



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11000.746970/2024-57
ACÓRDÃO	3201-013.727 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2020 a 31/08/2020

ESTABELECIMENTO FILIAL. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. ART. 9º, INCISO III, DO RIPI/2010.

Equiparam-se a estabelecimento industrial as filiais e demais estabelecimentos que exerçam o comércio de produtos que outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica tenha importado, industrializado ou mandado industrializar; não ocorrerá essa equiparação somente se aqueles (“filiais e demais estabelecimentos”) operarem exclusivamente na venda a varejo, e desde que eles não comerciem produtos, recebidos diretamente da repartição aduaneira que os liberou, importados por outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica.

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. APLICAÇÃO.

A presença de interdependência impõe a observância do Valor Tributável Mínimo, em relação às saídas realizadas para o interdependente nos termos dos artigos 195 e 196 do RIPI/2010.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flavia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis e Marcelo Enk de Aguiar.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

A ação fiscal na filial da COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO – CBD apurou irregularidades descritas no Relatório Fiscal, às fls. 12/24, relativa à “saída de produtos sem lançamento do IPI – inobservância do valor tributável mínimo”, que ensejou a lavratura do Auto de Infração de IPI, às fls. 05/11, para exigência de principal no valor de R\$ 43.603.500,63, que acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 09/2024, atingiu o montante de R\$ 92.709.139,67.

2. A fiscalização destaca que, conforme estatuto social, a companhia tem como atividade principal o “comércio varejista de mercadorias em geral”, com predominância em produtos alimentícios – Hipermercados”, além da atividade secundária de carga e descarga. Verificou-se que o estabelecimento se caracteriza como uma das Centrais de Distribuição da CBD e nessa condição, além de uma grande variedade de mercadorias nacionais, o estabelecimento também distribui produtos de procedência estrangeira para outros estabelecimentos das empresas do grupo.

3. O levantamento efetuado pela fiscalização e confirmado pela fiscalizada, constatou que no período examinado, o estabelecimento autuado deu saída a 165 produtos importados distintos e também promoveu a saída de produtos de procedência estrangeira e sujeitos à alíquota positiva do imposto importados por outras filiais da CBD. Constatou-se que a contribuinte não realiza vendas diretas a consumidor final (varejo), sendo que as mercadorias por ela importadas são, em sua totalidade, posteriormente transferidas para os demais estabelecimentos da mesma empresa para revenda no mercado interno (estabelecimentos varejistas ou outros centros de distribuição).

4. Diante dos fatos examinados, concluiu a fiscalização pela equiparação a industrial do estabelecimento filial, CNPJ 47.508.411/2265-53, ao promover a saída de seu estabelecimento de produtos anteriormente por ela importados, por

força do artigo 9º, Inciso I, do Decreto nº 7.212/2010. Da mesma forma, o estabelecimento também foi equiparado a industrial, por força do artigo 9º, Inciso III, do Decreto nº 7.212/2010, em relação às mercadorias importadas que recebe dos outros centros de distribuição, e promove posteriormente a saída.

5. No caso das remessas em transferência realizadas pela fiscalizada para os estabelecimentos exclusivamente varejistas vinculados, estes não se equiparam a industrial e, portanto, não são contribuintes do IPI (inciso III, art. 9º, Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010). Para estes casos, a fiscalização concluiu que as operações de saída do estabelecimento fiscalizado de produtos importados com destino às filiais varejistas da CBD, estão sujeitas ao valor tributável mínimo, conforme dispõe o artigo 195, Inciso II, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

6. Já para o caso das remessas em transferência que foram realizadas diretamente para outros centros de distribuição, estes também são considerados equiparados a industrial, e, portanto, contribuintes do IPI, por promover posteriormente a saída de seu estabelecimento de produtos anteriormente importados pelo estabelecimento CNPJ: 47.508.411/2265-53, da mesma empresa, por força do artigo 9º, Inciso III, do Decreto nº 7.212/2010. Para estes casos, uma vez que os destinatários das mercadorias importadas também são equiparados a industrial, não se aplica o instituto do “valor tributável mínimo”, prescrito no artigo 195, Inciso II, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Sendo assim, a base de cálculo para fins de incidência do IPI para as operações em comento é aquela que tem como base o valor da nota fiscal de saída do estabelecimento fiscalizado.

7. No tópico relativo à infração apurada, a fiscalização informa que na ação fiscal foram utilizados os arquivos digitais da EFD ICMS IPI, as notas fiscais eletrônicas, além de outras informações obtidas no SPED ou exigidas da fiscalizada. Os indícios de irregularidades foram verificados diante da incompatibilidade entre o IPI vinculado às importações e o IPI destacado nos documentos fiscais relativos à saída dos produtos importados do estabelecimento da contribuinte. Constatou-se que não houve destaque do IPI (tanto nas saídas para os centros de distribuição quanto para as filiais varejistas) e que a fiscalizada não realizou a escrita fiscal relacionada ao IPI no período examinado (janeiro a dezembro/2020).

8. Acrescenta a fiscalização que a contribuinte foi intimada a informar sobre a existência de ação judicial que amparasse o procedimento adotado no período (de não destacar e escriturar o IPI). Em resposta, a fiscalizada informou que não possuía ação judicial, mas que no citado período não havia realizado os destaques do imposto pois aguardava a decisão final do Supremo Tribunal Federal - STF sobre o tema para ajustar os seus procedimentos.

9. Com o julgamento pelo STF, em sede de repercussão geral (Tema 906) que concluiu pela constitucionalidade da incidência do IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do importador (fatos geradores distintos e cumulativos), a fiscalizada informou que os débitos de IPI do período

compreendido entre 01/2020 e 08/2020 foram regularizados mediante adesão à Autorregularização Incentivada nos termos da Lei nº 14.470/2023 regulamentada pela IN RFB nº 2168/2023, e os débitos do período compreendido entre 09/2020 e 12/2020 foram regularizados mediante denúncia espontânea, apurando e recolhendo o IPI devido nas operações de revenda de produtos importados, porém, sem alterar a sua escrituração fiscal, não realizando novo envio de arquivos SPED para os citados períodos.

10. A contribuinte, em resposta ao TIF (3) apresentou o discriminativo de débitos e formas de quitação da autorregularização incentivada, e-processo nº 19613-724.301/2024-28, onde constam os débitos apurados para a filial CNPJ: 47.508.411/2265-53 no período de 01/2020 a 08/2020. Também encaminhou planilhas com a memória de cálculo de apuração dos débitos de autorregularização incentivada e de denúncia espontânea (período de 09 a 12/2020), além das notas fiscais de entrada que embasaram os créditos e as notas de saída que embasaram os débitos do IPI nos respectivos períodos de apuração.

11. De posse das planilhas enviadas pela fiscalizada foi possível complementar a escrita fiscal do estabelecimento para o período faltante (01/2020 a 12/2020), e confrontá-la com os dados disponíveis no Sped, baseados nas notas fiscais eletrônicas de entrada e saída das mercadorias importadas, seja importação direta pelo próprio estabelecimento, seja as recebidas em transferência e que haviam sido importadas anteriormente por outros centros de distribuição vinculados. A fiscalização informa que consolidou em uma única planilha as informações prestadas pela fiscalizada, a fim de possibilitar o cruzamento de dados. Também informa que utilizou como base para as apurações, as Declarações de Importação – DI efetuadas pela fiscalizada no ano de 2020, permitindo com isto que se limitasse o escopo de mercadorias sujeitas à tributação do IPI através da extração dos códigos das mercadorias importadas.

12. Informa a fiscalização que tais códigos, tanto de entrada como de saída das mercadorias, juntamente com o código GTIN, foram também encaminhados pela fiscalizada em resposta ao item 3 do TIF (01) e posteriormente retificados em resposta ao item 1 do TIF (03). Utilizando-se da relação de CNPJ das filiais apresentada pela fiscalizada, em resposta ao item 8 do TIF (01), foi possível dividir as transferências e os valores de débito do IPI apurados nas saídas que se referiam a varejistas e a centros de distribuição e assim, apurou-se o valor de IPI recolhido para cada tipo de saída nos meses correspondentes, possibilitando-se que tal valor fosse somado nas apurações finais da fiscalização aos valores efetivamente destacados nas notas fiscais eletrônicas.

13. A fiscalização destaca que, no presente procedimento de fiscalização, tratou-se da tributação das operações de saída dos produtos importados pela fiscalizada destinados a filiais diretamente vinculadas, sejam centros de distribuição ou exclusivamente varejistas.

14. No caso das remessas efetuadas para centros de distribuição, as posteriores operações de saída dos centros de distribuição para outros estabelecimentos vinculados a CBD (varejistas ou outros centros de distribuição), a fiscalização informou que seriam tratadas em outros procedimentos de fiscalização, em consideração ao princípio da autonomia tributária dos estabelecimentos, relacionada ao Imposto sobre Produtos Industrializados, consignado no artigo 609, Inciso IV, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

15. A fiscalização assim concluiu sobre as análises efetuadas, referentes ao cálculo do Valor Tributável Mínimo e da quantificação do IPI não destacado:

Das análises realizadas pela fiscalização se pode constatar que, de forma geral, os valores dos créditos e dos débitos considerados na apuração realizada pela fiscalizada, tanto para a autorregularização incentivada, quanto para a denúncia espontânea, são compatíveis com as importações realizadas pelo estabelecimento e com as saídas destas mercadorias importadas para as demais filiais da CBD (varejistas ou outros CD). Porém, constatou-se que nas transferências realizadas para as filiais varejistas, não foi observado o valor tributável mínimo. (negritei)

Conforme visto, as operações de saída do estabelecimento fiscalizado de produtos importados com destino às filiais varejistas da CBD, estão sujeitas ao valor tributável mínimo, conforme dispõe o artigo 195, Inciso II, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Desta forma, no subtópico seguinte, será demonstrada a apuração do Valor Tributável Mínimo efetuada pela fiscalização. Antes, porém, transcreveremos os dispositivos do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 que guardam relação direta com as infrações que serão doravante abordadas:

(...)

5.1 – DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

Para as operações tributáveis pelo IPI, cujos destinatários foram filiais varejistas da CBD, a fiscalizada é equiparada a industrial por força do artigo 9º, Inciso I (nos casos de mercadorias de importação própria), e do artigo 9º, Inciso III (nos casos de mercadorias importadas recebidas de outros centros de distribuição), ambos do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

As operações de saída do estabelecimento fiscalizado de produtos importados com destino às filiais varejistas da CBD, estão sujeitas ao valor tributável mínimo, conforme dispõe o artigo 195, Inciso II, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Para determinar o VTM deve ser aplicado um dos critérios previstos no artigo 195, inciso I ou II, combinado com o determinado no art. 196, caput, e Parágrafo único, inciso I do mesmo, todos do RIPI/2010.

Assim, nestas operações o valor tributável mínimo não poderá ser inferior a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, mas também não

poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente e, inexistindo este último, no caso de produto importado, ao valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal.

O critério a ser utilizado é o que resultar em valor tributável maior, pois o valor previsto no inciso II não pode ser inferior ao referido no inciso I, ambos do artigo 195 do RIPI/2010.

Em obediência à regra inscrita no artigo 196, caput, do RIPI/2010, para apuração do valor tributável mínimo deverá ser considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Sendo assim, de posse da classificação das filiais fornecidas pela fiscalizada (varejistas ou centros de distribuição), em resposta ao TIPF (01), realizou-se um filtro das Notas Fiscais de todas as operações de saída em transferência das mercadorias importadas pelo estabelecimento da fiscalizada que tiveram como destino outros estabelecimentos que operam na condição de estabelecimento comercial varejista, nos moldes do que estabelece o artigo 14, inciso II do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

A planilha foi apresentada à fiscalizada no TIF (04), tendo sido solicitado em seu item 1 o preenchimento da coluna Média Ponderada das Vendas a Consumidor, indicando a média ponderada dos preços de cada produto praticada na venda a varejo, em vigor no mês precedente ao da saída dos produtos do estabelecimento da fiscalizada, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele, conforme dispõe o artigo 196 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, para fins de aplicação do disposto no artigo 195, Inciso II, também do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

A fiscalizada apresentou planilha com as informações conforme solicitado, permitindo a apuração final dos valores relativos ao VTM para as mercadorias transferidas e períodos contemplados, conforme se verá no tópico seguinte.

6 – DA QUANTIFICAÇÃO DO IPI NÃO DESTACADO Para a elaboração da planilha “Apuração VTM” a fiscalização utilizou-se das informações prestadas pela fiscalizada (coluna “Média Ponderada das Vendas a Consumidor”), necessárias a correta aplicação dos artigos 195, Inciso II e 196 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, possibilitando-se o levantamento do valor tributável mínimo aplicável às operações contidas na planilha.

No estrito cumprimento do que prevê a legislação de regência do IPI, o valor tributável mínimo (coluna “VTM”) foi apurado pelo levantamento do maior valor entre os seguintes:

(...)

Na sequência, a base de cálculo referente a cada item de produto (coluna “Nova Base de Cálculo”) foi apurada a partir da multiplicação da respectiva quantidade (coluna “Quantidade na Unidade Estatística”) pelo valor tributável mínimo (coluna “VTM”).

A partir da nova base de cálculo, pela aplicação da alíquota do IPI constante na Tabela de Incidência do IPI – TIPI (coluna “Alíquota do IPI”), a fiscalização calculou os valores de IPI que se encontram consignados na coluna “Novo Valor do IPI” da mesma planilha.

A coluna “Diferença IPI” corresponde à diferença entre o valor calculado pela fiscalização (coluna “Novo Valor IPI”) e o valor do IPI já destacado nos documentos fiscais pela fiscalizada (coluna “IPI Valor do Tributo Recalculado”).

Importante ressaltar que foram considerados como valores recolhidos de IPI por parte da fiscalizada, além dos efetivamente destacados nas notas fiscais eletrônicas, os resultantes da autorregularização incentivada e da denúncia espontânea apresentados para os meses de 01/2020 a 12/2020, conforme a seguinte metodologia:

(...)

A tabela abaixo contém os novos valores mensais de IPI calculados (coluna “Novo Valor IPI”), os valores já recolhidos pela fiscalizada (coluna “IPI Valor do Tributo Recalculado”), e os valores consolidados que deixaram de ser destacados nas notas fiscais de saída (coluna “Diferença IPI”) devido a não observação do Valor Tributável Mínimo, conforme descrito no presente item:

19. Cientificada do lançamento em 09/09/2024, a contribuinte apresentou impugnação em 08/10/2024, de onde se destacam os seguintes argumentos:

- a) A impugnante afirma que a legislação que institui e fundamenta a exigência do IPI é bastante antiga (Lei nº 4.502/64), que só veio a ser modificada em 2021, após o julgamento pelo STF, em repercussão geral (Tema 906).
- b) A despeito de se tratar de legislação aprovada há mais de cinquenta anos, durante muitas décadas a jurisprudência considerava que não havia incidência do IPI nas operações de saída dos estabelecimentos importadores. Cita diversas decisões do STJ, destacando que em apreciação de Embargos de divergência nos Recursos Especiais nº 1.411.749/PR, nº 1.384.179/SC, nº 1.393.102/SC e nº 1.400.759/RS, chegou a uniformizar o entendimento de que na revenda de produto importado não há a incidência de IPI quando não ocorre qualquer processo de industrialização no mercado interno. Também destaca que no mesmo sentido, os Tribunais Regionais Federais proferiam acórdãos alinhando-se ao posicionamento até então adotado pelo STJ.
- c) O entendimento que chegou a ser firmado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de Embargos de Divergência, somente foi alterado em acórdão publicado em dezembro de 2015, quando ocorrido o julgamento do REsp

1.403.532/SC, em recurso repetitivo. Logo após, no entanto, foi reconhecida a repercussão geral da matéria, pelo Supremo Tribunal Federal, mantendo-se a controvérsia sobre a incidência do IPI nas operações objeto da autuação, até a manifestação definitiva deste Tribunal no RE nº 946.648/SC (Tema 906), transitado em julgado em 2021, por apertada maioria de votos.

d) A impugnante alega que a não incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados para consumidores finais permaneceu sem questionamento por parte do Fisco e, sem que houvesse qualquer mudança na legislação, somente passou a ser controvertida (em razão de nova interpretação sobre a mesma legislação), em 2021, com o trânsito em julgado da decisão do STF. Afirma que existindo uma dúvida razoável sobre a matéria, o seu procedimento de aguardar a definição da Corte Suprema era pertinente e estava fundamentado. O Regulamento do IPI só foi modificado após o julgamento do STF, com a edição do Decreto nº 10.668/2021, com a alteração do conectivo “OU” pelo “E”. Em seu entendimento, a alteração evidencia que, até a fixação do entendimento pelo STF, a incidência tributária do IPI ocorreria de forma “disjuntiva”: ocorrendo a incidência no desembaraço, não ocorreria na saída do estabelecimento equiparado. Após a alteração do conectivo lógico, a incidência passou a ocorrer de modo conjuntivo, em ambas as situações: no desembaraço E na saída do estabelecimento equiparado.

e) Ressalta que a alteração da norma não pode ter efeitos retroativos, especialmente em relação a normas que instituem ou aumentem tributos, na forma estabelecida pelo art. 150, III, “a” da Constituição e art. 105, do CTN.

f) A RFB pretende aplicar retroativamente nova interpretação da legislação que regula o IPI, sem que tivesse ocorrido qualquer mudança legislativa (antes de 04/2021), em ofensa ao princípio da irretroatividade da norma (art. 100 e 146 do CTN) e, em relação à aplicação de penalidade, contraria o disposto no art. 76 da Lei nº 4.502/64.

g) Alega que os Doc_Comprobatórios01 mostram que a RFB passou a exigir IPI na revenda de mercadorias importadas (ao menos nas atividades de comércio varejista de alimentos), a partir de 2010 e mesmo após esse período, observa-se que as autuações eram pontuais e em valores insignificantes perto do volume de importações realizados sabidamente pelo setor comercial varejista.

h) Passa a impugnante a desenvolver raciocínio de que a ausência de autuações decorria de entendimento da RFB de que não cabia IPI na revenda de mercadorias importadas, caracterizando-se a prática reiterada da Administração Tributária. Assim, com o novo entendimento da RFB que passou a considerar uma nova hipótese de incidência do IPI, entende que houve uma alteração da prática reiterada e que mesmo considerando que possa haver mudança interpretativa por parte da RFB, não se pode admitir que essa alteração retroaja e seja aplicada aos contribuinte com exigência do principal, multa e juros. Cita decisões judiciais para amparar sua defesa e destaca que a sua conduta estava em conformidade

com o direito à época dos fatos e que em razão do disposto no art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, não se pode desprezar a orientação geral acerca do tema na época da ocorrência do fato gerador, o que só foi alterado em 2021, pelo Decreto nº 10.668/2021.

i) Sobre a apuração da base de cálculo do IPI considerando o VTM, em relação às operações realizadas com os estabelecimentos exclusivamente varejistas, alega que não tem razão a autoridade autuante, uma vez que o CTN expressamente prevê a necessidade de atribuição da base de cálculo do IPI pelo valor da operação.

j) A impugnante afirma que a base de cálculo deverá guardar estreita relação de pertinência com os parâmetros constitucionais e com a hipótese de incidência, ou seja, não pode o legislador infraconstitucional, em nenhuma circunstância, eleger base de cálculo estranha à hipótese de incidência do tributo. A CF/88 não delimitou de forma expressa, qual deveria ser a base de cálculo do IPI e o art. 146, III, “a” delegou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria tributária, inclusive e especialmente sobre a base de cálculo dos impostos, que foi fixada pelo art. 47 do CTN como o “valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria” e na sua falta, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente.

k) Defende que a regra geral é no sentido de que o valor da base de cálculo do IPI deverá corresponder ao valor resultante do ajuste consensual entre vendedor e comprador, através do contrato de compra e venda ou similar, ou seja, o valor da operação. E acrescenta que:

53. Diz-se regra geral, porquanto em virtude da autonomia dos estabelecimentos prevista no art. 51, parágrafo único, do CTN, já referido, norteador da tributação pelo IPI, é possível dizer que, na medida em que cada estabelecimento é considerado um contribuinte autônomo, e considerando que a saída dos produtos implica ocorrência do fato gerador, deve-se considerar como “valor de operação” o valor atribuído ao produto no estabelecimento remetente, em operações de transferência, entre outras.

54. O “valor da operação” deve corresponder àquele contido nos registros contábeis e fiscais do estabelecimento, adicionado dos custos e despesas inerentes à própria operação.

55. Tendo em vista que “inexiste valor” nas saídas entre estabelecimentos filiais, porquanto não há contraprestação fixada entre as partes, o CTN prevê claramente que nestes casos de ausência do valor da operação de saída da mercadoria, então, de maneira subsidiária, deveria se considerar o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista do remetente.

56. Assim, constata-se que o CTN prevê claramente duas possíveis bases de cálculo para tributação pelo IPI, quais sejam: (i) o valor da operação de saída da

mercadoria ou (ii) o preço corrente no mercado atacadista do remetente, inexistindo margem para que seja estabelecida outra base de cálculo.

57. A determinação do art. 47, inciso II, alínea “b”, do CTN, regra de aplicação subsidiária, decorre, portanto, do fato de que o IPI deverá incidir sobre a circulação jurídica inicial realizada por estabelecimento industrial, importador ou estabelecimento equiparado.

58. Em outras palavras, uma vez erigida a base de cálculo do IPI pela Lei Complementar, à Lei Ordinária que o instituiu e ao Decreto que o regulamentou caberia, apenas, detalhar a referida base de cálculo, sendo-lhes vedado alterá-la.

l) Assim, considerando que o CTN, na condição de Lei Complementar, definiu que a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída dos produtos, nenhum outro elemento, alheio a esta operação, poderá ser incluído pelo legislador ordinário, sob pena de usurpação de competência.

m) Seguindo essa lógica, a Lei nº 4.502/1964 e o Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI), normas hierarquicamente inferiores à Lei Complementar prevista no art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88, não podem alterar a base de cálculo do IPI, atribuindo-lhe grandezas diversas daquela prevista no CTN. Com efeito, o emprego de Lei Ordinária ou de Decreto para legislar acerca da definição da base de cálculo do imposto demonstra-se claramente ilegítimo, pois viola os limites da competência legislativa atribuída a estes instrumentos normativos, por força constitucional.

n) A Lei nº 4.502/1964 e Decreto nº 7.212.2010 utilizam o termo “valor tributável mínimo” (VTM) para (re) definir a essência do aspecto quantitativo do IPI, ou seja, a sua base de cálculo, sobre a qual será apurado o montante devido do imposto nas operações realizadas pelo contribuinte. Acrescenta que as definições dos art. 195 e 196 do Decreto nº 7.212/2010 sobre a utilização do percentual de 90% do valor das vendas ao consumidor se deu com base em mera presunção do legislador ordinário, sem qualquer respaldo na Lei Complementar a qual deve obediência (CTN).

o) Desta forma, para a correta apuração do IPI devido, o lançamento fiscal deveria ter se aproveitado do valor da operação de que decorreu a saída da mercadoria entre o estabelecimento autuado e o varejista do grupo GPA. Caso a Autoridade Autuante entendesse pela inexistência de valor da operação nessas transferências, deveria ter utilizado o preço corrente da mercadoria, ou similar, no mercado atacadista da praça do remetente, conforme determinação expressa do CTN. Cita diversas decisões judiciais para demonstrar que os Tribunais Superiores possuem solidificado entendimento no sentido de não ser possível a Lei Ordinária afrontar o disposto na Lei Complementar, no caso, o art. 47 do CTN, tal como ocorreu em relação à Lei nº 9.532/1997 que incluiu na Lei nº 4.502/64 a regra relativa às operações para estabelecimentos varejistas. Por fim, alega que como o critério utilizado na eleição da base de cálculo diverge do CTN, principalmente quando a Administração tinha acesso ao valor da operação (fls.

1759), deve ser tornado insubsistente o lançamento fiscal na transferência de mercadorias para estabelecimentos varejistas.

p) Considerando que a base de cálculo do IPI é o valor da operação (ou na sua falta o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente), a impugnante alega que nenhum outro elemento, alheio a esta operação, poderá ser incluído pelo legislador ordinário. Tem-se, assim, que tal como no caso dos descontos incondicionais e do frete realizado por estabelecimento coligado, a inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI é nitidamente estranha ao conteúdo do CTN. Ou seja, a definição de “valor da operação” não admitiria a sua extensão de modo a justificar a inclusão dos tributos que embora nela repercutam, como é o caso do ICMS, são repassados aos cofres públicos por força de obrigação legal, razão pela qual, pede o cancelamento do auto de infração, ainda que parcialmente, a fim de excluir da base de cálculo o montante de ICMS nela incluída.

q) Sobre a equiparação a industrial por força do art. 9º, III do RIPI/2010 (nos casos de mercadorias importadas recebidas de outros centros de distribuição), alega que houve equívoco no entendimento fiscal, uma vez que nas operações de transferência de mercadorias recebidas de outros centros de distribuição não ocorre qualquer tipo de operação de compra ou venda de produtos importados, não sendo, portanto, qualificada como atacadista ou varejista. Prova disso, seria o disposto no art. 14 do RIPI/2010 que estabelece para a caracterização do estabelecimento como varejista ou atacadista se sejam realizadas operações de venda, o que evidentemente não ocorre nas operações ora em análise. Alega que a Receita Federal se manifestou, em situação semelhante, que as operações de mera transferência não se equiparam às operações de venda, como se extrai da Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 118/2008, restando evidente que nas operações de saída de mercadorias recebidas de outros centros de distribuição importadores, não ocorre a equiparação, devendo ser cancelada a autuação.

r) A fiscalização apurou o VTM para obtenção do montante supostamente devido a título de IPI nas operações de saída de mercadoria importada destinadas a estabelecimentos exclusivamente varejistas. Tal medida diverge dos critérios aplicados em autuações fiscais semelhantes da própria Impugnante, onde foram adotados critérios distintos, conforme se verifica abaixo:

a) Processo Administrativo nº 19515.720555/2011-61: na apuração da base de cálculo, a autuação considerou o preço no mercado atacadista do remetente, tendo a Receita Federal do Brasil (“RFB”) circularizado concorrentes da Impugnante (tais como Libra Comercial e Importadora Ltda., Khamnel Representações Importação e Exportação Ltda., Brascod Comercial Importação e Exportação Ltda.), apurando o valor médio de cada produto e abateu os créditos de IPI na entrada;

b) Processo Administrativo nº 16561.720147/2013-27: a Fiscalização circularizou concorrentes da Impugnante e apurou o valor médio de cada produto para apuração da correta base de cálculo;

s) Assim, a ausência de fixação de critério para apuração do IPI enseja o cancelamento da exigência, por desrespeitar o disposto no art. 146 do CTN, o qual estabelece não ser possível a realização de mudança de critério jurídico do lançamento fiscal.

t) Pede o cancelamento da multa de ofício, em razão de ter sido demonstrado que até a alteração do art. 35 do RIPI/2010 não há que se falar em incidência de IPI na revenda de mercadorias importadas e mesmo que se pudesse admitir que o IPI era devido, a multa aplicada não é razoável e nem proporcional.

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme ementa do Acórdão nº 102-006.217 – 2ª TURMA/DRJ02 que apresentou o seguinte resultado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2020 a 31/08/2020

ESTABELECIMENTO FILIAL. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. ART. 9º, INCISO III, DO RIPI/2010.

Equiparam-se a estabelecimento industrial as filiais e demais estabelecimentos que exerçam o comércio de produtos que outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica tenha importado, industrializado ou mandado industrializar; não ocorrerá essa equiparação somente se aqueles (“filiais e demais estabelecimentos”) operarem exclusivamente na venda a varejo, e desde que eles não comerciem produtos, recebidos diretamente da repartição aduaneira que os liberou, importados por outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica.

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. APLICAÇÃO.

A presença de interdependência impõe a observância do Valor Tributável Mínimo, em relação às saídas realizadas para o interdependente nos termos dos artigos 195 e 196 do RIPI/2010.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2020 a 31/08/2020

ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

1 Do mérito

1.1 Da modificação da legislação para adequação ao entendimento do STF

A Recorrente alega resumidamente que somente poderia seguir o entendimento trazido pelo tema 906 do STF após a alteração do art. 35 do RIPI/2010, editado pelo Decreto 10.668/2021, portanto no período autuado, no caso janeiro a agosto de 2020, não poderia ser cobrado o IPI nas saídas do centro de distribuição para as lojas, visto que não existia a legislação pertinente, nem tinha o trânsito em julgado da decisão do STF.

Todavia não verifico nenhuma alteração no quanto decidido pela DRJ e assim, por entender que a decisão proferida pela instância inferior seguiu o rumo correto, utilizo suas razões de decidir como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

23. Da Incidência do IPI na Saída de Produtos Importados. Modificação da Legislação. Entendimento STF – Tema 906.

A equiparação a industrial dos estabelecimentos que derem saída aos produtos que tenham importado consta no art. 9º, inciso I do RIPI/2010, cuja matriz legal é o art. 4º, inciso I da

Lei nº 4.502/64:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

O assunto foi alvo de inúmeros questionamentos jurídicos e deu margem a diversas decisões judiciais, ora em favor do Fisco, ora em seu desfavor. A questão foi pacificada com a tese oriunda do Tema 906, do STF, RE 946.648, com trânsito em julgado em 9 de fevereiro de 2021, que assim dispõe:

É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno.

A impugnante em sua defesa suscita o princípio da irretroatividade da norma tributária, por entender que a RFB pretende aplicar retroativamente nova interpretação a legislação que regula o IPI, sem que tenha havido qualquer mudança legislativa.

O entendimento da contribuinte está equivocado, pois desde a entrada em vigor da Lei nº 4.502, de 1964, a RFB aplicava o entendimento que veio a ser pacificado pelo STF (trânsito em julgado no ano de 2021). Além disso, a legislação vigente desde 1964 só poderia ser afastada no caso de existência de sentença transitada em julgado que desse provimento ao pleito da interessada, o que não ocorreu no presente caso. A interessada foi questionada sobre a existência de ação judicial e nada apresentou que pudesse amparar a ausência de destaque de IPI nas operações de saída de produtos importados, inclusive afirmando em sua resposta que não estava discutindo judicialmente a matéria em questão.

A impugnante alega ainda que o procedimento de aguardar a definição da Corte Suprema a respeito da matéria era pertinente e estava fundamentado, no mínimo, em dúvida razoável e que apenas após a decisão final do STF houve a modificação do Regulamento do IPI, fazendo-se constar que são fatos geradores do imposto o desembaraço aduaneiro E a saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Ou seja, o art. 35 do RIPI/2010 estabelecia até 04/2021 que o tributo incidia no desembaraço OU na saída do estabelecimento equiparado a industrial, o que só foi alterado com a edição do Decreto nº 10.668/2021.

Pois bem, a retirada da conjunção “ou” da redação do art. 35 do RIPI/2010, que foi substituída por “e”, conforme a redação dada pelo Decreto nº 10.668, de 2021, não trouxe alteração do fato gerador do IPI, que já estava previsto no art. 46 do CTN, e trazia como hipótese de incidência do IPI tanto o desembaraço aduaneiro de mercadorias de procedência estrangeira, quanto a saída dos estabelecimentos industriais ou a ele equiparados. A equiparação dos estabelecimentos importadores a industrial nas operações em que derem saída aos produtos importados está prevista no art. 9º, I do RIPI que tem fundamento na Lei nº 4.502, de 1964, portanto, décadas anteriores ao julgamento definitivo do tema pelo STF.

Além disso, o entendimento manifestado pelos Tribunais Superiores, por meio das sistemáticas do recurso repetitivo e da repercussão geral (os quais vinculam o julgador administrativo), são suficientes para o deslinde desta discussão, afastando as alegações da impugnante de violação a preceitos constitucionais, pois como visto, não houve a alegada mudança de entendimento da RFB ao longo do tempo, tampouco se fez necessária a alteração normativa para sustentar a exigência do IPI nas saídas de produtos importados dos estabelecimentos equiparados a industrial.

A discussão do período de cobrança existe em caso de haver decisão transitada em julgado favorável ao contribuinte fato não verificado no presente processo, portanto não existindo nenhuma possibilidade de cancelamento do auto de infração com base nessa discussão.

Incluo nesse item a discussão trazida pela Recorrente de que houve uma mudança da prática por parte da RFB em relação a incidência do IPI como nos casos semelhantes ao presente processo, reforçando que essa mudança somente poderia ocorrer após a alteração legislativa.

Porém não concordo com o quanto alegado pela Recorrente, visto que alterações de entendimentos podem ocorrer mesmo sem a alteração legislativa, visto que conforme a própria Recorrente trouxe em suas peças de defesa, houve diversas discussões sobre o tema no decorrer dos anos, demonstrando que essa discussão permaneceu no judiciário até o deslinde da decisão pelo STF através do Tema 906, não verificando nenhuma alteração com base nessa alegação da Recorrente.

1.2 Da violação ao art. 142 do CTN

A Recorrente traz a discussão o mesmo argumento trazido na Manifestação de Inconformidade, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tal argumentação.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância inferior seguiu o rumo correto, utilizo suas razões de decidir como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

25. Da Violação ao art. 142 do CTN. Da Apuração da Base de Cálculo. Valor Tributável Mínimo.

A impugnante defende que o CTN expressamente prevê a necessidade de atribuição da base de cálculo do IPI pelo valor da operação. Assim, a fiscalização teria incorrido em erro ao determinar o Valor Tributável Mínimo a partir do maior valor entre 90% (noventa por cento) do preço de venda aos consumidores e o valor unitário do produto indicado nas Notas Fiscais.

É certo que a regra geral de determinação do “valor tributável” consta no art. 190 do RIPI/2010, sendo que na saída de produtos do estabelecimento equiparado a industrial este será o correspondente ao “valor total da operação” (inciso I, “b”):

Valor Tributável

Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea “b”); e

b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou

(...)

Verifica-se que identificadas situações específicas para apuração do valor tributável do IPI, o Regulamento previu a apuração, segundo as regras definidas, tais como industrialização por encomenda (art. 191) e locação ou arrendamento mercantil (art. 192).

Já os arts. 195 e 196 vêm estabelecer um “Valor Tributável Mínimo” a ser observado pela autoridade tributária, em operações entre estabelecimentos que mantenham relação de interdependência. Veja-se a redação dos dispositivos legais que interessam ao caso:

Valor Tributável Mínimo

Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5ª);

II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso II, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso III);

(...)

§ 1 No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento comercial varejista vender o produto por preço superior ao que haja servido à determinação do valor tributável, será este reajustado com base no preço real de venda, o qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao remetente, até o último dia do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, para efeito de lançamento e recolhimento do imposto sobre a diferença verificada.

(...)

Art. 196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195 , será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo

do produto, inclusive a margem de lucro normal; e II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

O art. 195 do RIPI/2010 determina expressamente como deve ser apurado o Valor Tributável Mínimo. Observe-se que os incisos da norma acima descrita tratam de situações diversas. O inciso I constitui norma aberta, genérica, que abrange as transferências em geral, inclusive para interdependentes. Já o inciso II (aplicado ao caso) trata de hipótese específica focada nas transferências para estabelecimentos exclusivamente varejistas e da mesma empresa.

O sujeito passivo se opõe à adoção da base de cálculo prescrita pela legislação tributária para a hipótese em apreço, por entender que esta deveria corresponder ao valor resultante do ajuste consensual entre vendedor e comprador, equivalente ao valor da operação.

Afirma que inexistindo valor nas saídas de filiais, o CTN prevê claramente que nestes casos de ausência do valor da operação, de maneira subsidiária, deveria ser considerado o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da remetente.

Ocorre que a redação conferida aos dispositivos normativos em discussão (arts. 195 e 196 do RIPI/2010) objetiva estabelecer parâmetros para identificação da base de cálculo do IPI nas operações envolvendo estabelecimentos do próprio remetente ou empresas com as quais mantenha relação de interdependência, com o fito de afastar a possibilidade da formação da base de cálculo do imposto por valores que discrepem, consideravelmente, do valor de mercado e do valor da operação, visando à garantia de que o IPI, em tal circunstância, venha a incidir sobre uma base de cálculo cuja dimensão econômica resguarde o valor do mercado, evitando-se o artificialismo de sua fixação, facilmente operável entre estabelecimentos da mesma empresa ou entre empresas interdependentes.

A equiparação em apreço e a fixação de base de cálculo decorrente da apuração de um Valor tributável Mínimo destinam-se a reprimir ou mesmo corrigir o rebaixamento artificial de preços de mercado, razão pela qual a possibilidade de criação de um simples “centro de distribuição” não remove a incidência dos dispositivos normativos, voltados que são à incidência do IPI sobre o real valor de mercado.

Como foi constatado que o estabelecimento autuado efetuou transferências de produtos importados (direta ou indiretamente) para estabelecimentos exclusivamente varejistas, correta a determinação do VTM, prevista no inciso II do art. 195 do RIPI/2010. Acresça-se, ainda, que as previsões constantes dos incisos I e II do art. 195 do RIPI/2010 não guardam qualquer relação de preferência ou

ordem entre si, tratando-se, em concreto, do estabelecimento de Valor Tributável Mínimo para hipóteses diversas e autônomas.

Determina o inciso I do art. 195 do RIPI/2010 que o valor tributável não poderá ser inferior “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”, enquanto no inciso II do art. 195 do RIPI/2010 prescreve que o valor tributável não poderá ser inferior “a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo”.

Conclui-se que, nas remessas para estabelecimento de firma com a qual o remetente mantenha relação de interdependência, o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, não se cogitando, no caso, se o destinatário é estabelecimento atacadista ou varejista (art. 195, I). Quando o produto for remetido a estabelecimento varejista da mesma firma, o valor tributável não poderá ser inferior a 90% do preço de venda efetuada pelo destinatário a consumidor nem ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente (art. 195, I e II). No último caso, inclusive, quando o estabelecimento varejista vender o produto por preço superior ao que tenha servido à determinação do valor tributável, deverá reajustar esse valor com base no preço real de venda, o qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao remetente, até o último dia do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, para efeito de destaque e recolhimento do imposto sobre a diferença verificada (§ 1º do art. 195).

Desta feita, a incidência do inciso II do art. 195 não decorre da impossibilidade de apuração do valor tributável previsto no inciso I do mesmo artigo, resultando notoriamente escorregiosos o procedimento e a tipificação normativa eleitos pela autoridade fiscal.

Alega o sujeito passivo, ainda, que há ilegalidade e inconstitucionalidade nas previsões normativas que disciplinam sua equiparação a estabelecimento industrial e que tratam do valor tributável, por afronta ao art. 146, III, “a”, da CF e ao art. 47, II, do CTN, ante a invasão de competência reservada à lei complementar.

Tem-se, contudo, que a autoridade administrativa se encontra totalmente vinculada aos ditames legais (artigo 116, III, da Lei n.º 8.112/1990), não lhe sendo dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia dos preceitos normativos considerados, pelo sujeito passivo, mesmo que indiretamente, como inconstitucionais e/ou ilegais.

Com efeito, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a autoridade fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária.

Ou seja, uma vez positivado o modelo normativo, impõe-se à autoridade tributária aplicá-la, uma vez que o lançamento é atividade vinculada, não competindo à autoridade administrativa apreciar questões que importem, direta ou indiretamente, arguições de constitucionalidade ou legalidade do texto normativo.

Não por outra razão, o tema foi objeto da Súmula CARF nº 2, como segue:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” E o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF) prescreve de forma explícita:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.” (grifou-se) (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Cumprido ressaltar que o ponto principal não é a interdependência e sim que o artigo 195, II, deixa claro que em situações que a transferência for para destinatário que opere exclusivamente na venda a varejo, situação exata com a em discussão, na qual a mercadoria saiu do centro de distribuição e foi para as lojas varejistas da Recorrente.

Portanto não verifico nenhuma alteração em relação ao tema.

1.3 Das operações entre centros de distribuição

A Recorrente traz a discussão o mesmo argumento trazido na Manifestação de Inconformidade, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tal argumentação.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância inferior seguiu o rumo correto, utilizo suas razões de decidir como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

26. Das Transferências de Mercadorias Adquiridas de Outro Centro de Distribuição

A impugnante contesta a equiparação a industrial nos casos de mercadorias importadas recebidas de outros centros de distribuição, alegando que nessas operações não ocorre compra ou venda de produtos importados, a fim de caracterizar o estabelecimento como varejista ou atacadista, conforme dispõe o art. 14 do RIPI/2010. Como foi relatado, a presente autuação decorre da equiparação a industrial em que a autuada, filial de CNPJ nº 47.508.411/2265-53, deu saída a produtos importados com destino às filiais varejistas da CDB. As operações tributáveis pelo IPI se referem tanto à saída de mercadorias de importação própria (art. 9º, I, do RIPI/2010) quanto à saída de mercadorias importadas recebidas de outros centros de distribuição (art. 9º, III, do RIPI/2010).

Os referidos dispositivos legais assim prescrevem:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

II - os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);

Dos incisos acima transcritos é possível extrair uma regra geral para incidência do IPI: são equiparados a industrial, na cadeia de importação de produtos industrializados, todas as filiais e estabelecimentos comerciais de uma mesma pessoa jurídica, salvo os varejistas.

O inciso III contempla, ainda, hipótese de equiparação aplicável à cadeia de produção nacional. São equiparados a industrial as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma. Parece claro, que o objetivo da norma é evitar a quebra da cadeia do IPI ou a manipulação da base tributável por algum artifício criado pela empresa importadora ou industrial sempre que outros estabelecimentos da mesma firma forem os responsáveis pela circulação do produto.

No caso concreto, a fiscalização verificou se a impugnante efetuava vendas diretas a consumidor final (varejo) e se a importação acontecia de forma direta ou indireta (por meio dos centros de distribuição ou de outras filiais da CBD), a fim caracterizar a equiparação do estabelecimento a industrial, em um dos incisos do art. 9º do RIPI/2010, ou ainda, identificar se cabia a aplicação da ressalva prevista no inciso III do art. 9º do RIPI/2010 (o que não autorizaria a equiparação). No TVF consta a conclusão da fiscalização (fls. 17 do e-processo):

Quando da análise fiscal, restou constatado que a fiscalizada não realiza vendas diretas a consumidor final (varejo), sendo que as mercadorias por ela importadas são, em sua totalidade, posteriormente transferidas para os demais estabelecimentos da mesma empresa para revenda no mercado interno (estabelecimentos varejistas ou outros centros de distribuição).

Conforme visto, conclui-se então que a fiscalizada, CNPJ: 47.508.411/226553, é considerada equiparada a industrial por promover a saída de seu

estabelecimento de produtos anteriormente por ela importados, por força do artigo 9º, Inciso I, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Da mesma forma, o estabelecimento ora fiscalizado também se equipara a industrial por força do artigo 9º, Inciso III, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, em relação as

mercadorias importadas que recebe dos outros centros de distribuição, e promove posteriormente a saída.

No caso das remessas em transferência realizadas pela fiscalizada para os estabelecimentos exclusivamente varejistas vinculados, estes não se equiparam a industrial e, portanto, não são contribuintes do IPI (inciso III, art. 9º, Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010).

Para estes casos, as operações de saída do estabelecimento fiscalizado de produtos importados com destino às filiais varejistas da CBD, estão sujeitas ao valor tributável mínimo, conforme dispõe o artigo 195, Inciso II, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Já para o caso das remessas em transferência que foram realizadas diretamente para outros centros de distribuição, estes também são considerados equiparados a industrial, e, portanto, contribuintes do IPI, por promover posteriormente a saída de seu estabelecimento de produtos anteriormente importados pelo estabelecimento CNPJ: 47.508.411/2265-53, da mesma empresa, por força do artigo 9º, Inciso III, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Para estes casos, uma vez que os destinatários das mercadorias importadas também são equiparados a industrial, não se aplica o instituto do “valor tributável mínimo”, prescrito no artigo 195, Inciso II, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Sendo assim, a base de cálculo para fins de incidência do IPI para as operações em comento é aquela que tem como base o valor da nota fiscal de saída do estabelecimento fiscalizado.

Após a classificação apresentada pela fiscalizada entre os seus estabelecimentos (centros de distribuição e varejistas), com base nos cerca de R\$ 273 milhões de saídas registradas nas notas fiscais eletrônicas do estabelecimento fiscalizado, referente aos valores das mercadorias anteriormente importadas, a fiscalização constatou que:

I- Cerca de R\$ 130 milhões, ou seja, 47,6% do valor total das saídas, foi transferido para outros estabelecimentos classificados como exclusivamente varejistas, por definição do inciso II, artigo 14 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, vinculados a matriz da fiscalizada;

II- Cerca de R\$ 143 milhões, ou seja, 52,4% do valor total das saídas, foi transferido para outros estabelecimentos classificados como centros de distribuição, vinculados a matriz da fiscalizada.

Portanto, a equiparação a industrial efetuada com base no art. 9º, III do RIPI também ocorre no caso de saída de mercadorias importadas por outros centros de distribuição (importação indireta), que foram transferidas para as filiais varejistas (estas sim, que irão comercializar os produtos importados que ingressaram mediante transferência no estabelecimento filial, CNPJ nº 47.508.411/2265-53).

A saída para as filiais varejistas ocorreu para que as mercadorias importadas fossem comercializadas no mercado interno, pois como foi visto, a impugnante não atuava na comercialização de mercadorias diretamente ao consumidor, operando apenas como “centro de distribuição” das mercadorias importadas diretamente por ela ou recebidas de outros centros de distribuição.

Isso é importante observar, pois a ressalva feita no inciso III do art. 9º do RIPI/2010, refere-se a estabelecimentos que operem exclusivamente na venda a varejo e não se enquadrem no inciso II do art. 9º, ou seja, referida regra não se vale do conceito de “estabelecimento comercial varejista”, constante do inciso II do art. 14 do RIPI/2010. Esse entendimento está expresso na Solução de Consulta nº 30 - COSIT, de 03/02/2023, como se verifica nos trechos abaixo destacados:

(...)

20.1. Uma vez afastado esse conceito, tem-se que estabelecimentos que comerciem produtos importados por outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica somente deixarão de ser equiparados a industrial se as suas vendas forem integralmente efetuadas a consumidor final, e desde que não recebam esses produtos diretamente da repartição aduaneira. (grifei)

21. Assim, se o “novo estabelecimento filial” da pessoa jurídica consulente praticar, “de forma eventual operações de venda no mercado atacadista, permanecendo como preponderante as vendas realizadas no varejo”, ele revestirá a condição de estabelecimento equiparado a industrial ao exercer o comércio de “mercadorias que são importadas e remetidas em transferência por outro estabelecimento da mesma empresa”. Ao efetuar vendas por atacado, ainda que esporadicamente, o estabelecimento não se enquadrará, por óbvio, como exclusivamente varejista – e estará incluído entre aqueles obrigados ao pagamento do imposto e sujeitos às normas estabelecidas pela legislação de regência do IPI (isto é, será equiparado a estabelecimento industrial).

22. É importante ressaltar que, independentemente de o estabelecimento filial ser, ou não, equiparado a industrial, as operações de transferência de produtos de um para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica sujeitas à incidência de IPI devem ser feitas com observância do valor tributável mínimo, consoante estabelecido nos arts. 195 e 196 do Ripi/2010.

O Fisco constatou que a impugnante não efetuou vendas diretas a consumidor, pois a totalidade dos produtos por ela importados foi transferida para revenda no mercado interno por outros estabelecimento da CBD. Assim sendo, não há como enquadrar a contribuinte na ressalva do art. 9º, inciso III do RIPI/2010, como pretende a interessada.

Sobre a alegação de que não deveria ocorrer a equiparação nas remessas de mercadorias importadas por outros “centros de distribuição”, pois nessas operações não ocorre a atividade própria de compra e venda, não lhe assiste razão. Isso por que, como já exposto, mesmo no caso de mera remessa de

produtos entre filiais, elas apenas deixariam de compor a hipótese de incidência do IPI se os estabelecimentos em comento não fossem equiparados a industriais, diferentemente do que ocorreu no presente caso.

Relembre-se que o fato gerador do IPI não é a operação de compra e venda, mas a saída do estabelecimento industrial ou a ele equiparado, nos termos do art. 46, II, do CTN:

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 art. 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

O art. 51, II, do CTN, estabelece em relação ao IPI, que:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

(...)

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

(...)

O art. 24, III, do RIPI/2010 assim dispõe, sobre a sujeição passiva:

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

(...)

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar

Assim, diante da atuação da contribuinte como “centro de distribuição” de mercadorias importadas diretamente por ela ou recebidas em transferência de outros centros de distribuição para revenda por filiais varejistas da CBD, a fiscalização acertadamente equiparou a industrial o estabelecimento filial, CNPJ nº 47.508.411/2265-53 e aplicou para fins de tributação do IPI, o Valor Tributável Mínimo, conforme dispõe o art. 195, II, do Decreto nº 70.235/72.

O ponto é que como no caso em que as mercadorias já vieram de outros centros de distribuição não poderia existir a tributação na operação anterior, visto que eram transferências, todavia a operação seguinte fica obrigada a tributação do IPI, conforme entendimento já formado pelo STF, portanto não verifico nenhum ajuste no acórdão recorrido.

1.4 Da exclusão do ICMS sobre a base de cálculo do IPI

A Recorrente traz a discussão o mesmo argumento trazido na Manifestação de Inconformidade, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tal argumentação.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância inferior seguiu o rumo correto, utilizo suas razões de decidir como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

27. Da Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do IPI

A impugnante alega que deve ser excluído o ICMS da base de cálculo do IPI, a qual deveria ser apurada com base no valor da operação. Acrescenta em sua defesa que a definição de “valor da operação” não admitiria a sua extensão de modo a justificar a inclusão dos tributos que embora nela repercutam, como é o caso do ICMS, são repassados aos cofres públicos por força de obrigação legal, razão pela qual, pede o cancelamento do auto de infração, ainda que parcialmente, a fim de excluir da base de cálculo o montante de ICMS nela incluída.

Registre-se que o pedido da interessada se fundamenta no entendimento de que a base de cálculo do IPI deveria ser o “valor da operação”, o que se demonstrou nos tópicos 25 e 26 deste Voto, não serem aplicáveis ao presente caso, que trata de operações entre estabelecimentos que mantém relação de interdependência, os quais se sujeitam às regras do art. 195 e 196 (Valor Tributável Mínimo).

Dito isso, ainda que fosse o caso da interessada ser tributada pelo valor da operação, sua pretensão não tem respaldo na legislação tributária, tampouco em jurisprudência vinculante.

Veja-se o que a legislação dispõe sobre a composição da base de cálculo do IPI:

Código Tributário Nacional

“(…)

Impostos sobre a Produção e a Circulação SEÇÃO I Imposto sobre Produtos Industrializados

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

(…)

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

(…)

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

(…)

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

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

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

(...)” (grifou-se)

Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI, de 2010)

“(…)

Da Base de Cálculo Valor Tributável

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 estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

(…)” (grifou-se)

Como se pode notar, a base de cálculo do IPI é o valor total da operação de saída que se pode traduzir no preço do produto. O ICMS, por ser tributo calculado por dentro do valor da operação, nele já está inserido, de modo que a expressão “valor da operação” deve ser compreendida com a inclusão do tributo estadual. Vale dizer, o ICMS integra a própria base de cálculo, ou seja, o valor de venda inclui o valor do ICMS, sendo o destaque em documento fiscal destinado a simples controle.

Acerca da matéria, assim se pronunciou a antiga Coordenação do Sistema de Tributação:

“PARECER NORMATIVO CST Nº 39/70 IPI - CÁLCULO DO IMPOSTO - VALOR TRIBUTÁVEL

É o preço da operação de que decorrer o fato gerador, excluídas tão somente as parcelas expressamente autorizadas na lei; o ICM, como "parte integrante" desse preço (DL nº 406, de 1968, art. 2º, § 7º), se inclui, conseqüentemente, no valor tributável do IPI.

(…) Logo, se por disposição expressa de lei o montante do ICM integra o valor ou o preço da operação, se o valor tributável do IPI é o "preço da operação"; se somente podem ser excluídas desse preço as parcelas expressamente enunciadas na lei (e aí não consta a relativa ao ICM), é evidente que também sobre essa última parcela, integrante do preço, há de incidir o IPI.” A jurisprudência do STJ também já tratou do assunto:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IPI.

1. A jurisprudência desta Corte é pacífica em proclamar a inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI. Precedentes: REsp. Nº 610.908 - PR, Segunda Turma, Rel.

Min. Eliana Calmon, julgado em 20.9.2005, AgRg no REsp. Nº 462.262 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.11.2007. 2. Recurso especial não provido.

REsp 675663/PR, 2ª Turma, relator Min. Mauro Campbell, julgamento em 24.08.2010.”

1.5 Da alteração de critério jurídico

A Recorrente traz a discussão o mesmo argumento trazido na Manifestação de Inconformidade, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tal argumentação.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância inferior seguiu o rumo correto, utilizo suas razões de decidir como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

28. Das Alegações sobre Alteração de Critério Jurídico

A contribuinte alega que os critérios jurídicos aplicados na autuação sob exame divergem daqueles aplicados em procedimentos fiscais semelhantes da própria impugnante e cita PAF nº 19515.720555/2011-61 (período de apuração 2007 a 2008, CNPJ da filial 0116-03) e nº 16561.720147/2013-27 (período de apuração 2009 a 2011, CNPJ da filial 0116-03). Em ambos os processos foram feitas circularizações junto a concorrentes da contribuinte para apuração do valor médio de cada produto, a fim de apurar a correta base de cálculo.

O art. 146 do CTN apresenta a seguinte redação:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

O referido dispositivo trata da vedação à alteração do fundamento legal de uma mesma acusação, ou seja, uma mudança na valoração jurídica dos fatos. Na hipótese de a autoridade tributária identificar equívoco na fundamentação legal (erro de direito), não lhe é permitido alterar tal fundamento, acarretando um agravamento da situação do contribuinte naquela mesma autuação, referente ao mesmo fato gerador, sob o pretexto de adequar o ato administrativo à legislação vigente. Entretanto, inexistente impedimento na norma de que, em futuros lançamentos, a autoridade fiscal proceda à correção de erro de direito.

Sobre os exemplos trazidos pela contribuinte, trata-se de lançamentos não abrangidos pela presente ação fiscal, que tratam de outros fatos geradores e cujos processos seguiram rito processual próprio. Assim, a forma como foram conduzidos os trabalhos de fiscalização naqueles processos, inclusive sobre a circularização para obtenção do valor médio de cada produto, não vincula os demais procedimentos fiscais.

Especificamente no presente processo, vale dizer que nem existia a necessidade de circularização, haja vista que a interessada foi intimada a preencher a coluna referente à média ponderada das vendas a consumidor, com os preços das

mercadorias relacionadas às transferências realizadas para estabelecimentos comerciais varejistas vinculados à contribuinte, no ano de 2020, visando a apuração do Valor Tributável Mínimo – VTM nestas operações (TIF 04), ao que atendeu após três solicitações de prorrogação de prazo, com a apresentação da planilha com os valores preenchidos em 22/08/2024 (Termo anexação arquivo não paginável, às fls. 1872), acrescentando a ressalva de que: “Oportunamente, ressalta que em relação a 12 (doze) Códigos de Mercadorias (coluna O) não foram preenchidos os dados relativos à média ponderada das vendas, pois a Fiscalizada não localizou valores que se adequam ao critério indicado por esta D. Fiscalização.”

1.6 Da multa de ofício

A Recorrente traz a discussão o mesmo argumento trazido na Manifestação de Inconformidade, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tal argumentação.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância inferior seguiu o rumo correto, utilizo suas razões de decidir como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

29. Da Multa de Ofício

A impugnante pede o cancelamento da multa de ofício, em razão de ter sido demonstrado que até a alteração do art. 35 do RIPI/2010 não há que se falar em incidência de IPI na revenda de mercadorias importadas e mesmo que se pudesse admitir que o IPI era devido, a multa aplicada não é razoável e nem proporcional.

Como já visto no presente Voto, não houve mudança legislativa como arguiu a contribuinte, mas a confirmação da legitimidade de incidência do IPI na revenda de produtos importados com previsão no incisos I e III do artigo 9º do RIPI/2010, com redação dada pelo artigo 4º, inciso I, da Lei 4.502/64. Deste modo, inexistente razão para afastar a penalidade aplicada nos termos do artigo 80 da já citada Lei 4.502/64, por falta de adimplemento da obrigação tributária.

Quanto às alegações sobre a razoabilidade e proporcionalidade da multa aplicada, cumpre dizer que uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou, uma vez que o lançamento é uma atividade vinculada e não cabe à autoridade administrativa, em face dessa sua vinculação ao texto legal, apreciar questões de ordem constitucional ou doutrinária.

2 Da conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, para no mérito negar provimento.

ACÓRDÃO 3201-013.727 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11000.746970/2024-57

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow

DOCUMENTO VALIDADO