



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

Processo nº 11080.006627/2009-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-001.204 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2013
Matéria IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
Recorrente MENPHIS S/A INDUSTRIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. LEGITIMIDADE PASSIVA. NULIDADE REJEITADA.

Auto de infração lavrado em face de contribuinte que detém plena legitimidade para responder pela infração não pode ser anulado sob alegação de ilegitimidade passiva.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. REJEITADA

A falta de intimação à impugnante não caracteriza cerceamento do direito de defesa e nulidade da decisão de primeira instância administrativa, se o lançamento é retificado para menor, após diligência determinada pela unidade administrativa de julgamento de primeira instância, e se a redução atende ao que alegado na impugnação.

SAÍDAS PARA ESTABELECIMENTO DE FIRMA INTERDEPENDENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. INOBSERVÂNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Na saída de produtos tributados pelo IPI para firma interdependente, o valor tributável não pode ser inferior ao preço corrente dos produtos no mercado atacadista do remetente, sendo válida sua apuração com base em notas fiscais de saída de apenas um ou dois estabelecimentos, quando, no procedimento de auditoria, tendo em vista as especificidades dos produtos, não forem encontrados outros atacadistas, e o remetente, fabricante dos produtos, não demonstrar sua existência. A inobservância deste valor tributável mínimo enseja o lançamento de ofício.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, negar provimento ao recurso voluntário, por unanimidade, quanto às preliminares argüidas, e, por voto de qualidade, no mérito.

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente

Luciano Lopes de Almeida Moraes - Relator.

Paulo Sergio Celani – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Paulo Sérgio Celani, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Daniel Mariz Gudiño e Wilson Sampaio Sahade Filho.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância:

“Autuação

O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) lotado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre (DRF/POA), por falta (insuficiência) de lançamento do IPI, em razão da inobservância do valor tributável mínimo nas saídas de produtos para estabelecimento de Distribuidora Memphis Ltda., que é firma interdependente. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 365 a 367 (vol. 2), e se refere ao IPI, no valor de R\$ 1.836.076,63, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, por falta de lançamento do referido imposto, inclusive nos casos em que houve cobertura de créditos, somando, na data da autuação R\$ 4.304.534,28. Pelo mesmo instrumento, o sujeito passivo foi intimado a promover o estorno do crédito do IPI, no valor de R\$ 482.269,23. Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Relatório de Procedimentos Fiscais das fls. 368 a 380 (vol. 2), a seguir resumido.

A ação fiscal foi iniciada no estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial, localizado em Porto Alegre/RS, inscrito no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) sob nº 92.697.010/0001-46, que é o interessado neste processo, e no estabelecimento filial da mesma firma, localizado em São Paulo/SP, inscrito no CNPJ sob nº 92.697.010/0004-99 (autuado no Processo nº 11080.006626/2009-40), ação fiscal essa que foi objeto dos Mandados de

Procedimento Fiscal (MPFs) nºs 1010100.2009-00612-1 e 0819000-2009-04352-6, respectivamente.

No período abrangido pela auditoria, o estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial fabricou diversas marcas de sabonetes, produtos classificados no código 3401.11.90 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), e diversas marcas de desodorantes, produtos classificados no código 3307.20.10 da mesma tabela, tributados, respectivamente, às alíquotas de 5% e 7%. Em menor quantidade, também foram fabricados outros produtos de higiene e cuidados pessoais.

A fiscalização apurou que o estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial emitiu notas fiscais de saída com lançamento do IPI exclusivamente para os seguintes destinatários: estabelecimento matriz de Distribuidora Memphis Ltda., inscrito no CNPJ sob nº 04.781.843/0001-23, localizado em Porto Alegre/RS; estabelecimento filial de Distribuidora Memphis Ltda., inscrito no CNPJ sob nº 04.781.843/0003-95, localizado em Jaboatão dos Guararapes/PE; e para o já mencionado estabelecimento filial de Memphis S/A Industrial, inscrito no CNPJ sob nº 92.697.010/0004-99, localizado em São Paulo/SP (autuado no Processo nº 11080.006626/2009-40).

O AFRFB ressalta que a empresa Memphis S/A Industrial tem participação superior a noventa e nove por cento no capital social da empresa Distribuidora Memphis Ltda., motivo pelo qual tais firmas foram consideradas interdependentes, à luz do disposto no art. 520, I, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento do IPI (RIPI), de 2002, em vigor na época. O autuante também mencionou que, nos cadastros da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o estabelecimento matriz de Distribuidora Memphis Ltda. está registrado com o mesmo endereço do estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial, com o acréscimo do complemento “fundos”. Em visita à sede do estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial, segue a fiscalização, foi observado que esse estabelecimento e o estabelecimento matriz de Distribuidora Memphis Ltda. localizam-se em áreas contínuas e que, de acordo com os conceitos e definições do art. 518, III e VI, do RIPI de 2002, não existiria impedimento para que a área do prédio considerada como pertencente ao estabelecimento matriz de Distribuidora Memphis Ltda. fosse considerada como uma seção do estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial.

No seguimento da auditoria, efetuando a comparação entre produtos idênticos, a fiscalização verificou que os preços unitários registrados nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento matriz de Distribuidora Memphis Ltda., destinadas a terceiros, eram significativamente superiores aos registrados nas notas fiscais de saída com lançamento do IPI, emitidas pelo estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial, destinadas aos estabelecimentos mencionados anteriormente (estabelecimento filial de Memphis S/A Industrial e estabelecimentos de Distribuidora Memphis Ltda.). A fiscalização esclarece que a Distribuidora Memphis Ltda. efetuou vendas por atacado dos produtos recebidos de Memphis S/A Industrial, não sendo equiparada a industrial nessas operações, razão por que não houve lançamento do IPI nas notas fiscais correspondentes às saídas promovidas pelos estabelecimentos da referida distribuidora. Os preços unitários registrados pelo estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial, nas notas fiscais de transferência de produtos para o estabelecimento filial de Memphis S/A Industrial em São Paulo/SP foram ainda mais reduzidos do que os praticados nas vendas dos mesmos produtos para estabelecimentos de Distribuidora Memphis Ltda.

O autuante apurou que todas as vendas efetuadas pelo estabelecimento filial de Memphis S/A Industrial em São Paulo/SP (autuado no Processo nº 11080.006626/2009-40) foram efetuadas por meio de notas fiscais com lançamento do IPI, destinadas aos seguintes estabelecimentos: filial de Distribuidora Memphis Ltda., inscrita no CNPJ sob nº 04.781.843/0002-04, localizado em São Paulo/SP; e filial de Distribuidora Memphis Ltda., inscrita no CNPJ sob nº 04.781.843/0005-57, localizado em Salvador/BA.

Segue o Relatório de Procedimentos Fiscais das fls. 368 a 380 (vol. 2), dando conta de que a fiscalização solicitou a entrega dos arquivos digitais com os dados das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento filial de Distribuidora Memphis Ltda., inscrito no CNPJ sob nº 04.781.843/0002-04, localizado em São Paulo/SP. Em seguida, efetuando a comparação entre os valores de cada produto, verificou-se que o referido estabelecimento filial de Distribuidora Memphis Ltda. destinou os produtos para terceiros, em notas fiscais sem lançamento do IPI, por preços significativamente superiores aos das notas fiscais com lançamento do IPI, emitidas pelo estabelecimento filial de Memphis S/A Industrial, também localizado em São Paulo/SP, e interessado neste processo, para os estabelecimentos da Distribuidora Memphis Ltda. Assim, a fiscalização concluiu que os procedimentos adotados pelo estabelecimento filial de Memphis S/A Industrial em São Paulo/SP (autuado no Processo nº 11080.006626/2009-40), no que se refere a valor tributável nas saídas para estabelecimentos de Distribuidora Memphis Ltda., são semelhantes aos adotados pelo estabelecimento matriz de Memphis S/A industrial em Porto Alegre/RS, autuado neste processo.

O AFRFB também registrou que, além das saídas para os destinatários mencionados anteriormente [estabelecimento filial de Memphis S/A industrial e estabelecimentos de firma interdependente (Distribuidora Memphis Ltda.)], ocorridas com lançamento do IPI nas notas fiscais, o estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial, autuado neste processo, também emitiu notas fiscais de saída destinadas a estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus (ZFM), Amazônia Ocidental (AO) e Áreas de Livre Comércio (ALC). Nessas notas fiscais, não foi lançado o IPI, por ser permitida a suspensão do imposto. Em menor quantidade, o estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial também efetuou exportações diretas e por meio de empresas comerciais exportadoras, sem o lançamento do IPI, nas duas situações referidas. Analisando as notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial, a fiscalização constatou que os preços unitários dos produtos destinados a estabelecimentos localizados na ZFM, AO e ALC eram significativamente superiores aos registrados nas notas fiscais de saída com lançamento do IPI relativas a produtos idênticos destinados ao estabelecimento filial de Memphis S/A Industrial e aos estabelecimentos de Distribuidora Memphis Ltda. Além disso, na maior parte dos casos, não existiram grandes diferenças entre os preços unitários dos produtos destinados ao exterior e os praticados nas saídas para o estabelecimento filial de Memphis S/A Industrial e estabelecimentos de Distribuidora Memphis Ltda.

Assim, concluiu a fiscalização que a empresa Memphis S/A Industrial organizou suas operações de modo que as vendas com lançamento do IPI fossem efetuadas para estabelecimentos de firma interdependente, não equiparada a industrial. Nesse caso, o valor tributável utilizado para cálculo do IPI nas notas fiscais é significativamente inferior aos preços praticados pela firma interdependente nas saídas para terceiros, ocorridas por meio de notas fiscais sem lançamento do IPI. O preço unitário nas notas com lançamento do IPI também é inferior ao praticado pelo próprio fabricante nas saídas para o mercado nacional, em que não cabia o lançamento do imposto, com amparo em suspensão.

Entretanto, segue o AFRFB, o procedimento descrito nos itens precedentes deste relatório não poderia ter sido adotado, pois contraria o disposto no art. 136, I, do RIPI de 2002, segundo o qual o valor tributável não pode 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.

À vista disso, nos casos em que os estabelecimentos de Memphis S/A Industrial efetuaram vendas para estabelecimentos de Distribuidora Memphis Ltda., firma com a qual a primeira mantém relação de interdependência, deveria ter sido utilizado o valor tributável mínimo previsto no art. 136, I, do RIPI de 2002, que é o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente.

No caso das saídas de produtos industrializados pelo estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial e destinados para a filial que se equipara a industrial, ao dar saída aos produtos recebidos, a fiscalização considerou que o fabricante/remetente estava desobrigado de atender às regras sobre valor tributável mínimo. Tal entendimento, diz o AFRFB, está de acordo com o estabelecido no item 4 da Instrução Normativa SRF nº 87, de 21 de agosto de 1989, aplicável ao caso em análise por se tratar de norma interpretativa da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Entretanto, na etapa posterior, de vendas efetuadas pelo estabelecimento filial de Memphis S/A Industrial, interessado neste processo e equiparado a estabelecimento industrial, destinadas a estabelecimentos interdependentes, não contribuintes do IPI, deveria ter sido aplicada a citada regra do art. 136, I, do RIPI de 2002, o que foi feito de ofício.

Para fins de levantamento do valor tributável mínimo, a fiscalização partiu do art. 137 do RIPI de 2002, segundo o qual, para apuração do preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, vigorantes no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Em seguida, foi considerado pela fiscalização o Ato Declaratório (Normativo) nº 5, de 29 de abril de 1982, do Coordenador do Sistema de Tributação, para o qual *“o termo produto, constante do subitem 6.1 do Parecer Normativo CST nº 44, de 23 de novembro de 1981, indica uma mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, se houver, na forma indicada no inciso VIII do artigo 205 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI)”*. O mesmo AD(N) declarou ainda que *“do produto assim caracterizado, para efeito de cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79, que determinará o valor tributável mínimo a que alude o artigo 46, inciso I, do mesmo Regulamento, deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPF”*.

No presente caso, esclarece a fiscalização, seguindo o entendimento do AD(N) CST nº 5, de 1982, devem ser utilizados, na apuração do valor tributável mínimo, os preços dos produtos fabricados por Memphis S/A Industrial, praticados em negociações com empresas que não sejam interdependentes, consideradas as vendas efetuadas pelos próprios remetentes (Memphis S/A Industrial) e pelos interdependentes do remetente (Distribuidora Memphis Ltda.), no atacado, na mesma localidade. A fiscalização verificou que inexistem estabelecimentos pertencentes a outras empresas, cujos produtos pudessem ser utilizados na apuração do valor tributável mínimo dos produtos fabricados por Memphis S/A Industrial.

Para apuração do valor tributável mínimo, como esclarece o AD(N) CST nº 5, de 1982, deve haver uma perfeita caracterização e individualização do produto, ou seja, é necessário comparar mercadorias bastante similares. Constatou-se que Memphis S/A Industrial e Distribuidora Memphis Ltda. utilizaram em torno de cento e cinquenta códigos de referência distintos, para identificar os produtos fabricados pela primeira, conforme fatores como marca, tipo, forma de apresentação e qualidade, com as mais diferentes faixas de preço. Nesse sentido, o autuante formulou o seguinte exemplo: consideradas as negociações efetuadas em Porto Alegre por Memphis S/A Industrial e por Distribuidora Memphis Ltda. com empresas não interdependentes no mês de setembro de 2006, o preço unitário médio de uma caixa de sabonetes “4 Estações Outono” era de R\$ 21,96, enquanto que o preço unitário médio de uma caixa de sabonete “Original Cravo” era de R\$ 54,86. Da mesma maneira, os desodorantes, sabonetes e demais produtos de higiene fabricados por outras empresas do setor são vendidos com inúmeras variações de qualidade, forma de apresentação e preço. Assim, as variações de preços entre as diversas especificações de produtos industrializados por Memphis S/A Industrial em relação a marcas fabricadas por outras empresas podem ser ainda maiores do que as exemplificadas anteriormente. Portanto, concluiu a fiscalização, o mercado atacadista da praça do estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial deve ser considerado em relação às vendas efetuadas por esse próprio estabelecimento e pelo estabelecimento de Distribuidora Memphis Ltda. da mesma praça, para firmas que não fossem interdependentes.

No caso do estabelecimento filial de Memphis S/A Industrial, em São Paulo/SP (autuado no Processo nº 11080.006626/2009-40), que não efetuou vendas para empresas que não fossem interdependentes, em notas de sua própria emissão, a fiscalização concluiu que o mercado atacadista deve ser considerado somente em relação às vendas efetuadas pelo estabelecimento de Distribuidora Memphis Ltda. da mesma praça (CNPJ nº 04.781.843/0002-04).

Nas notas fiscais de saída emitidas nos anos de 2005 e 2006, tanto Memphis S/A Industrial, quanto Distribuidora Memphis Ltda. empregaram os mesmos códigos de referência para identificação dos produtos, o que permitiu à fiscalização utilizar os preços unitários registrados nas notas relativas a vendas de produtos efetuadas pela Distribuidora Memphis Ltda. na determinação do valor tributável mínimo a ser aplicado nas saídas dos estabelecimentos de Memphis S/A Industrial.

Em relação às vendas de produtos do estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial destinados a empresas que não são interdependentes, também utilizadas na determinação do valor tributável mínimo a ser aplicado nas saídas do estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial, autuado neste processo, cabem as duas observações que seguem:

A primeira é no sentido de que a legislação determina que o mercado atacadista de determinado produto deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam na localidade, não importando se este mercado, em relação aos vendedores, tenha uma estrutura monopolista, oligopolista ou competitiva. Entretanto, a fiscalização entendeu que não está claro na legislação se esse universo, em relação aos compradores, abrange ou não as vendas de produtos destinados a empresas localizadas no exterior. Tratando-se, no caso, de um procedimento que tem por objetivo a determinação da base de cálculo do IPI, a fiscalização entendeu que as vendas de produtos destinados ao exterior, por serem imunes da incidência desse imposto, não deveriam ser consideradas. Observou, ainda, que as vendas para o exterior não acontecem em condições paritárias de negociação, comparadas com as vendas para o mercado interno. As exportações

possuem vários benefícios fiscais, sendo que tributos como o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) compõem o valor tributável do IPI. Apesar disso, nos relatórios elaborados neste processo, a fiscalização optou por adotar o procedimento mais benéfico para o contribuinte, que é a inclusão das vendas efetuadas pelo fabricante, para o exterior, no cálculo do preço corrente no mercado atacadista, por não ter encontrado nas normas determinação expressa em sentido contrário.

A segunda observação diz respeito ao fato de que em parte das saídas de produtos destinados a estabelecimentos localizados na ZFM, AO e ALCs, além da suspensão do IPI, também não incidiu o ICMS. Nas operações que não foram tributadas pelo ICMS, o contribuinte concedeu descontos aos adquirentes, cujo valor foi registrado no corpo da nota fiscal. Entretanto, para cálculo do preço corrente no mercado atacadista, a fiscalização considerou o preço unitário registrado na nota fiscal, antes desses descontos. Tal procedimento está de acordo com o art. 131, II, e § 3º, do RIPI de 2002, que determina que não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente, além do que tributos como o ICMS compõem o valor tributável do IPI.

Expostos os fundamentos de fato e de direito da autuação, cumpre relatar que o autor do procedimento fiscal elaborou as seguintes planilhas, para apuração dos valores tributáveis mínimos que foram aplicados nas saídas do estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial, em Porto Alegre/RS, interessado neste processo:

a) “Apuração da Média Ponderada dos Preços de Produtos Fabricados por Memphis Industrial, Destinados a não Interdependentes, no Mercado Atacadista da Região de Porto Alegre”, nas fls. 97 a 137 (vol. 1), contendo os dados utilizados para efeito de cálculo da média ponderada objeto dos arts. 136, I, e 137 do RIPI de 2002, considerados os preços praticados em negociações com empresas que não fossem interdependentes, no mercado atacadista da região de Porto Alegre/RS; nesse demonstrativo, constam separadamente as quantidades totais, valores totais e média ponderada de preços unitários nas vendas de produtos efetuadas pela matriz de Distribuidora Memphis Ltda., localizada em Porto Alegre/RS (CNPJ nº 04.781.843/0001-23), vendas de produtos destinados ao exterior pela matriz de Memphis S/A Industrial (inclusive saídas para empresas comerciais exportadoras) e vendas de produtos destinados a ZFM, AO ou ALC, pela matriz de Memphis S/A Industrial; na última coluna do relatório constam as médias ponderadas gerais de preços unitários, consideradas todas as saídas citadas;

b) “Valor Tributável Mínimo a Ser Considerado nas Saídas da Matriz de Memphis Industrial para Distribuidora Memphis”, nas fls. 138 a 149 (vol. 1), para cada produto e mês; tais valores correspondem às médias relacionadas na última coluna do demonstrativo mencionado na alínea anterior, observando-se que, conforme determina o art. 137 do RIPI de 2002, foi utilizada a média ponderada dos preços de cada produto, calculada no mês precedente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele;

c) “Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido – CNPJ 92.697.010/0001-46”, nas fls. 150 a 199 (vol. 1) e 202 a 353 (vol. 2), bem assim o seu anexo, nas fls. 354 e 355 (vol. 2), em que foram relacionadas as notas fiscais emitidas pela matriz de Memphis S/A Industrial, em que ocorreu falta (insuficiência) de lançamento do IPI nas notas fiscais, por inobservância do valor tributável mínimo; todas as notas fiscais em questão foram destinadas aos seguintes estabelecimentos da firma

interdependente Distribuidora Memphis Ltda.: CNPJ nº 04.781.843/0001-23, localizado em Porto Alegre/RS; ou CNPJ nº 04.781.843/0003-95, localizado em Pernambuco; e

d) “*Demonstrativo de Apuração*”, nas fls. 356 e 357 (vol. 2), no qual constam os somatórios do imposto lançado com insuficiência pela matriz de Memphis S/A Industrial em cada período de apuração, retirados do demonstrativo citado na alínea anterior; o valor total apurado no período abrangido pela ação fiscal foi de R\$ 2.318.345,84.

No demonstrativo “*Reconstituição da Escrita do Livro Registro de Apuração do IPI*”, da fl. 358 (vol. 2), a fiscalização apurou os saldos da escrita reconstituídos da matriz de Memphis S/A Industrial, considerando-se os valores consignados nos livros do contribuinte, e os débitos apurados relacionados no demonstrativo citados no item anterior.

No período abrangido pela ação fiscal, o estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial apurou somente saldos credores do IPI. Com isso, os valores da coluna “*IPI a cobrar*” correspondem aos saldos devedores reconstituídos em cada período de apuração. Conforme apurado no demonstrativo de reconstituição, o valor total do IPI a ser cobrado referente ao período entre janeiro de 2005 e dezembro de 2006 é de R\$ 1.836.076,61. O saldo credor consignado no livro Registro de Apuração do IPI do estabelecimento correspondente a dezembro de 2006 é de R\$ 482.269,23, enquanto que na reconstituição foi apurado saldo devedor ao final deste mês, motivo pelo qual o sujeito passivo foi intimado a estornar o referido valor. Observe-se que a soma do valor do IPI exigido neste processo, R\$ 1.836.076,61, com o valor do saldo credor indevido, R\$ 482.269,23, perfaz a importância de R\$ 2.318.345,84, que é o total dos débitos apurados no presente processo. No “*Demonstrativo de Multa*”, da fl. 364 (vol. 2), consta a multa aplicada sobre o IPI que deixou de ser lançado nas notas fiscais, mas que não foi lançado de ofício, dada a cobertura de créditos do referido imposto.

Na sequência, a fiscalização entregou ao representante legal do estabelecimento o Termo de Constatação e de Intimação das fls. 72 a 77 (vol. 1), lavrado em 5 de agosto de 2009, e o Termo Complementar, das fls. 78 e 79 (vol. 1), lavrado em 27 de agosto de 2009, em que descreveu os fatos apurados e os procedimentos adotados na ação fiscal, ocasião em que foi solicitada a apresentação de declaração por escrito, contendo as informações, esclarecimentos e/ou correções que a empresa julgasse necessários. Em 3 de setembro de 2009, o contribuinte entregou à fiscalização a sua resposta, conforme consta nas fls. 80 a 96 (vol. 1), em relação à qual, no Relatório de Procedimentos Fiscais das fls. 368 a 380 (vol. 2), o autuante teceu os comentários que seguem resumidos.

No tocante aos itens 1 e 2 da resposta do interessado, o autuante esclarece que não afirmou que a “*segregação negocial de atividades*” representa ilícito fiscal, mas sim que, quando há vendas para firmas interdependentes, devem ser observadas as regras relativas ao valor tributável mínimo previstas na legislação do IPI. Tais regras não constam na legislação da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Prossegue o autuante dizendo que não ocorreu a desconsideração de atos e negócios jurídicos. Além disso, refere que o contribuinte não contestou que a empresa Memphis S/A Industrial tem participação superior a noventa e nove por cento no capital social da empresa Distribuidora Memphis Ltda., conforme informado nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJs) e registrado em documentos societários anexados

aos processos. Observou ainda que, pelos motivos expostos no item 8.2 do Relatório de Procedimentos Fiscais das fls. 368 a 380 (vol. 2), não foram objeto de lançamento de ofício as saídas de produtos do estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial, localizado em Porto Alegre/RS, destinadas ao estabelecimento filial da mesma empresa, localizado em São Paulo/SP (CNPJ nº 92.697.010/0004-99), o que exclui a possibilidade de que o mesmo produto tenha sido tributado duas vezes, a saber: na saída da matriz e na saída da filial.

Com respeito aos itens 3 e 4 da resposta do interessado, o autuante ponderou que as decisões citadas apenas confirmam o que está explicitado na legislação: na hipótese de impossibilidade de apuração do preço corrente no mercado atacadista, deve ser usada a regra do inciso II do parágrafo único do art. 137 do RIPI de 2002. No presente caso, porém, verificou-se que na praça dos remetentes sob fiscalização existia mercado atacadista, e que era possível a obtenção da média ponderada dos preços de cada produto. Na praça de São Paulo, havia apenas um estabelecimento a considerar, mas isso não representa qualquer problema, pois a palavra mercado é utilizada, inclusive, para situações em que há monopólio absoluto. Apenas a título de observação, segue o autuante, nas hipóteses em que inexiste o preço corrente no mercado atacadista, a legislação e as decisões citadas não prevêem o uso do custo de fabricação, mas sim o uso do custo de fabricação, 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, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado. Mesmo que inexistisse o preço corrente no mercado atacadista, não haveria base legal para que o preço praticado por Memphis S/A Industrial nas vendas com lançamento do IPI abrangesse apenas o custo de fabricação. O preço praticado por Distribuidora Memphis Ltda., bem como pela matriz de Memphis S/A Industrial nas vendas no mercado interno sem lançamento do IPI nas notas fiscais, equivale ao preço de mercado, por abranger, além do custo de fabricação, os demais custos e margem de lucro.

Sobre os itens 5, 6 e 7 da resposta do interessado, o AFRFB assevera que, para determinação do preço corrente no mercado atacadista, a fiscalização efetuou amplo e detalhado levantamento, com base nos arquivos digitais de notas fiscais entregues por Memphis S/A Industrial e Distribuidora Memphis Ltda. Observa que foi efetuada conferência, por amostragem, entre os dados constantes dos arquivos digitais e os dos originais das notas fiscais impressas. Os valores dos arquivos digitais também se mostraram consistentes quando comparados com os informados nos livros fiscais. Além disso, não fizeram parte do levantamento da fiscalização as notas fiscais que constavam como canceladas. Embora o contribuinte tenha afirmado existirem inconsistências nos dados das planilhas citadas nos itens 12 e 17 do Relatório de Procedimentos Fiscais das fls. 368 a 380 (vol. 2), nenhuma inconsistência específica foi apontada em sua declaração.

Retornando ao termos da autuação, cumpre dizer que as infrações foram enquadradas nos seguintes dispositivos: arts. 24, II, 34, II, 122, I, “b”, e II, “c”, 127, 130, 131, II e §§, 136, I, 137, 199, 200, IV, 202, III, do RIPI de 2002.

Esse enquadramento sujeitou o interessado à multa de ofício, inclusive nos casos em que houve cobertura de créditos, de acordo com o art. 80, I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e a juros de mora, previstos no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

O interessado tomou ciência do lançamento de ofício em 29 de setembro de 2009, conforme consta na fl. 366 (vol. 2), e, na sequência, em 27 de outubro de 2009, apresentou impugnação tempestiva, por meio do arrazoado de quarenta e cinco laudas, das fls. 384, 387 a 398 (vol. 2) e 402 a 433 (vol. 3), firmado por advogados, credenciados pela procuração da fl. 436 e pelos documentos das fls. 434, 435 e 437 a 452 (vol. 3), e instruído com os documentos das fls. 453 a 598 (vol. 3), apresentando os argumentos sintetizados a seguir.

Preliminarmente, o interessado alega que é parte ilegítima no presente processo, visto que a autuação deveria ter sido formalizada contra os estabelecimentos interdependentes de Distribuidora Memphis Ltda., aos quais atribui a condição de equiparados a industrial, por força do art. 7º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989. Cita e transcreve ementas de acórdãos do antigo Segundo Conselho de Contribuintes e do Tribunal Regional Federal (TRF) da 1ª Região.

Também a título de preliminar e, posteriormente, a título de mérito, o impugnante alega que não deve estornar crédito no valor de R\$ 482.269,33 em sua escrita fiscal, conforme indicado no item 15.2 do Relatório de Procedimentos Fiscais das fls. 368 a 380 (vol. 2), porque essa determinação não constou do Auto de Infração das fls. 365 a 367 (vol. 2).

Em outra preliminar, o interessado afirma que é indevida a menção feita pelo Auditor-Fiscal à Instrução Normativa SRF nº 87, de 1989, no tocante à inaplicabilidade do valor tributável mínimo, nas transferências de produtos da fábrica, para a filial em São Paulo, dizendo a defesa que a referida IN foi baixada para regulamentar a Lei nº 7.798, de 1989, e o Decreto nº 97.976, de 18 de julho de 1989, que tratam do IPI incidente sobre as bebidas quentes, e não sobre os produtos de higiene pessoal e perfumaria que produz. Tais aspectos dificultam a defesa, no caso, segundo o impugnante, que cita e transcreve excertos doutrinários a respeito do contraditório e da ampla defesa.

Em seguida, o alega que o Auditor-Fiscal apurou valor tributável mínimo em desacordo com o que prevê a legislação, prejudicando o contribuinte. Argumenta que o RIPI traz quatro diferentes parâmetros para cálculo do preço mínimo tributável, motivo por que não é absoluta a aplicação da sistemática adotada pelo autuante, qual seja, preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, em detrimento de outras, como, por exemplo, o custo de fabricação, acrescido de encargos, tratado no art. 136, III, e no art. 137, II, do RIPI de 2002.

Segue a defesa, dizendo que a sistemática do preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente só é aplicável nas hipóteses em que seja possível conhecer o total do universo das empresas atacadistas da praça desse remetente, bem como os preços e demais condições comerciais que essas empresas praticam para cada produto. Acrescenta que isso é quase impossível na praça de Porto Alegre, que concentra um sem número de empresas atacadistas, as quais, por sua vez, realizam outras incontáveis operações envolvendo as mercadorias sob fiscalização. Acrescenta que o conhecimento do preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente é uma verdadeira lenda, visto que o regramento respectivo não tem como ser cumprido. Cita e transcreve ementa de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador.

O preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, enfatiza a defesa, deve ser fruto de amplo e detalhado levantamento, vedado o recurso a presunções, sendo que, no caso concreto, o autuante considerou exclusivamente os preços praticados pelo estabelecimento interdependente Distribuidora Memphis Ltda. e os preços praticados em algumas vendas do impugnante, Memphis S/A

Industrial, em vendas para regiões incentivadas ou para o exterior, sem considerar, em especial, os preços praticados por Memphis S/A Industrial para Distribuidora Memphis Ltda. Tampouco o autuante perquiriu a existência de outros atacadistas na praça de Porto Alegre, apesar de existirem diversos estabelecimentos nessa condição, citando “Makro Atacadista”, “Atacadão” e “Roldão”. Cita e transcreve ementas de acórdãos do antigo Segundo Conselho de Contribuintes.

O interessado afirma que todas as vendas realizadas pelo estabelecimento industrial remetente em Porto Alegre, Memphis S/A Industrial, foram realizadas no atacado e deveriam ter sido consideradas na apuração do valor tributável mínimo, o que não foi observado na autuação. Cita e transcreve o já mencionado AD(N) CST nº 5, de 1982, segundo o qual, no cálculo da média ponderada dos preços de cada produto, deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade.

Em seguida, a defesa argumenta que o art. 137 do RIPI de 2002 exige que, para fins de cálculo do valor tributável mínimo, seja apurada a média ponderada dos preços de cada produto, ou seja, é necessário saber tanto a quantidade, quanto o valor dos produtos sob estudo. Todavia, segue a defesa, o autuante limitou indevidamente o campo de pesquisa, utilizando exclusivamente os preços do distribuidor interdependente (Distribuidora Memphis Ltda.) e de algumas poucas operações do impugnante. Além disso, o AFRFB não buscou conhecer a condição de pagamento entre os preços cotejados, ou seja, não houve qualquer ponderação para fins de ajustar as condições de pagamento respectivas, sendo que os preços acrescem proporcionalmente à longevidade da condição de pagamento, ante ao acréscimo de encargos financeiros ao preço dos produtos. Cita e transcreve excerto de acórdão do antigo Segundo Conselho de Contribuintes e reproduz o teor da Instrução Normativa SRF nº 82, de 11 de outubro de 2001. Refere que está juntando ao processo notas fiscais de venda do distribuidor interdependente (Distribuidora Memphis Ltda.), para seus clientes, onde se notam seis diferentes condições de pagamento, desde o pagamento antecipado até a concessão do prazo de cem dias para quitação, o que não foi considerado pelo autuante, que cometeu, assim, um erro crasso.

Adiante, o interessado argumenta que o trabalho fiscal é bastante parcial, visto que todas as sistemáticas e premissas utilizadas pelo autuante são feitas com o intento de maximizar o valor da autuação, desconsiderando que a interpretação da lei fiscal deve ser mais favorável ao contribuinte. No caso, o autuante deveria ter identificado o preço efetivamente recebido pelo atacadista, isso após o abatimento de todos os descontos, condicionais e incondicionais, efetivamente ofertados pelo vendedor atacadista. Não se fale que os descontos condicionais e incondicionais não poderiam ser excluídos ante a legislação do IPI, ao contrário do que foi sustentado pelo autuante no item 11.2 do relatório, visto que, para fins de apuração do valor tributável mínimo não se aplica a regra de apuração do IPI, mas sim com o preço real de venda praticado pelo atacadista. Para bem ilustrar os descontos concedidos pelo distribuidor interdependente (Distribuidora Memphis Ltda.), o impugnante ressalta a juntada de contratos e acordos comerciais firmados com as grandes redes de varejo do Brasil, pelos quais são firmados descontos calculados sobre o valor de venda.

A defesa também discorda da adição do desconto concedido no valor do ICMS, que não onera as vendas para estabelecimentos na ZFM, porque o conceito de preço corrente no mercado atacadista não tem qualquer vinculação ou aproximação com a base tributável do IPI.

Mudando de tópico, o impugnante alega que não foram excluídas as notas fiscais canceladas, de emissão de Distribuidora Memphis Ltda., embora o autuante tenha afirmado o contrário no item 22.2 Relatório de Procedimentos Fiscais das fls. 368 a 380 (vol. 2). Afirma que junta uma amostragem das notas fiscais canceladas nos anos de 2005 e 2006.

Em seguida, partindo da premissa de que é impossível chegar ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, com base na média ponderada dos preços de cada produto, o impugnante afirma que é aplicável a regra do inciso II do parágrafo único do art. 137 do RIPI de 2002, segundo o qual, na falta do preço corrente no mercado atacadista, se aplica o custo de fabricação, acrescido de todos os encargos. Cita e transcreve ementas de acórdãos de Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. Acrescenta a defesa que no item 5 do relatório do autuante está dito que o preço de venda para o distribuidor interdependente é superior ao preço de transferência para estabelecimento filial em outro Estado, o que prova o acatamento das conclusões a que chegou a fiscalização.

Além disso, a defesa alega que o autuante, no item 11.1 do Relatório de Procedimentos Fiscais das fls. 368 a 380 (vol. 2), declarou que, por um lado, a lei fiscal não é clara quanto à definição do mercado atacadista, para fins de apuração do preço mínimo tributável do IPI, e que, por outro lado, se deve dar um tratamento mais benéfico ao contribuinte. Contudo, e apesar das declarações tanto da dificuldade de entender a legislação fiscal quanto ao uso do princípio do “*in dubio pro contribuinte*”, de que trata o art. 112 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), o autuante desprezou os comandos por ele próprio acionados, visto que, indevidamente, excluiu as vendas do impugnante para a Distribuidora Memphis Ltda. do universo de análise para apuração do preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente. Dessa forma, a apuração do universo de vendas, para fins de conhecimento do preço corrente no mercado atacadista, deve levar em consideração as vendas do impugnante para a Distribuidora Memphis Ltda. Sem isso, como se denota do Auto de Infração, resta a inarredável conclusão de que o autuante não utilizou o princípio e máxima que ele próprio indicou. Cita e transcreve ementas de acórdão do STJ e de acórdãos dos antigos Conselhos de Contribuintes.

O impugnante refere na sequência que a fiscalização colocou em dúvida a efetividade das suas operações de venda para a Distribuidora Memphis Ltda., o que é completamente descabido. Com efeito, a Distribuidora Memphis Ltda. é legal e fisicamente constituída possuindo ativos, bens, tecnologias e direitos necessários ao desempenho autônomo de suas atividades, não podendo os negócios por ela realizados serem declarados nulos ou anuláveis, como pretende o autuante. Arrola sete motivos que comprovam que a Distribuidora Memphis Ltda. tem vida e autonomia, não importando que exista proximidade física e comunicação e coordenação entre o impugnante e a referida distribuidora, que mantêm entre si relação comercial de fornecimento de produto, mediante contrato, produto que é fabricado de acordo com especificações definidas pelas partes. É cediço que a fabricação e a distribuição envolvem atividades claramente distintas. A atividade de fabricação está relacionada a questões técnicas, registros no Ministério da Saúde, aquisição de matéria-prima, químico responsável etc. Já a atividade de distribuição compreende outro tipo de preocupações, como colocação do produto no mercado, evolução dos produtos concorrentes, marketing, propaganda, pagamento de royalties etc. Cita e transcreve excertos doutrinários elaborados por civilistas, sobre os contratos de fornecimento como os que celebra com a Distribuidora Memphis Ltda., no sentido de refutar o entendimento fiscal de que estaria descaracterizada a divisão de negócios em comento.

Segue o impugnante, dizendo que a dedicação exclusiva da empresa industrial à atividade fabril tem por objetivo melhorar o desempenho dessa célula de negócio, que não terá qualquer atividade extra fábrica. Ademais, essa segregação da atividade fabril ainda permite que a empresa industrial possa fazer produtos para terceiros, inclusive por encomenda. Essa divisão entre as atividades industrial e comercial permite que o grupo avalie com precisão a rentabilidade da produção própria, além de permitir a exploração de um novo ramo de negócios (industrialização para terceiros). De outra mão, a célula comercial do negócio está focada exclusivamente na criação dos produtos, sua veiculação publicitária, o esforço de vendas e a logística para sua efetiva distribuição. Nesse particular, é de se notar que a penetração mercadológica dos produtos de higiene pessoal e perfumaria sofre especial influência dos seus aspectos intangíveis, em especial, a marca comercial e os apelos de consumo (por exemplo: recriação e relançamento periódico de produtos). Tanto é assim, que o setor, como um todo, investe grandes montantes na criação, relançamento e inovação de seus produtos, de sorte a sempre atualizar os bens que comercializa. Nessa mesma esteira, está o alto investimento do setor em campanhas publicitárias, o qual é, reconhecidamente, um dos fatores de incremento de vendas e participação nos mercados. Sem prejuízo dos investimentos implicitamente ligados aos produtos, as empresas do setor também despendem altíssimos gastos com a logística e distribuição dos produtos, isso para levá-los, da forma mais rápida, barata e eficiente aos seus consumidores. Como visto, à chamada empresa distribuidora são atribuídas as árduas missões de desenvolvimento, veiculação e distribuição dos produtos, o que impõe uma dedicação exclusiva às respectivas atividades e justifica a segregação dessas empresas na forma descrita. Por fim, considera importante dizer que esse modelo é utilizado por todas as grandes empresas do setor, paradigma esse que não pode ser desprezado, sob pena de perda de competitividade.

O interessado também afirma que o modo de operação em causa, consistente na aquisição de produtos fabricados por terceiros e sua posterior revenda para o mercado atacadista e varejista, é totalmente lícita e válida, além de ser uma prática corriqueira no mercado brasileiro e mundial. Com efeito, é fato que muitas empresas prescindem da manutenção de parque fabril próprio, vindo a se valer de outras empresas para a produção dos seus bens e produtos. Nesses casos, a empresa dita comercial se concentra exclusivamente na divulgação, promoção, venda e distribuição dos produtos, deixando o respectivo fabrico em mãos de empresa industrial dedicada. Exemplos desse tipo de prática não faltam. Basta verificar os produtos intitulados de “marca própria”, distribuídos pelas grandes redes de varejo e cuja fabricação é contratada com terceiros industriais, por esses distribuidores exclusivos.

Na sequência, conforme imagens reproduzidas na impugnação, o autuado passa a analisar uma das aludidas situações, em relação à qual o produto, de forma proposital, está incluído na sistemática de apuração monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pela Lei nº 10.147, de 21 de dezembro 2000. O distribuidor do produto indica na respectiva embalagem sua marca notória, inscrições e também seus serviços de atendimento ao cliente, o que evidencia a sua posição de mero comerciante do produto. Já o industrial, além das suas indicações próprias, também declara o registro do produto no Ministério da Saúde, o que deixa patente que o produto foi por ela fabricado e vendido para o distribuidor. Exemplifica com os produtos “*Deo Colônia Masculina Musk*”, fabricado por Christian Gray Ltda., para ser distribuído por Carrefour Comércio e Indústria Ltda., e “*Banho a Banho Classic Proteção Confiável*”, fabricado por Provider Indústria e Comércio Ltda., para ser distribuído por Johnson & Johnson Industrial Ltda.

Acrescenta a defesa que essa situação não se apresenta exclusivamente para os citados produtos de marca própria, mas também é comum para outros segmentos, em especial o de higiene pessoal, passando a expor outro exemplo, no caso, extraído da embalagem do produto “*Shampoo Colorama Guarnier*”, que é fabricado por Procosa Produtos de Beleza Ltda. e distribuído por outra empresa. Mais um exemplo se obtém da análise da embalagem do desodorante “*Banho a Banho*”, onde no corpo do produto são indicados tanto os dados do estabelecimento fabril, quanto do distribuidor. Ainda para demonstrar a prática do mercado, tem-se a embalagem do produto denominado “*Nivea Desodorant*”, o qual também é fabricado por empresa fabril dedicada, diversa da respectiva distribuidora. Como visto, não se pode dizer que a operação proposta é incomum, nova, escoteira ou inusitada, visto que ela se repete em um sem número de casos e situações.

Em seguida, o impugnante alega que é comum no mercado brasileiro das indústrias de higiene pessoal e perfumaria a existência de grupo econômico que conta com uma empresa industrial e uma empresa distribuidora, prática que está dentro das possibilidades negociais, citando e transcrevendo ementa de acórdão do antigo Segundo Conselho de Contribuintes e de acórdão do STJ, no sentido de que organizações negociais da espécie não configuram qualquer ilícito fiscal.

O interessado se reporta ainda à Mensagem nº 973, de 29 de dezembro de 2004, do Presidente da República, pela qual foi comunicado o veto ao art. 11 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, em razão do que ficou convalidado o modelo de negócios adotado no caso em discussão.

À vista disso, a defesa argumenta que é impossível retirar a efetividade, licitude e certeza do modelo de negócio realizado pelo seu grupo econômico, como sorrateiramente sugeriu o autuante no item 4.1 do Relatório de Procedimentos Fiscais das fls. 368 a 380 (vol. 2).

Por último, o impugnante pede o acolhimento das preliminares alegadas ou a declaração da improcedência do Auto de Infração discutido, na hipótese de ser apreciado o mérito da questão, aduzindo também que, diante do grande volume de operações, informações e documentos, carrou ao presente processo documentos exemplificativos das suas alegações, motivo pelo qual, se for o caso de analisar todos os documentos envolvidos, isso demandará a realização de perícia técnica, o que desde já fica requerido.

Diligência

Em 30 de setembro de 2010, pela Resolução nº 264, da fl. 604 (vol. 3), desta Terceira Turma, este processo foi baixado em diligência, porque o impugnante, dentre outras alegações, afirmou que, na apuração da média ponderada dos preços unitários nas vendas de produtos efetuadas pelo estabelecimento matriz de Distribuidora Memphis Ltda., localizado em Porto Alegre/RS, vendas que serviram para determinação do valor tributável mínimo, a fiscalização teria errado, ao deixar de excluir notas fiscais canceladas, no referido levantamento. Para conferir credibilidade a essa alegação, a defesa trouxe aos autos deste processo, por cópias, nas fls. 579 a 598 (vol. 3), amostra de notas fiscais canceladas em 2005 e em 2006, que teriam sido indevidamente incluídas na determinação do valor tributável mínimo utilizado na autuação contestada. À vista disso, o processo retornou à origem, para que o autor do procedimento fiscal informasse se as notas fiscais canceladas, reproduzidas nas fls. 579 a 598 (vol. 3), foram ou não incluídas na apuração da média ponderada dos preços unitários nas vendas de produtos efetuadas pelo estabelecimento matriz de Distribuidora Memphis Ltda., localizado em Porto Alegre/RS.

Em resposta, o AFRFB autor do procedimento elaborou a Informação Fiscal das fls. 910 e 911 (vol. 5), consignando que efetuou as verificações necessárias, tendo apurado os fatos e adotado os procedimentos descritos a seguir.

Em primeiro lugar, constatou que notas fiscais canceladas, emitidas pela matriz de Distribuidora Memphis Ltda., foram incluídas na apuração da média ponderada de preços unitários.

À vista disso, a fiscalização efetuou novo cálculo dos valores cobrados no Auto de Infração, tendo excluído as notas fiscais canceladas e mantido as demais notas de venda, emitidas pela matriz de Distribuidora Memphis Ltda., as quais se acham relacionadas nas fls. 607 a 646 (vol. 4).

O autor do procedimento fiscal elaborou novos demonstrativos de cálculo, conforme segue:

a) “Apuração da Média Ponderada dos Preços de Produtos Fabricados por Memphis Industrial, Destinados a não Interdependentes, no Mercado Atacadista da Região de Porto Alegre”, nas fls. 647 a 686 (vol. 4);

b) “Valor Tributável Mínimo a Ser Considerado nas Saídas da Matriz de Memphis Industrial para Distribuidora Memphis”, nas fls. 687 a 692 (vol. 4);

c) “*Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido – CNPJ 92.697.010/0001-46*”, nas fls. 693 a 799 (vol. 4) e 802 a 896 (vol. 5), bem assim o seu anexo, nas fls. 897 e 898 (vol. 5);

d) “*Demonstrativo de Apuração*”, nas fls. 899 e 900 (vol. 5); e

e) demonstrativo de “Reconstituição da Escrita do Livro Registro de Apuração do IPI”, da fl. 901 (vol. 5).

O autuante também ressalta que permanecem válidos todos os esclarecimentos sobre os demonstrativos em questão, registrados no Relatório de Procedimentos Fiscais das fls. 368 a 380 (vol. 2), e conclui dizendo que os novos valores apurados do IPI e acréscimos legais constam das fls. 908 e 909 (vol. 5) do presente processo.

Julgamento em primeira instância

Este processo foi decidido em primeira instância, pelo Acórdão nº 10-28.936, de 9 de dezembro de 2010, das fls. 912 a 925 (vol. 5), desta Terceira Turma da DRJ/POA, no sentido de (a) rejeitar a preliminar de nulidade por preterição do direito de defesa, (b) rejeitar a preliminar de nulidade por ilegitimidade passiva, (c) considerar não formulado o pedido de perícia e (d), no mérito, julgar procedente em parte a impugnação das fls. 384, 387 a 398 (vol. 2) e 402 a 433 (vol. 3), para cancelar a exigência do IPI formalizada no Auto de Infração das fls. 365 a 367 (vol. 2), no valor de R\$ 471,42 (quatrocentos e setenta e um reais e quarenta e dois centavos), e respectivos juros de mora e multa de ofício de 75%, mantendo-se o restante da exigência formalizada no referido Auto de Infração.

Na sequência, conforme Despacho DRJ/POA nº 02/0304/2010, da fl. 926 (vol. 5), houve o encaminhamento deste processo para o Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário (Secat) da DRF/POA, pelo Serviço de Controle de Julgamento (Secoj) desta DRJ/POA, para providências da alçada do Secat, com a observação de que, “*em razão do novo cálculo realizado pelo SEFIS/DRF/POA (fls. 899 a 911 – Vol. V), em atendimento à solicitação de diligência fiscal da III Turma*

desta DRJ (fls. 604 a 605 – Vol. III), houve aumento, em alguns períodos de apuração, do crédito tributário lançado”, acrescentando que “sendo assim, não foi possível implementar o resultado do julgamento no Sistema Sief”.

Posteriormente, pelo despacho no verso da fl. 926 (vol. 5), firmado pela Chefe do Secat/DRF/POA, este processo retornou a esta DRJ/POA – Terceira Turma, “*em razão da impossibilidade de implementação da decisão nos termos em que foi proferida*”.”

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre/RS deferiu parcialmente o pedido da contribuinte, conforme Decisão DRJ/POA n.º 10-28.936, de 09/12/2010, assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

ALEGAÇÕES DE NULIDADE. REJEIÇÃO.

É válido o lançamento de ofício formalizado sem embarçar o direito de defesa do autuado, que detém plena legitimidade para responder pela infração apurada.

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. SAÍDAS PARA ESTABELECIMENTO DE FIRMA INTERDEPENDENTE. INOBSERVÂNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A inobservância do valor tributável mínimo nas saída de produtos tributados pelo IPI, destinados a firma com a qual o remetente mantém relação de interdependência, justifica o lançamento de ofício das diferenças apuradas, tomando por base o preço corrente dos produtos no mercado atacadista da praça do remetente.

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. PREÇO CORRENTE NO MERCADO ATACADISTA DA PRAÇA DO REMETENTE. MÉDIA PONDERADA. NOTAS FISCAIS CANCELADAS. EXCLUSÃO.

As notas fiscais canceladas não podem ser incluídas no cálculo da média ponderada de preços, tendente a apurar o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente de produtos a estabelecimentos de firma interdependente, cabendo, em consequência, retificar o lançamento de ofício que apurou diferenças do IPI, por inobservância do valor tributável mínimo, correspondente à referida média.

CRÉDITOS DO IMPOSTO. UTILIZAÇÃO PRIORITÁRIA.

Os créditos legítimos do IPI, relativos a produtos entrados no estabelecimento, destinam-se prioritariamente à dedução do imposto devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período

PEDIDO DE PERÍCIA. INÉPCIA.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixou de atender aos requisitos legais.

Impugnação procedente em parte.”

Intimado o contribuinte da decisão, apresenta recurso voluntário.

Após, é dado seguimento ao processo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, Relator

O recurso é tempestivo.

Como vemos do processo, o contribuinte busca afastar o lançamento sofrido que exige diferenças tributárias de IPI em face de divergência no preço de venda de produtos para empresas interdependentes.

Das preliminares

Vício na decisão.

O recorrente alega preliminar de vício da decisão recorrida, porque, em face de realização de diligência, não foi intimada para acompanhar ou se manifestar.

Não é de ser acolhida esta preliminar, haja vista não haver precisão legal para intimação da recorrente para acompanhamento e manifestação naquele momento.

Ademais, não houve majoração no lançamento que ensejasse nova intimação para apresentação de impugnação complementar, muito menos ocorreu qualquer cerceamento do direito de defesa da recorrente.

Assim, não acolho a presente preliminar.

Ilegitimidade passiva

Alega a recorrente sua ilegitimidade passiva, já que a responsável seria a empresa interdependente, alegando ser ilegal o Decreto n.º 1.217/94 que imputou à mesma a legitimidade.

Com a devida vênia ao entendimento da recorrente, o decreto de 1994 está vigente e é válido em nosso ordenamento jurídico.

Estando vigente, esta Corte tem o dever de acatá-lo, sob pena de violação de seu Regimento Interno

Ainda, neste sentido, bem julgou a decisão recorrida:

Adiante, o interessado argumenta, sem razão, que é parte ilegítima no presente processo, visto que a autuação deveria ter sido formalizada contra os estabelecimentos interdependentes de Distribuidora Memphis Ltda., aos quais atribui a condição de equiparados a industrial, por força do art. 7º f da Lei nº 7.798, de 1989.

Com efeito, o art. 7º 2 da Lei nº 7.798, de 1989, citado no item 4 da IN SRF nº 87, de 1989, estabelece o seguinte:

"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:

I - estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira;

II - filiais e demais estabelecimentos que exerçam o comércio de produtos importados ou industrializados por outro estabelecimento da mesma firma;

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; e

IV - estabelecimentos comerciais de produtos do capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda.

§ 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).

§ 2º O regime previsto neste artigo será aplicado a partir de 1º de julho de 1989. " (destacado na transcrição)

O Anexo III a que alude o art. 7º a da Lei nº 7.798, de 1989, foi redigido conforme reprodução que segue, de fato mencionando a posição 3307 da TIPI, em que se classificam alguns dos produtos fabricados por Memphis S/A Industrial:

"Produtos a que se refere o artigo T1, identificados segundo os respectivos códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados — TIPI, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988: 2106.90.01, 2202, 2203, 2204, 2205, 2206, 2208, 3301.90.03, 3303, 3304, 3305, 3306, 3307, 4011, 4012, 4013, 9612 (exceto 9612.20) e 9613. "

Olvidou-se o impugnante, todavia, do teor do art. 8º da mesma Lei nº 7.798, de 1989, segundo o qual, "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 alíquota seja igual ou superior a quinze por cento", exclusão que foi feita pelo Decreto nº 1.217, de 11 de agosto de 1994, que, em seu art. 1º, estabeleceu o que segue transcrito, mencionando, dentre outras, a antes referida posição 3307 da TIPI:

"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. "

Cai por terra, conseqüentemente, o argumento da defesa, de que os estabelecimentos de Distribuidora Memphis Ltda. seriam equiparados a industrial, nas operações em discussão, razão pela qual seriam eles os destinatários da exigência formalizada neste processo.

Desta feita, também rejeito esta preliminar.

Do estorno do saldo credor

Alega a recorrente nulidade do lançamento por inexistir neste menção à determinação do estorno do saldo credor de IPI.

O lançamento tem determinação expressa neste sentido, basta lê-lo:

Fica, ainda, o sujeito passivo intimado a promover ao estorno do crédito abaixo descrito, mediante lançamento no Livro Registro de Apuração do IPI, (...)

Assim, rejeito esta preliminar.

Da IN SRF n.º 87/89

Por fim, o recorrente alega nulidade do lançamento por mencionar em seu corpo a IN 87/89, que trataria de bebidas quentes, nada relacionado com o caso em tela.

Com a devida vênia, a mera indicação de uma IN no lançamento não tem o condão de nulificar o lançamento, até porque não trouxe qualquer prejuízo à defesa da recorrente.

Ademais, a parte utilizada daquela norma é de aplicabilidade geral não se restringindo apenas às bebidas quentes, nestes termos:

8.2 - No caso das saídas de produtos industrializados pela matriz de Memphis Industrial e destinados para sua filial equiparada a industrial, esta fiscalização considera que o fabricante estava desobrigado de atender as regras sobre valor tributável mínimo. Tal entendimento está de acordo com o resolvido no item 4 da Instrução Normativa SRF nº 87, de 21/08/1989, que se aplica ao caso em análise por se tratar de norma legal interpretativa da Lei nº 4.502/64.

O referido item assim dispõe:

4. A equiparação a contribuinte do imposto, decorrente da aplicação ou não do disposto no artigo 7º da Lei nº 7.798/89, desobriga o estabelecimento industrial remetente dos produtos a atender os limites mínimos estabelecidos no artigo 68, I "a" do RIPI/82, cujo valor tributável será o preço da operação de que decorrer o fato gerador, salvo quanto aos produtos incluídos no regime de que tratam os artigos 1º e 3º da referida Lei nº 7.798/89.

O recorrente, ainda, não comprovou qualquer cerceamento do seu direito de defesa em face da suposta irregularidade apontada; pelo contrário.

Novamente, tomo a liberdade de transcrever a parte da decisão recorrida que trata do tema:

Sobre a alegação do interessado, de que o autuante teria dificultado a defesa, pela menção indevida da Instrução Normativa SRF nº 87, de 1989, dizendo que esse ato regulamenta a Lei nº 7.798, de 1989, e o Decreto nº 97.976, de 1989, que tratam do IPI incidente sobre as bebidas quentes, e não sobre os produtos de higiene pessoal e perfumaria que produz, cabe dizer que o impugnante não tem razão e que se contradiz, porque, no presente tópico, repele as disposições da Lei nº 7.798, de 1989, sendo que, no tópico seguinte, invoca as mesmas disposições antes repelidas, para tentar refutar a autuação, o que é inaceitável.

Apesar disso, veja-se a afirmação do autuante, de que, no caso das saídas de produtos industrializados pelo estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial (que é alvo da autuação ora em exame), e destinados para sua filial equiparada a industrial (que foi autuada em outro

processo), foi considerado que o fabricante/remetente estava desobrigado de atender às regras sobre valor tributável mínimo. Tal entendimento, segue o AFRFB, está de acordo com o estabelecido no item 4 da IN SRF n 2 87, de 1989, aplicável ao caso em análise, com a ressalva que será feita no tópico seguinte deste voto, por se tratar de norma interpretativa da Lei n 2 4.502, de 1964. Entretanto, na etapa posterior (vendas efetuadas pelo estabelecimento filial de Memphis S/A Industrial, equiparado a estabelecimento industrial, destinadas a estabelecimentos interdependentes, não contribuintes do IPI), deveria ter sido aplicada a regra do art. 136, I, do RIPI de 2002, o que não foi feito pelo interessado, mas foi observado na autuação.

O citado item 4 da IN SRF n 2 87, de 1989, reza o que segue transcrito:

"4. A equiparação a contribuinte do imposto, decorrente da aplicação ou não do disposto no artigo 7a da Lei n" 7.798/89, desobriga o estabelecimento industrial remetente dos produtos a atender os limites mínimos estabelecidos no artigo 68, I "a" do RIPI/82, cujo valor tributável será o preço da operação de que decorrer o fato gerador, salvo quanto aos produtos incluídos no regime de que tratam os artigos Ia e 3" da referida Lei n" 7.798/89. "

À vista disso, verifica-se que o AFRFB enquadrhou adequadamente os fatos à legislação própria, sem, absolutamente, embaraçar o direito de defesa do autuado, motivo pelo qual deve ser rejeitada a preliminar arguida.

Assim, rejeito a presente preliminar.

Do mérito

A legislação vigente á época é clara na forma de determinar o preço mínimo:

Art. 136. 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);

III - ao 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, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 28);

IV - a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a comerciante varejista que possua atividade acessória de moagem (Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 8º).

§ 1º No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento 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.

§ 2º No caso do inciso III, o preço de revenda do produto pelo comerciante autônomo, ambulante ou não, indicado pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, não poderá ser superior ao preço de aquisição acrescido dos tributos incidentes por ocasião da aquisição e da revenda do produto, e da margem de lucro normal nas operações de revenda.

Art. 137. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 136, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, vigorastes 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 assim 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. (grifos nossos)

Como vemos, existem duas possibilidades para este caso: a utilização do preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente (art. 136) ou, alternativamente, na sua impossibilidade, o custo de fabricação (art. 137, II).

As referidas formas de cálculo são excludentes, ou seja, não sendo possível aferir o valor com base no art. 136, deve-se utilizar a previsão do art. 137.

Pois bem, o auto de infração, corroborado pela decisão da DRJ, são claros ao afirmar da impossibilidade de utilização do preço corrente no mercado atacadista:

Para apuração do referido preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, foi calculada a média ponderada determinada pelo caput do art. 137 do RIPI de 2002, considerando as vendas efetuadas pelo estabelecimento da firma interdependente na mesma praça, estabelecimento filial de Distribuidora Memphis Ltda., em Porto Alegre/RS, CNPJ nº 04.781.843/0001-23, as vendas de produtos destinados ao exterior, pela matriz de Memphis S/A Industrial (inclusive saídas para empresas comerciais exportadoras), e as vendas de produtos destinados a ZFM, AO ou ALC, também pela matriz de Memphis S/A Industrial.

Note-se que o AFRFB verificou, segundo consta no Relatório de Procedimentos Fiscais das fls. 368 a 380 (vol. 2), que "inexistem estabelecimentos pertencentes a outras empresas cujos produtos pudessem ser utilizados na apuração do valor tributável mínimo dos produtos fabricados por Memphis S/A Industrial", dadas as grandes variações de qualidade, forma de apresentação e preços dos desodorantes, sabonetes e demais produtos de higiene fabricados por outras empresas do setor [item 10.1 - fl. 372 (vol. 2)], tendo sido constatado também que o mercado atacadista da matriz de Memphis S/A Industrial deve ser considerado em relação às vendas efetuadas pelo próprio estabelecimento e pelo estabelecimento de Distribuidora Memphis Ltda., na mesma praça (Porto Alegre/RS) [item 10.2 - fl. 373 (vol. 2)]. (grifos nossos)

Diante desta situação, somente seria possível apurar o valor tributário mínimo através do custo de produção, o que não foi feito.

Ao invés disto, foi elaborado planilha abrangendo as vendas da própria recorrente para:

- Vendas efetuadas pela matriz de Distribuidora Memphis;
- Vendas efetuadas pela matriz de Memphis Industrial, destinadas ao exterior; e,
- Vendas efetuadas pela matriz de Memphis Industrial, destinadas à ZFM, AO ou ALC.

Acredito ser desnecessário tecer maiores comentários frente ao princípio da legalidade que rege nosso ordenamento jurídico, pois é sabido que todos devem obedecer à lei.

Em havendo determinação expressa para efetuar o cálculo do preço tributário mínimo, não há como manter um lançamento que, por melhor que tenha sido realizado, não tenha obedecido o previsto em lei.

Este entendimento é corroborado por esta Corte Administrativa, como vemos:

Segundo Conselho de Contribuintes.

4ª Câmara. Turma Ordinária

Acórdão nº 20402706 do Processo 16175000298200517

Data 15/08/2007

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. Recurso negado. (grifo nosso)

Como vemos, não sendo seguida a determinação prevista no RIPI vigente à época, não há como ser mantido o auto de infração.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso interposto, prejudicados os demais argumentos.

Luciano Lopes de Almeida Moraes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Sergio Celani, Redator Designado.

Superadas, por unanimidade, as preliminares, a Turma, no mérito, por voto de qualidade, decidiu negar provimento ao recurso voluntário, entendendo que as alegações do recurso voluntário não foram capazes de negar as razões de fato e direito que fundamentaram a decisão recorrida.

Por isso, aqueles fundamentos são aqui adotados como razões de decidir, fazendo parte integrante deste voto, com base no art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, e no art. 69 do Decreto nº 70235, de 1972.

Resumem-se no seguinte:

i) Em momento algum a fiscalização desconsiderou atos e negócios jurídicos;

ii) O sujeito passivo foi autuado por não ter observado o Valor Tributável Mínimo (VTM);

iii) Existe preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente. O fato de ser um mercado monopolista ou oligopolista não impede o seu uso;

iv) Os preços praticados pela Memphis S/A Industrial e Distribuidora Memphis Ltda., atacadista interdependente, além de serem suficientes para o cálculo do preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, equivalem ao preço de mercado, porque abrangem o custo de fabricação, demais custos financeiros, de vendas, administrativos e de publicidade, lucro normal e demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação;

v) Conforme Parecer Normativo CST nº 89/1970, o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente é o preço de venda por atacado feita pelo mencionado estabelecimento a terceiros não interdependentes;

vi) A inclusão das saídas para o exterior, Zona Franca de Manaus, Áreas de Livre Comércio e empresas comerciais exportadoras, no cálculo do preço corrente, beneficia o sujeito passivo.

vii) O ICMS e os descontos condicionais integram o preço corrente, devendo ser considerados na sua apuração.

O Conselheiro Relator entendeu não ser possível, no caso, aferir o preço corrente no mercado atacadista, o que imporia a utilização do custo de fabricação, com base no art. 137, II, do Regulamento do IPI (RIPI).

Transcreve parte do acórdão recorrido que deixaria clara esta impossibilidade.

Porém, conforme afirmado e demonstrado no auto de infração e na decisão recorrida, a exigência fiscal baseia-se no preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente e o fato de ser um mercado oligopolista ou monopolista não impede o uso deste preço.

O trecho transcrito pelo relator, extraído do acórdão recorrido, confirma este entendimento.

Nele está expresso que “*para apuração do referido preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente foi calculada a média ponderada determinada pelo caput do art. 137 do RIPI de 2002*” e que “*inexistem estabelecimentos pertencentes a outras empresas cujos produtos pudessem ser utilizados na apuração do valor tributável mínimo dos produtos fabricados por Memphis S/A Industrial, dadas as grandes variações de qualidade, forma de apresentação e preços dos desodorantes, sabonetes e demais produtos de higiene fabricados por outras empresas do setor*”

Conforme relatório da decisão recorrida, repetido neste acórdão, a autoridade fiscal afirma que “*a legislação determina que o mercado atacadista de determinado produto deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam na localidade, não importando se este mercado, em relação aos vendedores, tenha uma estrutura monopolista, oligopolista ou competitiva.*”

Portanto, no caso do estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial, considerou-se o mercado atacadista em relação às vendas efetuadas pelo próprio estabelecimento e pelo estabelecimento de Distribuidora Memphis Ltda., da mesma praça, para firmas que não fossem interdependentes.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil afirmou que, para determinação do preço corrente no mercado atacadista, **a fiscalização efetuou amplo e detalhado levantamento, com base nos arquivos digitais de notas fiscais entregues por Memphis S/A Industrial e Distribuidora Memphis Ltda.** e que foi efetuada conferência, por amostragem, entre os dados constantes dos arquivos digitais e os dos originais das notas fiscais impressas. Os valores dos arquivos digitais também se mostraram consistentes quando comparados com os informados nos livros fiscais.

Foram elaboradas pela fiscalização as seguintes planilhas, para apuração dos valores tributáveis mínimos que foram aplicados nas saídas do estabelecimento matriz de Memphis S/A Industrial, em Porto Alegre, RS:

“a) ‘Apuração da Média Ponderada dos Preços de Produtos Fabricados por Memphis Industrial, Destinados a não Interdependentes, no Mercado Atacadista da Região de Porto Alegre’, nas fls. 97 a 137 (vol. 1), contendo os dados utilizados para efeito de cálculo da média ponderada objeto dos arts. 136, I, e 137 do RIPI de 2002, considerados os preços praticados em negociações com empresas que não fossem interdependentes, no mercado

atacadista da região de Porto Alegre/RS; nesse demonstrativo, constam separadamente as quantidades totais, valores totais e média ponderada de preços unitários nas vendas de produtos efetuadas pela matriz de Distribuidora Memphis Ltda., localizada em Porto Alegre/RS (CNPJ nº 04.781.843/0001-23), vendas de produtos destinados ao exterior pela matriz de Memphis S/A Industrial (inclusive saídas para empresas comerciais exportadoras) e vendas de produtos destinados a ZFM, AO ou ALC, pela matriz de Memphis S/A Industrial; na última coluna do relatório constam as médias ponderadas gerais de preços unitários, consideradas todas as saídas citadas;

b) *‘Valor Tributável Mínimo a Ser Considerado nas Saídas da Matriz de Memphis Industrial para Distribuidora Memphis’*, nas fls. 138 a 149 (vol. 1), para cada produto e mês; tais valores correspondem às médias relacionadas na última coluna do demonstrativo mencionado na alínea anterior, observando-se que, conforme determina o art. 137 do RIPI de 2002, foi utilizada a média ponderada dos preços de cada produto, calculada no mês precedente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele;

c) *‘Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido – CNPJ 92.697.010/0001-46’*, nas fls. 150 a 199 (vol. 1) e 202 a 353 (vol. 2), bem assim o seu anexo, nas fls. 354 e 355 (vol. 2), em que foram relacionadas as notas fiscais emitidas pela matriz de Memphis S/A Industrial, em que ocorreu falta (insuficiência) de lançamento do IPI nas notas fiscais, por inobservância do valor tributável mínimo; todas as notas fiscais em questão foram destinadas aos seguintes estabelecimentos da firma interdependente Distribuidora Memphis Ltda.: CNPJ nº 04.781.843/0001-23, localizado em Porto Alegre/RS; ou CNPJ nº 04.781.843/0003-95, localizado em Pernambuco; e

d) *‘Demonstrativo de Apuração’*, nas fls. 356 e 357 (vol. 2), no qual constam os somatórios do imposto lançado com insuficiência pela matriz de Memphis S/A Industrial em cada período de apuração, retirados do demonstrativo citado na alínea anterior; o valor total apurado no período abrangido pela ação fiscal foi de R\$ 2.318.345,84.”

Na fase de julgamento na primeira instância administrativa, tendo em vista alegações contidas na impugnação, o processo retornou para a autoridade fiscal, que promoveu correções no cálculo dos valores cobrados no auto de infração, excluindo notas fiscais canceladas. Em decorrência, o valor total exigido de IPI, os juros de mora e a multa de ofício foram reduzidos. Novos demonstrativos de cálculo foram elaborados, conforme segue:

“a) *‘Apuração da Média Ponderada dos Preços de Produtos Fabricados por Memphis Industrial, Destinados a não Interdependentes, no Mercado Atacadista da Região de Porto Alegre’*, nas fls. 647 a 686 (vol. 4);

b) *‘Valor Tributável Mínimo a Ser Considerado nas Saídas da Matriz de Memphis Industrial para Distribuidora Memphis’*, nas fls. 687 a 692 (vol. 4);

c) *‘Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido – CNPJ 92.697.010/0001-46’*, nas fls. 693 a 799 (vol. 4) e 802 a 896 (vol. 5), bem assim o seu anexo, nas fls. 897 e 898 (vol. 5);

d) *‘Demonstrativo de Apuração’*, nas fls. 899 e 900 (vol. 5); e

e) *Demonstrativo de ‘Reconstituição da Escrita do Livro Registro de Apuração do IPI’*, da fl. 901 (vol. 5).”

Evidente, pois, que a exigência fiscal baseia-se no preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, em cujo cálculo, por causa de peculiaridades dos produtos, foram utilizados os preços constantes das notas fiscais de saídas da Memphis S/A Industrial e da Distribuidora Memphis Ltda.

Os produtos são fabricados pela recorrente, logo, se houvesse outras empresas atacadistas que os tivessem comercializado, seriam facilmente identificadas por meio dos arquivos digitais e documentos e livros fiscais auditados.

A própria recorrente poderia comprovar vendas efetuadas a atacadistas da sua praça, juntando notas fiscais de saídas para estas atacadistas, na tentativa de invalidar os preços correntes apurados, porém não o fez.

Assim, não se pode negar a afirmação da fiscalização de que não existem, na praça da recorrente, empresas cujas vendas pudessem ser utilizadas no cálculo do preço corrente.

Erros de cálculos apontados foram corrigidos em atendimento à diligência da DRJ/POÁ. Não havendo outros, devem-se considerar corretos os cálculos efetuados pela fiscalização.

O RIPI vigente à época dos fatos não diz que mercados oligopolistas ou monopolistas não podem ser considerados na apuração do preço corrente.

Logo, não se pode dizer que o procedimento adotado pela autoridade fiscal está incorreto.

Ao contrário do que afirmam a recorrente e o Conselheiro Relator, a norma não diz que a base de cálculo a ser utilizada, se inexistente o preço corrente no mercado atacadista, deve ser o custo de fabricação, mas este acrescido dos custos financeiros, de venda, administração e publicidade, do lucro normal e demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação.

Vejamos o RIPI, com especial atenção ao art. 137, parágrafo único, item II:

“Art. 136. O valor tributável não poderá ser inferior:

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

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);

III - ao 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, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 28);

IV - a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a comerciante varejista que possua atividade acessória de moagem (Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 8º).

§ 1º No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento 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.

§ 2º No caso do inciso III, o preço de revenda do produto pelo comerciante autônomo, ambulante ou não, indicado pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, não poderá ser superior ao preço de aquisição acrescido dos tributos incidentes por ocasião da aquisição e da revenda do produto, e da margem de lucro normal nas operações de revenda.

Art. 137. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 136, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, vigorantes 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 assim 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.”
[grifei]

Assim, ainda que se considerasse necessário aplicar o art. 137, parágrafo único, II, do RIPI, os preços praticados pela Distribuidora Memphis Ltda. e pela matriz da Memphis S/A Industrial, que serviram para o cálculo da exigência do auto de infração,

atenderiam à sua exigência, pois equivalem ao valor obtido segundo o preceito acima, conforme bem explicado no acórdão recorrido.

O ICMS e os descontos condicionais devem ser considerados no cálculo do preço corrente. O primeiro, porque é tributo devido na saída da mercadoria do estabelecimento, cujo ônus incumbe ao adquirente; os descontos, por serem condicionais, sua não inclusão resultaria um preço fictício, irreal.

Com fundamento nos fatos e direito acima, aceitando como corretas as razões da decisão recorrida, não superadas pelos argumentos da recorrente, especialmente, tendo em vista que o auto de infração está fundamentado na legislação de regência, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Paulo Sergio Celani