



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

Processo nº 10872.720074/2015-45
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.955 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2017
Matéria Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Recorrente DELLY KOSMETIC COMERCIO E INDUSTRIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE.

A relação de interdependência com comerciante atacadista exclusivo enseja a observância pelo sujeito passivo do valor tributável mínimo previsto no Regulamento do IPI.

COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA.

Prozada a participação do estabelecimento interdependente no mercado atacadista da praça do remetente, seus preços devem servir de parâmetro para a definição do valor tributável mínimo, previsto no art. 136, inciso I, do RIPI/2002 e art. 195, inciso, I, do RIPI/2010.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Presidente substituto e Redator designado.

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida (Presidente substituto), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Participou do julgamento, em substituição ao Conselheiro Rosaldo Trevisan, o Conselheiro suplente Cleber Magalhães.

Relatório

1. Trata-se **auto de infração**, lavrado em 16/04/2015, situado às *fls.* 1334 a 1339, que formaliza a cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), referente ao período de apuração compreendido entre 01/04/2010 e 31/12/2010, no valor histórico de R\$ 37.481.428,00.

2. Segundo se depreende do **termo de verificação fiscal**, situado às *fls.* 96 e 97, a infração foi lavrada em decorrência de a contribuinte não observar o valor tributável mínimo nas saídas de seus produtos industrializados ou importados com destino a estabelecimento comercial atacadista com o qual mantém relação de interdependência, com fundamento no inciso I do art. 136, combinado com o art. 137, *caput*, e art. 520 do RIPI/2002, correspondentes ao inciso I, art. 195 e art. 196, *caput*, do RIPI/2010.

3. A contribuinte, cientificada pessoalmente em 28/04/2015, apresentou, em 21/05/2015, **impugnação**, situada às *fls.* 1347 a 1538, argumentando, em síntese, **preliminarmente**: **(i)** a nulidade do auto de infração, uma vez que a autoridade fiscal "(...) *ao invés de apurar o preço médio da praça do Rio de Janeiro a partir das vendas realizadas por atacadistas situados nessa cidade (...) usou o preço praticado por atacadistas que vendem produtos para a cidade do Rio de Janeiro*", i.e., utilizou-se do preço do mercado do vendedor da praça do vendedor do produto, e não o preço praticado na praça do Rio de Janeiro, onde o único atacadista é o distribuidor interdependente; **(ii)** ser parte ilegítima, pois o responsável pelo tributo é a empresa interdependente, uma vez que o Decreto nº 1.217/1994 padece de ilegalidade diante do § 1º do art. 7º da Lei nº 7.798/1989, devendo ser aplicado, à espécie, o disposto no Decreto nº 8.383/1995; **(iii)** ser o trabalho fiscal insubsistente, pois a auditoria foi feita por amostragem, tendo apurado unicamente as notas fiscais de vendas para estabelecimentos situados no Rio de Janeiro, tendo lavrado o auto de infração baseado unicamente em presunções e indícios; quanto ao **mérito**, alega a contribuinte, em síntese, que: **(iv)** a conceituação de "praça" juridicamente aceita corresponde à de "cidade", sendo esse o entendimento exarado no Parecer Normativo COSIT nº 44, de 1981, que dá suporte à Solução de Consulta Interna COSIT nº 8, de 2012, no seu item 8; **(v)** a autoridade fiscal não apurou o valor tributável mínimo conforme o regramento vigente, devendo ter adotado o critério de apuração com base no custo de produção, acrescido dos demais encargos, tratado no inciso III, do artigo 136 e; no inciso II, do parágrafo único do artigo 137, ambos do RIPI; **(vi)** não considerou, ainda, a autoridade fiscal, os preços de venda para exportação na apuração do preço mínimo, tendo se valido de presunções em desconformidade com as regras aplicáveis à matéria; **(v)** a autoridade fiscal limitou o universo do preço do mercado atacadista do Rio de Janeiro apenas às vendas realizadas por atacadista de outra praça, restringindo-se a uma pequena parte de suas vendas (clientes situados na cidade do Rio de Janeiro), enquanto que o correto teria sido incluir a totalidade das vendas realizadas; **(vi)** a base de cálculo utilizada no auto de infração está incorreta, pois não considerou os preços praticados pelo universo de atacadistas estabelecidos na cidade do Rio de Janeiro, em desatendimento ao inciso I do art. 136 do RIPI; **(vii)** não foi utilizada a regra de apuração do preço ponderado das operações venda na praça do Rio de Janeiro, em desatendimento ao determinado pelo art. 137 do RIPI/2002, que prevê expressamente o "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente", mesmo sentido do quanto vaticinado pela Instrução Normativa SRF nº 82/2001; **(viii)** deveria ter sido considerado o preço efetivamente recebido pelo atacadista após o

abatimento de todos os descontos, condicionais e incondicionais, concedidos pelo vendedor atacadista, uma vez que, para fins de apuração do preço mínimo tributável, não se aplica a regra específica de apuração do IPI que veda a exclusão de descontos da base do imposto em referência; **(xix)** deveria, ainda, ter sido excluído o IPI embutido (*sic*) no preço de venda praticado pela distribuidora, uma vez que o preço corrente no mercado atacadista é o valor sem o IPI; **(x)** a necessidade da aplicação do "*princípio do 'in dubio pro contribuinte'*" conforme regra do art. 112 do Código Tributário Nacional (*sic*); **(xi)** restar demonstrada a efetividade da operação entre a contribuinte autuada e a distribuidora interdependente, que mantém relação comercial e contratual de fornecimento de produto, uma vez que fabricação e distribuição envolvem atividades distintas, conformando, portanto, "(...) *empresas totalmente capacitadas, regularizadas e habilitadas para desempenharem seu mister, o que impede a malfadada assertiva que sugere a descaracterização dessa divisão de negócios*", sendo tal modelo utilizado por todas as empresas do setor nas operações de venda de produtos de higiene pessoal e perfumaria, restando demonstrado, portanto, o propósito negocial da divisão entre indústria e distribuidora, sob pena de perda de competitividade; **(xii)** até a edição do Decreto nº 8.393/2015, que introduziu regra específica antielisiva, a prática era lícita, viável e aceita.

4. Em sessão de 29/09/2015, foi proferido o **Acórdão DRJ nº 09-58.390**, situado às *fls.* 1544 a 1578, e proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora (MG), sob a relatoria do Auditor-Fiscal Alessandro Saggioro Oliveira, que decidiu, por votação unânime, julgar improcedente a impugnação apresentada, nos termos da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

Ementa: OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE.

A relação de interdependência com comerciante atacadista exclusivo enseja a observância pelo sujeito passivo do valor tributável mínimo previsto no Regulamento do IPI.

COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA.

Prozada a participação do estabelecimento interdependente no mercado atacadista da praça do remetente, seus preços devem servir de parâmetro para a definição do valor tributável mínimo, previsto no art. 136, inciso I, do RIPI/2002 e art. 195, inciso, I, do RIPI/2010.

DESCONTOS

A teor do disposto nos §§ 3º do art. 131 do RIPI/2002 e art. 190 do RIPI/2010, é expressamente vedada a dedução dos descontos concedidos a qualquer título na base de cálculo do IPI, ainda que incondicionalmente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

As arguições que, direta ou indiretamente, versem sobre matéria de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de normatização tributária não se submetem à competência de julgamento da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. A contribuinte, intimada da decisão em 27/10/2015 por meio de sua Caixa Postal eletrônica, em conformidade com o Termo de Abertura de Mensagem situado à fl. 1538, interpôs, em 24/11/2015, **recurso voluntário**, situado às fls. 1586 a 1667, no qual reiterou as razões defendidas em sua impugnação.

6. Em 17/02/2016, a Procuradoria da Fazenda Nacional protocolou contrarrazões de recurso voluntário, situadas às fls. 1675 a 1692, nas quais requereu a negativa de provimento do recurso interposto pela contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

7. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

I. PRELIMINAR DE MÉRITO

8. Durante os debates em plenário, restou superada a preliminar levantada, em sede de sustentação oral do representante da recorrente, na qual se sustentava a existência de decadência parcial dos lançamentos.

9. Concluiu o colegiado no sentido de que, uma vez inexistentes provas de pagamentos antecipados, aptas a viabilizar a antecipação da contagem do prazo decadencial, nos termos no art. 150, §4º, do CTN, consoante a jurisprudência consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp nº 973.733/SC decidido na sistemática dos recursos repetitivos nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973 e, portanto, de reprodução obrigatória pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o disposto no §2º do art. 62 do RICARF/2015.

II. DO MÉRITO

10. No presente caso, as preliminares alegadas pela contribuinte recorrente se confundem com a *vexata quaestio*, que se volta a discutir se a contribuinte autuada (DELLY KOSMETIC COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA., doravante **DELLY-INDÚSTRIA**, com sede na cidade do Rio de Janeiro/RJ) deve observar, na qualidade de remetente, o valor tributável mínimo nas saídas de seus produtos industrializados ou importados com destino a estabelecimento comercial atacadista com o qual mantém relação de interdependência (DELLY DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS LTDA., doravante simplesmente **DELLY-DISTRIBUIDORA**, com sede na cidade do São João de Meriti/RJ no período de apuração em análise, tendo alterado posteriormente a sua sede para a cidade de Queimados/RJ).

11. Como se sabe, em conformidade com o art. 46 do Código Tributário Nacional,¹ o imposto sobre produtos industrializados, previsto no inciso IV do art. 153 da Constituição de 1988,² tem, como fato gerador: **(i)** o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; **(ii) a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51 da norma;**³ e **(iii)** a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. O art. 51 do diploma em referência, por sua vez, determina que a contribuinte do imposto é o industrial (ou equiparado) e o comerciante de produtos sujeitos ao IPI que os forneça a industriais ou equiparados. Da simples leitura de tais dispositivos, é possível se concluir, *e.g.*, que a venda de distribuidora para consumidor final não se convola como fato gerador do imposto.

12. Uma vez definida a sua materialidade, depreende-se da leitura do art. 47⁴ a base de cálculo do IPI correspondente em uma operação de saída do produto interno: **(i)** o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, ou **(ii)** na falta dele, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente. Nos termos do quanto preceituado pelo art. 190 do Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI),⁵ constitui

¹ **Código Tributário Nacional - Art. 46.** O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - **a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;** III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

² **Constituição da República de 1988 - Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV. Produtos industrializados.

³ **Código Tributário Nacional - Art. 51.** Contribuinte do imposto é: I - o importador ou quem a lei a ele equiparar; II - **o industrial ou quem a lei a ele equiparar;** III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

⁴ **Código Tributário Nacional - Art. 47.** A base de cálculo do imposto é: I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante: a) do imposto sobre a importação; b) das taxas exigidas para entrada do produto no País; c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; 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;** III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

⁵ **Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI) - Art. 190.** Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável: (...) II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do

"**valor tributável**" dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, assim entendido como o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

13. O art. 195 do RIPI/2010, por seu turno, de forma a ecoar o preceptivo normativo do alínea b do inciso II do art. 47 do Código Tributário Nacional, dispõe a respeito da necessidade de um valor mínimo tributável no caso de produto destinado a outro estabelecimento do próprio remetente: o preço corrente no mercado atacadista da praça do próprio remetente, *cf.* inciso I do art. 15 da Lei nº 4.502/1964 e art. 2º do Decreto-Lei nº 34/1966, conforme abaixo se transcreve:

Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI) - 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.*

14. Para a caracterização da relação de interdependência, por sua vez, necessária a configuração de ao menos uma das hipóteses previstas no art. 612 do RIPI/2010: (i) participação, direta ou indireta, de mais de 15% no capital social; (ii) comungarem de ao menos um diretor ou sócio com funções de gerência; (iii) quando uma tiver vendido/consignado à outra no ano anterior mais de 20% de seus produtos com exclusividade territorial ou mais de 50% em qualquer hipótese; (iv) quando uma delas for a única adquirente de um ou mais produtos da outra; (v) quando uma vender à outra produto que tenha fabricado ou importado por meio de contrato de participação ou semelhante, conforme disposição a seguir trasladada:

Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI) - 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; II. quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação; 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*

estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. § 1o O valor da operação referido na alínea "b" do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. § 2o Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1o, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma controladora ou controlada do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado. § 3o Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente. § 4o Nas saídas de produtos a título de consignação mercantil, o valor da operação referido na alínea "b" do inciso I e no inciso II do caput, será o preço de venda do consignatário, estabelecido pelo consignante

*produtos tributados, de sua fabricação ou importação; IV. quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto; ou V. quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado. **Parágrafo único.** Não caracteriza a interdependência referida nos incisos III e IV a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador.*

15. Uma vez configurada a situação de interdependência, deve o aplicador se voltar, necessariamente, ao preço corrente da praça do remetente, por expreso desígnio da alínea b do inciso II do art. 47 do Código Tributário Nacional conjugada com o inciso I do art. 195 do RIPI/2010. Duas são as questões que merecem, a partir de então, maior reflexão: em primeiro lugar, o sentido de "*preço corrente*" e, em segundo lugar, o sentido de "*praça*". Diante da dúvida sobre se o preço corrente da localidade seria aquele praticado pelo remetente, considerado de maneira individual e apartado do restante da praça, ou se, para o cálculo, deveria a autoridade fiscal considerar todo o mercado local, a Coordenação do Sistema de Tributação editou o Parecer Normativo CST nº 44/1981, que entendeu pela necessidade de consideração do universo das vendas realizadas na localidade, de modo a utilizar, como sinônimo de "*praça*", a "*cidade*".⁶ Assim, para se encontrar o "*preço corrente*", necessário se levar em consideração a média ponderada do preço praticado pelos estabelecimentos da cidade do remetente:

Parecer Normativo CST nº 44/1981 - Imposto Sobre Produtos Industrializados 4.16.04.02 - Valor Tributável Mínimo - Remessas Para Interdependentes - "1. Indaga-se, para encontro do limite mínimo do valor tributável do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na hipótese prevista no artigo 46, inciso I, letra a, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 09 de março de 1979 (RIPI), qual a extensão do entendimento da expressão "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente".

(...). **3.** A base da norma que se examina, originariamente, foi o disposto no inciso I do artigo 15 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, verbis:

Artigo 15. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço normal de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, ou, na sua falta, ao preço corrente no mercado atacadista do domicílio do remetente, quando o produto for remetido, para revenda, a estabelecimento de terceiro, com o qual o contribuinte tenha relações de interdependência (art. 42).

⁶ Sentido utilizado também no Recurso Extraordinário nº 71.253/PR, proferido pela 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal em 21/05/1973, de relatoria do Ministro Xavier de Albuquerque. Ementa: "ICM. REMESSA PARA OUTRO ESTADO. INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DA MERCADORIA NA PRAÇA DO REMETENTE. DESNECESSIDADE, EM CERTOS CASOS, DE PROCESSO REGULAR PARA O ARBITRAMENTO DESSE PREÇO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO".

4. No texto transcrito observa-se que a regra de apuração do valor tributável destacava a hipótese de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, podendo ser entendida como o preço praticado pelo próprio remetente.

4.1 - A alteração 5ª do artigo 2º do Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, deu nova redação ao inciso transcrito, e excluiu a possibilidade daquele entendimento, definindo que:

Artigo 15. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro, incluído no artigo 42 e seu parágrafo único.

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.

8. Quando não puder ser conhecido, por inexistente, o preço corrente no mercado atacadista relativo a qualquer produto, o comando legal a ser seguido encontra-se no artigo 46, § 6º (parte final), combinado com o disposto no parágrafo único do artigo 44 do já mencionado Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 09 de março de 1979" - (seleção e grifos nossos).

16. No ano seguinte à edição do Parecer Normativo CST nº 44/1981, com o objetivo de elucidar o vocábulo "produto" (item 6.1), bem como no sentido de esclarecer o cálculo da média ponderada, foi editado o Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982. Em perfeita consonância com o repertório normativo analisado até o presente momento, o ato dispôs que, para fins de determinação do valor tributável mínimo, devem ser consideradas "as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na

mesma localidade, *excluídos os valores de frete e IPI*". Assim, deve a autoridade autuante fazer com que participe do cálculo da média ponderada não apenas os valores praticados pelos remetentes da praça, como também pelos seus interdependentes (**que estejam também na mesma praça - e caso existam -, evidentemente**, sob pena de contradição com o texto do art. 195 do RIPI/2010 e do Parecer Normativo CST nº 44/1981), conforme abaixo se reproduz:

Ato Declaratório Normativo CST nº 5, de 04/05/1982 - O Coordenador do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa SRF nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o Parecer CST/DET nº 892/82:

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados, que o termo produto, constante do subitem 6.1 do Parecer Normativo CST nº 44, de 23 de novembro de 1981, indica uma mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, se houver, na forma indicada no inciso VIII do art. 205 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI).

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

17. Aventou-se, a partir de então, para fins de apuração do "preço corrente", hipótese em que, 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. A Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10/Disit), por meio da Consulta Interna nº 4, de 02/08/2011,⁷ solicitou à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) orientação relativa à possibilidade da aplicação da regra de fixação de valor tributável mínimo determinada pelo inciso I do art. 195 do RIPI/2010 neste caso específico, o que conduziu à edição da Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13/06/2012, no sentido de que, em tais casos, o preço corrente "(...) corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do produto", em conformidade com o trecho abaixo transcrito:

Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13/06/2012 - "(...) 9. (...) existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, não será válida a determinação do valor tributável mínimo tomando por base o

⁷ Consulta Interna nº 4, de 02/08/2011 realizada pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10/Disit): "(...) quando uma distribuidora é a única vendedora no mercado atacadista do país ou da região do fabricante, os preços por ela praticados devem ser utilizados para determinação do valor tributável mínimo referido no artigo 195, inciso I, do RIPI/2010? Ou, em função do que consta no trecho acima transcrito do Parecer Normativo CST nº 44/81, deve se entender que a regra do artigo 195, inciso I, do RIPI/2010 só pode ser aplicada nos casos em que o mercado atacadista seja composto por mais de um vendedor?".

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.

9.2. Assim, o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial que o fabrique, e que tenha na sua praça um único distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas que efetue, por atacado, do citado produto.

10. Dessa forma, as operações realizadas por este estabelecimento corresponderão ao “universo das vendas” a que se refere o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, e tais operações de compra e venda configurarão o “mercado atacadista” de que trata o inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

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” - (seleção e grifos nossos).

18. Assim, para fins de determinação do preço mínimo, deve a autoridade autuante: **(i)** verificar a existência de **relação de interdependência** entre os estabelecimentos da contribuinte fiscalizada, nos termos do art. 612 do RIPI/2010; **(ii)** caso configurada tal relação, deverá verificar se a contribuinte obedeceu, por sua vez, à regra do **valor tributável mínimo**, assim entendido como o “preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”, em conformidade com o art. 195 do RIPI/2010 obtido por meio da média ponderada dos preços das “vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI”.⁸ Para tal finalidade, deverá, ainda: **(ii.a)** considerar como “**produto**” aquela mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, e **(ii.b)** considerar o termo “**praça**” como município, cidade, local ou freguesia do estabelecimento do remetente, preceptivos do Parecer Normativo CST nº 44/1981 e do Ato Declaratório

⁸ Em outras palavras, o “**mercado atacadista**” da praça do remetente (art. 195 RIPI/2010) é composto pelas **vendas do mesmo produto** “efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente [estes, caso existam], no atacado, na mesma localidade” (Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982).

Normativo CST nº 5/1982. Por fim, caso constate que (iii) a parte interdependente é o único fornecedor/distribuidor da praça do remetente ("mercado monopolista local"), o valor tributável mínimo aplicável será a média ponderada dos preços praticados por este distribuidor único para aquele produto.

19. Divergência passaria a existir, observe-se *a latere*, diante da completa ausência de mercado atacadista onde está localizado o estabelecimento remetente, situação enfrentada pelo Acórdão CARF nº 3403-002.285, proferido em sessão de 26/06/2013, sob a relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Atulim,⁹ no qual o colegiado entendeu, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Alexandre Kern, pela necessidade de se considerar, como valor mínimo tributável, apenas os custos de fabricação e demais despesas incorridas com os produtos. Em sentido oposto, é possível se apontar a situação específica verificada no Acórdão CARF nº 3201-001.204, proferido em sessão de 25/02/2013, de Relatoria do Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, referenciado nas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, em que, diante da inexistência de outros atacadistas na praça do remetente, foram utilizados os preços das notas de saída das distribuidoras - registra-se, no entanto, que tal precedente, além de isolado, foi decidido, no mérito, por voto de qualidade e de maneira contrária à regra geral determinada pela legislação do IPI.

20. Contudo, cabe observar que, com o advento do Decreto nº 8.393, de 28/01/2015, que entrou em vigor na data da sua publicação, restou revogado o Decreto nº 1.217/1994,¹⁰ de modo a incluir, com supedâneo no art. 8º da Lei nº 7.798/1989, produtos correspondentes aos códigos TIPI **3303 a 3307** (3303.00.10, 3305.30.00, 3304.10.00, 3305.90.00, 3304.20, 3307.10.00, 3304.30.00, 3307.30.00, 3304.9, 3307.4, 3305.20.00, e 3307.90.00) no Anexo III da lei em referência, que dispõe da seguinte forma:

Lei nº 7.798/1989 - Art. 7º. *Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III [entre os quais, cosméticos], de estabelecimentos industriais ou dos seguintes estabelecimentos equiparados a industrial: (...) III. estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, mediante a remessa, por eles efetuadas, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos.*

*(...) § 1º. O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que **adquirente e remetente sejam empresas interdependentes**, controladoras, controladas ou coligadas (Lei nº 6.404, art. 243, §§ 1º e 2º) ou **interligadas**.*

*(...) Art. 8º. Para fins do disposto no artigo anterior, **fica o Poder Executivo autorizado a excluir produto ou grupo de produtos** cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do imposto, ou **a incluir outros cuja***

⁹ Acórdão CARF nº 3403-002.285 - Ementa: "**VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. EMPRESAS INTERDEPENDENTES.** Inexistindo mercado atacadista na cidade em que está localizado o estabelecimento remetente, o valor tributável mínimo do IPI a ser observado nas vendas para empresa interdependente deve ser apurado com base na regra do art. 196, parágrafo único, II, do RPI/2010, considerando-se apenas e tão-somente os custos de fabricação e demais despesas incorridas pelo remetente dos produtos".

¹⁰ **Decreto nº 1.217/1994 - Art. 1º** Ficam excluídos do Anexo III à Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, os produtos classificados nos códigos 3301.90.03, 3303, 3304, 3305, 3306 e 3307, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988.

alíquota seja igual ou superior a quinze por cento" - (seleção, grifos e colchetes nossos).

21. Assim, ao se equiparar o atacadista a estabelecimento industrial (quando vier a adquirir produtos cosméticos de indústria ou equiparado que fizer parte do mesmo grupo empresarial), na qualidade de novel contribuinte do IPI, promove-se substancial alteração da lógica tributária da operação, no sentido de se criar regra específica antielisiva por meio de alteração na TIPI que tem como efeito a expansão do aspecto pessoal do imposto para pessoas que antes não se sujeitavam a tal materialidade. Aquela contribuinte que organizar os seus negócios de modo a dividi-los entre industrial e atacadista, poderá continuar a fazê-lo sem se sujeitar a uma tributação maior, pois o distribuidor passará a se creditar do valor de IPI sobre os produtos entrados em seu estabelecimento por meio de compensação em conta gráfica.

22. Em que pese a medida ser em tudo elogiável, portanto, do ponto de vista de buscar uma forma de equalização de mercado, cabe se registrar, em sede de *excursus*, até mesmo em proveito da cronologia normativa que ora se estabelece, que a forma contramajoritária eleita para instituí-la tem sido posta sob vergasta: **(i)** primeiro, porque, por meio de decreto presidencial, ter-se-ia criado tributo onde antes não havia para todo o setor de cosméticos. De fato, o art. 97 do Código Tributário Nacional explicita em minúcias o conteúdo e a expressão da legalidade: "(...) ***o consequente normativo, isto é o an e o quantum debeatur, representados pela definição do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota, todos devem ser previstos na própria lei***",¹¹ ponto sobre o qual já escrevemos, e.g., no Acórdão CARF nº 3401-003.216, de minha relatoria, proferido em sessão de 23/08/2016: a autorização franqueada pela lei, no caso, o art. 8º da Lei nº 7.798/1989, acima transcrito, para que determinados produtos sejam acrescentados à TIPI, trata-se de permissivo de mitigação excessivamente pretensioso, pois encontra obstáculo na norma de estatuta complementar. Possível seria a redução ou a dispensa do tributo por meio de norma executiva, como, aliás, fizera o Decreto nº 1.217/1994, mas jamais o aumento ou criação de tributo novo, uma vez que "(...) ***o princípio da legalidade não tolera um aumento de tributo sem lei que o estabeleça***".¹² Em **(ii)** segundo lugar, a iniciativa do Poder Executivo contrariou o texto expresso do art. 4º da Lei nº 7.798/1989, ao determinar que o IPI incidente sobre produtos nacionais, salvo no caso de industrialização por encomenda, deve ser recolhido **uma única vez**: ou ***(ii.a)*** na saída do estabelecimento industrial, ou ***(ii.b)*** na saída do estabelecimento a ele equiparado:

Lei nº 7.798/1989 - Art. 4º *Os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez (...) a) **os nacionais, na saída do estabelecimento industrial ou do estabelecimento equiparado a industrial**; b) os estrangeiros, por ocasião do desembaraço aduaneiro.*

23. No caso em apreço, uma vez traçado o histórico de base da discussão, cabe analisar, em primeiro lugar, a alegação **preliminar de vício de constituição do auto de infração**, por decorrência daquilo que a contribuinte reputa como uma equivocada apuração do

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 7ª edição, 2017, p. 314.

¹² *Idem*, p. 316: "Isso inclui a proibição de se restabelecer uma tributação, mesmo que a redução se tenha dado por ato do próprio Executivo, por delegação legal. Uma coisa é a lei autorizar o Executivo a reduzir a tributação. Não implicará, entretanto, a possibilidade de aumentar a carga tributária sem decisão específica do legislador".

preço corrente de seu produto na praça. Ponderamos, no entanto, que o eventual reconhecimento de tal argumento não terá como efeito a nulidade, como defende a recorrente, mas, imiscuindo-se com o cerne da questão de fundo, produzirá pronunciamento sobre o mérito. Neste sentido, correta a decisão recorrida ao deslocar a discussão ao momento oportuno, ou seja, quando do enfrentamento do próprio direito substantivo em debate, o que igualmente se propõe fazer no corrente voto.

24. Cabe, em segundo lugar, a análise da **preliminar de ilegitimidade passiva**. Alegou a contribuinte, em suas razões recursais, que, forte no § 1º do art. 7º da Lei nº 7.798/1989,¹³ seu estabelecimento (distribuidor comercial atacadista) estaria equiparado a industrial, devendo as diferenças de IPI serem cobradas do distribuidor. Argumentou, ainda, a ilegalidade do Decreto nº 1.217/1994 por contrariar texto legal. De fato, como bem identificou a decisão *a quo*, o argumento da contribuinte não faz sentido, pois, como se explicou acima, o decreto em referência veio a afastar a contribuinte das hipóteses de equiparação, expungindo da do Anexo III da lei os produtos por ela comercializados, o que somente seria revisto com o advento do Decreto nº 8.393/2015. Observe-se que equiparado a industrial seria, na condição de estabelecimento comercial atacadista, caso adquirisse os produtos de procedência estrangeira classificados nas Posições 33.03 a 33.07 da TIPI de estabelecimento importador, com fundamento no inciso VIII do art. 9º do Decreto nº 7212/2010,¹⁴ o que não se vislumbra no caso ora apreciado. Fosse este o caso, seria de se cogitar a reprovação do quanto asseverado pelo julgador de primeiro piso, no sentido de que, mesmo se "(...) *enquadrado como equiparado a industrial contribuinte do IPI, isso não retiraria do fabricante (estabelecimento industrial) a obrigação de cumprir o (...) valor tributável mínimo*", caso reunidas as específicas características descritas pela jurisprudência deste Conselho,¹⁵ o que, de todo modo, não se aplica ao caso em análise.

25. Tampouco, em terceiro lugar, a alegação **preliminar de autuação por amostragem** inquina o auto de infração de nulidade. Isto porque o recurso voluntário apresenta arrazoado genérico, em que se afirma que o procedimento fiscal foi realizado "*por amostragem*", tendo considerado apenas e tão somente as notas fiscais de vendas "*para os estabelecimentos situados no município do Rio de Janeiro*", limitando-se a concluir que "(...) *o trabalho fiscal foi desidioso, mal aparado, imprestável e atentatório ao processo administrativo*" (fl. 1593). Situação completamente diversa seria se a defesa tivesse tido o

¹³ **Lei nº 7.798/1989 - Art. 7º.** Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III, de estabelecimentos industriais ou dos seguintes estabelecimentos equiparados a industrial: (...). § 1º. O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que adquirente e remetente sejam empresas interdependentes, controladoras, controladas ou coligadas (Lei nº 6.404, art. 243, §§ 1º e 2º) ou interligadas (Decreto-Lei nº. 1.950, art. 10, § 2º).

¹⁴ **Decreto nº 7212/2010 - Art. 9º** Equiparam-se a estabelecimento industrial: (...) VIII - os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, classificados nas Posições 33.03 a 33.07 da TIPI (Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 39).

¹⁵ Acórdão CARF nº 3402-002.540, proferido em sessão de 12/11/2014, com voto vencedor de lavra do Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Fenelon Moscoso de Almeida, com a seguinte ementa: "IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. REMESSAS ENTRE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS OU EQUIPARADOS. INAPLICABILIDADE. Nas transferências de partes, peças, componentes, insumos ou produtos semielaborados entre estabelecimentos industriais ou entre estabelecimentos equiparados a industrial", dentro da linha de produção entre unidades sob um mesmo controle ou com relação de interdependência, não se submetem ao método do valor mínimo tributável, pois que o ilícito que se objetiva atingir com referido mecanismo ("quebra da cadeia do IPI"), não se mostra presente nessa operação. Aplicabilidade da Instrução Normativa SRF nº 87, de 21 de agosto de 1989, para cancelar a exigência fiscal". Em igual sentido, os Acórdãos CARF nº 3201-001.540, nº 20166.775, e nº 20175.615.

cuidado de descer à espécie, de modo a afirmar que a autoridade fiscal se equivocou, v.g., no cálculo para a obtenção da média ponderada dos preços das "*vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI*", o que permitiria uma discussão prévia à matéria de fundo, como se explicou anteriormente. Por fim, a discussão sobre o método utilizado pela unidade para aferir o valor mínimo tributável deve ser transportada para o mérito, sob o pálio do conceito de "praça", como se passa a fazer.

26. Conforme se depreende do termo de verificação fiscal, a **DELLY-DISTRIBUIDORA** figurou como a única atacadista da **DELLY-INDÚSTRIA** (remetente autuada), ora recorrente, no período de apuração fiscalizado, o que, *per se*, já basta para se caracterizar a interdependência entre os estabelecimentos para fins do inciso III do art. 612 do Decreto nº 7212/2010. Uma vez verificado tal vínculo, deve a autoridade fiscal, recorde-se, buscar o **valor mínimo tributável** por meio do **preço corrente** (*i.e.*, a média ponderada dos preços praticados por remetentes e interdependentes do remetente na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI) do **produto** (*i.e.*, a mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número) no **mercado atacadista** (universo de vendas no atacado em contexto de mercancia) da **praça do remetente** (*i.e.*, a cidade, localidade ou freguesia do remetente, no caso dos autos, a cidade do Rio de Janeiro). Destaca-se, do termo de verificação, o seguinte trecho, recortado da *fl.* 97 dos presentes autos:

Tendo o remetente (empresa fiscalizada) como domicílio o município do Rio de Janeiro, selecionamos, dentre os dados recolhidos em procedimento de diligência, nos arquivos de Notas Fiscais Eletrônicas baixados do Sistema ReceitanetBX, **as notas fiscais de vendas de produtos da Delly Distribuidora de Cosméticos e Prestação de Serviços Ltda. para os estabelecimentos situados no município do Rio de Janeiro (praça do remetente)** e apuramos, em planilha anexa ao presente termo, **o valor tributável mínimo, por produto**, conforme disposto nos arts. 136, I, e 137 do Decreto nº 4.544/2002 e dos arts. 195, I, e 196 do Decreto nº 7.212/2010.

Em procedimento de fiscalização, pela análise dos valores tributáveis mínimos apurados na planilha supracitada e dos dados das notas fiscais eletrônicas (baixados no Sistema Receita BX-Notas Fiscais) dos produtos da empresa fiscalizada (DELLY KOSMETIC COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA) destinados à firma interdependente (Delly Distribuidora de Cosméticos e Prestação de Serviços Ltda), apuramos, para os produtos saídos com valor inferior ao valor tributável mínimo, em planilha anexa ao presente termo, **o IPI a lançar (débito apurado)** em função da diferença entre o valor do IPI calculado pelo valor tributável mínimo e do valor do IPI lançado na nota fiscal de saída dos produtos.

27. Em outras palavras, a autoridade fiscal realizou o levantamento dos valores das notas fiscais de saída de mercadorias da empresa interdependente **DELLY-DISTRIBUIDORA**, com sede na cidade do São João de Meriti/RJ, vendidas para estabelecimentos situados na cidade do Rio de Janeiro/RJ (sede do remetente, **DELLY-INDÚSTRIA**). Com base em tais valores, levantados ora por meio de apresentação de planilha relacionando as notas fiscais, ora por meio de dados baixados do Sistema Receitanet BX, a partir de março de 2010, quando a empresa distribuidora passou a emitir nota fiscal eletrônica, alcançou-se a média ponderada dos preços de cada produto em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente. A partir da fixação do valor mínimo, realizou-se o cotejo com os valores efetivamente recolhidos, tendo sido lançada de ofício a diferença apurada no auto de infração em disputa. Assim, cabe a análise da correção do método utilizado para aferição do valor mínimo: o auditor-fiscal iniciou procedimento de fiscalização contra a empresa **DELLY-INDÚSTRIA**, na cidade (praça) do Rio de Janeiro, remetente de produtos para a

DELLY-DISTRIBUIDORA, na cidade de São João de Meriti. Utilizou, para alcançar a média ponderada, os preços das notas fiscais de saída da **DELLY-DISTRIBUIDORA**, ou seja, o preço da praça de São João de Meriti, ainda que o remetente tenha sede na praça do Rio de Janeiro. Antes, todavia, de se realizar qualquer afirmação a respeito do método em referência, cabe repassar, rápida e sinteticamente o traçado normativo que tratou da matéria.

28. O art. 47 do Código Tributário Nacional é expresso ao se referir ao preço "*o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente*". Em igual sentido, de maneira igualmente expressa, o inciso I do art. 195 do Decreto nº 7212/2010 (RIPI), ao tratar do valor tributável mínimo, refere-se ao "*ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente*". Uníssonos e uniconcordes, como não poderiam deixar de ser, o Parecer Normativo CST nº 44/1981 e o Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982, cujo trecho a seguir se transcreve: "*deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelo remetente e pelos interdependentes do remetente*". Harmoniosa com tal determinação legal também a Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13/06/2012: "*o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial que o fabrique, e que tenha na sua praça um único distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único*". A fixação da "regra do remetente" encontrou ressonância, ainda, na jurisprudência deste Conselho.¹⁶

29. Flagrante, portanto, a improcedência do auto de infração lavrado, em completo desalinho com a determinação expressa e literal da legislação tributária aplicável.

30. A decisão administrativa de primeira instância se apercebeu da irregularidade da determinação do valor mínimo, como se lê a seguir, mas, devido a cultivar a crença de que, no "mundo real" (*sic*) o preço do mercado dos produtos seria o mesmo praticado pela parte interdependente (**DELLY-DISTRIBUIDORA**), cogitou poder agir, e de fato agiu, de maneira diversa daquela determinada pela legislação, como se vinculada não fosse a atividade do lançamento, e a despeito de todas as normas e de toda a construção, levada a cabo pela Administração Pública por meio da edição de pareceres e atos normativos, regedoras da matéria:

"No mundo real, a lógica comercial nos revela que o preço do mercado atacadista da praça do remetente, no caso concreto em análise, é o mesmo praticado pelo estabelecimento comercial atacadista interdependente (...).

No levantamento do preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente há de se recrutar um número tal de atacadistas que atuem nessa praça, colhendo os preços dos produtos similares e que possibilitem tal comparação e utilidade.

Contudo, como os produtos da impugnante são perfeitamente caracterizados e identificados por marca, tipo, modelo, espécie e qualidade, o mercado atacadista da praça do remetente/impugnante é composto por um único vendedor, que atua nesse mercado, qual seja, a sua comercial atacadista interdependente, pois esta é a única e exclusiva distribuidora dos produtos da

¹⁶ Acórdão CARF nº 202-16475, proferido em sessão de 09/08/2005, sob a relatoria da Conselheira Maria Cristina Roza da Costa. Ementa: "*IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. INTERDEPENDÊNCIA. Aplica-se o disposto no inciso I, letra "a", c/c § 5º do art. 68 do RIPI/82, com a interpretação dada pelo ADN CST nº 5/82, quando ocorrer interdependência entre fabricante e adquirente nos termos do art. 394, inciso IV, do RIPI/82. Recurso provido*".

impugnante, inclusive para a sua praça (seja ela o município ou não)" - (seleção e grifos nossos).

31. A contribuinte recorrente faz menção, ainda, a parecer de lavra de Fábio Ulhoa Coelho sobre o sentido de "praça" para a questão tratada nos autos, sendo de todo pertinente a transcrição dos seguintes trechos:

"Praça é uma localidade equivalente ao Município ou a divisão dele, como bairro ou zona. Diversos elementos do direito comercial, extraídos tanto da lei como da doutrina, autorizam essa conclusão (...). O segundo elemento que demonstra referir-se a praça, no sentido de localidade, a recorte geográfico nunca superior ao Município está na distinção que se estabelece entre dois auxiliares dependentes externos dos comerciantes: o vendedor viajante e o pracista. Elucida Rubens Requião:

'Empresas existem que necessitam de auxiliares que se dediquem á procura de clientela fora do estabelecimento comercial. Mantêm, por conseguinte, um corpo de auxiliares dependentes, geralmente especializados na promoção de vendas, que as efetuam, através de colheita de propostas de extração de pedidos. Essas propostas ou pedidos são executados pelo empresário comerciante. [...] O direito francês por lei de 1937, regulamentou as atividades dos viajantes e pracistas, englobando na relação também os representantes comerciais (VRP) como assalariados dependentes. Os autores Coudy e Despierres formularam uma diferença lógica e prática de cada um deles, escrevendo que as denominações de viajantes e pracistas exprimem variações de uma atividade cujo fundo permanece idêntico: o pracista visita a clientela da cidade onde se encontra a casa que o emprega e dela recebe cada dia as ordens, o viajante se desloca numa região às vezes extensa para visitar a clientela'.

(...) Noto, a propósito, que a duplicidade de significados da expressão "praça" foi reproduzida na lei. O art. 32 do Código Comercial do Império, outorgado por D. Pedro II, e que vigorou até 2003, dispunha: Art. 32. Praça do comércio é não só o local, mas também a reunião doa comerciantes, capitães e mestres de navios, corretores é mais pessoas empregadas no comércio.

A respeito da ambiguidade do conceito jurídico, averbou DARCY ARRUDA MIRANDA JÚNIOR:

'Podemos tomar a expressão Praça de Comércio em dois sentidos, um amplo e outro restrito. No primeiro sentido, é um centro onde as operações comerciais assumem grande vulto e enorme desenvolvimento e é assim que se fala em Praça de São Paulo, Praça do Rio, Praça de Belém etc.; no segundo, é o lugar onde os comerciantes se retinem para tratar de seus negócios,

[...] A origem de tais institutos [praças e bolsas] perde-se na névoa dos tempos, pois desde que existe o comércio, reuniões em determinados locais, das pessoas envolvidas no tráfego mercantil, para tratar de seus recíprocos interesses, nã'o são, não foram e não serão incomuns. Foram conhecidas por emporium na Grécia, collegium mercatoum em Roma, Praça de Comércio ou Bolsa, em Portugal'.

Mas, como antecipado, a duplicidade de significados da expressão "praça" deixou de existir. Ela não pode ser entendida hoje senão como uma referência a lugar , já que o sentido de reunido ou associação de comerciantes esvaiu-se com o tempo.

(...). As praças - entendidas, como dito, no único sentido que ainda resta na atualidade, de Município onde se realizam negócios mercantis - têm assim a vocação de fornecerem parâmetros para a precificação de mercadorias. E é exatamente em razão desta vocação que a lei tributária a elas se refere quando trata de um dos critérios para mensuração da base de cálculo do IPI. Para entendê-lo, porém, é necessário examinar-se também o conceito de mercado.

(...). "Praça" não é sinônimo de "mercado". Em nenhuma doutrina ou decisão judicial, afeta ao direito comercial, encontra-se qualquer noção ou assertiva que pudesse levar a tal sinonímia. Mercado não se confunde com praça. Mercado é o conjunto de relações econômicas associado a algum elemento de relevância, que pode ser determinado produto ("mercado de cosméticos"), um segmento econômico (' 'mercado varejista'), certa base territorial ("mercado nacional") ou outros. Praça, por sua vez, não é um conjunto de operações econômicas.

Enquanto "mercado" é conceito que reporta algo dinâmico (relações econômicas), o de "praça" reporta algo estático (lugar ou organização). Não existe nada que se pudesse denominar por praça de cosméticos, mas existe claramente um conjunto de operações econômicas a que se liga a noção, de mercado de cosméticos, Não há nada a que se pudesse referir pela expressão praça varejista, mas visualiza-se, sem dificuldade, um conjunto de operações econômicas identificável pela locução mercado varejista. Inexiste algo passível de se chamar de praça nacional, mas o conjunto de operações econômicas realizadas internamente num certo país chama-se, correntemente, de mercado nacional.

São, portanto, conceitos muito distintos os de "praça" e "mercado".

Em razão desta distinção, "praça" é conceito que não pode ser referenciado a noções como as de "campo de atuação do comerciante", Estas não podem ser entendidas senão como referência ao que tecnicamente se denomina de "mercado", ou seja, conjunto de operações econômicas.

Afinal, existem dimensões econômicas de atuação de empresários como o mercado global, mercado da América Latina, mercado brasileiro, etc; mas ninguém nunca se refere a tais dimensões pelas expressões praça global,

praça da América Latina ou mesmo praça brasileira. Se praça fosse o "campo de atuação do comerciante", estas expressões (praça global, da América Latina, brasileira etc) seriam correntes. Não suo, exatamente por descaber tomar-se "praça" por "campo de atuação do comerciante".

Pretender adotar o critério de "campo de atuação do comerciante" para estender o conceito de "praça" para além dos limites do Município em que se encontra este comerciante equivale a desnaturá-lo, em razão da indevida equiparação do conceito ao de "mercado".

(...) O art. 195, I, do RIPI-2010, contempla o conceito de "mercado atacadista da praça do remetente" como uma das hipóteses de Valor Tributável Mínimo do IPI, em caso de estabelecimentos interdependentes.

Para entender esse conceito da lei tributária, é necessário considerar, em primeiro lugar, que ele diz respeito apenas ao mercado atacadista. Quer dizer, o preço do produto industrializado no mercado varejista deve ser desprezado, levando-se em conta unicamente o praticado entre industriais e comerciantes, ou entre estes. Assim, o preço normalmente praticado (corrente) na comercialização do produto industrializado em negócios envolvendo exclusivamente empresários é o parâmetro legal adotado na mensuração do valor Tributável Mínimo do IPI.

Não há dificuldade na compreensão dessa parte do conceito legal.

Outro elemento a considerar é a referência à praça do remetente. Quando a lei se vale do modo subjetivo de identificação da praça refere-se ao domicílio (civil ou tributário) ou ao estabelecimento de alguém - a praça de um empresário, conseqüentemente, é o Município relacionado pela lei de algum modo a esse empresário.

Determina a lei tributária em foco, portanto, que o valor tributável mínimo do IPI, no caso do parâmetro abrigado no inciso I do art. 195 do RIPI-2010, tome em consideração os preços praticados no Município em que está o estabelecimento remetente. Essa é a praça do remetente.

Mas, ressalto, não são quaisquer preços praticados no Município em que se encontra o estabelecimento remetente que devem ser levados em consideração. São apenas os preços do mercado atacadista. Os pagos pelos consumidores residentes no mesmo Município não interferem com a base de cálculo referida no preceito legal aqui interpretado.

Até aqui, também não há nenhuma dificuldade na inteligência do dispositivo em exame. Para finalizar sua compreensão, resta apenas definir o que seja mercado da praça.

Como se pode deduzir, também sem dificuldade das considerações tecidas anteriormente sobre mercado e praça, o legislador não pode ter dito outra coisa com a expressão mercado da praça senão a consideração para o fim colimado na norma apenas das operações mercantis ocorrido num Município.

Com ênfase, viu-se que o mercado é conceito que envolve a articulação de dois níveis de consideração: o material e o geográfico. O primeiro circunscreve o tipo de produtos negociados no mercado. Por esse critério, fala-se em mercado de petróleo, de utilidades domésticas brancas, de automóveis etc. O segundo delimita a base territorial em que se encontram os adquirentes do produto e as empresas que concorrem pela preferência deles. Integram o mesmo mercado, por esse ângulo, os agentes econômicos que operam na mesma localidade, cidade, região, país, continente ou mesmo no plano global.

No conceito de mercado da praça, o critério material não está presente. Em outros termos, remanesce questão em aberto definir quais são os limites materiais do mercado em foco, uma vez que, falando a lei em mercado da praça, ela apenas adota o critério geográfico.

Como praça, no cínico sentido hoje emprestável à expressão, indica um lugar, o legislador, ao cogitar do mercado da praça, quis ele mesmo já definir o critério geográfico na delimitação do mercado.

Enquanto a delimitação material do mercado é questão em aberto na aplicação do art. 195, I, do RIPI-2010, a geográfica está definitivamente estabelecida pelo legislador: é o da praça. Que praça? O do estabelecimento remetente; que significa, como visto, a do Município em que se encontra esse estabelecimento.

Concluindo, mercado da praça é aquele em que a base geográfica é um Município. Mercado atacadista da praça compreende, por sua vez, todas as operações entre empresários de comercialização de certo produto industrializado ocorridas nesse Município. Mercado atacadista da praça do remetente, enfim, refere-se às operações entre os empresários (excluídas, portanto, as envolvem consumidores, em sua acepção legal, e, em decorrência, caracterizam-se como pertinentes ao mercado atacadista) na comercialização de certo produto industrializado ocorridas no município em que se acha o estabelecimento remetente.

Por vezes, a administração tributária pretende rever o conceito de "praça" circunscrito a recorte territorial nunca superior aos limites do Município, a pretexto de que seria ultrapassado, anacrônico, incompatível com a realidade econômica do nossos tempos.

Esta alegação não se sustenta. O conceito de praça circunscrito aos limites do Município é plenamente operacional, cumprindo sua função de localizar, de modo adequado, o empresário no "espaço". Não se consegue encontrar o empresário, apenas indicando que seu domicílio (pessoa natural) ou sede (pessoa jurídica) está numa determinada região do país ou num certo Estado. Apenas a indicação do Município ou de frações deste pode levar à localização do empresário, para fins de imputar-lhe as consequências jurídicas previstas em lei, inclusive aquelas de ordem tributária.

Mas, argumentado, se um dia, o conceito de "praça" adstrito à área de Município ou fração se tornar eventualmente obsoleto, somente uma

mudança no ordenamento jurídico, que desse à expressão definição diversa, poderia tornar ultrapassadas as decisões administrativas e judiciais e as lições da doutrina que o adotam e autorizar a pretendida revisão de entendimento.

Enfatizo que, apenas após mudanças na constituição ou na lei poderia ocorrer a revisão do entendimento administrativo, judicial e doutrinário que, hoje, sem dissenso, consideram "praça" uma referência aos limites do Município, ou fração deste.

Aliás, os diversos regulamentos do IPI têm estabelecido que a base de cálculo para imposto, nas operações entre partes interdependentes, não pode ser inferior ao "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente", em consonância com o art. 15, I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (com a redação dada pelo art. 2º do Dec. Lei nº 34/66)

Deste modo, se, desde a edição da primeira norma regulamentar (acerca do valor mínimo tributável na base de cálculo do IPI, em relações entre partes interdependentes), nada mudou no direito positivo aplicável à hipótese (e isto é inconteste), simplesmente não pode a administração tributária rever Os critérios que tem adotado deste então, sob a injustificada alegação de que teriam se tornado ultrapassados.

E se o legislador tributário queria se referir ao mercado ou ao campo de atuação do empresário, na definição dos critérios de mensuração da base de cálculo do IPI, por que razão teria se valido de outro conceito, o de praça? Na época da edição da lei objeto dos regulamentos do IPI acima indicados (1964), o conceito de "mercado" já era suficientemente corrente para ser adotado, caso fosse este o objetivo do legislador.

Além disto, os muitos Chefes do Poder Executivo que o Brasil teve desde então (mais de uma dezena) nunca deram início a qualquer processo legislativo visando alterar o texto legal. Ao contrário, ao regulamentarem a lei, invariavelmente continuaram a se utilizar do conceito de praça, demonstrando, com isto, que nenhuma alteração se mostra justificável, no entendimento da autoridade investida da competência regulamentar (CF, art. 84, IV) e do poder de iniciativa para alteração da lei (CF, art. 61, 1º, b).

Adotar "praça" como sinônimo de Município ou fração é, ademais, a única interpretação conciliável com o princípio constitucional da legalidade tributária, onde se alberga o importante valor da segurança jurídica.

O princípio da legalidade tributária (ou legalidade estrita), todos sabem, é conquista histórica do Estado de Direito (29). Desdobro do princípio constitucional da legalidade (CF, art. 50, II), o da legalidade tributária determina que o contribuinte só está obrigado ao pagamento de tributo instituído pela lei (CF, art. 150, I)(30).

Também em razão do princípio constitucional da legalidade tributária, o contribuinte só está obrigado a mensurar o montante devido do tributo segundo os critérios estabelecidos em lei para a base de cálculo.

Quando a lei tributária, ao estabelecer o critério de quantificação de certo tributo, vale-se, na identificação da base de cálculo, da expresso "praça" (e não de outras, como "mercado", "campo de atuação do comerciante", etc (33), ela está definindo o Município, ou sua fração, como elemento territorial na mensuração a ser feita pelo contribuinte e pela Administração Tributária.

(...) Pelo que se demonstrou ao longo do Parecer, quem pesquisa a lei referente à matéria (Lei nº 4.502/64), bem como todos os seus sucessivos regulamentos, a jurisprudência e a maioria das decisões administrativas, não chega a outra conclusão sendo a de que o secular conceito de praça, adotado pelo direito comercial, como referência a Município, ou fração, é o critério para a construção do sentido da expressão contida no quesito.

Quando o art. 195 do RIPI-2010 menciona, na definição do Valor Mínimo Tributável era operações entre partes interdependentes, a locução 'preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente', cabe unicamente a interpretação de que se refere ao preço normalmente praticado entre os empresários que comercializam o produto entre si (excluindo, portanto, os das vendas aos consumidores) no Município em que o estabelecimento remetente encontra-se situado.

Qualquer outra interpretação representa uma reinvenção do conceito de praça, tal como secularmente empregado pelo direito comercial." - (seleção e grifos nossos).

32. Em igual sentido, a posição deste Conselho, conforme se denota da leitura do Acórdão CARF nº 202-18.215, proferido em 14/08/2007, de relatoria da Conselheira Maria Teresa Martínez López, que negou provimento a recurso de ofício **por unanimidade de votos**, redigido com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 10/02/1999 a 31/12/1999

Ementa: BASE DE CÁLCULO. FIRMAS INTERDEPENDENTES.

Caracterizada a interdependência entre os estabelecimentos remetente e adquirente, o valor mínimo tributável é o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, conforme preceitua o art. 123, I, "a", do RIPI/98, que equivale ao preço médio praticado na localidade, e não o praticado pelo adquirente.

Recurso de ofício negado.

33. Transcreve-se, ainda, por pertinente, trecho do voto do caso, em tudo semelhante ao presente:

"O que se verifica dos autos é que, ignorando a determinação legal acima exposta, a fiscalização arbitrou a base de cálculo do IPI tomando o valor de revenda do adquirente interdependente.

O art. 123 do RPI/98 é claro ao estabelecer que quando ficar caracterizada a interdependência entre os estabelecimentos do remetente e do adquirente, o valor mínimo tributável é o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, que equivale ao preço médio praticado na localidade, não podendo ser considerado como o praticado pelo adquirente" - (seleção e grifos nossos).

34. Necessária menção deve ser feita, ainda, ao Acórdão CARF nº 204-02706 (Processo Administrativo nº 16175.000298/2005-17), proferido em sessão de 15/08/2007, de relatoria da Conselheira Nayra Bastos Manatta, **por unanimidade de votos**, que tratou especificamente da determinação da base de cálculo mínima do IPI: "(...) *limitou-se, a fiscalização, a tomar como valor tributável mínimo o valor de revenda do adquirente interdependente como base de cálculo do remetente. Tal procedimento não encontra qualquer respaldo legal*" (seleção e grifos nossos), tendo sido lavrada a seguinte ementa:

IPI. REMESSAS PARA INTERDEPENDENTES. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

No caso de saídas para empresas interdependentes o valor tributável mínimo a ser considerado como base de cálculo do imposto é o preço corrente no mercado atacadista da praça comercial do remetente, ou, caso não seja possível assim se proceder por inexistir vendas do produto na mesma praça da remetente, o valor mínimo tributável deve ser calculado considerando o custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação. As vendas realizadas pela empresa adquirente do produto, localizada em outra praça, não se prestam para cálculo do valor mínimo tributável, se consideradas isoladamente.

35. Por fim, em igual sentido, o Acórdão CARF nº 3401-00.768, proferido em sessão de 25/05/2010, de relatoria do Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, proferido **por unanimidade de votos**:

IPI. REMESSAS PARA INTERDEPENDENTES. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

No caso de saídas para empresas interdependentes o valor tributável mínimo a ser considerado como base de cálculo do imposto é o preço corrente no mercado atacadista da praça comercial do remetente, ou, caso não seja possível assim proceder, o valor mínimo tributável deve ser calculado considerando as especificidades e características (marca, tipo, modelo, espécie, volume, qualidade) dos produtos distintos empregados para sua formação de preços.

36. Por derradeiro, durante as pesquisas realizadas para a elaboração do presente voto, deparou-se este Relator com a informação de que tramita, no Congresso Nacional, o Projeto de Lei nº 1.559/2015, com o seguinte teor:

"Art. 1º Esta Lei tem por objetivo, para os fins previstos na Lei nº 502 de 30 de novembro de 1.964, definir "praça" como a cidade onde está situado o remetente das mercadorias.

Art. 2º O artigo 15 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1.964, passa a vigorar acrescida do seguinte parágrafo único:

"Art. 15.....

***Parágrafo único. O termo praça, tratado neste artigo, se refere à cidade onde está situada a remetente.**" (NR)*

Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação" - (seleção e grifos nossos).

37. Transcreve-se, abaixo, trecho da justificativa do projeto de lei em comento:

*"A lei do IPI fala em preço tributável mínimo, quando da venda de produtos para empresas interdependentes. **Ocorre que o Fisco Federal vem distorcendo o conceito da praça, vindo a expandi-lo de forma totalmente arbitrário e sem critério.** Dessa forma, vários contribuintes são autuados sob a alegação de que não seguiram o preço mínimo tributável, pois, na visão fiscal, o preço de venda deveria considerar os preços praticados em outras cidades. Ou seja, os contribuintes estão vivendo um clima de total insegurança jurídica, já **que o fisco federal não acolhe o conceito de praça hoje consagrado**, o qual diz ser a cidade onde está o remetente.*

*Dessa forma, e para evitar a insegurança jurídica trazida pela interpretação da lei fiscal, necessário deixar pacificado o entendimento corrente, que diz que **praça corresponde à cidade onde está situado o remetente das mercadorias.** Isto posto, acreditado estar aperfeiçoando o regime jurídico pátrio que trata da matéria, conto com o apoio dos pares na rápida aprovação da presente proposição.*

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2015" - (seleção e grifos nossos).

38. O projeto de lei, com regime ordinário de tramitação, foi aprovado por unanimidade, em 11/11/2015, pela Comissão de Finanças e Tributação (CFT) da Câmara dos Deputados e aguarda, desde 29/12/2016, designação de relator na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) da Casa Legislativa. Recorta-se, abaixo, trecho do relatório de aprovação do projeto pela Comissão de Finanças e Tributação:

"A proposição em epígrafe (...) pretende modificar o art. 15 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados, no que se refere à fixação do menor valor tributário aceito pela administração fiscal, no caso de remessas a outro estabelecimento da empresa ou de terceiro (3º) ou ainda que opere exclusivamente em venda a varejo, para determinar que o termo "praça" seja definido como a cidade onde está situado o estabelecimento remetente.

Alega o autor que o fisco federal tem expandido o conceito "praça", de forma arbitrária e sem critério, promovendo insegurança jurídica e lavrando autuações indevidas, com base em preços praticados em outras cidades.

Sujeita à apreciação conclusiva das Comissões em regime de tramitação ordinária, e ao exame de mérito, previstos no artigo 54, inciso II, e no artigo. 24, inciso II, do Regimento Interno desta Casa.

O projeto de lei em tela não recebeu emendas no prazo regimental junto à Comissão de Finanças e Tributação.

Quando a determinação do valor tributável para efeito de cálculo dos preços praticados no mercado atacadista da praça do remetente, será considerado o universo das vendas realizadas naquela localidade (...).
Demais normas tributárias citadas como o ADN nº 5, de 1982, ao determinar o cálculo da média ponderada para a apuração do valor tributário mínimo, bem como o Parecer CST nº 3313, de 1982, também voltado para o cálculo da média ponderada, fixam que deverão ser consideradas as vendas do produto, efetuadas pelo remetente e pelos interdependentes do remetente, no atacado, sob determinadas condições, na mesma localidade.

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

Isto posto, com vistas a permitir a correta adoção da lei, prevenindo excessos interpretativos, consideramos oportuna a inclusão do dispositivo proposto" - (seleção e grifos nossos).

39. Em que pese se tratar de dispositivo de *lege ferenda*, o que inviabiliza em absoluto o seu uso como fonte formal, não há de se ignorar o trâmite da matéria como vetor argumentativo de interesse e, por outro lado, a medida, consentânea com a jurisprudência deste

Conselho, como se demonstrou, de fato possibilitaria maior grau de segurança jurídica à atividade do lançamento, tendo como efeito a desejável redução da matéria contenciosa, a redução do estoque de processos judiciais e administrativos e, logo, a maior celeridade na prestação jurisdicional. Cabe destacar, ademais, que o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.190.037/SP, de relatoria do Ministro Luis Felipe Salomão, ao tratar do prazo prescricional do cheque, definiu "praça" como "município",¹⁷ no sentido do entendimento firmado no parecer de Fábio Ulhoa Coelho, anteriormente mencionado, de que "*a praça de um empresário, conseqüentemente, é o Município relacionado pela lei de algum modo a esse empresário*". E não poderia ser de outra forma, pois a alínea 'a' do inciso I e 'b' do inciso II do art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998, que trata da elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, determina que o legislador, com o objetivo de obter clareza, deve usar as palavras e expressões em seu sentido comum, e expressar as mesmas idéias de preferência sempre pelas mesmas palavras. Por este motivo é que o sentido de praça como algo distinto de "município" somente poderia ser alterado por meio de preceptivo normativo editado especificamente com esta finalidade.

40. Feitas tais considerações, observa-se que a opção da contribuinte pela "(...) *criação da fábrica como uma empresa inscrita em CNPJ diferente*",¹⁸ implica, como recordam Carlos Eduardo Toro, Fernando Aurelio Zilveti e Bianca Britto, a observância de "(...) *um valor mínimo determinado pela legislação do IPI*", mas desde que observados os requisitos de sua aferição, sendo de todo modo inapropriados e mesmo inaceitáveis, no atual estágio do debate jurídico, afirmação como a seguinte, que se recorta da decisão recorrida (fl. 1561):

"Não há como negar que a conveniente decisão empresarial do grupo econômico, alterável por sua própria vontade a qualquer momento, de que o estabelecimento da impugnante não efetue venda a outros revendedores, mas tão somente a estabelecimento comercial atacadista interdependente localizado em outro município, perpassa claramente por uma circunstância criada com o objetivo, mesmo que não só, de evasão ao pagamento do IPI" - (seleção e grifos nossos).

41. Ainda que a decisão empresarial da contribuinte constitua vera imoralidade ao aplicador, a eventual ausência de propósito negocial de uma determinada estrutura societária é indiferente ao direito na esfera federal, e não pode ser utilizada como fundamento para a desconsideração de negócios jurídicos¹⁹ - acusação, ademais, que sequer consta do auto de infração. Desta forma, fosse a acusação de subfaturamento, e.g., tocaria à

¹⁷ Recurso Especial nº 1.190.037/SP - Trecho da ementa: "*4. O cheque é ordem de pagamento à vista, sendo de 6 (seis) meses o lapso prescricional para a execução após o prazo de apresentação, que é de 30 (trinta) dias a contar da emissão, se da mesma praça, ou de 60 (sessenta) dias, também a contar da emissão, se consta no título como sacado em praça diversa, isto é, em município distinto daquele em que se situa a agência pagadora*".

¹⁸ ZILVETI, Fernando Aurelio, TORO, Carlos Eduardo, e BRITTO, Bianca. "*Operações do setor industrial - aspectos tributários*", In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de direito tributário e finanças públicas - do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Editora Saraiva - Selo Direito GV, 2009, pp. 969 a 978.

¹⁹ BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Argumentação tributária de lógica substancial. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016, p. 176: "*A disposição da presença de propósito negocial no elemento de refutação permite a sua consideração como um elemento protetivo que, uma vez comprovado, elide a hipótese de simulação ou abuso (...) como tal instituto é indiferente ao direito positivo (...) não é capaz o intérprete autêntico, no campo do direito, de colocar a sua vontade sobre o ordenamento, sob o risco de malferir a legalidade e, conseqüentemente, a validade da decisão*".

autoridade fiscal a demonstração da prática dos preços diferenciados para, em seguida, proceder à aplicação do art. 148 do Código Tributário Nacional, de forma a arbitrar o valor ou preço dos bens. O presente caso é em tudo diverso, e a coleção de provas promovida no curso do procedimento fiscal buscou comprovar o valor de venda praticado pela interligada destinatária para a descoberta do valor mínimo tributável da praça da remetente. Assim, a figura da "evasão" (*sic*), referenciada de maneira inaugural pela decisão recorrida, ademais de inexistente no auto lavrado, deve ser de plano rechaçada, pois a "(...) *suposta intenção da reestruturação societária feita pela autuada, segregando a empresa em industrial e comercial, exclusivamente, para reduzir o recolhimento de tributos IPI, PIS e COFINS*"²⁰ não passa de uma simples alegação feita por autoridade não investida de competência, uma vez que a matéria não seria cognoscível de ofício, fundada em elementos indiciários, inadequada e inoportuna para lastrear a cobrança fiscal em apreço. Este, ademais, foi o sentido de decisão proferida por esta turma por **unanimidade de votos** no Acórdão CARF nº 3401-003.266, proferido em sessão de 28/09/2016, de relatoria do Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SUBFATURAMENTO. ÔNUS DA PROVA.

*A acusação de subfaturamento nas operações comerciais não pode ser presumida, **devendo ser efetivamente comprovada**, não bastando a indicação de meros indícios ou do fato de haver **interdependência** entre comprador e vendedor para descaracterizar o valor da fatura comercial.*

42. Recorta-se, ainda, trecho do substancioso e bem fundado voto do Conselheiro Relator:

*"Tema recorrente, onde **algumas pessoas jurídicas que produzem ou fabricam produtos sujeitos à incidência concentrada** da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS **vendem sua produção para comerciais atacadistas, controladas ou coligadas, com preços subfaturados, erodindo a base de cálculo das contribuições**, nos termos das exposições de motivos sobre o artigo 22, da MP nº 497, de 27 de julho de 2010, afirmando, ainda, que o dispositivo proposto, ao equiparar as pessoas jurídicas comerciais atacadistas aos produtores, elimina a possibilidade desse planejamento elisivo.*

*As novas regras aplicáveis à sistemática monofásica de incidência de PIS/PASEP e COFINS, inicialmente, produziram efeitos a partir de novembro de 2010, postergado para março de 2011, pelo art. 2º, da MP nº 510, de 28 de outubro de 2010, que alterou o art. 31, da MP nº 497, de 27 de julho de 2010. Porém, com a conversão na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, **o artigo 22, da MP nº 497/2010, foi excluído, antes mesmo de***

²⁰ Trecho do Acórdão CARF nº 3401-003.266, proferido em sessão de 28/09/2016, de relatoria do Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida.

produzir efeitos, sob o argumento da perda de urgência, uma vez que foi postergado o prazo de início de vigência.

O insucesso da medida específica para produtos sujeitos à incidência concentrada, aponta pra outras medidas de regramento desta questão, v.g., à regulamentação da cláusula geral antielisiva, do parágrafo único, do artigo 116, do CTN, no que diz respeito à definição de operações de (dis)simulação, elisão e evasão fiscal, para que se adotem limites aos planejamentos tributários abusivos" - (seleção e grifos nossos).

43. Não se ignora, portanto, que as empresas do ramo adotem tal estrutura também devido a outros aspectos não pertinentes à legislação do IPI, seja por razões tributárias ou extratributárias, como, para permanecer apenas na análise da tributação federal, a arquitetura fiscal desenhada pelo próprio governo federal para a cobrança do PIS e da Cofins.²¹ A concentração da incidência traduzida pela cobrança monofásica sobre a saída do importador ou do industrial, conforme previsto, *e.g.*, na Lei nº 10.147/2000, ao onerar o produtor com a carga de toda a cadeia de consumo, tem por efeito deslocar a agregação de valor ao momento seguinte, da distribuição, o que é plenamente aceitável, como restou sedimentado no Acórdão CARF nº 3403-002519, proferido em sessão de 22/10/2013, sob a relatoria do Conselheiro Ivan Alegretti.²² Necessário se aceitar, nas palavras de Gerson Augusto da Silva, que "(...) a política fiscal constitui, pois, uma das políticas econômicas de tipo instrumental. Sua racionalidade se define no plano da eficácia operacional".²³ Assim, não há de aceitar reprovação, como aquela em destaque, realizada pela decisão recorrida, sobre opção de estrutura negocial do jurisdicionado que adveio, em grande parte, como se percebe, das intervenções tributárias promovidas pelo próprio Estado na condução de sua política fiscal. O risco de fazê-lo é se incorrer em situação como a presente, em que se censura com rigor um comportamento não defeso em lei, mas se absolve com clemência o cometimento da ilegalidade.

²¹ ANDRADE, José Maria Arruda de. "É fundamental repensar política econômica que se vale de tributos". In: Revista Consultor Jurídico (Conjur) - Coluna "Estado da Economia", 17/04/2016, disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-abr-17/estado-economia-politica-economica-vale-tributos-repensada?imprimir=1>>, último acesso em 04/06/2017. Em recente artigo sobre o tema, o autor se volta ao momento posterior à instituição do regime não-cumulativo do PIS e da Cofins: "(...) mais do que a não cumulatividade, o resultado foi arrecadatório, com a criação de categorias econômicas com distintas e variadas cargas (isso sem contar a concomitância com regimes distintos: o cumulativo e o concentrado e monofásico, por exemplo). A progressão de anos e governos só tornou mais agudo o afastamento aos ideais de uma praticabilidade nos termos expostos no início. Logo foram criados inúmeros regimes especiais para determinadas cadeias produtivas, isenções (gastos tributários indiretos) para determinados produtos, acúmulo (ou "empocamento") de créditos em algumas operações; regimes de monetização de créditos para alguns e até mesmo "fast track" para os setores que conseguiam convencer o governo de sua importância. Em pouco tempo, encontramos setores que não só não contribuem com essas duas contribuições sociais, como, de fato, acabam por receber recursos do governo para saldar outros tributos com aquilo que não pagaram diretamente" - (seleção e grifos nossos).

²² Acórdão CARF nº 3403-002.519, proferido em sessão de 22/10/2013, sob a relatoria do Conselheiro Ivan Alegretti, que assevera, com correção, que a criação da empresa industrial, separada da empresa distribuidora, foi "(...) induzida pelos efeitos econômicos da política fiscal, que, sobreonerando o setor produtivo, compeliu os produtores a atuarem também na atividade de revenda/distribuição".

²³ SILVA, Gerson Augusto. Estudos de Política Fiscal. Brasília/DF: Ministério da Fazenda - Escola de Administração Fazendária (ESAF), Coleção Gerson Augusto da Silva, 1983, p. 59.

Assim, voto por conhecer e, no mérito, dar integral provimento ao recurso voluntário interposto.

Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

Em que pese o bem fundamentado voto do E. Relator, prevaleceu no julgamento do presente processo, na Sessão de 29 de agosto de 2017, as razões de decidir no Acórdão nº 3401-003.954 (Processo nº 18470.720682/2015-94), envolvendo os mesmos contribuinte, tributos, fundamentos da autuação e períodos de apuração imediatamente anteriores, as quais passo a transcrever e adotar como razões de decidir do presente processo.

PRELIMINAR

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Alega a recorrente que a decisão recorrida seria nula, em razão de cerceamento do direito de defesa, **por** ter realizado análise parcial da impugnação, indevidamente excluindo arguições realizadas, bem como desconsiderando parecer juntado e diversas outras citações acadêmicas; **por** não ter se atentado as particularidades e questões específicas do presente processo, limitando-se a copiar um voto vencido em uma decisão anterior e aplicá-lo para o caso presente, negando o princípio da autonomia dos processos; **por** basear seu principal argumento em um ato interno da Receita Federal

Quanto a decisão recorrida ser nula **por** ter realizado análise parcial da impugnação, entendo que, ainda que não tenha abordado todas arguições realizadas, teve suficiente fundamentação e apontou de forma clara o motivo do não provimento à impugnação.

Concluiu a decisão recorrida pela procedência integral do lançamento de ofício, adotando para o julgamento administrativo o entendimento de declaração de voto, proferida no processo administrativo nº 11080.731081/2011-28, acórdão nº 3403-002.285, de 16/07/13, nas questões relativas ao *conceito de praça* e a *finalidade da norma do art. 15 da lei nº 4.502, de 1964*, entendendo suficientes estes e os demais fundamentos expostos, quanto ao Valor Tributável Mínimo e questões conexas, desnecessário ao julgador contrapor todos argumentos postos sobre as mesmas matérias, ainda que sobre outros pontos de vista.

Entendo, assim, ao contrário do alegado, que a DRJ não excluiu indevidamente arguições realizadas, bem como desconsiderou parecer juntado e diversas outras citações acadêmicas. Não existe obrigação do julgador em responder ou rebater, um a um, todos os argumentos e fundamentos jurídicos trazidos pela parte, como pretende o Recorrente, quando já tenha encontrado motivo bastante para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ficar adstrito aos fundamentos pelo Recorrente indicados. O que não pode existir é a lacuna na conclusão da lide, vale dizer, quando o julgador deveria ter decidido determinada questão e não o fez; e não quanto à análise dos argumentos fáticos e jurídicos das partes, para contraditá-los ou acolhê-los, competindo ao julgador administrativo, apenas, indicar a fundamentação adequada ao deslinde da controvérsia, observadas as peculiaridades de cada caso concreto.

Para o Processo Administrativo Fiscal, o art. 31, do PAF, trata da matéria do conteúdo e elementos das decisões:

*Art. 31. A **decisão** conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (grifei/sublinhei)*

A leitura do artigo acima, deixa claro que a **decisão administrativa** deve referir-se, expressamente, às razões de defesa suscitadas pelo impugnante e a todos os AI e NL objeto do processo; estando associada a expressão 'a todos' com os AI e NL, absolutamente, não com 'às razões de defesa suscitadas', não sendo requisito da decisão administrativa fiscal federal a abordagem expressa 'a todos às razões de defesa suscitadas pelo impugnante'; expressão [a todo(a)s] que não quis o legislador dissesse respeito 'às razões de defesa'.

Mesmo no Processo Civil, não existia norma cogente em sentido semelhante e, somente a partir de 18 de março de 2016, passou-se a *não se considerar fundamentada a decisão judicial que não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador*, nos termos do inc. IV, do § 1º, do art. 489, do CPC/15, ainda que aplicável subsidiariamente ao PAF (questionável, pois o mesmo possui regramento próprio, no citado art. 31, quanto ao conteúdo/elementos das decisões), não teria o condão de retroagir (*tempus regit actum*) para alcançar o Acórdão DRJ/JFA nº 09-58.802, de 22/01/2016.

Quanto a decisão recorrida ser nula **por** não ter se atentado as particularidades e questões específicas do presente processo, limitando-se a copiar um voto vencido em uma decisão anterior e aplicá-lo para o caso presente, negando o princípio da autonomia dos processos, retoma a recorrente à questão das "falsas fundamentações".

Reconhecendo a importância da efetiva fundamentação dos julgados, o Novo Código de Processo Civil brasileiro não se limitou a defini-la como elemento essencial da sentença (art. 489, inc. II), à semelhança do CPC/1973. Preocupou-se, também, com o seu conteúdo, a fim de garantir a presença da motivação em sua dimensão substancial, e não apenas formal, listando, nos incisos do § 1º, do art. 489, do CPC/2015, em rol exemplificativo, as hipóteses mais frequentes do que a doutrina chama de fundamentação inútil ou deficiente, equiparando-as à ausência de motivação, que nulificaria a decisão (art. 93, inc. IX, da CF/88).

Não entendo estarmos diante de uma fundamentação falsa, inútil ou deficiente. A decisão recorrida, além de trazer toda uma fundamentação própria no corpo do voto condutor, somente ao final, reproduz uma declaração de voto e explica sua relação com a causa e as questões decididas, expressamente afirmando, *in verbis*:

"Por fim, pela total simetria com todo o entendimento exarado acima, vale transcrever a declaração de voto do conselheiro Alexandre Kern quando do julgamento de questão similar objeto do processo administrativo nº 11080.731081/2011-28, proferido no acórdão nº 3403-002.285, de 16 de julho de 2013: (...)"

Além da questão da irretroatividade do CPC/2015, à alcançar o Acórdão DRJ/JFA nº 09-58.802, de 22/01/2016, entendo que esta decisão não limitou-se à simples reprodução de um voto em uma decisão anterior e aplicou ao caso presente, tendo motivado de forma concreta a razão do não provimento à impugnação, não ficando caracterizado qualquer prejuízo à defesa que pudesse inferir nulidade ao ato.

Quanto a decisão recorrida ser nula **por** basear seu principal argumento em um ato interno da Receita Federal, nota-se que o ato decisório não limitou-se à indicação, à reprodução ou à paráfrase do ato normativo, como fundamento único e sem explicar sua relação com a questão decidida.

A decisão aponta a Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 08, de 2012, como fonte de direito, mesmo porque, como órgão da Receita Federal, está obrigada à segui-la, em seguida, explicando sua relação com a questão decidida, qual seja, a *fixação de valor tributável mínimo 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*, ou seja, exatamente o caso ora em discussão, dispensando maiores explicações sobre a subsunção dos fatos ao ato interpretativo.

Notar que não foi no ato interno que baseou-se a decisão recorrida, na verdade, o ato interno exterioriza interpretação do arcabouço legislativo em que se baseia, estando nele os legítimos fundamentos da decisão administrativa, repita-se, vinculada à interpretação feita pelo órgão ao qual está inserida hierarquicamente, não havendo nulidade aparente, também, nesse outro ponto.

Além de tudo isso, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal as hipóteses de nulidade são tratadas de forma específica no art. 59, do Decreto nº 70.235/72:

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.

No caso vertente, nenhum dos pressupostos acima encontra-se presente, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa, tendo em vista que a decisão recorrida motivou de forma concreta a razão do não provimento à impugnação, não ficando caracterizado qualquer prejuízo à defesa do Recorrente.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR ILEGITIMIDADE PASSIVA

A recorrente asseverou em seus protestos que é parte ilegítima, já que o responsável pelo tributo é a empresa interdependente, pelo §1º, do art. 7º, da Lei 7.798/89, que enquadra o atacadista interdependente como estabelecimento industrial e, portanto, contribuinte do IPI, concluindo que toda e qualquer diferença do IPI, quer por enquadramento ao "preço mínimo tributável", quer por equiparação à industrial, é devida pela distribuidora interdependente (Delly Distribuidora de Cosméticos e Prestação de Serviços Ltda.), e não pela industrial (Delly Kosmetic Comercio e Industria LTDA).

A tese foi afastada pela DRJ sob o argumento de que, com o advento do Decreto nº 1.217, de 11/08/94, a obrigatoriedade de enquadramento da citada lei foi afastada,

situação que perdurou até o Decreto nº 8.393, de 28/01/15, produzindo efeitos somente a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação, portanto, posterior ao próprio lançamento e aos fatos geradores; que a própria lei autoriza a discricionariedade via decreto, não cabendo aos órgãos julgadores administrativos declarar eventual ilegalidade ou inconstitucionalidade de decretos e leis federais válidas; por fim, concluindo que, mesmo se o estabelecimento distribuidor atacadista interdependente do fabricante estivesse enquadrado como equiparado a industrial contribuinte do IPI, isso não retiraria do fabricante (estabelecimento industrial) a obrigação de cumprir os preceitos normativos, estabelecidos no art. 136, inc. I, do RIPI/2002, e art. 195, inc., I, do RIPI/2010, para o valor tributável mínimo.

Na conclusão final do voto condutor da decisão recorrida, reside a razão principal da manutenção da sujeição passiva do autuado, qual seja, forte na autonomia dos estabelecimentos (CTN, art. 51) e independente das obrigações tributárias subsequentes dos distribuidores interdependentes, reconhecidas, inclusive, nos julgados administrativos e judiciais apontados (ainda que, sem indicação dos números dos acórdãos ou dos processos, limitando a análise), isso não retira do estabelecimento industrial sua condição de **contribuinte** (artigos 34 e 35, inciso I, alínea 'a', da Lei nº 4.502/64), que deu **saída a produto tributável** (artigo 2º, da Lei nº 4.502/64), destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantém relação de interdependência, devendo respeitar os preceitos normativos para o valor tributável mínimo (artigo 15, inciso I, da Lei nº 4.502/64).

No mesmo sentido da decisão recorrida, portanto, não vejo motivos para afastar a sujeição passiva do estabelecimento industrial que deu saída à produto industrializado, em situações nas quais, em tese, deveria respeitar os preceitos normativos para o valor tributável mínimo.

NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR AMOSTRAGEM E POR FALSA PREMISSA

Inova-se alegação, não prequestionada na impugnação, sobre vício do auto de infração, eis que o trabalho fiscal teria se dado por amostragem, não valendo-se de consistentes informações e parâmetros para fixação da condição de **contribuinte** da autuada, da **base de cálculo** tributável e do **fato gerador**, utilizando-se de metodologia não empírica para a análise de dados, despida de rigor técnico, o que caracterizaria absoluta arbitrariedade, eivando de nulidade o lançamento tributário, efetuado com base em conjecturas, suposições, meras presunções e indícios infundados, desacompanhados de outros elementos ou provas.

Não restou evidenciado nos autos que o lançamento está fundamentado em dados incompletos ou em uma fiscalização feita “por amostragem”. A autuação se deu fundamentada em todas as notas fiscais, nos livros contábeis e fiscais, e nos arquivos digitais, apresentados pela empresa com relação ao período, suficientes para a demonstração do ilícito tributário.

Entendo que não foi a autuação que foi feita por amostragem e sim a auditoria. A amostragem é a utilização de um processo para obtenção de dados aplicáveis a um conjunto, por meio do exame de uma parte deste conjunto denominada amostra. A auditoria fiscal pode ser feita sobre todo o conjunto de documentos da empresa ou sobre uma amostra representativa destes, a critério da autoridade fiscal, desde que suficientes para a demonstração do ilícito tributário.

Corroborando esse entendimento, precedente desta 1ª Turma Ordinária, no Acórdão nº 3401-002.341, de 25/07/2013, ementa, abaixo reproduzida, na parte de interesse:

Ementa: AMOSTRAGEM.

A técnica da amostragem é idônea para verificação das informações prestadas pelo sujeito passivo, cabendo a este, especificar as provas que contrariem aquelas que formaram a convicção da autoridade lançadora.

Não há nulidade quando suficientemente demonstrado e fundamentado os motivos pelos quais lavrou-se o auto de infração, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, retratado nas alegações aduzidas nas peças impugnativa e recursal.

Além disso, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal as hipóteses de nulidade são tratadas de forma específica no art. 59, do Decreto nº 70.235/72 (PAF). No caso de auto de infração, ato administrativo formalizado por termo próprio e resultante do conjunto de outros atos e termos fiscais, só há nulidade se for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I), falando-se em defesa cerceada somente quanto aos despachos e decisões (art. 59, II), não importando em nulidade, as irregularidades, incorreções e omissões sanáveis (art. 60).

Como ato administrativo, o auto de infração deve respeitar os requisitos mínimos do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72. Estando o auto de infração revestido de suas formalidades mínimas, no que tange ao seu conteúdo necessário e respectivas provas, assim como a discussão acerca da **falsa premissa**, título no qual a autuada abordou a questão afeta à conceituação de "praça", serão analisados junto com o mérito da tributação, não sendo causa preliminar de nulidade.

Portanto, não acolho nenhuma das preliminares de nulidade suscitadas.

MÉRITO

DECADÊNCIA

Durante os debates em plenário, restou superada a prejudicial de mérito, levantada em sede de sustentação oral, por um dos representantes da recorrente, na qual se sustentava a existência de decadência parcial dos lançamentos.

Concluiu o Colegiado, inexistentes provas de pagamentos antecipados, à viabilizar a antecipação da contagem do prazo decadencial, nos termos no art. 150, §4º, do CTN, hermenêutica consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do REsp nº 973.733/SC, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, do art. 543-C, do CPC/73, de reprodução obrigatória pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do §2º, do art. 62, do RICARF/2015.

CONCEITO DE PRAÇA E VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

Alega a recorrente que o **auto de lançamento seria improcedente, pois não traz o preço de mercado da praça do remetente** (Delly Kosmetic), do Rio de Janeiro/RJ, mas, em verdade, da praça do vendedor adquirente dos produtos (Delly Distribuidora), de São João de Meriti/RJ; tendo a **decisão recorrida trazido nova tese jurídica, ampliando o conceito de praça**, que não constou como fundamento do auto de infração. Ainda, discorre sobre o conceito jurídico de praça; faz considerações sobre a análise do julgador *a quo*; cita jurisprudências deste Conselho e judicial; e **questiona a sistemática de apuração do preço mínimo tributável** utilizado pela fiscalização.

Quanto à questão do conceito de praça, afirma a recorrente não ser possível usar o preço de venda praticado pela empresa de São João do Meriti/RJ (Delly Distribuidora), para se fixar o preço mínimo tributável a ser praticado por empresa (Delly Kosmetic) situada na cidade do Rio de Janeiro/RJ, apontando jurisprudência administrativa e judicial no sentido do conceito de **praça** limitar-se ao **município onde está situado o vendedor**. Ou seja, os preços de venda da Delly Distribuidora, situada em São João do Meriti/RJ, definiriam exclusivamente os preços da praça do município onde está situada, não servindo para se fixar o VTM a ser praticado pela Delly Kosmetic, situada no município do Rio de Janeiro/RJ.

Para a decisão recorrida, "...*'praça' é a localidade ou região, circunscrita ou não ao território de um município, onde tem atuação o comerciante nos seus atos negociais em sentido amplo.*" (fl. 843, início), ressaltando, "*Em que pese toda essa discussão em torno do conceito de 'praça', vale lembrar que nenhuma influência exerce no lançamento tributário ora impugnado, uma vez que, no caso, existe um único vendedor atacadista que opera não só no mercado atacadista do remetente/impugnante nas em todo o mercado atacadista nacional – justamente a sua comercial atacadista interdependente.*" (fl. 843, meio), por fim, transcreve declaração de voto, no Acórdão nº 3403-002.285, de 16/07/2013, em julgamento de questões similares, envolvendo o conceito de praça e a finalidade da norma do art. 15 da Lei nº 4.502/64

Pois bem, nos restou, em recurso voluntário, definir: **se** o conceito de praça exerce influência no lançamento tributário ora contestado; **se** a 'praça' é a localidade ou região onde tem atuação o comerciante nos seus atos negociais, em sentido amplo, ou está circunscrita exclusivamente ao território de um município; **se** a decisão recorrida trouxe nova tese jurídica, que não constou como fundamento original do auto de infração, ampliando o conceito de praça; **se** seria improcedente o auto de lançamento por trazer o preço de venda dos produtos de empresa *adquirente distribuidora*, situada em município e, portanto, 'praça' diversa do *remetente industrializador*, autuado por inobservância do VTM.

Indo direto ao ponto, de fato, para o presente lançamento tributário, no caso específico das circunstâncias de mercado em que inseriam-se os atores únicos e exclusivos, o conceito de praça não exerce maior influência, pois, entendo, no mesmo sentido da decisão recorrida e da **Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13 de junho de 2012** (Publicado no sítio da RFB em 15/06/2012) que, na **hipótese de existir no mercado atacadista apenas um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto**, o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento **industrial fabricante remetente** corresponde aos próprios preços praticados pelo **distribuidor único adquirente**, nas vendas por atacado do citado produto, até porque, tratando-se de distribuidor monopolista, restam esses preços como sendo os preços correntes do mercado atacadista, aplicável às praças do adquirente e do remetente, independente do entendimento restritivo de praça como a circunscrição territorial do município onde situa-se o adquirente ou o remetente.

O art. 15, da Lei nº 4.502/64, estabelece que o valor tributável, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro interdependente, não poderá ser inferior ao **'preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente'**, restando em situações como a presente, existindo no mercado atacadista apenas o interdependente como único distribuidor, descritas na **SCI Cosit nº 8/12**, a adoção do único preço praticado no mercado atacadista, pois, monopolizado pelo distribuidor interdependente, ditando o preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente.

No presente caso, entendo mesmo inócua a interpretação restritiva pretendida, sobre o conceito de 'praça', entre os municípios do Rio de Janeiro/RJ e de São João de Meriti/RJ, pois, o monopólio da distribuição garante à empresa Delly Distribuidora a fixação dos preços, em todo mercado atacadista, não existindo outros distribuidores dos mesmos produtos à formar preços distintos.

Como bem acentuado na **SCI Cosit 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. 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 art. 136, inc. I, do RIPI/2002, e art. 195, inc., I, do RIPI/2010.

Entender de outra forma, nos casos de interdependente **adquirente** como único distribuidor, seria negar a aplicação da regra de apuração direta da base de cálculo sobre o preço de venda efetivamente praticado, ainda que inequívoco, pois, monopolizado por um único vendedor, entendendo *inexistente o preço corrente no mercado atacadista do remetente*, quando estes estiverem situados em 'praças' ou municípios distintos, aplicando-se, como regra, as subsidiárias bases de cálculo indiretas, calculadas na forma das normas do parágrafo único, do art. 137 ou arbitradas nos termos do art. 138, do RIPI/2002, repisadas no parágrafo único, do art. 196 e no art. 197, do RIPI/2010, não resultando esta na interpretação mais adequada ou em consonância com a finalidade anti-elisiva das normas: garantir que as saídas dos produtos entre empresa fabricante e comercial interdependente sejam tributados, no mínimo, pelo valor efetivamente praticado no mercado atacadista.

Assumir a posição proposta, seria negar a finalidade da norma e o valor do preço efetivamente praticado no mercado atacadista, em detrimento de arbitramentos de ofício, seja por meio do cálculo de ofício, portanto, arbitramento em relação ao cálculo feito pelo contribuinte, proposto pelo parágrafo único, dos arts. 137 e 196; seja pelo arbitramento, propriamente dito, dos arts. 138 e 197.

Assim sendo, diante dos preços únicos, praticados por **distribuidor único**, nas vendas por atacado do citado produto, resta analisar *a sistemática de apuração do preço mínimo tributável* utilizado pela fiscalização.

Alega a recorrente, que a autuação padece da total imprecisão quanto ao cálculo em si da base tributável mínima do IPI, afirmando que não foi feita a apuração do preço mínimo tributável conforme regramento vigente, criando-se uma base não prevista em lei.

Segue a arguição, retomando os argumentos sobre o conceito de 'praça' e ter sido o trabalho fiscal feito por amostragem, aduzindo existir: **(a)** fragilidade dos argumentos para sustentar o critério de cálculo, **(a.1)** *conhecimento e escolha do preço mínimo tributável*; **(a.2)** não inclusão dos preços de vendas para exportação; **(b)** *preço mínimo tributável* - obrigatoriedade de uso de regra empírica, não cabendo o uso de qualquer tipo de presunção; **(c)** *conhecimento do preço mínimo tributável* - limitação do universo de atacadista a ser pesquisado; **(d)** *conhecimento do preço mínimo tributável* - impossibilidade de se utilizar apenas os preços praticados pelo adquirente interdependente; **(e)** *conhecimento do preço mínimo tributável* - não consideração da totalidade das operações de vendas realizadas pela Impugnante; **(f)** *conhecimento do preço mínimo tributável* - média ponderada; **(g)** preço médio, necessidade de ponderação da condição de venda; **(h)** *preço mínimo tributável* - exclusão dos descontos condicionais concedidos; **(i)** *preço mínimo tributável* - não exclusão do IPI.

Quanto à *escolha do preço mínimo tributável*, o argumento do recurso é no sentido da *obrigatoriedade de uso de regra empírica, não cabendo o uso de qualquer tipo de presunção*, tanto do universo de atacadistas existentes na praça da recorrente, quanto as peculiaridades de preço, quantidade e condições de pagamento das operações de venda dos produtos comercializados; sustentando, ainda, a *não inclusão dos preços de vendas para exportação; a exclusão dos descontos condicionais concedidos; e não exclusão do IPI*.

Propõe a tese do recurso voluntário, a obrigatoriedade de uso de regra empírica, no sentido da impossibilidade de utilizar-se presunções na apuração da base tributável mínima do IPI, para fins de tributação entre empresas interdependentes, "...em especial quanto ao fato de considerar, por conta própria, que o mercado atacadista da praça do remetente estava limitada às vendas realizadas pela Distribuidora Interdependente situada em outra praça." (fl. 909).

Não entendo assistir razão à recorrente, de um lado, por retomar a discussão sobre o conceito de 'praça' e município, superado, se chegamos até aqui; de outro, por reconhecer que a desconsideração dos preços efetivamente praticados por atacadistas não interdependentes se deve ao fato de que essas empresas não compravam diretamente da recorrente, até porque, os fatos nos autos apontam para relação de exclusividade de aquisições dos produtos pela distribuidora interdependente, situação de mercado que possibilitou o distribuidor único ser parâmetro de preço do mercado atacadista, discussão também superada, se chegamos até aqui.

Quanto às questões da (i) não inclusão dos preços de vendas para exportação; da (ii) exclusão dos descontos condicionais concedidos; e da (iii) não exclusão do IPI, a recorrente limitou-se a reiterar os argumentos da impugnação, os quais foram rejeitados pelo órgão julgador recorrido, por entender pela (i) impossibilidade de o preço praticado em exportação compor o "preço corrente no mercado atacadista", em razão de envolver agentes, condições e parâmetros negociais completamente diversos daqueles ínsitos às transações correntes realizadas no âmbito interno do mercado atacadista nacional; (ii) vedação normativa expressa no § 3º, do art. 131, do RIPI/2002, correspondente ao § 3º, do art. 190, do RIPI/2010, à dedução dos descontos concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente, na base de cálculo do IPI; (iii) inadmissível excluir-se do preço considerado na fixação da base de cálculo do VTM o montante do IPI que integra este preço, nos termos do item 10, do Parecer Normativo CST nº 36, de 1976.

Nada novo relevante argüido e/ou provado, resta manter o decidido pelo órgão julgador recorrido, pelas suas próprias razões de fato e de direito, aduzindo, ainda, ausência de provas das alegações, todas genéricas e desacompanhadas de demonstração dos montantes e da relevância de tais parcelas na base de cálculo do VTM adotada, suficientes a infirmar o trabalho fiscal.

Quanto ao *conhecimento do preço mínimo tributável*, alega-se, limitação do universo de atacadista a ser pesquisado; impossibilidade de se utilizar apenas os preços praticados pelo adquirente interdependente; não consideração da totalidade das operações de vendas realizadas; utilização da média ponderada; e preço médio, necessidade de ponderação da condição de venda; todas, questões envolvendo a *sistemática de apuração do preço mínimo tributável*, realizado pela fiscalização.

Ainda quanto ao mérito da *sistemática de apuração do preço mínimo tributável* utilizado pela fiscalização, mais argumentos, no sentido: *Do Correto preço mínimo*

tributável - uso do custo da mercadoria, acrescido de encargos - defendendo a sistemáticas de cálculo previstas nos incisos I e II do parágrafo único dos arts. 137 do RIPI/2002 e 196 do RIPI/2010; Da interpretação fiscal mais benéfica - alegando necessário o uso da regra fiscal menos agressiva, conforme regra do artigo 112 do CTN; e Da efetividade da operação entre a impugnante e a distribuidora interdependente - argüindo que a fiscalização colocou em dúvidas a efetividade da operação de venda entre a recorrente e a distribuidora interdependente.

Dentre os fundamentos da decisão recorrida sobre a matéria, extrai-se os excertos, abaixo transcritos, os quais adoto como fundamento, em relação à questão sobre a **sistemática de apuração do preço mínimo tributável** utilizado pela fiscalização, aduzindo inaplicável a regra do art. 112, do CTN, inexistindo dúvidas de interpretação quanto à regra fiscal aplicável; e sendo indiscutível a *efetividade da operação entre a impugnante e a distribuidora interdependente*, discute-se que não fora respeitado o VTM nas operações.

"Evidentemente, conforme repetidamente informado neste voto, os comandos normativos do art. 195, inciso I, do RIPI/2010 e do art. 136, inciso I, do RIPI/2002 são correspondentes.

*Portanto, entender que os preços dos produtos da impugnante no mercado atacadista consistem nos mesmos preços praticados pela sua **comercial atacadista interdependente exclusiva** encontra respaldo no ADN CST nº 05, de 1982, no PN CST nº 44, de 1981, na SCI COSIT nº 08, de 2012, e na interpretação do art. 136, inciso I, do RIPI/2002 (art. 195, inciso I, do RIPI/2010), apontado no lançamento tributário.*

*Além disso, importa ressaltar que, para a identificação, nos termos do inciso I do art. 136 do RIPI/2002 (inciso I do art. 195 do RIPI/2010), do preço no mercado atacadista na praça do remetente/impugnante, há de se levar em consideração os preços praticados pelo estabelecimento comercial atacadista interdependente, distribuidor exclusivo da impugnante, **porquanto este atua naquela praça, conforme os atos acima citados.***

Desta forma, como se tratam de produtos perfeitamente caracterizados e identificados por marca, tipo, modelo, espécie e qualidade, são os preços da comercial atacadista interdependente, única representante/distribuidora de tais produtos no atacado, que podem ser utilizados para se determinar o preço atacadista na praça da impugnante/remetente. Estes preços, portanto, é o que devem ser tomados para o levantamento do valor tributável mínimo estabelecida pelo inciso I do art. 136 do RIPI/2002 (inciso I do art. 195 do RIPI/2010).

Porém, a impugnante, embora conhecendo os preços no mercado atacadista praticados pelo seu distribuidor comercial atacadista exclusivo e interdependente, não cumpriu os referidos comandos normativos, tendo recolhido valor de imposto muito abaixo do valor tributável mínimo que deveria observar.

*Partindo, então, a Fiscalização, dos preços praticados pela comercial atacadista interdependente, segundo cada produto perfeitamente caracterizado e identificado, apurou, acertadamente, o valor tributável mínimo por meio da **sistemática de cálculo prevista no art. 137, caput, do RIPI/2002 (correspondente ao art. 196, caput, do RIPI/2010)**, conforme indicado na planilha fiscal de fls. 098/1151.*

*Vale aqui esclarecer que as **sistemáticas de cálculo previstas nos incisos I e II do parágrafo único dos arts. 137 do RIPI/2002 e 196 do RIPI/2010, defendidas a certa altura na impugnação, só podem ser aplicadas quando não existir preço corrente no mercado atacadista, o que não é o caso dos autos.***" (grifei)

Novamente, nada novo relevante argüido e/ou provado, resta manter o decidido pelo órgão julgador recorrido, pelas suas próprias razões, não havendo, até o momento, argumentos suficientes a infirmar o trabalho fiscal ora combatido.

No presente caso, como já ressaltado, decidido em outras oportunidades²⁴ e bem acentuado na **SCI Cosit 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. 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 art. 136, I, do RIPI/2002, e art. 195, I, do RIPI/2010, em detrimento de arbitramentos de ofício, seja por meio do cálculo de ofício, portanto, arbitramento em relação ao cálculo feito pelo contribuinte, proposto pelo parágrafo único, dos arts. 137 e 196; seja pelo arbitramento propriamente dito, dos arts. 138 e 197.

Reitero que, entender de outra forma, nos casos de interdependente **adquirente** como único distribuidor, seria negar a aplicação da regra de apuração direta da base de cálculo sobre o preço de venda efetivamente praticado, ainda que inequívoco, pois, monopolizado por um único vendedor, entendendo *inexistente o preço corrente no mercado atacadista* do **remetente**, aplicando-se, como regra, as subsidiárias bases de cálculo indiretas, arbitradas na forma das normas supracitadas, não resultando esta na interpretação mais adequada ou em consonância com a finalidade anti-elisiva das normas: garantir que as saídas dos produtos entre empresa fabricante e comercial interdependente sejam tributados, no mínimo, pelo valor efetivamente praticado no mercado atacadista.

MULTAS APLICADAS

Recorre a contribuinte contra a multa aplicada, reiterando os argumentos de que o percentual de multa de ofício (75%) seria inconstitucional, ofendendo o inciso IV, do artigo 150, da CF/88, diante do seu caráter confiscatório.

Não merece acolhida tais argumentos, pois, além das previsões legais expressas, fixadas nos percentuais exigidos (75%), no artigo 80, da Lei nº 4.502/64, como de conhecimento : "*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*" (**Súmula CARF nº 2**).

Logo, devem ser mantidas as multas de ofício (75%), lançadas no percentual previsto no art. 80, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45, da Lei nº 9.430/96, e pelo art. 13, da MP nº 351/07, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, não havendo porque afastar-se a aplicação ou deixar de observar leis válidas, estando, mesmo, vedado aos Conselheiros do CARF fazê-lo, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 62, da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 - RICARF/15).

²⁴ Acórdãos nº 202-04.484, de 18/09/1991; 3201-001.204, de 25/02/2013; 3301-001.847, 22/05/2013.

PERÍCIA

Renova a recorrente (fl. 3839) o requerimento de perícia técnica, contábil e fiscal, elaborado na peça impugnatória (fl. 3458), na qual, requereu (fl. 3477), seja realizada perícia técnica, com a nomeação de perito e oportunizada a indicação de um perito assistente para a empresa autuada.

No caso em exame, inicialmente, nota-se que não foram atendidos os requisitos da legislação de regência (inc. IV e §1º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72 - PAF), não tendo sido elaborados os quesitos a serem respondidos, nem indicado assistente técnico.

Além do não atendimento aos requisitos formais da legislação, as questões controversas nos autos não demandam conhecimento técnico específico para solução, seja porque, em grande parte, contesta a própria lavratura da autuação fiscal, não dizendo respeito aos aspectos técnicos conceituais dos produtos tributados, seja por que, refere-se a matéria envolvendo prova documental, cuja solução demanda simples juntada ao processo.

Ainda assim, analisado adequadamente o conjunto probatório existente e concluindo pela improcedência das alegações, é prerrogativa do julgador demandar por novas provas, e se este entende que constam dos autos as informações suficientes para prolatar a decisão, diligências e perícias não são necessárias, ao teor do livre convencimento motivado, do art. 29, do Decreto nº 70.235/72 - PAF.

Deste modo, no mesmo sentido da decisão recorrida, em conformidade com os arts. 18, *caput*, e 29, do PAF, mantêm-se o indeferimento do pedido de perícia, por considerá-la prescindível para a solução do litígio administrativo.

Por tudo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Fenelon Moscoso de Almeida - Redator designado