



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

**Processo n°** 11080.725133/2014-70  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-005.708 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2019  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** MEMPHIS S/A INDUSTRIAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/06/2009 a 31/12/2012

**CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA**

A matéria de fato está devidamente revelada no lançamento tributário com o devido enquadramento legal contra o qual o sujeito passivo apresentou substancial oposição em sua Impugnação implicando na constatação de inexistência de cerceamento ao seu direito de defesa.

**ILEGITIMIDADE PASSIVA - INEXISTÊNCIA**

Contribuinte do IPI é o industrial ou equiparado a industrial por imperativo legal. A argumentação de que o lançamento tributário deveria recair em comercial atacadista interdependente não encontra suporte jurídico.

**VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO - INOBSERVÂNCIA**

As saídas de produtos do estabelecimento industrial para comercial atacadista interdependente deve observar o valor tributável mínimo para fins de incidência de IPI nos termos do Art. 136, I do RIPI.

**VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO - COMPOSIÇÃO**

Provado nos autos que os produtos da Impugnante, em virtude de suas características próprias, constituem produtos únicos a ensejar a exclusão dos produtos de seus concorrentes, somente os preços de seu estabelecimento comercial atacadista se mostra apto a compor o valor tributável mínimo, previsto no Art. 136, I do RIPI.

**VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO - EXCLUSÃO DE PREÇOS**

*Tendo em vista que os preços praticados nas saídas de produtos da Impugnante para sua comercial atacadista interdependente não correspondem ao preço de mercado atacadista, impõe-se sua exclusão na composição do valor tributável mínimo do Art. 136, I do RIPI/02, conforme orientações do Ato Declaratório Normativo CST nº 05/1982, PN CST nº 44/81*

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Júnior e Semírames de Oliveira Duro, que deram provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Winderley Morais Pereira Presidente

(assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D' Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Júnior, Marco Antônio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira (Presidente).

**Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do Acórdão no. 14-55.357 - 2ª Turma da DRJ/RPO (fls. 6546/6567):

Trata o presente processo de impugnação a Auto de Infração de Imposto sobre Produto Industrializado – IPI, no valor total de R\$ 16.736.753,37, lavrado em virtude de a Autoridade Fiscal entender que a Interessada deu saída de produto industrializado sem observância do Valor Tributável Mínimo, conforme art. 136, I, RIPI/2002 e 195, inciso I, do RIPI/2010.

A Interessada tomou ciência do Auto de Infração em 14/02/2014 e, irrisignada, apresentou sua Impugnação em 13/03/2014, fls. 1073, apresentando, em síntese, os seguintes argumentos de defesa:

1. vício de constituição do Auto de Infração – informação não provada, consistente na afirmação da Autoridade Fiscal de que “inexistiam estabelecimentos pertencentes a terceiros sem relação de interdependência com Menphis que comercializassem produtos cujos preços pudessem ser utilizados na apuração do valor mínimo dos produtos fabricados por Menphis...”
2. como preliminar, faz alegação de ilegitimidade passiva, pois entende que o responsável pelo tributo é a empresa interdependente, nos termos do Art. 7º, da Lei nº 7.798/89;
3. que a Instrução Normativa SRF nº 87, de 21/08/1989, não tem vinculação com a operação da impugnante;
4. que as deficiências de informações do Auto de Infração são atentatórias ao direito constitucional de ampla defesa;
5. que há erro na sistemática de apuração do preço mínimo tributável utilizado pelo Sr. Agente Fiscal, por não incluir outros atacadistas para levantamento de preços de produtos similares, e, que a Autoridade Fiscal não se esforçou para tal;
6. que não cabe qualquer presunção para a formação do valor mínimo tributável e que o afastamento da existência de outros estabelecimentos atacadistas caracteriza uma presunção;
7. que a Autoridade Fiscal reconhece a existência de vendas no atacado por empresas atacadistas não interdependentes, mas que não incluiu os respectivos valores na apuração, o que nulifica o Auto de Infração;
8. Que para a apuração do Valor Tributável Mínimo, a Autoridade Fiscal utilizou-se de preços de distribuidora estabelecida na praça da Impugnante e distribuidora estabelecida em outra praça;
9. Que não dá para saber “o que foi utilizado pelo fiscal para fins de apuração do preço mínimo tributável, situação atentatória ao direito de defesa”;
10. Que não foi observado o conceito de praça e que o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981 define praça como sinônimo de cidade, juntando Parecer do Ilustre Professor Doutor Fábio Ulhoa Coelho;
8. que excluiu da apuração do valor mínimo tributável, as vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus, Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio;
9. que, “não há razão para considerar que apenas parte das vendas da Impugnante deve fazer base para cálculo do ‘preço corrente da praça do remetente’”;
10. que o cálculo da média ponderada não leva em consideração os preços de outros atacadistas;

11. que o Agente Fiscal não buscou conhecer a condição de pagamento entre os preços cotejados, desconsiderando estudo do prazo de pagamento concedido e que tal, distorce a média ponderada;
12. que o Agente Fiscal, ao apurar o preço de venda da distribuidora deveria excluir o IPI embutido no respectivo preço;
13. que “o trabalho fiscal é falho, pois inclui operações que não se concretizaram, distorcendo a “média ponderada do preço de cada produto”, conforme notas fiscais 42482, 42640, 43152, 43612, 43613, 45344, 41178, 41447, dentre outras (notas fiscais de devolução da Distribuidora Memphis Ltda para Memphis S/A Industrial);
14. que “DEIXOU de incluir no seu levantamento várias notas fiscais de exportação”, mencionando uma única nota fiscal 166963 de março de 2009;
15. que é “necessário excluir o PIS e COFINS que foi gerado na operação de venda da impugnante”, nos casos de incidência monofásica;
16. que a base de cálculo correta, no caso, seria o artigo 137, § único, II do RIPI então vigente;
17. que a não inclusão das vendas da impugnante para a Memphis Distribuidora, interdependente, fere o artigo 112 do CTN;
18. que a estrutura negocial e o planejamento fiscal adotado são lícitos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto considerou improcedente a impugnação, sob a seguinte ementa (fl. 6546):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/06/2009 a 31/12/2012

CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA -  
INEXISTÊNCIA

A matéria de fato está devidamente revelada no lançamento tributário com o devido enquadramento legal contra o qual o sujeito passivo apresentou substancial oposição em sua Impugnação implicando na constatação de inexistência de cerceamento ao seu direito de defesa.

ILEGITIMIDADE PASSIVA - INEXISTÊNCIA

Contribuinte do IPI é o industrial ou equiparado a industrial por imperativo legal. A argumentação de que o lançamento tributário deveria recair em comercial atacadista interdependente não encontra suporte jurídico.

**VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO - INOBSERVÂNCIA**

As saídas de produtos do estabelecimento industrial para comercial atacadista interdependente deve observar o valor tributável mínimo para fins de incidência de IPI nos termos do Art. 136, I do RIPI.

**VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO - COMPOSIÇÃO**

Provado nos autos que os produtos da Impugnante, em virtude de suas características próprias, constituem produtos únicos a ensejar a exclusão dos produtos de seus concorrentes, somente os preços de seu estabelecimento comercial atacadista se mostra apto a compor o valor tributável mínimo, previsto no Art. 136, I do RIPI.

**VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO - EXCLUSÃO DE PREÇOS**

Tendo em vista que os preços praticados nas saídas de produtos da Impugnante para sua comercial atacadista interdependente não correspondem ao preço de mercado atacadista, impõe-se sua exclusão na composição do valor tributável mínimo do Art. 136, I do RIPI/02, conforme orientações do Ato Declaratório Normativo CST nº 05/1982, PN CST nº 44/81

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 6584/6683), no qual repisa os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade. No voto será abordado cada um dos argumentos.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário com as seguintes alegações:

1. NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA - CÓPIA MAL FEITA DE OUTRO ACÓRDÃO

2. NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA - NÃO APRECIÇÃO DAS MATÉRIAS ARGUIDAS

3. DO MÉRITO SUBSIDIÁRIO - UTILIZAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IPI HOJE VIGENTE

4. VÍCIO DE CONSTITUIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO - INFORMAÇÃO NÃO PROVADA

5. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA

6 . PRELIMINAR - VÁRIOS FATOS DISTINTOS: LEGISLAÇÕES DISTINTAS E IMPRECISÃO NA FORMAÇÃO DO PREÇO MÍNIMO TRIBUTÁVEL

7. ARGUMENTO DA DECISÃO ADMINISTRATIVA - MOTIVAÇÃO INQUISITORA DO JULGADOR - FALSO JUÍZO DE VALORES - PARCIALIDADE

8. VALOR MÍNIMO TRIBUTÁVEL E PRAÇA

8.1 MÉRITO - CONCEITO DE PRAÇA - DEFINIÇÕES CORRENTES

8.2 MÉRITO - CONCEITO DE PRAÇA - DEFINIÇÃO ACADÊMICA

8.3 MÉRITO - DA SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO PREÇO MÍNIMO TRIBUTÁVEL UTILIZADO PELO SR. AGENTE FISCAL

8.4 DO MÉRITO - CORRETO PEÇO MÍNIMO TRIBUTÁVEL - USO DO CUSTO DA MERCADORIA, ACRÉSCIDO DOS ENCARGOS

8.5 DO MÉRITO - INTERPRETAÇÃO FISCAL MAIS BENÉFICA

8.6 DO MÉRITO - EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO ENTRE A RECORRENTE E A DISTRIBUIDORA INDEPENDENTE

9. DO MÉRITO SUBSIDIÁRIO - UTILIZAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IPI HOJE VIGENTE

10. DA NORMA ANTIELISIVA

A seguir, passamos a tratar cada um dos pontos levantados pela Recorrente:

## **1. NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA - CÓPIA MAL FEITA DE OUTRO ACÓRDÃO**

Alega a Recorrente que, apesar de citar várias vezes o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello, o Julgador não aplicou corretamente o pensamento do ilustre jurista, não considerou em seu acórdão outros ensinamentos do Professor (fl. 6585):

O Julgador Administrativo, em seu arrazoado, por várias vezes cita o renomado jurista Celso Antônio Bandeira de Mello (pag. 6.564 e seguintes), isso para sustentar a sua conclusão fiscalista, parcial e divorciada das comezinhas regras de direito tributário e administrativo.

Acusa a Recorrente, a decisão guerreada de ser uma cópia mal-feita de decisão exarada no Processo 11080.721410/2014-75, o qual teria base de formação muito diferente. Afirma que o julgado usou datas de recepção e defesa de outro processo, incorretas. Segue comparação constante do Recurso Voluntário (fl. 6586):

Processo ora recorrido	Processo 11080.721410/2014-75
A Interessada tomou ciência do Auto de Infração em 14/02/2014 e, irresignada, apresentou sua Impugnação em 13/03/2014, fls. 1073, apresentando, em síntese, os seguintes argumentos de defesa:	A Interessada tomou ciência do Auto de Infração em 14/02/2014 e, irresignada, apresentou sua Impugnação em 13/03/2014, fls. 1073, apresentando, em síntese, os seguintes argumentos de defesa:

Defende também que a ementa da decisão de piso é igual à do outro processo mencionado, apesar da questão em pauta neste processo ser mais ampla.

Inicialmente, cabe mencionar que a citação de trechos de um jurista, por mais renomado que seja, não implica o dever de se seguir integralmente o pensamento desse autor. Ademais, sabe-se que no Direito há incontáveis interpretações para os mesmos textos. Portanto, não cabe considerar uma decisão preliminarmente nula em razão do uso de trechos da doutrina e mesmo da interpretação destes trechos realizada pelo julgador.

Quanto ao fato de uma decisão administrativa se respaldar em outra, isso não é em si uma prática criticável, ao contrário, quanto mais uniformização houver nas decisões, mais coerente será a posição da Administração Pública. Ademais, apesar dos equívocos alegados pela Recorrente, verifica-se que ela entendeu integralmente os fatos e circunstâncias que levaram à autuação e teve plenas condições de exercer seu direito de defesa.

## **2 NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA - NÃO APRECIÇÃO DAS MATÉRIAS ARGUIDAS**

Neste ponto, a Recorrente volta a mencionar o suposto mal uso das lições de Celso Antônio Bandeira de Mello e afirma que as questões seguintes não foram devidamente abordadas na decisão recorrida. Colacionamos as asseverações da Recorrente (fl. 6588/6589):

**NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA - NÃO APRECIÇÃO DAS MATÉRIAS ARGUIDAS**

Apesar da várias citações das obras do Professor Celso Antônio Bandeira de Mello, é certo que o Julgador não aplicou o respectivo ensinamento no seu acórdão.

Com efeito, além do vício tratado no tópico anterior, o Sr. Julgador deixou de apreciar vários pontos arguidos na defesa, situação essa que impõe a nulidade da decisão.

O Sr. Julgador Administrativo deixou de analisar os seguintes pontos:

**PRELIMINAR - VÁRIOS FATOS DISTINTOS; LEGISLAÇÕES DISTINTAS E; IMPRECISÃO NA FORMAÇÃO DO PREÇO MÍNIMO TRIBUTÁVEL para os itens:**

**(b) que fala das duas teses de acusação, no caso, o uso do preço mínimo tributável, e a extensão do conceito de praça.**

**(c) que fala da inclusão das vendas para Zona Franca e Exportação, para fins de constituição do preço mínimo tributável.**

Verificamos, a seguir, as questões levantadas pela Recorrente (fls. 5726/5805) e a análise da DRJ sobre cada um delas.

Sobre o subitem (2.b), necessário observar que a decisão recorrida tratou extensivamente dos critérios estabelecidos pela fiscalização e os indica expressamente, utilizando a SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA Nº 8/2012 - COSIT, transcrevemos trecho:

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

Contudo, como os produtos da Impugnante são perfeitamente caracterizados e identificados por marca, tipo, modelo, espécie e qualidade, e não encontrando produto similar apto a servir de parâmetro na formação do preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente/impugnante, junto aos seus concorrentes, esse mercado atacadista da praça do remetente é composto pelos vendedores, que atuam nesse mercado, qual seja, a sua própria Comercial Interdependente, posto que é a distribuidora dos produtos da Impugnante.

Assim, são os preços desse atacadista, Comercial Interdependente, a conformar o preço corrente no mercado atacadista do remetente/impugnante sobre o qual deverá incidir o IPI, conforme Ato Declaratório Normativo CST nº 05/1982 e Parecer Normativo CST nº 44/1981.

Ora, essa é exatamente a orientação emanada da Solução de Consulta Interna nº 08/2012 – COSIT, nos seguintes termos:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA Nº 8/2012 - COSIT*

*DATA: 13 DE JUNHO DE 2012*

*ORIGEM: SRRF10/DISIT*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

***O valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante.***

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

*Dispositivos Legais: Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do IPI; Parecer Normativo CST nº 44, de 1981.*

*Relatório A Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10/Disit), por meio da Consulta Interna nº 4, de 2 de agosto de 2011, solicita a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) orientação sobre a situação a seguir descrita.*

*2. Trata-se de pedido de orientação relativo à possibilidade de aplicação da regra de fixação de valor tributável mínimo vazada no inciso I do art. 195 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI/2010), quando no mercado atacadista a que essa regra se refere existir um único distribuidor, sendo este interdependente do estabelecimento industrial fabricante do produto cujo valor tributável mínimo se pretenda determinar.*

*3. A dúvida exsurge em razão do Parecer Normativo CST nº 44, de 30 de novembro de 1981, o qual dispõe que, quando a determinação do valor tributável para efeito de cálculo do IPI for efetuada através dos preços praticados no mercado atacadista da praça do remetente, deve-se considerar o universo de vendas realizadas naquela localidade, e não somente àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.*

*4. Deste modo, com o intuito de sanar a dúvida suscitada internamente e visando uniformizar a interpretação a ser dada à regra de determinação de valor tributável mínimo, a SRRF10/Disit solicitou a esta Cosit que se manifestasse sobre a questão, indagando textualmente:*

*(...) quando uma distribuidora é a única vendedora no mercado atacadista do país ou da região do fabricante, os preços por ela praticados devem ser utilizados para determinação do valor tributável mínimo referido no artigo 195, inciso I, do RIPI/2010? Ou, em função do que consta no trecho acima transcrito do Parecer Normativo CST nº 44/81, deve se entender que a regra do artigo 195, inciso I, do RIPI/2010 só pode ser aplicada nos casos em que o mercado atacadista seja composto por mais de um vendedor?*

#### *Fundamentos*

*5. O inciso I do art. 195 do RIPI/2010 assim dispõe sobre a matéria, in verbis:*

*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;*

*6. Observa-se que o dispositivo legal acima não faz qualquer referência ao número mínimo de ofertantes que devem atuar no mercado para que este seja caracterizado como um “mercado atacadista”. Tampouco faz qualquer distinção entre mercados monopolizados, oligopolizados, livre concorrência ou monopólio.*

*7. Desse modo, não havendo base legal para se estabelecer o número mínimo de ofertantes, nem distinções entre os tipos de mercado, deve ser aplicada a regra prevista no inciso I do art. 195 do RIPI/2010 sempre que o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência.*

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

*6.1. Isto significando, por certo, que numa mesma cidade, ou praça comercial, o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.*

*7. Por isso, os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através do preço corrente do mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79.*

*9. Ou seja, existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, não será válida a determinação do valor*

*tributável mínimo tomando por base o preço praticado por apenas um estabelecimento, isoladamente considerado.*

*Deve-se levar em conta “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”.*

*9.1. Agora, se “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”, possui um único vendedor, é inevitável que o valor tributável mínimo seja determinado a partir das vendas por este efetuadas. Nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência de um “mercado atacadista”, possibilitando, portanto, a aplicação da regra estatuída no inciso I do art. 195 do RIPI/2010.*

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

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

*Conclusão*

***11. Diante do exposto, na hipótese de existir no mercado atacadista a que se refere o inciso I do art. 195 do RIPI/2010 um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto (sem similar para efeito de comparação de preços), o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto.***

Despiciendo dizer que o comando normativo do artigo 195, I do RIPI/2010, corresponde exatamente ao comando normativo do artigo 136, I do RIPI/02.

Portanto, entender que os preços dos produtos da Impugnante no mercado atacadista consistem nos mesmos preços praticados pela sua **comercial atacadista** encontra respaldo no Ato Declaratório Normativo CST nº 05/1982, PN CST nº 44/1981, na Solução de Consulta Interna nº 08/2012 – Cosit e na interpretação do artigo 136, I do Regulamento do IPI, apontado no lançamento tributário.

Convém ressaltar, ainda, que para identificação do preço no mercado atacadista na praça da Impugnante, nos termos do inciso I do artigo 136 do RIPI, haverá de se levar em consideração os preços praticados pelos estabelecimentos da Comercial Interdependente, como distribuidora da Industrial, posto que atua nesta praça, conforme os atos acima citados.

Desta forma, como se trata de produtos perfeitamente caracterizados e identificados por marca, tipo, modelo, espécie e qualidade, e não encontrando produto similar apto a servir de parâmetro na formação do preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente/impugnante junto aos concorrentes da Impugnante, somente os preços da Comercial Interdependente podem ser utilizados para se determinar o preço atacadista na praça do Remetente/Impugnante.

A Impugnante, embora conhecendo os preços no mercado atacadista praticados pelo Grupo Empresarial, não observou referidos comandos e utilizou, indevidamente, para definir sua base de cálculo o artigo 137, II do RIPI/02.

Assim, recolheu valor de imposto muito abaixo do Valor Mínimo previsto pelo art. 136, I do RIPI/02.

Prova disso é que a Impugnante praticava preços superiores nas operações com a Zona Franca de Manaus, Amazônia Ocidental, Área de Livre Comércio e Exportação, nas quais não há incidência de IPI, ao que praticava com suas próprias comerciais interdependentes.

Para umas operações conhece o preço, para outras não?

Evidente que a mensuração da base de cálculo pela Impugnante nas saídas para sua comercial interdependente não corresponde ao preço do mercado atacadista, pois inferior ao que ela próprio pratica.

Assim, a Autoridade Fiscal ao quantificar o valor tributável mínimo não agiu por presunção e sim com observância às normas que regem a matéria, inclusive adotando sistemática mais favorável à Impugnante, excluindo os preços praticados por outros atacadistas não interdependentes que revenderam seus produtos adquiridos de sua comercial interdependente por evidenciarem um preço maior e que não é o praticado pela Impugnante.

O art. 136, I do RIPI é uma verdadeira norma antielisiva, que visa aproximar, ao máximo, o valor tributável mínimo aos valores efetivos praticados pelo sujeito passivo.

Inegável a justeza do trabalho fiscal.

Considerando o excerto colacionado e também as discussões sobre praça, tratadas no item 8 adiante, verifica-se que, ainda que não tenha utilizado mesmos termos constantes da impugnação, a decisão **a quo** tratou com muita clareza os fundamentos, a base legal e a hipótese de adoção dos valores tributáveis mínimos e também trouxe minuciosa explicação sobre o conceito de praça adotado.

Dessarte, não merece acolhida o Recurso Voluntário neste ponto.

Em relação ao item (2.c) apresentado pela Recorrente, cumpre anotar que realmente não há referência direta na decisão recorrida. Mas se trata da mesma questão: os

critérios adotados para de apuração do valor tributável mínimo e também o conceito de praça, conforme se discorreu no subitem anterior.

De acordo com o item 11 do Auto de Infração, citado pela Recorrente, as vendas para Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio foram contabilizadas para estabelecer a média ponderada dos preços (o cálculo pode ser verificado às fls. 1.133/1347).

Contudo, conforme explicitado expressamente no Auto de Infração, foram utilizados na apuração do valor tributável as vendas pelo próprio remetente e pelos interdependentes situados na mesma praça. Vejamos os itens 20/21 do Auto de Infração:

20) No cálculo dos preços médios para fins de apuração do valor tributável mínimo, também não seria correta a utilização dos preços de produtos fabricados por Memphis Industrial praticados por atacadistas não interdependentes da mesma praça do remetente (por exemplo, Cia. Zaffari Com. e Ind., CNPJ 93.015.006/0014-38, Atacadão Distribuição Com. e Ind. Ltda., CNPJ 75.315.333/0088-60, e WMS Supermercados do Brasil Ltda., CNPJ 93.209.765/0006-21).

Todos os atacadistas não interdependentes da mesma praça do remetente adquiriram os produtos em questão de Distribuidora Memphis, ou seja, nenhum deles adquiriu produtos industrializados por Memphis diretamente da fábrica.

A utilização de uma média dos preços praticados por atacadistas que adquiriram produtos de Distribuidora Memphis prejudicaria de forma injusta a fiscalizada, já que os valores cobrados nas saídas destes atacadistas incluíram os custos e a margem de lucro que eles adicionaram ao preço que pagaram para a Distribuidora Memphis.

Esclareça-se que a adoção pela fiscalização do entendimento acima, assim como o do exposto no item 13 deste Termo, não decorre de benevolência, tratando-se simplesmente do cumprimento do dever de não cobrar valores de imposto nem maiores nem menores dos que a fiscalização considera corretos de acordo com a legislação e com a finalidade das normas que regulam o valor tributável mínimo do IPI.

21) Assim, no presente caso devem ser utilizados na apuração do valor tributável mínimo os preços dos produtos fabricados por Memphis Industrial praticados em negociações com empresas que não sejam interdependentes, consideradas as vendas efetuadas pelo próprio remetente e pelos interdependentes do remetente situados na mesma praça. Os interdependentes a serem considerados são os estabelecimentos de Distribuidora Memphis localizados em Porto Alegre e em Cachoeirinha, pelos motivos expostos a seguir.

Portanto, a sistemática adotada fica clara se houver leitura dos itens na forma sequenciada e não de excertos. Assim, tanto a Recorrente entendeu esse ponto na decisão de piso, que ela mesma critica no item anterior essa possibilidade, o que denomina de "duas teses da acusação".

Outrossim, em relação à alegação de nulidade por erro na apuração da base de cálculo, decorrente do uso indevido de presunções e de utilização de critérios equivocados para levantamento do VTM, é preciso destacar que a questão se confunde com a matéria de mérito deduzida pela autuada, não merecendo, por si só, análise preliminar.

Diante do exposto, conclui-se que o exercício amplo e efetivo do direito de defesa foi propiciado à contribuinte, que, inclusive, apresenta longo e detalhado arrazoado, por meio do qual contesta a incidência do tributo.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais tem firmado o entendimento de que se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante extensa e substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito, mostra-se incabível a declaração de nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas.

Nesse sentido:

Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo (CSRF/02-02.301).

Encontramos amparo ainda na jurisprudência do STF, estampada no acórdão proferido no RE nº 463.139 AgR/RJ, no julgamento de 29/11/2005:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. OFENSA AO ART. 93, IX,

DA CF/88. INEXISTÊNCIA. Acórdão recorrido que se encontra devidamente fundamentado, ainda que com sua fundamentação não concorde o ora agravante. O órgão julgante não é obrigado a se manifestar sobre todas as teses apresentadas pela defesa, bastando que aponte fundamentadamente as razões de seu convencimento. Agravo regimental a que se nega provimento.

Portanto, conclui-se que não assiste razão à Recorrente quanto às preliminares.

### **3. DO MÉRITO SUBSIDIÁRIO - UTILIZAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IPI HOJE VIGENTE**

Alega a Recorrente, de forma bastante sucinta, que deveria se utilizar a alíquota de IPI atualmente vigente, nos seguintes termos:

#### **DO MÉRITO SUBSIDIÁRIO - UTILIZAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IPI HOJE VIGENTE**

*Assim, mais um vício a macular o Auto de Infração, e a impor o seu cancelamento.*

Contudo, a Recorrente repete este ponto adiante em seu Recurso Voluntário. Trataremos dessa questão no item 9 deste voto.

#### 4. VÍCIO DE CONSTITUIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO - INFORMAÇÃO NÃO PROVADA

Vejamos as alegações da Recorrente:

O Julgador administrativo tratou a questão deste tópico na parte do mérito (fls. 6.551), dizendo que o AFRFB, em verdade quis dizer se "... tratar de produto único, plenamente identificado por marca, tipo, modelo, espécie e qualidade que o torna específico a tal ponto que afasta o similar...".

Contudo, não é possível fazer uma correlação entre esse dizer do Julgador, com o que foi declarado pelo AFRFB. Vejamos:

O AFRFB, no item 18 do Termo de Constatação Fiscal declarou "... que inexistiam estabelecimentos pertencentes a terceiros sem relação de interdependência com Memphis que comercializassem produtos cujos preços pudessem ser utilizados na apuração do valor mínimo dos produtos fabricados por Memphis...".

Essa declaração deveria ser baseada em algum outro trabalho fiscal, ou mesmo indicativo da pesquisa junto a praça de Porto Alegre, para se saber sobre os atacadistas dos produtos da Recorrente.

Ora, essa situação não foi suprida pelo argumento do Sr. Julgador Administrativo acima reproduzido (fls. 6.551), pelo contrário, tal argumento deixa evidente que **NÃO HÁ NO PROCESSO QUALQUER PROVA OU DEMONSTRAÇÃO DOS ATACADISTAS QUE ATUAM NA PRAÇA DA RECORRENTE.**

Ocorre que o Auto de Infração, bem como a decisão administrativa ora atacada **NÃO PODEM** se eximirem de informarem a fonte de suas informações, assim, impossível a validação do trabalho fiscal que parte de uma premissa não provada, inverídica e, como se demonstrará, só adotada para abreviar o trabalho de fiscalização.

Ademais, a Recorrente se reporta ao item 20 do mesmo Termo (poucas laudas depois), ONDE CONTRARIAMENTE AO ITEM 18 É DITO QUE A PRAÇA DE PORTO ALEGRE TEM OUTROS ATACADISTAS, NÃO INTERDEPENDENTES, QUE REVENDEM OS PRODUTOS FABRICADOS PELA RECORRENTE, citando vários nomes.

Com efeito, no citado item 20 o Sr. Agente Fiscal, desdizendo ao que alegou no item 18, deixa evidente a existência de um mercado atacadista de produtos da Recorrente na praça de Porto Alegre.

Ora, e do exposto, resta evidenciado que o trabalho fiscal é natimorto, pois parte de uma premissa inexistente, no caso, de que na praça de Porto Alegre não há outros atacadistas, que não os interdependentes, que revendem produtos da Recorrente.

Verifica-se que a Recorrente se utiliza novamente de trechos do Auto de Infração para demonstrar supostas contradições, no entanto, a leitura integral afasta as dúvidas. Vejamos os trechos que completam o raciocínio.

No item 18, afirma-se que inexistiam estabelecimentos pertencentes a terceiro, **não interdependentes** que comercializassem produtos cujos preços pudessem ser utilizados, contudo o contexto, especialmente o item 19.4, indica que a referência aqui é a **estabelecimentos industriais**, vejamos (fls. 5703 e 5706)):

18) Esta fiscalização verificou que inexistiam estabelecimentos pertencentes a terceiros sem relação de interdependência com Memphis que comercializassem produtos cujos preços pudessem ser utilizados na apuração do valor tributável mínimo dos produtos fabricados por Memphis, conforme explicado nos itens 19 e 20 a seguir.

(...)

19.4 - Portanto, cada código de produto industrializado por Memphis Industrial possui características específicas, e não é possível a comparação com preços de marcas fabricadas por outras empresas do mesmo setor.

O item 20, por sua vez, refere-se a **atacadistas não interdependentes**. Lendo o item 20 de forma completa, a questão se elucida melhor:

20) No cálculo dos preços médios para fins de apuração do valor tributável mínimo, também não seria correta a utilização dos preços de produtos fabricados por Memphis Industrial praticados por atacadistas não interdependentes da mesma praça do remetente (por exemplo, Cia. Zaffari Com. e Ind., CNPJ 93.015.006/0014-38, Atacadão Distribuição Com. e Ind. Ltda., CNPJ 75.315.333/0088-60, e WMS Supermercados do Brasil Ltda., CNPJ 93.209.765/0006-21).

Todos os atacadistas não interdependentes da mesma praça do remetente adquiriram os produtos em questão de Distribuidora Memphis, ou seja, nenhum deles adquiriu produtos industrializados por Memphis diretamente da fábrica.

A utilização de uma média dos preços praticados por atacadistas que adquiriram produtos de Distribuidora Memphis prejudicaria de forma injusta a fiscalizada, já que os valores cobrados nas saídas destes atacadistas incluíram os custos e a margem de lucro que eles adicionaram ao preço que pagaram para a Distribuidora Memphis.

Esclareça-se que a adoção pela fiscalização do entendimento acima, assim como o do exposto no item 13 deste Termo, não decorre de benevolência, tratando-se simplesmente do cumprimento do dever de não cobrar valores de imposto nem maiores nem menores dos que a fiscalização considera corretos de acordo com a legislação e com a finalidade das normas que regulam o valor tributável mínimo do IPI.

Portanto, não se verifica a contradição apontada pela Recorrente. Ademais, as afirmações do Auto de Infração são baseadas em extenso trabalho de fiscalização e análise dos produtos da Recorrente, que constam do presente processo e constituem o Auto de Infração, conforme consta do próprio auto, nos seguintes termos (fl. 5694):

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Dessa forma, a Recorrente carece de razão também neste ponto.

## 5. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA

Vejamos os argumentos da Recorrente:

A Recorrente asseverou, em 1ª. preliminar, que é parte ilegítima, já que o responsável pelo tributo é a empresa interdependente, o que foi afastado com o argumento de que a Lei 7.798/89 é inaplicável à Recorrente, visto a exclusão trazida pelo Dec. 1.217/94.

Tal Decreto, por sua vez, é uma via imprópria para a alteração de uma Lei, ante ao princípio da hierarquia das leis, que diz que uma norma legal só pode ser alterada por uma lei de igual ou maior patente.

Segue o entendimento constante da decisão de piso:

A Impugnante entende que o lançamento é nulo por ilegitimidade passiva, pois entende que o responsável pelo tributo seriam as empresas interdependentes, nos termos do Art. 7º, da Lei nº 7.798/89, citado pelo item 4 da Instrução Normativa SRF nº 87, de 1989, nos seguintes termos.

*“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 mencionado no art. 7º da Lei nº 7.798, de 1989, está assim redigido:*

*“Produtos a que se refere o artigo 7º, 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.”

Vê-se, portanto, que referem-se a produtos fabricados pela Impugnante. Contudo, o art. 8º do mesmo diploma legal facultou ao Poder Executivo excluir produto ou grupo de produtos, do estabelecido regime jurídico o que fora feito pelo Decreto nº 1.217, de 11 de agosto de 1994, que em seu art. 1º versa:

*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.*

Desta forma, ressalta cristalino o fato de que os produtos da Impugnante não estão alcançados pelo artigo 7º da Lei nº 7.798, de 1989, atribuindo correção ao lançamento tributário efetuado.

Assim, resta claro na decisão de piso que, conforme as determinações do Decreto nº 1.217, de 11 de agosto de 1994, com respaldo no art. 8º da Lei nº 7.798/89, a razão não assiste à Recorrente.

Ademais, não cabe a este CARF se manifestar sobre a hierarquia das normas ou eventual inconstitucionalidade, conforme a Súmula no. 2 do CARF.

## **6 . PRELIMINAR - VÁRIOS FATOS DISTINTOS: LEGISLAÇÕES DISTINTAS E: IMPRECISÃO NA FORMAÇÃO DO PREÇO MÍNIMO TRIBUTÁVEL**

Nesta matéria, a Recorrente apresenta seu Recurso dividido nos seguintes itens (fls. 6593 e seguintes)

(a) Como asseverado na impugnação, a autuação está calcada no suposto desrespeito a dois ordenamentos legais distintos, no caso, a TIPI/2002 e a TIPI/2010.

(b) Inicialmente deve ficar claro que a decisão administrativa não apreciou a matéria que segue, arguida na Impugnação. Assim a matéria de defesa é reiterada neste momento. Vejamos:

(c) Importante dizer, inicialmente que essa matéria não foi apreciada na decisão de 1ª instância administrativa, assim a mesma é reiterada neste momento. Vejamos:

(d) Ora, diferentemente do que diz o Julgador Administrativo, está claro que o Sr. Agente Fiscal, ao lavrar o Auto de Infração em epígrafe, cometeu vários erros, o que impede o escoreito conhecimento do racional dessa tese de autuação. Vejamos:

O processo fiscal deveria seguir um critério lógico, o que não ocorreu, pois o fiscal misturou diversas teses, não indicou a lei vigente à época e, principalmente, não consegue informar qual a base que usou para cálculo (com ou sem as exportações e vendas para ZFM e ALC).

É certo que a retro citada deficiência nas informações do Auto de Infração, é atentatória ao direito constitucional de ampla defesa da Recorrente (inciso LV do artigo 5º da Carta Magna), o que deve culminar em sua extinção, sem sua apreciação.

Transcrevemos trecho da decisão de piso (fl. 6550 e 6559):

Preliminar de Cerceamento de Defesa

Os fatos descritos no Termo de Constatação Fiscal estão, claros, precisos e devidamente enquadrados o que permitiu ao Impugnante elaborar ampla defesa, inclusive, com peça impugnatória extensa e exaustiva cujo exercício do direito de defesa se mostra com todo vigor.

Embora sejam citados dois dispositivos regulamentares – Art. 136, I RIPI/2002 e 195, I, RIPI/2010, nenhum problema trás à defesa, pois se tratam de mesma situação fática, sendo desnecessária autuação em separado.

Ademais, ainda que a matéria fosse diversa não se exigiria autuação em separado por falta de imposição legal.

(...)

Despiciendo dizer que o comando normativo do artigo 195, I do RIPI/2010, corresponde exatamente ao comando normativo do artigo 136, I do RIPI/02.

A leitura do Auto de Infração nos indica que os fundamentos legais foram perfeitamente indicados e, de forma absolutamente correta. Tendo em conta que o presente processo se refere aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, é absolutamente correto indicar que o RIPI/2002 e o RIPI/2010 devem ser aplicados, naturalmente, nos períodos de suas respectivas vigências. Ademais, o texto dos artigos indicados é exatamente o mesmo, o que afasta absolutamente a possibilidade de qualquer dúvida.

Realmente, como afirma a Recorrente, parte da impugnação está sendo discutida com base em um diploma, e o restante, com base em outra. Assim, deve ser, tendo em conta que a atuação engloba períodos de vigências das duas normas.

Transcreve-se trecho do Auto de Infração, para que se verifique a clareza do enquadramento legal:

Enquadramento Legal

**Fatos geradores ocorridos entre 01/06/2009 e 31/05/2010:**

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Arts. 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, caput e parágrafo único, 130, 200, inciso IV, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 136, inciso I, 137, caput, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 8º da Lei nº 11.774/08;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 11.933/09;

(...)

**Fatos geradores ocorridos entre 01/06/2010 e 30/06/2010:**

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Arts. 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, caput e parágrafo único, 130, 200, inciso IV, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 136, inciso I, 137, caput, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 8º da Lei nº 11.774/08;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 11.933/09;

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Arts. 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 259, 260, inciso

IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 195, inciso I, 196, caput, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

**Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2010 e 31/12/2012:**

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Arts. 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 259, 260, inciso

IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Art. 195, inciso I, 196, caput, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Assim, verifica-se que o Auto de Infração está perfeito, em consonância com o art. 142 do Código Tributário Nacional e, dessa forma, permitiu a inteligência e efetiva defesa pela Recorrente. Verifica-se também, conforme trecho transcrito, que a matéria foi objeto da decisão de piso.

Dessarte, não assiste razão à Recorrente em suas alegações constantes do item 6.

## **7. ARGUMENTO DA DECISÃO ADMINISTRATIVA - MOTIVAÇÃO INQUISITORA DO JULGADOR - FALSO JUÍZO DE VALORES - PARCIALIDADE**

Neste item, a Recorrente apresenta críticas à abordagem, aos fundamentos e aos termos utilizados pelo julgador de primeira instância, vejamos:

O Julgador Administrativo firmou uma finalidade para o seu trabalho, qual seja, IMPOR A QUALQUER CUSTO E ARGUMENTO que a Recorrente utilize, como preço tributável do IPI, o preço de revenda utilizado pela sua Distribuidora Interdependente.

Tanto é assim que o Julgador Administrativo diz que sua conclusão é firmada "... independentemente da amplitude que se dê ao conceito de praça ..." (fls. 6.554), ou seja, o Julgador Administrativo, de ante mão, promete afastar qualquer regra que fixe o conceito de praça, para trazer um conceito seu, fiscalista, parcial e com o intento único de validar a autuação.

Ou seja, o Julgador Administrativo, sem qualquer base legal, quer fazer crer que o preço corrente do mercado atacadista de Porto Alegre, sede da Recorrente, é o valor praticado pela distribuidora interdependente, mesmo que situada em outra praça. Disse (fls. 6.555):

**“O preço do mercado atacadista do estabelecimento Industrial existe e é aquele fixado para essas operações, praticado pelos estabelecimentos da Comercial Interdependente, seu representante.”**

Pior, o Julgador Administrativo se afasta das leis vigentes (atentando contra o princípio da estrita legalidade) para criar um novo modelo de interpretação da operação da Recorrente, que auto intitula de "mundo real, lógica comercial". Vejamos (fls. 6.556):

No mundo real, a lógica comercial nos revela que o preço do mercado atacadista da praça do remetente, no caso concreto, é o mesmo praticado pelo estabelecimento Comercial Interdependente.

O preconceito, parcialidade, animosidade e desrespeito quanto a operação da Recorrente é declarada claramente nas

citadas folhas 6.555, onde o Julgador Administrativo diz que o intento da Recorrente "... é de se evadir ao pagamento do IPI...".

A truculência das palavras, demonstração clara da parcialidade do Julgador (que deveria buscar a verdade real, e não pretender fazer Justiça com as próprias mãos) se demonstra no trecho da decisão onde o Julgador Administrativo diz que a Recorrente tem estrutura "... servindo de burla à incidência do IPI ..." (fls. 6.556).

Não para aí, o Julgador Administrativo sequer se atém aos termos de Solução de Consulta, visto que generaliza o argumento de que o preço praticado pela Distribuidora Interdependente deve sempre ser usado para firmar o preço mínimo tributável da Indústria (fls. 6.559).

Em verdade, a Solução dada a Consulta 08/2012 só determina o uso único do preço do Atacadista Interdependente quando existir um único distribuidor na praça, o que não é o caso do presente processo, pois, como provado, a praça de Porto Alegre têm inúmeros distribuidores. Vejamos (fls. 6.558):

*11. Diante do exposto, na hipótese de existir no mercado atacadista a que se refere o inciso I do art. 195 do RIPI/2010 um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto (sem similar para efeito de comparação de preços), o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto.*

Colocando uma pá de cal no tema, e para demonstrar que o Julgador Administrativo tem convicção de que a Recorrente pratica elisão fiscal, tem-se a seguinte parte da decisão (fls. 6.565):

Muito pelo contrário, seu comportamento viola a finalidade do Art. 136 do RIPI/02, qual seja, evitar a elisão fiscal por meio de artificialismos de preços, desrespeita o princípio da Uniformidade, da Isonomia e da Livre Iniciativa e não encontra na Constituição qualquer argumento de validade.

Nesse mesmo sentido, vide outro trecho da decisão administrativa, onde o Sr. Julgador reitera a sua visão de que está defronte de uma norma anti-elisiva, justificando suas malfadadas conclusões. Vide:

Assim, a meu ver, a interpretação reducionista do conceito de “praça” como sendo o Município ou fração dele, tese da Impugnante e adotada em parcos julgados, fere tudo que afirmamos acima, notadamente o princípio da

Art. 136, I, do RIPI/02, verdadeira norma antielisiva e sem qualquer supedâneo em valores que a Constituição Federal tenha erigido para observância. (fls. 6.566):

Assim, claro está que a decisão administrativa está viciado pela convicção pessoal do Julgador, que não se dobra às determinações legais que, dentre outras, determina o conceito de praça (como sendo a cidade onde está situada a Indústria) e, impõe a consideração de todos os atacadistas existentes na praça do remetente, para fins de cálculo do preço mínimo tributável do IPI.

Verifica-se, neste item, severas críticas ao julgado de primeira instância, contudo o âmago da questão é concernente ao conceito de praça e a base de cálculo do IPI, temas que serão tratados no item seguinte.

## **8 VALOR MÍNIMO TRIBUTÁVEL E PRAÇA**

A Recorrente apresenta essa questão subdividida nos seguintes itens

### **8.1 MÉRITO - CONCEITO DE PRAÇA - DEFINIÇÕES CORRENTES**

**8.2 MÉRITO - CONCEITO DE PRAÇA - DEFINIÇÃO ACADÊMICA****8.3 MÉRITO - DA SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO PREÇO MÍNIMO TRIBUTÁVEL UTILIZADO PELO SR. AGENTE FISCAL****8.4 DO MÉRITO - CORRETO PEÇO MÍNIMO TRIBUTÁVEL - USO DO CUSTO DA MERCADORIA, ACRESCIDO DOS ENCARGOS****8.5 DO MÉRITO - INTERPRETAÇÃO FISCAL MAIS BENÉFICA****8.6 DO MÉRITO - EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO ENTRE A RECORRENTE E A DISTRIBUIDORA INDEPENDENTE**

No item 8.1 (MÉRITO - CONCEITO DE PRAÇA - DEFINIÇÕES CORRENTES), a Recorrente critica o conceito de praça adotado pelo Auditor-Fiscal autuante e pela decisão de piso. Assevera que o entendimento de praça adotado pelo Fisco "é algo que extrapola cidades, estados, regiões e mesmo o país" (fl. 6600).

Segundo a Recorrente esse entendimento é divorciado da legislação:

Ou seja, no afã de continuar sua perseguição contra a Recorrente, o Sr. Agente Fiscal vasculhou toda a farta legislação comercial e pública do Brasil para dela encontrar algumas parcas e frágeis regras que sustentam o absurdo conceito que ele inculpiu, no caso de que praça é um conceito não moldado, podendo ser ajustado ao bel prazer do intérprete.

Evidente que o AFRFB e o Julgador estudaram a legislação fiscal e dela notaram que o conceito de praça já está definido, e seu entendimento é bastante simples, qual seja, praça corresponde ao município onde o contribuinte está situado. Nada mais que isso.

Nesse sentido, basta notar que o AFRFB (sob item 22.5, 3º §) busca justificar sua malfadada conclusão com base em uma legislação editada na época do Império, que foi assinada pelo Imperador Dom Pedro II. Destaca-se ser evidente que uma legislação editada há 165 anos não tem o condão de colaborar com um estudo de uma matéria tão contemporânea, como é a definição do conceito de praça.

Não bastasse, a legislação citada pelo AFRFB (artigo 32 do Código Comercial) foi revogada em 2.002, com a edição do atual Código Civil. Ou seja, como se pode dar valor a um trabalho fiscal baseado em lei do Império; totalmente desatualizada no tempo e; ainda revogada?

O desespero do AFRFB, ratificada pelo Julgador Administrativo, em justificar o injustificável, que "... os limites da praça devem ser definidos de acordo com a situação sob análise, sujeitos a variações em razão, entre outros..." (item 22 do Termo de Ciência), é tão claro que há citação de leis de concorrência pública e, ainda acórdão do TCU (item 22.2).

Ou seja, no afã de continuar sua perseguição contra a Recorrente, o Sr. Agente Fiscal vasculhou toda a farta legislação comercial e pública do Brasil para dela encontrar algumas parcas e frágeis regras que sustentam o absurdo conceito que ele insculpiu, no caso de que praça é um conceito não moldado, podendo ser ajustado ao bel prazer do intérprete.

Evidente que o AFRFB e o Julgador estudaram a legislação fiscal e dela notaram que o conceito de praça já está definido, e seu entendimento é bastante simples, qual seja, praça corresponde ao município onde o contribuinte está situado. Nada mais que isso.

Apresenta a Recorrente algumas decisões do antigo Conselho de Contribuintes, as quais acredita que lhe socorrem.

No item 8.2 (MÉRITO - CONCEITO DE PRAÇA - DEFINIÇÃO ACADÊMICA), a Recorrente apresenta explicações doutrinárias de praça e, então, apresenta a conclusão do ilustre professor Fábio Ulhoa Coelho de que "PRAÇA É UM CONCEITO QUE SE EQUIVALE À CIDADE". Em seguida, traz explicações para esse entendimento.

Concluiu a Recorrente que:

Em resumo, as "grossas linhas" que baseiam a decisão recorrida não têm suporte para rechaçar ao parecer do Professor Doutor Fábio Ulhoa Coelho, nem tampouco a conclusão de que praça é igual à cidade.

No item 8.3 (MÉRITO - DA SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO PREÇO MÍNIMO TRIBUTÁVEL UTILIZADO PELO SR. AGENTE FISCAL), assevera a Recorrente que o Auditor Fiscal não demonstrou que a autuada não aplica o preço mínimo correto:

Com efeito, e apesar do imenso esforço retórico empreendido pelo AFRFB, que em certa parte do seu Termo de Contestação diz amenizar o poder de sua caneta em favor da Recorrente (item 18, quando exclui atacadistas terceiros do universo de pesquisa), o fato é que não restou demonstrada a afronta ao preço mínimo tributável, quando da venda de produtos da Recorrente para empresa interdependente.

Causa espanto que o Julgador Fiscal usar o mesmo argumento da AFRFB, ao dizer que excluiu o preço praticado por alguns atacadistas para diminuir o valor da autuação. Vejamos (fls 6.560):

Segundo a Recorrente, o trabalho fiscal está eivado dos seguintes erros:

**(a) fragilidade dos argumentos para sustentar o critério de cálculo**

**(a.1) Conhecimento e escolha do preço mínimo tributável:**

**(a.2) Não inclusão dos preços de vendas para exportação; ZFM e ALC**

**(b) preço mínimo tributável - obrigatoriedade de uso de regra empírica, não cabendo o uso de qualquer tipo de presunção**

**(c) conhecimento do preço mínimo tributável - limitação do universo de atacadista a ser pesquisado -**

**(c.1.) Atacadistas que vendem produtos da Recorrente em Porto Alegre**

**(d) conhecimento do preço mínimo tributável - impossibilidade de se utilizar apenas os preços praticados pelo adquirente interdependente**

**(e) conhecimento do preço mínimo tributável - não consideração da totalidade das operações de vendas realizadas pela Recorrente.**

**(f) conhecimento do preço mínimo tributável - média ponderada**

**(g) preço médio, necessidade de ponderação da condição de venda:**

**(h) preço mínimo tributável - exclusão dos descontos condicionais concedidos**

**(i) preço mínimo tributável - não exclusão do IPI**

**(j) Preço mínimo tributável - falta de exclusão de notas fiscais devolvidas**

**(k) Produtos que não estão incluídos no PIS e COFINS Monofásicos**

No item 8.4 (DO MÉRITO - CORRETO PEÇO MÍNIMO TRIBUTÁVEL - USO DO CUSTO DA MERCADORIA, ACRESCIDO DOS ENCARGOS), a Recorrente defende que não é possível apurar o preço mínimo tributável. Defende que, em uma cidade grande como Porto Alegre, o Fiscal teria que intimar todas as empresas que efetivaram venda por atacado, o que não é factível. Segundo a Recorrente:

Dessa forma, resta a conclusão de que é impossível chegar ao "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente", de acordo com a "média ponderada dos preços da cada produto"; isso na forma dos artigos 136, I e 137, caput, ambos do RIPI, respectivamente.

Assevera a Recorrente que, diante da dificuldade de apuração na forma da regra do art. 137, II, do RIPI/2002, deve ser aplicado o custo de fabricação acrescido de todos os encargos.

No item 8.5 (DO MÉRITO - INTERPRETAÇÃO FISCAL MAIS BENÉFICA), a Recorrente afirma que a prática do Auditor Fiscal é atentatória contra a regra "in dubio pro contribuinte", segundo a qual a interpretação deve ser mais favorável ao contribuinte e cita o art. 112 do CTN.

No item 8.6 (DO MÉRITO - EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO ENTRE A RECORRENTE E A DISTRIBUIDORA INTERDEPENDENTE), a Recorrente afirma que o julgador de primeira instância colocou em dúvida a efetividade da operação de venda entre a Recorrente e a Distribuidora Interdependente (Memphis Distribuidora), especificamente quando afirma que a Recorrente está fazendo uma manobra com o objetivo de diminuir a base tributável de IPI. Defende a Recorrente a efetividade de suas operações, apresentando as seguintes questões:

**a) elementos intrínsecos e extrínsecos que demonstram a autonomia e existência segregada das empresas**

**(b) justificativa negocial do modelo proposto**

**(c) Operação Corriqueira no Mercado**

**(d) planejamento fiscal já consagrado e aceito**

Contudo, o extenso arrazoadado apresentado pela Recorrente não afasta a retidão do Auto de Infração, corroborada pela decisão de piso e muito bem apontada pelas Contra-razões, apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Assim, considerando as questões levantadas pela Recorrente, mas escorando-se na decisão recorrida e principalmente nas contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional, apresentamos nossa análise.

O valor tributável mínimo está previsto nos arts. 136 e 137 do RIPI/02 (correspondentes aos arts. 195 e 196 do RIPI/10), *in verbis*:

Art. 136. O valor tributável não poderá ser inferior:  
MINISTÉRIO DA FAZENDA PROCURADORIA-GERAL DA  
FAZENDA NACIONAL

**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**

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

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.

Cumpra observar que a interdependência de duas empresas, nos termos do art. 520, I, do RIPI/02 verifica-se sempre que uma delas tiver participação no capital social da outra de quinze por cento ou mais, exatamente como se dá no presente caso, segundo demonstrado pela fiscalização, em que Memphis S.A. Industrial tem participação superior a 99% do capital social de Distribuidora Memphis, fato este, aliás, que não foi sequer contestado pela autuada.

Verificada a interdependência entre as empresas envolvidas na operação fiscalizada, a recorrente deveria ter aplicado, nas vendas realizadas para sua interdependente, o valor tributável mínimo. Contudo, 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 e por **valor tributável 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 nas vendas com amparo em suspensão do imposto.

O simples fato de estabelecimentos interdependentes praticarem entre si preços diferentes daqueles negociados no mercado, quando da comercialização entre partes não relacionadas, indica o favorecimento entre elas o que já autoriza a conclusão de que a recorrente, de fato, praticou a infração que lhe foi imputada.

Desse modo, o preço do produto negociado entre as empresas ligadas deveria corresponder ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, calculado com base na média ponderada dos preços de cada produto, vigentes no mês antecedente ao da saída do estabelecimento remetente ou ao mês imediatamente anterior.

Ressalte-se que, ainda que o mercado atacadista de determinado produto, com suas especificações e características próprias, possua um único vendedor, responsável pela primeira distribuição das mercadorias, esse fato não descaracteriza a existência de “mercado atacadista” e a consequente aplicação do art. 136, I do RIPI/02 (art. 195, I do RIPI/10).

Nesses casos, em que uma empresa tem suas mercadorias especificadas por marca, tipo, modelo, espécie, quantidade e número, sendo os produtos diferenciados no mercado, ou seja, em que se comercializam produtos que não podem ser comparados com os produzidos por outras indústrias, e estando a primeira distribuição destes bens restrita às empresas comerciais interdependentes, não alcançando pessoas jurídicas independentes, como na hipótese dos autos, há mercado atacadista e o VTM será determinado a partir das vendas efetuadas pelo interdependente, nos termos, aliás, do que definido pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 08/2012, cujo trecho relevante segue transcrito:

Agora, se “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”, possui um único vendedor, é inevitável que o valor tributável mínimo seja determinado a partir das vendas por este efetuadas. Nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência de um “mercado

atacadista”, possibilitando, portanto, a aplicação da regra estatuída no inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

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

A fim de corroborar esse entendimento, chama-se atenção para o que determina o PN CST 89/70:

Produto destinado a estabelecimento de firma interdependente: o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente (RIPI, art. 21, inciso I).

Estabelecimento que vende seus produtos a terceiros atacadistas e, além destes, para uma empresa, também atacadista, com a qual mantém relação de interdependência. Neste último caso, o valor tributável "não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente", conforme dispõe o inciso I do art. 21 do Decreto n.º 61.514/67.

O "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente" é, evidentemente, o preço de venda por atacado feita pelo mencionado estabelecimento, a terceiros, não interdependentes.

Na falta de outros adquirentes, ou melhor, na remessa para estabelecimento que seja o único comprador do produto (firma interdependente), o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda do adquirente, salvo se este operar, exclusivamente, na venda a varejo, devendo, neste caso, ser observado o disposto no inciso II e §§ 4.º e 5.º do art. 21 do RIPI.” (grifamos)

Desse modo, verificado que os estabelecimentos interdependentes da autuada eram os únicos responsáveis pela primeira distribuição no atacado dos produtos, o que foi feito pela fiscalização, e levando-se em conta que o “universo das vendas” representa as vendas de produtos perfeitamente identificáveis, praticadas pelos estabelecimentos atacadistas de uma mesma firma, localizados na praça da remetente; portanto, correto o lançamento.

Conformou informou a Procuradoria da Fazenda Nacional, esse entendimento foi adotado pelo CARF no Acórdão nº 202-04.484 e também no Acórdão nº 3301-001.847. Nestas decisões, conclui-se que, no caso de não haver outros atacadistas que comercializem os produtos especificados, o VTM deve ser preço praticado na venda a terceiros pelo próprio estabelecimento interdependente, quando único na praça. Ainda no mesmo sentido foi proferido o a

Mais recentemente, conforme também informa a Procuradoria da Fazenda Nacional, no acórdão 3201-001-204, em que a interessada era também a empresa MEMPHIS S.A. INDUSTRIAL, negou-se provimento ao recurso voluntário do contribuinte sob o fundamento de que existe, sim, preço corrente no mercado atacadista da remetente, ainda que se trate de um mercado monopolista, quando então, o preço praticado pela distribuidora interdependente nas vendas para terceiros independentes, equivale ao preço de mercado, por abranger os custos do produto.

O relator designado para elaborar o voto vencedor concluiu que, no caso do estabelecimento matriz de Memphis Industrial, considerou-se, corretamente, o mercado atacadista em relação às vendas efetuadas pelo estabelecimento de Distribuidora Memphis da mesma praça, para empresas que não fossem interdependentes, com os seguintes fundamentos (acórdão 3201-001-204):

- 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;

A expressão "praça" ou "praça do remetente" é derivada do direito comercial, mais precisamente do art. 32 do Código Comercial de 1850 (ainda que revogado), o qual definia:

“Art. 32. Praça do comércio é **não só o local**, mas também a reunião dos comerciantes, capitães e mestres dos navios, corretores e mais pessoas empregadas no comércio”. (grifei)

Uma breve interpretação do dispositivo do código comercial, conduz à alusão a termos que se aplicavam, creio que exclusivamente, aos locais próximos aos portos, mas nem por isso se restringia a lugar, localidade; ao contrário, transcendia o ambiente econômico daquele século.

Não se pode conjecturar que uma expressão cunhada nas primeiras e rudimentares transações comerciais, dos precários mercados à época organizados, e utilizadas a mais de 160 anos no direito pátrio, conceba hoje um sentido e conteúdo mais restrito frente a evolução comercial, tecnológica e globalização dos mercados.

Apenas como exercício de reflexão, no passado, mercado era o ponto físico de encontro para a realização de trocas, na verdade escambos, e posteriormente evoluindo-se para compra e venda.

Dava-se nos poucos centros de comércio existente, em especial em portos e cidades de passagem. Assim, a abrangência geográfica era restrita e também significativa, dado

ao distanciamento de outros mercados. Quanto às praças, inimaginável estendê-las para além das localidades habitadas.

Definitivamente, a evolução em todas as áreas da civilização permite afirmar que hodiernamente não se tem fronteiras e limites às atividades financeiras e comerciais. Daí que, sem receio de cometer desatinos, para determinados ramos de atividade comerciais, em especial os mercados atacadistas e a praça, do menor comerciante à maior das corporações, é o próprio planeta (veja por exemplo, vendas de manufaturas asiáticas por intermédio da internet).

Não se pode ignorar a interpretação da Recorrente ao conteúdo do Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, que entende ter delimitado o conteúdo semântico do termo "praça do remetente", restringido o significado à localidade ou cidade onde está localizado o remetente.

Portanto, a interpretação deve ser dada segundo a premissa ali estabelecida, qual seja, apontou o Parecer que "o mercado atacadista de determinado produto como um todo deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas (vendas) efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada".

Ora, o caso dos autos é distinto, exatamente porque não há o "universo das vendas", assim considerado múltiplos atacadistas destinatários dos produtos do industrial remetente. E tais exclusividades produto e negócio estendem-se a todo o território nacional, este sim, a real praça do remetente.

É certo que o mercado atacadista de determinado produto, com suas especificações e características próprias, possua um único vendedor, responsável pela primeira distribuição das mercadorias, esse fato não descaracteriza a existência de "mercado atacadista" e a consequente aplicação do art. 195, I do RIPI.

No presente caso, trata-se de produto fabricado pela Recorrente, possuindo características específicas, identificados por códigos próprios, de forma a distingui-los de produtos de marcas industrializadas por outras empresas do mesmo setor. Neste caso, estando a primeira distribuição destes bens restrita à empresa comercial interdependente, não alcançando pessoas jurídicas independentes, há mercado atacadista e o Valor Tributável Mínimo será determinado a partir das vendas efetuadas pelo interdependente, nos termos do que definido pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 08/2012, conforme excerto transcrito:

Agora, se "o mercado atacadista de determinado produto, como um todo", possui um único vendedor, é inevitável que o valor tributável mínimo seja determinado a partir das vendas por este efetuadas. Nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência de um "mercado atacadista", possibilitando, portanto, a aplicação da regra estatuída no inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

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

Portanto, o atual sentido para a expressão "praça do remetente" é o local físico, geográfico, até onde se estende o campo de atuação de comercial atacadista da empresa.

Dito de outra forma, compreende a área geográfica em que é permitido à empresa atuar, respeitados os limites legais e contratuais, quando exigidos.

Visto isso, e partindo do pressuposto de que o RIPI/02, nos seus arts. 136 e 137 (arts. 195 e 196 do RIPI/10), traz normas que, claramente, visam impedir que os fabricantes se utilizem de firmas interdependentes para reduzir a base de cálculo do imposto, resta-nos demonstrar, ainda, que considerar o termo "praça", previsto na legislação tributária, como sendo limitado ao espaço geográfico de um único município, como defendido pela recorrente, afastaria da incidência do tributo os contribuintes que elegessem uma estrutura entre interdependentes que se situam em cidades distintas, exatamente para se livrarem da tributação (como a grande maioria dos grupos econômicos).

Entender que praça é o mesmo que município permitiria que, com a singela decisão de separar apenas formalmente as atividades de uma empresa e instalar um estabelecimento distribuidor em outra cidade diversa de onde localizado o estabelecimento industrial – decisão esta que caberia unicamente ao contribuinte – pudesse se adotar, como base impositiva do IPI, valores significativamente inferiores aos efetivamente cobrados pela distribuidora e pagos pelos clientes independentes, contribuintes de fato do imposto, o que, sem dúvida, ofenderia a finalidade da norma.

Dessa forma, conclui-se que o conceito de praça adotado na autuação está correto e adequado.

Conforme destacou a Procuradoria da Fazenda Nacional e consta do Auto de Infração, o fato de duas cidades serem municípios vizinhos não pode afastar a noção de praça, ainda mais no caso de Porto Alegre e Cachoeirinha, por exemplo, tratado nos autos, que são municípios limítrofes (a Fiscalização informa, nesse contexto, que a distância entre a sede da recorrente e das distribuidoras é de 10 km) e que compõem uma mesma região metropolitana, de modo que as vendas realizadas pela Memphis em Cachoeirinha não podem ser ignoradas.

Nesse contexto, foi que a fiscalização, com fulcro no art. 137 *caput* do RIPI/02 (art. 196 do RIPI/10), determinou a "média ponderada" com base nas vendas realizadas pelo único atacadista adquirente das mercadorias da recorrente (Distribuidora Memphis).

Mister consignar que a regra prevista no art. 137, parágrafo único, II do RIPI não teria aplicação ao caso, já que seria utilizada, unicamente, na hipótese de inexistir mercado atacadista, o que se daria, por exemplo, quando somente houvesse vendas feitas no varejo. Todavia, essa não é situação dos autos, já que devidamente demonstrada a existência do mercado atacadista na praça do remetente.

Além disso, verifica-se, conforme asseverou a Procuradoria da Fazenda Nacional, a correção do lançamento se confirma em razão de não fazer o menor sentido a inclusão, segundo pleiteado pela recorrente, na apuração do VTM, do valor de suas vendas para a interdependente, já que se o VTM é para ser aplicado justamente nestas vendas (entre interdependentes) e se na sua apuração considera-se o preço corrente no mercado atacadista do remetente, por óbvio que não se considera o preço erroneamente praticado na venda para a interdependente, mas sim o preço da venda para estabelecimentos independentes.

Outrossim, a alegação de que o cálculo do tributo estaria equivocado porque não teriam sido levadas em conta as condições de preço, devoluções, descontos concedidos bem como

os tributos embutidos nos preços foi explicitada pela DRJ, nos seguintes termos: que “a questão de a Autoridade Fiscal não ter levado em consideração na apuração dos preços, questões econômicas e práticas comerciais dá-se pelo fato de não estarem previstas no ordenamento jurídico, idêntico motivo pelo que não excluiu o ICMS, o PIS, o IPI e a COFINS de tais valores, independentemente de sua incidência monofásica.” Adota-se aqui também esse entendimento.

Anote-se ainda que a Recorrente argumenta que não foram computadas as notas fiscais canceladas, mas informou, na Impugnação, que juntou apenas algumas de modo exemplificativo (fl. 5.780).

**Juntam-se, neste momento, DE FORMA  
EXEMPLIFICATIVA as notas fiscais que foram canceladas (docs 09):**

Contudo, observa-se no Auto de Infração que foram consideradas devoluções de vendas, conforme podemos observar nas fls. fl. 322 (itens 4 e 9):

MINISTÉRIO DA FAZENDA DRF		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES		
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA		
		DIPJ 2013		
CNPJ: 92.697.010/0001-46		Ano-calendário: 2012 ND: 0001184711		
<b>Ficha 22 - Saídas e Débitos</b>				
CNPJ do Estabelecimento: 92.697.010/0001-46				
Discriminação	Com Débitos	Sem Débitos	IPI Debitado	
<b>SAÍDAS - MERCADO NACIONAL</b>				
01.Produção do Estabelecimento	89.429.463,87	772.926,76	5.141.299,29	
02.Mercadorias de Comercialização	0,00	0,00	0,00	
03.Industrial. Elet. p/ Outras Empresas	1.292.388,06	793.947,08	66.641,17	
04.Devoluções de Compras	18.138,35	214.303,50	2.385,87	
05.Outras Saídas p/ o Mercado Nacional	746,00	1.065.614,00	95,76	
06.TOTAL DO MERCADO NACIONAL	90.740.736,28	2.846.791,34	5.210.422,09	
<b>SAÍDAS - MERCADO EXTERNO</b>				
07.Produção do Estabelecimento		0,00		
08.Mercadorias de Comercialização		0,00		
09.Devoluções de Compras		0,00		
10.Outras Saídas para o Mercado Externo		0,00		
11.TOTAL DO MERCADO EXTERNO		0,00		
12.TOTAL DAS SAÍDAS	90.740.736,28	2.846.791,34	5.210.422,09	
<b>OUTROS DÉBITOS</b>				
13.Estorno de Créditos			0,00	
14.Transferência de Créditos			0,00	
15.Ressarcimento de Créditos			0,00	
16.Ressarc. de Crédito Presumido de IPI			0,00	
17.Outros			20.589,87	
18.TOTAL DE OUTROS DÉBITOS			20.589,87	
19.TOTAL DO IPI DEBITADO			5.231.011,96	
<b>Ficha 23 - Remetentes de Insumos/Mercadorias</b>				
CNPJ do Estabelecimento: 92.697.010/0001-46				
Ordem	CNPJ/CPF	Valor	Substituição Tributária	Há Relação de Interdependência
001	92.697.010/0007-31	11.173.256,82	Não	Não

Naturalmente, para que esse pleito fosse considerado, a Recorrente teria que indicar as notas fiscais que especificamente foram consideradas, ou seja, teria que indicar o substrato de seu direito de modo a colimar um lançamento que considerou incorreto, conforme trecho colacionado, as devoluções de compras.

Quanto à alegação de que o Fiscal não teria aplicado a lei mais benéfica, cumpre anotar que se afirmou que se estava aplicando uma regra que favorecia a Recorrente, mas se tratava da regra adequada para aquele caso, segundo a lei regente.

Quanto à alegação de que o julgador de primeira instância teria colocado em dúvida a efetividade da operação de venda entre a Recorrente e a Distribuidora Interdependente (Memphis Distribuidora), item 8.6 (DO MÉRITO - EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO ENTRE A RECORRENTE E A DISTRIBUIDORA INDEPENDENTE), cumpre afirmar que não se sustenta, a base da autuação e da decisão de primeira instância é que as operações ocorreram, mas não foi utilizada a base de cálculo correta para o IPI.

Dessarte, conclui-se que, em relação ao item 8 e seus subitens, não assiste razão à Recorrente, devendo ser mantida a decisão recorrida.

## **9. DO MÉRITO SUBSIDIÁRIO - UTILIZAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IPI HOJE VIGENTE**

Defende a Recorrente que, caso seu pleito não seja reconhecido e se considere devido o IPI, deve ser aplicada a alíquota atual, a qual é zero para sabonetes, e não a vigente no tempo do fato gerador. Ancora-se no entendimento de que "a legislação penal é um ramo irmão do direito tributário, assim, as máximas e princípios aplicados a aquele, devem ser reproduzidos expressamente para a questão tributária.

Esse pleito afronta toda a sistemática tradicionalmente estabelecida e baseada no Código Tributário Nacional que determina que a lei aplicável ao tributo é a vigente no tempo do fato gerador. Valemo-nos das ponderações apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional:

Além disso, também não se sustenta o pleito da recorrente, de que seja aplicada na apuração do tributo devido a alíquota hoje vigente, que para os sabonetes seria zero. De fato, com a edição do Decreto 7947/13 – que juntamente com a da MP 609/13 buscou a desoneração de produtos essenciais componentes da cesta básica – a alíquota de IPI para os sabonetes foi reduzida de 5% para zero. Todavia, isso não garante ao contribuinte a retroatividade pretendida.

Ora, sabe-se que o Código Tributário Nacional, em seu art. 106, II, estipula três casos de retroatividade da lei mais benigna aos contribuintes e responsáveis, quais sejam: a) quando a lei nova deixa de definir uma conduta como infração - o que não é o caso dos autos; b) quando deixa de tratá-la como contrária a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo – situação que também não se amolda aos autos; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática – o que, mais uma vez, não se subsume à presente situação, que trata da redução de alíquota e não da imposição de multa menos severa.

Sendo assim, e considerando-se que a regra de direito intertemporal é a de que o fato deve ser regido pela lei em vigor na data de sua ocorrência, a lei nova somente se aplicaria a fatos ocorridos antes do início de sua vigência se pela natureza da

situação regulada assim devesse ser ou quando o próprio legislador assim determine expressamente, situações que, novamente, não se verificam no presente caso, razão pela qual não há como se deferir o pleito da recorrente.

## **10. DA NORMA ANTIELISIVA**

Afirma a Recorrente que a edição do Decreto no. 8.393/2015, impõe que à Distribuidora Interdependente a condição de equiparada a industrial quanto às aquisições junto aos industriais, importadores, encomendantes e arrematante. Defende que essa mudança neutraliza a elisão fiscal identificada no presente caso e o Auto de infração perde seu objeto.

Na trilha da decisão recorrida, entendemos que também não se sustenta a alegação de que o Auto de Infração teria perdido seu objeto com a publicação do Decreto 8393/15, vale-nos das argutas considerações da Procuradoria da Fazenda Nacional:

Em primeiro lugar porque o Decreto incluiu, dentre os produtos do Anexo III da Lei 7789/89 – que nos termos do art. 7º permitem a equiparação a estabelecimento industrial dos estabelecimentos atacadistas que os adquirem – os de código:

3303.00.10 (perfumes)

3304.10.00 (maquiagem para lábio),

3304.20 (maquiagem para olhos),

3304.30.00 (preparação para manicure e pedicure),

3304.9 (outros),

3305.20.00, 3305.30.00 e 3305.90.00 (todos referentes a preparações capilares),

307.10.00 (preparação para barbear),

3307.30.00 (sais para banho),

3307.4 (preparação para perfumar ambiente) e

3307.90.00 (outras preparações).

Com isso, concluiu-se que a norma em questão não tem efeitos para a o presente lançamento, em que se autuou a recorrente em relação à saída de **desodorantes (3307.20.10) e sabonetes (3401.11.90)**.

Além disso, mais uma vez aplicando-se as regras de direito intertemporal, referido Decreto não teria mesmo o condão de anular o presente lançamento, já que nos termos do seu art. 2º, ele somente entra em vigor na data de sua publicação (29/01/2015), produzindo efeitos a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente. Ou seja, ao tempo dos fatos geradores e da própria autuação, norma nenhuma havia que justificasse a conduta da empresa.

Aliás, ao contrário do que defende a recorrente, a sua prática comercial até então não era viável e nem aceita, seja porque já se havia, no RIPI/02, a norma antielisiva que fundamentou o presente lançamento e por meio da qual sempre se buscou impedir que empresas interdependentes praticassem entre si preços inferiores aos de mercado, seja ainda porque o Decreto 8393/15, longe de confirmar a validade da conduta da autuada, na verdade corrobora a sua ilicitude e, por meio da equiparação prevista, busca reduzir a prática daquelas condutas há tempos levadas a efeito para impedir a incidência da norma tributária e a correta atuação do Fisco.

Por fim, ainda que se aplicasse o Decreto ao presente processo, o que se admite apenas para argumentar, o fato é isso não levaria à perda do objeto da autuação. Isto porque, o Decreto não exclui a tributação incidente nos contribuintes industriais, mas determina, também, a tributação das comerciais atacadistas, que passam a ser equiparadas a industriais nos casos de que trata o Decreto.

## CONCLUSÕES

Por todo o exposto, voto no sentido de manter integralmente a decisão recorrida e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora