuidor na “praça” do remetente. Caberia também à Fiscalização definir o que entende pelo conceito de “praça”.

Do mesmo modo, incumbia à Fiscalização explicitar, de maneira inequívoca, **qual metodologia foi efetivamente utilizada na constituição do crédito tributário**, se a apuração do **Valor Tributável Mínimo, nos termos do art. 195 do RIPI/2010**, ou se o **arbitramento previsto no art. 196 do mesmo diploma**. A oscilação entre tais fundamentos, ora se referindo a descumprimento do VTM, ora aparentando adotar critérios típicos de arbitramento, compromete a clareza do lançamento.

Tal imprecisão metodológica dificulta a compreensão do trabalho fiscal e, por consequência, **fragiliza o pleno exercício do direito de defesa da Recorrente**, que não pôde identificar com precisão qual foi, afinal, a imputação que lhe foi dirigida.

Neste sentido, destaco o artigo 59, do Decreto n.º 70.235/1972, que dispõe o seguinte:

*“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.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.”*

Pelo todo o exposto, não tendo o lançamento fiscal avaliado questões fundamentais para se compreender a correta base de cálculo para fins de cálculo do VTM, voto pela nulidade do auto de infração, nos termos do artigo 59, II, do Decreto n.º 70.235/1972.

Por fim, ante o reconhecimento da nulidade do lançamento fiscal, reputo como prejudicados as demais alegações das empresas Recorrentes, bem como o Recurso Voluntário das pessoas físicas.

## 2. DA CONCLUSÃO.

Pelo todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recuso Voluntário para declarar a nulidade da totalidade do lançamento fiscal.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Laura Baptista Borges**