



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

**Processo n°** 11080.731081/2011-28  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-002.285 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de junho de 2013  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** CELUPA INDUSTRIAL DE CELULOSE E PAPEL GUAÍBA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 31/03/2008 a 31/12/2010

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. EMPRESAS INTERDEPENDENTES.

Inexistindo mercado atacadista na cidade em que está localizado o estabelecimento remetente, o valor tributável mínimo do IPI a ser observado nas vendas para empresa interdependente deve ser apurado com base na regra do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, considerando-se apenas e tão-somente os custos de fabricação e demais despesas incorridas pelo remetente dos produtos.

SUSPENSÃO DO IMPOSTO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

É legítima a exigência do IPI, sobre o valor total da operação, nos retornos de industrialização por encomenda quando o executor da operação aplica insumo importado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir o crédito tributário constituído com base no valor tributável mínimo. Vencidos, nesta parte, os Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan. O Conselheiro Alexandre Kern apresentou declaração de voto. Sustentou pela recorrente o Dr. Plínio Marafon, OAB/SP nº 34.967 e pela Fazenda Nacional a Dra. Bruna Garcia Benevides.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

## Relatório

Trata-se de auto de infração com ciência pessoal do contribuinte em 08/11/2011, lavrado para exigir o crédito tributário relativo ao IPI, multa de ofício e juros de mora, em razão da falta de lançamento do imposto por inobservância das normas pertinentes à suspensão do imposto em operações de industrialização por encomenda e ao valor tributável mínimo, aplicável às operações com empresa interdependente.

Segundo o termo de encerramento de procedimento fiscal, os contribuintes CELUPA INDUSTRIAL DE CELULOSE E PAPEL GUAÍBA LTDA, com sede em Guaíba – RS, e MELITTA DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, são empresas interdependentes.

No período fiscalizado, a CELUPA vendeu toda a sua produção de filtros de papel aos estabelecimentos da MELITTA localizados em Avaré-SP, Itapevi-SP, Pinhais-PR, Farroupilha-RS, Chapecó e Biguaçu-SC, Maceió-AL e Rio de Janeiro-RJ.

A fiscalização fez as seguintes constatações: a) os preços dos filtros de papel registrados nas notas fiscais emitidas pela CELUPA correspondiam, em média, à metade do preço registrado pelos estabelecimentos da MELITTA nas vendas a terceiros no atacado; b) a CELUPA na formação dos seus preços de venda à MELITTA não considerou os preços praticados por concorrentes e/ou pelos distribuidores interdependentes, nem incluiu custos financeiros, de venda e de publicidade/propaganda; c) os preços de venda no atacado dos estabelecimentos da MELITTA consideraram os custos financeiros, de vendas e de publicidade/propaganda.

Concluiu a fiscalização que a CELUPA cobrou de sua interdependente preços muito inferiores aos de mercado, violando as regras do valor tributável mínimo previstas nos artigos 136, I e 137, parágrafo único, II do RIPI/2002 e 195, I e 196, parágrafo único, II do RIPI/2010.

Considerando que no Rio Grande do Sul não existem outros fabricantes de filtros de papel e que CELUPA não efetuara vendas para outras empresas com as quais não tinha relação de interdependência, a fiscalização, valendo-se dos dispositivos regulamentares acima citados, do Parecer Normativo CST nº 44/81 e do ADN CST nº 5/82, considerou que o preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente corresponderia à média ponderada dos preços praticados pelo estabelecimento da MELITTA localizado em Farroupilha-RS, que seria o responsável pelo universo de vendas no atacado realizadas na região em que se localiza o fabricante.

A fiscalização também constatou o uso indevido da suspensão do imposto quando do retorno de bens industrializados por encomenda. A CELUPA fabricou por encomenda de terceiros o papel “celubond”, classificado na TIPI sob o código 4802.61.99 (5%). Nessas operações, parte dos insumos eram recebidos dos encomendantes, parte era adquirida no mercado interno, parte eram insumos industrializados na própria empresa e parte eram insumos importados. A saída do papel “celubond” era feita por meio de notas fiscais sem destaque do IPI, nas quais constava como base legal o art. 42, inciso VII, do RIPI/2002.

Diante das irregularidades constatadas foi efetuado o lançamento de ofício para a exigência do imposto não lançado, com multa de ofício de 75% e juros de mora.

Regularmente notificado do auto de infração, o contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese que:

- a) Fabrica os filtros de papel por encomenda da MELITTA. Esses filtros saem com a marca MELITTA, cuja proprietária é a MB BETEILIGUNGS GMBH, que cedeu o uso da marca e da patente à MELITTA e não à CELUPA;
- b) Sendo assim, a CELUPA não tem que arcar com custos financeiros, despesas de venda e de publicidade, pois a comercialização é efetuada por seu cliente que detém o uso da marca. Nesse sentido, a Solução de Consulta nº 169, de 19 de junho de 2007, da 7ª Região Fiscal, labora a favor da recorrente;
- c) Alegou que a autuação foi feita de modo condicional. Não é aceitável uma autuação alternativa, que primeiro tenta enquadrar a impugnante na mesma norma do IPI que estabelece o valor tributável mínimo com base em seus custos e depois, porque esta não redundaria em imposto a pagar, aplica a norma do valor tributável mínimo com base nos preços de venda da MELITTA, que acaba sendo a base da autuação. Isso revela incerteza e insegurança por parte do fiscal na realização do lançamento tributário e só por isso deve ser cancelado, pois essa atividade é vinculada e exige liquidez e certeza;
- d) Alegou que o Parecer Normativo CST nº 44/81 estabelece que a aferição do “preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente” deve ser feita levando-se em conta o mercado atacadista de determinado produto na mesma cidade ou praça comercial do remetente dos produtos. A CELUPA está sediada em Guaíba-RS. Por isso foi ilegal o método eleito pela fiscalização, ao considerar a média ponderada das vendas do estabelecimento da MELITTA localizado em Farroupilha-RS, a mais de 100 Km de Guaíba. Por não haver preço de venda da CELUPA a outros clientes em Guaíba e nem haver outros atacadistas desse ou de outros filtros de papel naquela cidade, o preço tributado passa a ser o das vendas da MELITTA, “que é o responsável pelo universo das vendas, no atacado na região em que se localiza o fabricante”. A fiscalização mudou o conceito legal de “praça do remetente” para “região do fabricante”, sem que a lei tenha sido alterada nesse sentido. Invocou decisões em consulta e a jurisprudência do CARF e do STJ para corroborar sua tese;
- e) Disse ser justificável que a MELITTA tenha um preço diferenciado, pois lhe incumbem todos os custos financeiros, de publicidade e de distribuição. Além disso, o ICMS – Substituição Tributária também grava o preço da MELITTA, dado que o MVA dos filtros de papel é atualmente de 63%. Daí a razão pela qual o preço da MELITTA é superior ao da impugnante;
- f) Relativamente às saídas com suspensão do papel “celubond”, a recorrente alegou que a fiscalização tributou o valor total da industrialização por encomenda a 5%, desconsiderando que no produto final (papel “celubond”) o insumo importado só representa 0,93%, além de estar sujeito à alíquota zero (NCM 4803.21.00). O fiscal não segregou os insumos nacionais e nem a mão-de-obra agregada à celulose importada;

- g) Invocou a seu favor entendimento do Fisco Paulista, no sentido de que na industrialização por encomenda deve ser aplicado o tratamento tributário dispensado a cada mercadoria utilizada no processo, concluindo que somente a celulose importada poderia ser tributada no retorno da industrialização por encomenda;
- h) Alegou que a base legal da autuação é o art. 42, VII, do RIPI/2002 e que esse dispositivo regulamentar não tem suporte no art. 9º, § 1º da Lei nº 4.502/64, que seria sua matriz legal.

Por meio do Acórdão 37.953, de 19 de abril de 2012, a 3ª Turma da DRJ - Porto Alegre julgou improcedente a impugnação. Foi rejeitada a alegação de que o lançamento é condicional, pois a fiscalização indicou precisamente os dispositivos regulamentares que não foram observados pela recorrente. Foi decidido que a regra do art. 137, parágrafo único, do RIPI/2002, deve ser aplicada nas situações em que não exista mercado atacadista, o que não é o caso dos autos, pois os produtos foram vendidos no atacado pelos estabelecimentos da MELITTA. O IPI é um imposto real e não pessoal, assim importa considerar os custos do produto e não do fabricante. Foi considerada regular a apuração do valor tributável mínimo com base na média ponderada dos preços de venda da MELITTA. Quanto à utilização indevida da suspensão, ficou decidido que não tem cabimento a segregação pretendida pelo contribuinte, pois a mão-de-obra e os insumos empregados integram o valor da operação. Relativamente à ilegalidade do art. 42 do RIPI, ficou decidido que a suspensão é uma faculdade regulamentar sempre subordinada ao implemento de uma condição. Não cumprida a condição, a consequência é a exigência do imposto suspenso.

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância em 22/05/2012, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 20/06/2012, no qual basicamente reafirmou e reforçou as alegações contidas na impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Inexistindo questões preliminares a serem resolvidas, passa-se diretamente ao exame das questões de mérito.

### **DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO**

Versa o caso concreto sobre remessas efetuadas pelo contribuinte a empresa com a qual mantém relação de interdependência.

A relação de interdependência é fato incontroverso nos autos.

No caso de interdependência, o art. 15, I, da Lei nº 4.502/64, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 34/66, estabelece que o valor tributável não poderá ser inferior ao “preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente”.

O Parecer Normativo CST nº 44/81, entre outras coisas, delimitou o conteúdo semântico de “praça do remetente” atribuindo-lhe o significado de “localidade ou cidade onde está localizado o remetente”.

Conforme se verifica no enquadramento legal do auto de infração, a fiscalização lastreou o lançamento nos arts 136, I e 137, parágrafo único, II, do RIPI/2002 e nos arts. 195, I e 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, que configuram regra de exceção, por só ser aplicável quando não é possível estabelecer o “preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente”.

A alteração de pequenos detalhes na redação do suporte físico desses dispositivos não alterou o preceito normativo. Por tal razão, transcreve-se a seguir apenas os dispositivos do regulamento mais recente. Esses dispositivos regulamentares estabelecem o seguinte:

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

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei nº34, de 1966, art. 2º, alteração 5ª);

II – *omissis*.

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

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

I- *omissis*

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

Examinando-se o termo de encerramento de ação fiscal, verifica-se que a irregularidade constatada e apontada foi uma só, qual seja: o contribuinte não respeitou o valor tributável mínimo porque deixou de incluir na sua apuração os custos mencionados no art. 196, parágrafo único, inciso II, do RIPI/2010.

Assim, no caso concreto, não há que se falar em autuação condicional, pois só houve um fato apontado. A autuação condicional ocorre quando a fiscalização elenca dois ou mais fatos que, isoladamente considerados, seriam capazes de dar lastro ao lançamento, mas deixa de indicar precisamente qual é o fato que dá suporte ao ato, deixando ao contribuinte ou aos órgãos de julgamento o encargo de fazer o juízo de adequação das provas aos fatos descritos.

O problema desta autuação não reside na motivação do lançamento, mas sim na metodologia aplicada para a determinação do valor tributável mínimo, uma vez que a

própria fiscalização constatou a inexistência de mercado atacadista de filtros de papel na cidade de Guaíba. Tanto isso é verdade, que precisou recorrer ao preço médio do mercado atacadista da cidade de Farroupilha.

O contexto revelado pela leitura do termo de encerramento de ação fiscal, sugere que a fiscalização descreveu e constatou que o contribuinte, nas vendas para a MELITTA, não incluiu no valor tributável todos os custos mencionados no art. 196, parágrafo único, II do RIPI/2010.

Entretanto, em vez de apurar esses custos no estabelecimento do contribuinte (remetente dos produtos), resolveu a fiscalização apurá-los de forma indireta, mediante o critério estabelecido no art. 196, *caput*, tendo em vista que nas respostas às intimações, ficou esclarecido que tais custos não haviam sido considerados pela Celupa, mas haviam sido considerados pela MELITTA nas suas vendas no atacado.

Desse modo, a fiscalização, entendeu que a diferença entre os preços de venda da MELITTA e da CELUPA corresponderiam aos custos do produto que não teriam sido considerados pela CELUPA em suas vendas à MELITTA.

A quantificação do valor tributável mínimo das vendas da CELUPA para a MELITTA intentada pela fiscalização neste processo não tem a menor condição jurídica de prosperar.

Isto porque a fiscalização capitulou o lançamento na regra de exceção do art. 196, parágrafo único, II do RIPI/2010 (custo), mas apurou o valor tributável mínimo pela regra geral do preço corrente do mercado atacadista (art. 195, I). Entretanto, em vez de considerar como base para quantificação a praça do remetente dos produtos, tomou como base a praça do destinatário.

É inequívoco que com tal procedimento a fiscalização tentou acrescentar ao preço de venda da CELUPA, custos incorridos pela interdependente MELITTA.

Ora, tendo constatado a inexistência de mercado atacadista na praça do remetente (Guaíba-RS), deveria a fiscalização ter aplicado a regra de exceção contida no art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, que consiste em apurar o custo de fabricação do produto, os custos financeiros, de venda, de administração e de publicidade, bem como a margem de lucro normal, **incorridos pelo estabelecimento remetente (CELUPA)**.

O fato de o IPI ser um imposto vinculado ao produto industrializado, não legitima a pretensão fiscal (e nem a do Acórdão da DRJ – Porto Alegre) no sentido de incluir os custos incorridos pela MELITTA no valor tributável da CELUPA, pois tais custos se referem a uma etapa posterior à de industrialização. O contexto dos artigos 195 e 196 do RIPI/2010 se refere à apuração do preço de venda em relação às operações praticadas pelo remetente dos produtos, no caso a CELUPA. Assim, a menção ao custo de fabricação, aos custos financeiros, de venda, de administração e de publicidade no art. 196, parágrafo único, II do RIPI/2010, se refere aos custos incorridos pelo estabelecimento **sob fiscalização, o remetente dos produtos**, não autorizando a inclusão dos custos incorridos pelo destinatário na etapa seguinte.

Reforça esta interpretação o fato de o art. 14, II da Lei nº 4.502/64 estabelecer que a base de cálculo do imposto, no caso de produtos de fabricação nacional, é o valor da operação **de que decorrer a saída do estabelecimento produtor**. Assim, não existe amparo legal para que ao valor das operações de saída da CELUPA (empresa produtora) sejam

adicionados os custos incorridos pela MELITTA (empresa distribuidora), ainda que nos autos seja evidente que o contribuinte estudou a legislação e montou seu negócio separando a industrialização da distribuição com o objetivo de economizar no recolhimento do IPI.

A interpretação contida neste voto não destoa do entendimento externado em soluções de consulta pela Receita Federal, como se vê nos seguintes casos:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI EMPRESAS INTERDEPENDENTES. PRODUTO NACIONAL. INEXISTÊNCIA DE PREÇO CORRENTE NO MERCADO ATACADISTA DA PRAÇA DO ESTABELECIMENTO REMETENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. MARGEM DE LUCRO NORMAL.

Inexistindo preço corrente no mercado atacadista da praça do estabelecimento remetente de produto nacional para empresa interdependente, em operação sujeita à incidência do IPI, **a margem de lucro normal utilizada no cálculo do valor mínimo tributável varia conforme a atividade da empresa e a localização do estabelecimento remetente dos produtos, devendo seu valor refletir tanto quanto possível o preço que seria praticado em negociações paritárias com empresas que não mantivessem relação de interdependência com a empresa adquirente**, além de atender aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Dispositivos Legais: RIPI, art. 137, parágrafo único, II.”

(Solução de Consulta nº 97, de 26 de junho de 2008, da 6ª Região Fiscal, DOU 03/07/2008, os grifos não são do original)

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Base de Cálculo e Valor Tributável Mínimo.

Nas operações realizadas entre empresas interdependentes, nos moldes estabelecidos no inciso II do parágrafo único do artigo 137 do RIPI, **somente poderão ser somados os custos, e despesas efetivamente incorridos pelo estabelecimento industrial**. As despesas de propaganda e/ou publicidade, quando correrem por conta da empresa distribuidora, não integram o valor para fins de apuração da média ponderada.

Fundamentação Legal: Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, arts. 15 e 42, e Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, arts. 136 e 137.”

(Solução de Consulta nº 169, de 19 de junho de 2007, 7ª Região Fiscal, DOU 26/09/2007, os grifos não são do original)

O exame das planilhas elaboradas pela fiscalização revela que foram consideradas no cálculo do valor tributável mínimo, que deveria ter sido praticado pela CELUPA, a média ponderada das vendas do estabelecimento da MELITTA localizado a 100 Km de distância na cidade de Farroupilha. Ao assim proceder, a fiscalização acabou por violentar o art. 196, parágrafo único, II do RIPI/2010, pois seus cálculos levaram em conta custos incorridos pela MELITTA na etapa de comercialização do produto, que não são alcançados pela regra de exceção do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010.

Por essa razão, o lançamento de ofício efetuado com base no valor tributável mínimo deve ser cancelado.

#### **UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA SUSPENSÃO NO RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA**

No que tange ao uso indevido da suspensão, é incontroverso nos autos que o contribuinte aplicou produto importado nas operações de industrialização por encomenda que são objeto deste lançamento.

O art. 42, VI e VII, do RIPI/2002 estabelece que :

“Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

VI - as MP, PI e ME destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

VII - os produtos que, industrializados na forma do inciso VI e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:

a) a comércio; ou

b) a emprego, como MP, PI e ME, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado;”

Verifica-se que a suspensão é um benefício criado pelo regulamento e colocado à disposição do contribuinte como opção, sendo condicionado por dois fatores: a) que o contribuinte não empregue produto importado ou de sua industrialização; e b) retorno do produto industrializado por encomenda ao estabelecimento encomendante para ser destinado a comércio ou aplicado em nova operação de industrialização.

Se o contribuinte aplicou produto importado na industrialização por encomenda, estava sujeito à regra geral do art. 19, II, “a”, da Lei nº 4.502/64 e não podia optar pela suspensão, que é benefício instituído pelo regulamento.

O contribuinte alegou que o produto importado só representa 0,93% (não se sabe de quê); que é sujeito à alíquota zero (NCM 4803.21.00) e que o fiscal não segregou os insumos nacionais e nem a mão-de-obra agregada à celulose importada.

Não foi especificado a que se refere a proporção de 0,93%, não se sabe se é 0,93% do custo do produto industrializado por encomenda, ou se o percentual se refere ao teor do insumo que entra na composição do produto ou, ainda, se a proporção se refere à participação em peso do insumo no produto industrializado.

Mas seja lá qual for o significado da proporção 0,93%, o fato é que a defesa embasa seu entendimento em ato normativo do Fisco Paulista expedido na seara do ICMS, que não tem aplicabilidade a este caso concreto.

A operação de industrialização por encomenda é uma operação de industrialização como outra qualquer. A única diferença é que ela se caracteriza pelo fato de o encomendante enviar insumos, moldes, ou matrizes ao executor da encomenda (art. 4º, III, da Lei nº 4.502/64).

Ultimada a operação de industrialização por encomenda, com a aplicação de insumo importado, o valor sujeito à incidência do IPI é o valor total da operação de que decorrer a saída (art. 14, II, da Lei nº 4.502/64), não havendo nenhuma previsão para a

segregação dos componentes do produto, quer em face de sua natureza, quer em face do grau com que contribuem na formação do produto, quer em face da alíquota com que são tributados.

Outra alegação do contribuinte foi no sentido da ilegalidade do art. 42 do RIPI/2002, pois não encontraria amparo no art. 9º da Lei nº 4.502/64.

Quanto a esta alegação, cabe esclarecer que se os regulamentos só pudessem repetir o que está na lei, seria desnecessária a previsão contida no art. 84, IV da Constituição, conferindo competência ao Presidente da República para baixar regulamentos executivos.

Observe-se que a palavra “suspensão” aparece na Lei nº 4.502/64 em apenas duas ocasiões: no art. 9, § 1º e no art. 35, § 2º. Em nenhum desses dispositivos a lei definiu o que é suspensão e nem em quais casos deveria ser aplicada.

O art. 42 do RIPI/2002 está inserido no âmbito do poder regulamentar do Presidente da República, pois no silêncio da Lei nº 4.502/64, quanto às hipóteses em que o instituto da suspensão deveria ser aplicado, surgiu a necessidade de que o regulamento disciplinasse a forma de atuação da Administração e dos contribuintes.

Ao tratar da função do regulamento no direito pátrio, Celso Antônio Bandeira de Mello, consignou o seguinte:

“(…) Em face do quanto foi dito, já se pode assinalar e enfatizar que: (a) Onde não houver espaço para uma atuação administrativa, não haverá cabida para o regulamento. Foi o que Geraldo Ataliba esclareceu luminosamente: “*Só cabe regulamento em matéria que vai ser objeto de ação administrativa ou desta depende. O sistema só requer ou admite o regulamento, como instrumento de adaptação ou ordenamento do aparelho administrativo, tendo em vista, exatamente, a criação de condições para a fiel execução das leis.*”<sup>20</sup>

(b) Onde não houver liberdade administrativa alguma a ser exercida (discricionariedade) – por estar prefigurado na lei o único modo e o único possível comportamento da Administração ante hipóteses igualmente estabelecidas em termos de objetividade absoluta – não haverá lugar para regulamento que não seja mera repetição da lei ou desdobramento do que nela se disse sinteticamente. (...)”

(Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 8 ed, 1996, pág. 191)

Considerando que a Lei nº 4.502/64, nas duas oportunidades em que mencionou o termo “suspensão”, não regulou a matéria de forma a vincular de modo único o comportamento da Administração, foi necessário que o regulamento o fizesse, a fim de garantir o fiel cumprimento dos desígnios legais e também um comportamento uniforme dos agentes públicos na sua execução.

Portanto, não há ilegalidade alguma no art. 42 do RIPI/2002, pois ele não afronta nenhuma norma jurídica de hierarquia superior. No silêncio da Lei nº 4.502/64, quanto aos casos em que deve ser aplicada a suspensão, o regulamento poderia até suprimir a opção do contribuinte efetuar o retorno de industrialização por encomenda com suspensão (art. 42, VII do RIPI/2002) e nenhuma ilegalidade teria sido cometida. Suprimindo-se esta opção, o imposto passaria a incidir normalmente sobre os retornos na forma do art. 14, II, da Lei nº 4.502/64.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento o crédito tributário exigido com base no valor tributável mínimo.

Antonio Carlos Atulim

## Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Kern.

### A RESPEITO DO EQUÍVOCO METODOLÓGICO DO LANÇAMENTO

Conforme relatado, a ação fiscal detectou remessas efetuadas pelo estabelecimento industrial a outra firma com a qual mantém incontroversa relação de interdependência.

A Lei básica do IPI estabelece que o valor tributável, nessas operações, não poderá ser inferior ao “preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente”. O RIPI/2002 e o RIPI 2010 reproduziram essa norma nos seus arts. 136, inc. I, e 195, inc. I, respectivamente.

A propósito da apuração do valor tributável mínimo (VTM), a SCI nº 8, de 2012, já concluiu que *“na hipótese de existir no mercado atacadista apenas um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto, o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto”*.

Foi exatamente esse o critério adotado no lançamento ora *sub judice*: adoção do preço praticado pelo distribuidor monopolista como sendo o preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente. Não se cogitou jamais da aplicação das regras do art. 137 do RIPI/2002 (art. 196 do RIPI/2012), que tratam dos casos de inexistência do preço corrente no mercado atacadista. Peço vênia ao inclito Relator para dele discordar quanto à existência de defeito metodológico na determinação do VTM.

Remeto meus pares para o Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal, às fls. 677, em que a Fiscalização, categoricamente, afirma entender existir mercado atacadista para os produtos em questão, não cogitando da aplicação da regra do parágrafo único do art. 196 (eu sublinhei na transcrição):

“11.1 - A regra do parágrafo único do artigo 137 do RIPI/2002 (parágrafo único do artigo 196 do RIPI/2010) deve ser aplicada em situações em que inexistente mercado atacadista, o que não aconteceu no caso em análise, em que os produtos foram vendidos para terceiros no atacado pelos estabelecimentos da firma interdependente.”

Ainda a comprovar que o lançamento não cogitou da apuração do VTM com base na regra de exceção, os demonstrativos “Notas Fiscais emitidas em 2008 utilizadas na determinação da média ponderada de preços”, “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA MÉDIA PONDERADA DE PREÇOS UNITÁRIOS NAS VENDAS DE PRODUTOS

RECEBIDOS DE CELUPA” VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO A SER CONSIDERADO NAS SAÍDAS DESTINADAS A FIRMA INTERDEPENDENTE, fls. 124 a 396, deixam patente que o lançamento apoiou-se na regra do art. 136, inc. I, do RIPI/2010 (art. 195, inc. I, do RIPI/2010) e, coerentemente, apurou o VTM com base na média ponderada dos preços do produto praticado pelo distribuidor interdependente, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente.

O Relator é atento e detectou, no enquadramento legal do auto de infração, a menção também aos arts. 137, parágrafo único, II, do RIPI/2002, 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010. A referência, embora despicienda, não prejudicou em nada a defesa do ora recorrente, já que, seja pelo que constou no minudente Termo de Encerramento, ou nos diversos demonstrativos de apuração que compõem o AI, a Fiscalização foi clara (fl. 679, negrito na transcrição):

“Esta fiscalização elaborou **demonstrativo de apuração da média ponderada mensal**, por código de produto, dos preços unitários na saída de filtros de papel do estabelecimento de Melitta de CNPJ 62.000.278/0018-64.”

Lembro ainda uma vez mais: o cálculo da média ponderada mensal dos preços do produto é empregado na apuração do VTM quando há preço corrente do mercado atacadista, razão por que não há a alegada confusão metodológica.

#### **CONCEITO DE PRAÇA**

Assentada essa premissa de inocorrência do defeito metodológico apontado pelo nobre Relator, parece-me que o único ponto que ainda pode gerar maior discussão no julgamento do processo sobre o assunto em tela corresponde ao conceito de “praça do remetente”.

O Relator faz referência ao Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, que entre outras coisas, teria delimitado o conteúdo semântico de “praça do remetente” atribuindo-lhe o significado de “localidade ou cidade onde está localizado o remetente”. Ouso discordar novamente. O PN-CST nº 44, de 1981, não tratou especificamente dessa questão. O que fez foi, ao tratar do valor tributável para efeito de cálculo do IPI, dispor sobre o conteúdo da locução “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.”

Ou seja, concluiu que, 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, devendo-se levar em conta “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”. Como se vê, PN-CST nº 44, de 1981, empregou inadvertidamente as locuções cidade, praça comercial e localidade e não se deteve em delimitar o seu conteúdo. No meu ponto de vista, ao contrário da

interpretação dada pelo Relator, o PN-CST nº 44, de 1981, não vinculou a Fiscalização a qualquer conceito, muito menos a um conceito geográfico.

Parece-me, isso sim, que esse parecer (e mesmo o ADN-CST nº 05/82 e a Solução de Consulta Interna nº 08/2012), que trata da matéria, ao aclarar a aplicação e alcance de dispositivos legais ou regulamentares, quando empregam a expressão município, localidade ou praça o faz exemplificativamente. E o emprego indiferente dessas palavras já denota a vaguidade do conceito.

Há de se reconhecer, a locução é frequentemente usada como sinônimo de sede da municipalidade, em sentido ainda mais estrito do que o de município, Todavia, em diversas situações isto não acontece, assumindo amplitude bem maior, como se demonstrará a seguir.

O artigo 32 do Código Comercial de 1850, assim define praça:

“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”.

O dispositivo é expresso no sentido de esclarecer que o conceito de praça de comércio transcende o lugar, a localidade, alcançando a reunião dos comerciantes e pessoas empregadas no comércio. Portanto, mesmo no ambiente econômico de meados do século XIX, em que a atividade era infinitamente mais constricta, mais autárquica, o conceito já tinha amplitude maior do que a pretendida pela recorrente.

No contexto econômico atual, de amplo desenvolvimento dos canais de comercialização, dos meios de transporte de mercadorias, de marketing, de globalização de mercados, é intuitivo, o mercado atacadista de determinado produto não se forma necessariamente em função da localização ou do domicílio dos estabelecimentos atacadistas mas sim pela estratégia de atuação destes estabelecimentos nesse mercado, independentemente de suas localizações. Ademais, nada impede que uma empresa localizada em determinado município ou região, atue e participe do mercado de outros municípios, regiões ou praças. Na verdade, essa é a lógica da atividade econômica atual, que não se conforma mais aos limites geográficos num mercado de âmbito planetário.

Parece-me perfeitamente cabível recolocar a questão: qual é a praça do remetente? Somente a localidade onde o comerciante possui domicílio? O município? E os demais locais onde o comerciante atua, muita vez, em maior intensidade que a localidade de seu domicílio ou município, não é praça? Uma empresa sediada em um município e que desenvolve sua atividade comercial, exclusivamente, em outro, não possui praça de atuação?

Rechaço veementemente a afirmação recursal de que há unanimidade doutrinária e jurisprudencial a respeito desse conceito.

Veja-se, por exemplo, a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que instituiu normas para licitações e contratos da Administração Pública e utiliza a palavra praça ao tratar de licitação na modalidade convite. O § 6º do art. 22 da Lei nº 8.666, de 1993, prevê (negrito meu):

"§ 6º Na hipótese do § 3º deste artigo, existindo **na praça** mais de 3 (três) possíveis interessados, a cada novo convite, realizado para objeto idêntico ou assemelhado, é obrigatório o convite a, no mínimo, mais um interessado, enquanto

existirem cadastrados não convidados nas últimas licitações. (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)".

JOEL DE MENEZES NIEBUHR, na obra Licitação Pública e Contrato Administrativo<sup>1</sup>, escreveu acerca da regra acima mencionada (negrito meu):

“O conceito de praça não é definido pela Lei. Nada obstante, cumpre apreender o vocábulo praça em vista de municípios que sejam vizinhos e cujas atividades comerciais sejam integradas, mesmo em virtude da continuidade dos respectivos núcleos urbanos. A praça abrange, por corolário, os municípios que integram a mesma **região metropolitana, micro-região ou aglomerado urbano.**”

Ainda na seara das licitações públicas, HELY LOPES MEIRELLES<sup>2</sup> empregou a palavra praça ao tratar dos casos de inexigibilidade do certame no direito administrativo brasileiro (negrito meu):

“Há que se distinguir, todavia, a exclusividade industrial da exclusividade comercial. Aquela é a do produtor privativo no País; esta é a dos vendedores e representantes na praça. Quando se trata de produtor, não há dúvida possível: se só ele produz determinado material, equipamento ou gênero, só dele a Administração pode adquirir tais coisas; quando se trata de vendedor ou representante comercial já ocorre a possibilidade de existirem vários no país, e, neste caso, **considera-se a exclusividade na praça de comércio, que abranja a localidade da licitação.** O conceito de exclusividade comercial está, pois, relacionado com a **área privativa do vendedor ou do representante do produtor.**”

DIOGENES GASPARINI, em Direito Administrativo, 3ª ed., p. 337, a seu turno, escreveu (negrito meu):

“**A praça comercial é determinável pela grandeza do valor do contrato que se pretende celebrar.** Assim, se o montante do ajuste é de convite, a exclusividade do produtor, empresa ou representante comercial é na localidade em que se realiza a licitação. Se o valor do contrato pretendido é de tomada de preços, a exclusividade é no registro cadastral. Se o vulto do contrato corresponde à concorrência, a exclusividade é no país. Considerando-se, em suma, produtor, empresa ou representante comercial exclusivo, no caso de convite, o que é único na localidade; no caso de tomada de preços, o que é único no registro cadastral; no caso da concorrência, o que é único no país.”

A Lei nº 8.666, de 1993, que visa a garantir a seleção da proposta mais vantajosa para a Administração, em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos (redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010), admite que, se em um determinado município de uma região metropolitana qualquer não existir uma quantidade suficiente de interessados em participar de licitação na modalidade de convite, evidentemente que o órgão licitador pode e deve enviar convites para outros interessados localizados em cidades próximas, evitando a possibilidade de prejuízos aos cofres públicos. Seguindo esta lógica, o Acórdão nº 1.971/2004, da Segunda Câmara do TCU, definiu que a abrangência da

<sup>1</sup> Belo Horizonte: Fórum, 2ª ed. revista e ampliada, 2012

<sup>2</sup> Licitação e Contrato Administrativo, 10ª ed., p. 337; e Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo: Malheiros, 25ª ed. 2000, p. 265.

**praça correspondia ao Estado de Sergipe**, ao determinar que a Entidade objeto da análise “cumpra o disposto no art. 22, § 3º e § 6º c/c o art. 3º da Lei nº 8.666/93, quanto à obrigação de se obter pelo menos três propostas válidas em licitações na modalidade Convite, exceto se, devidamente justificado, não houver fornecedores na praça (Sergipe) em quantidade suficiente”.

O próprio Tribunal de Contas da União<sup>3</sup>, na publicação “Licitações e Contratos - Orientações e Jurisprudência do TCU”, institucionalizou o entendimento:

“Deve a estimativa ser elaborada com base nos preços colhidos em empresas do ramo pertinente ao objeto licitado, correntes no mercado onde será realizada a licitação, que pode ser local, regional ou nacional. (...) Abrangência da modalidade escolhida define, em princípio, a **praça ou o mercado** a ser pesquisado, que **poderá ser municipal, estadual, nacional ou internacional.**”

Assim, a praça de um pregão eletrônico de uma repartição pública do município de Cacimbinhas não é a área do município alagoano senão todo o território nacional.

Adentro agora a seara comercialista, a mesma em que atua o parecerista encomendado pelo recorrente. Quando se trata de representação comercial, a palavra praça é utilizada no mesmo sentido de **zona ou área de atuação do representante**.

Nos artigos 27 e 31 da Lei nº 4.886, de 9 de dezembro de 1965, que regula as atividades dos representantes comerciais autônomos, o legislador utilizou o termo "zona":

“Art. 27. Do contrato de representação comercial, além dos elementos comuns e outros a juízo dos interessados, constarão obrigatoriamente: (Redação dada pela Lei nº 8.420, de 8.5.1992)

(...)

d) indicação da **zona ou zonas** em que será exercida a representação; (Redação dada pela Lei nº 8.420, de 8.5.1992)

e) garantia ou não, parcial ou total, ou por certo prazo, da exclusividade de **zona ou setor de zona**;

Art. 31. Prevendo o contrato de representação a exclusividade **de zona ou zonas**, ou quando este for omissivo, fará jus o representante à comissão pelos negócios aí realizados, ainda que diretamente pelo representado ou por intermédio de terceiros. (Redação dada pela Lei nº 8.420, de 8.5.1992).

Parágrafo único. A exclusividade de representação não se presume na ausência de ajustes expressos. (Redação dada pela Lei nº 8.420, de 8.5.1992)”

A propósito da delimitação da zona no contrato de representação comercial, o STJ empregou a locução "praça" como sinônima à de “zona”. Confira-se:

“STJ - RECURSO ESPECIAL: REsp 229761 ES 1999/0081929-2

Ementa: **COMERCIAL. CONTRATO DE REPRESENTAÇÃO. EXCLUSIVIDADE.** A exclusividade de representação não se presume (Lei nº 4.886/65, art. 31, parágrafo único); o ajuste de exclusividade numa praça, só a esta se aplica, pouco importando que a representação tenha se estendido a outra praça, salvo aditamento expresso a respeito - no caso, inexistente. Recurso especial conhecido e provido em parte.”

<sup>3</sup> 2010, 4ª de revista, atualizada e ampliada 200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/07/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/07/2013

3 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 16/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como se constata, o conceito de praça não é unívoco e admite preenchimento pelo aplicador do direito, segundo as finalidades da lei aplicada. Penso que a locução praça, no contexto em que é utilizada no art. 136 do RIPI/2002, e à luz dos princípios do direito administrativo, deve ser interpretada como a localidade ou região, circunscrita ou não ao território de um município, onde tem atuação o comerciante em atos de comércio.

Assim, como o conceito de praça está diretamente relacionado ao campo de atuação do comerciante, os preços por ele praticados nos locais onde mantém atuação mercantil caracterizam os seus “preços da praça”.

#### **A FINALIDADE DA NORMA DO ART. 15 DA LEI Nº 4.502, DE 1964:**

Na análise conceitual de praça, há de se ter o cuidado de atender a finalidade da norma (art. 136, RIPI/2002), qual seja, a de garantir que a tributação do IPI recaia sobre valor que se aproxime do valor da operação, evitando, assim, o recolhimento do imposto sobre uma base de cálculo em dimensão econômica muito distante dos preços praticados. No caso de empresas interdependentes, garantir que as saídas dos produtos entre empresa fabricante e comercial interdependente sejam tributados, no mínimo, pelo valor do mercado atacadista. Atribuir à locução praça uma acepção reducionista, como pretende a recorrente, além de negar a realidade econômica vigente, fere os princípios constitucionais norteadores da atividade econômica e faz letra morta do art. 136 do RIPI/2002.

A legislação do IPI, no capítulo da apuração do imposto, traz regras que claramente procuram impedir que os fabricantes utilizem-se de firmas interdependentes para reduzir a base de cálculo.

A redação original do art. 15 da Lei nº 4.502, de 1964, assim dispunha:

“Art. 15. o valor tributável não poderá ser inferior:

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

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, aprovado pelo Decreto nº 61.514, de 12 de outubro de 1967 – RIPI/67, já dispunha restritivamente para os casos de monopônios:

“Art. 21

[...]

§ 8º No caso de remessa para estabelecimento que seja o único comprador do produto, o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda do adquirente, salvo se este operar, exclusivamente, na venda a varejo, hipótese em que será observada a forma do inciso II e §§ 4º e 5º, deste artigo.”

Disposição idêntica se reproduziu no § 6º do art. 23 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, aprovado pelo Decreto nº 70.162, de 18 de fevereiro de 1972 – RIPI/72.

O Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, deu a seguinte redação ao inc. I do art. 15 (base legal dos arts. 136, I, do RIPI/2002 e 195, I, do RIPI/2010):

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

Observe-se que a alteração redacional promovida pelo DL nº 34, de 1966, suprimiu a parte inicial do inciso I ("*ao preço normal de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, ou na sua falta,*") e substituiu a locução "domicílio" pela locução "praça".

Convenhamos, esta substituição tem natureza evidentemente amplificativa. Assim procedendo, o legislador visou a garantir que o IPI viesse a incidir sobre uma base de cálculo, cuja dimensão econômica resguardasse o valor do mercado, evitando artificialismos na sua fixação, facilmente operável entre empresas com as características da recorrente.

Nesse sentido, o Parecer CST nº 89, de 1970, editado portanto depois da última alteração do texto do art. 15 da Lei nº 4.502, de 1964, ofereceu a seguinte interpretação da nova redação da norma:

"PARECER NORMATIVO CST N.º 89/70

01 — IPI

01.08 — CALCULO DO IMPOSTO

01.08.01 — VALOR TRIBUTÁVEL

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."

A clareza do Parecer não me impede de repeti-lo: na remessa para estabelecimento que seja o único comprador do produto – firma interdependente – o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda praticado pelo estabelecimento adquirente.

Se algum Parecer vincula a Fiscalização, penso ser este, que se ajusta como uma luva ao caso concreto.

E dele se podem extrair as seguintes conclusões: na hipótese de existir no mercado atacadista a que se refere o inciso I do art. 136 do RIPI/2002 um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto, 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. É evidente que o legislador, ao redigir os dispositivos citados, objetivou estabelecer parâmetros para identificação da base de cálculo do IPI, nas operações envolvendo estabelecimentos do próprio remetente ou empresas com as quais mantenha relação de interdependência, a fim de afastar a possibilidade da formação da base de cálculo do imposto por valores que discrepem, consideravelmente, do valor de mercado e do valor da operação.

Nessa específica configuração de mercado, o conceito de praça que se adote é irrelevante, embora defenda a adoção do conceito de praça como **campo de atuação do comerciante**, pois, seja ele qual for, o estabelecimento comercial atacadista (ou centro de distribuição, dê-se o nome que for) interdependente nele atuará como distribuidor exclusivo do estabelecimento industrial. Em síntese, o preço do mercado atacadista da praça do industrial-remetente será exatamente o preço praticado pelo estabelecimento comercial interdependente.

O Termo de Verificação de Infração Fiscal demonstra bem que o preço praticado pela recorrente não guarda qualquer relação de grandeza lógica com o valor de mercado atacadista praticado pela firma interdependente. No período abrangido pela ação fiscal, os preços unitários dos filtros de papel registrados nas notas fiscais de venda emitidas por Celupa correspondiam em média à metade dos preços unitários registrados nas notas fiscais emitidas por estabelecimentos de Melitta nas vendas para terceiros, comparando-se códigos de produtos idênticos. Além disso, os preços praticados por Melitta, conforme demonstrado nos autos (fls. 59 a 63), não sofrem alterações em função da localização do distribuidor ou do cliente, tratando-se de um mercado homogêneo<sup>4</sup>.

Conforme explicou o patrono da recorrente, em sua sustentação oral do recurso, o grupo industrial em que se inserem Celupa e sua interdependente Melitta constitui-se desse e de outros estabelecimentos industriais, de comercial atacadista, distribuidores, onde cada qual executa uma atividade específica, porém dependente, e que, concluída, aperfeiçoa e completa o objetivo do grupo empresarial. Sob a coordenação de um comando central que determina preços e as políticas da empresa, cada estabelecimento realiza seus custos e são eles, em seu conjunto, determinantes para a fixação da política de preços. Dessa forma, o preço de mercado atacadista, o preço praticado para os revendedores é conhecido e todos os estabelecimentos do grupo empresarial concorrem para a formação desse preço e desse mercado. Não é a recorrente industrial que, com seus custos, isoladamente, define preços do mercado atacadista para os produtos. Tão pouco é a comerciante atacadista interdependente, com base em seus custos próprios, que determina os preços de venda de seus produtos no atacado.

Na organização industrial em que está inserida a recorrente, a definição dos preços de seus produtos é uma equação complexa que deve levar em consideração, no mínimo, os custos de toda a atividade empreendedora, os investimentos futuros do grupo e os preços praticados pelos concorrentes. Todos colaboram para a colocação dos produtos junto ao mercado criado pelo empreendimento.

<sup>4</sup> O patrono da empresa, em sua sustentação oral, afirmou que a Fiscalização não teria analisado as vendas no atacado efetuadas em Guaíba, o que não corresponde à realidade. Em Termo de Intimação lavrado em 30/05/2011, a Fiscalização pediu para Melitta esclarecer se nas vendas para clientes localizados na região metropolitana de Porto Alegre é adotado algum procedimento ou tratamento diferenciado em relação a vendas para clientes situados em outros municípios gaúchos (fl. 59). Em resposta datada de 17/06/2011, a empresa informou que não há **distinções (fl. 63)** Informe MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Dizer que não há preço de mercado atacadista nas operações de saída do estabelecimento da recorrente industrial para o estabelecimento comercial interdependente é querer atribuir uma independência negocial a seus estabelecimentos que na prática não existe pela própria dinâmica empresarial. Alguém acredita que o estabelecimento da recorrente industrial, cuja produção é comercializada exclusivamente pela comercial interdependente, fixaria preços de atacado diferentes dos fixados pela empresa comercial? A matriz alemã permitiria esse fratricídio?

Esta é precisamente a distorção que as normas que regulam o valor tributável mínimo do IPI pretendem evitar.

## **CONCLUSÕES**

Entendo que o artifício empregado pela autuada, ao se utilizar da instalação de firma interdependente em outro município, apoiando-se em interpretação literal do conceito da palavra praça, em situação que sequer se inclui entre as que exigem interpretação literal, nos termos do art. 111 do CTN, adota a localização geográfica como absurdo critério para a determinação do tratamento tributário, perverte a finalidade da norma e é abusivo, pois dá azo a redução significativa do valor do imposto devido em detrimento da atividade concorrencial.

Essa interpretação, caucada no conceito reducionista de praça circunscrita a município ou fração dele, desprestigia o Princípio da Uniformidade Tributária e o da Isonomia, uma vez que, em situações idênticas, operações de saída de produtos entre empresas interdependentes seriam regidas por regras distintas apenas em razão da localização, possibilitando a prática de concorrência desleal e ofendendo a ordem econômica.

A Constituição Federal consagra em seu preâmbulo que o Brasil é um Estado Democrático e que a igualdade e a justiça são valores supremos da sociedade. E sobre os princípios constitucionais, diz que a liberdade de iniciativa tem de ser compatibilizada com o princípio da solidariedade, com a justiça e com a capacidade contributiva.

Nesse contexto, não se pode admitir a interpretação defendida pela autuada, que, simplesmente por estabelecer sua distribuidora em outro município, utiliza como base de cálculo do imposto valores duas ou três vezes inferiores aos efetivamente cobrados pela distribuidora e pagos pelos clientes não interdependentes, contribuintes de fato do imposto. Em primeiro lugar, porque a norma, de caráter flagrantemente antielisivo, não comporta a interpretação restritiva pretendida, seja porque o conceito de praça não tem a univocidade blefada pela recorrente, seja sobretudo porque há parecer de caráter normativo que oferece interpretação da norma compatível com as suas finalidades. Ademais, a prevalecer o argumento da autuada, criar-se-á uma concorrência desigual com outras fábricas do mesmo produto que os vendam diretamente a seus clientes, ou que instalem distribuidoras no mesmo município da fábrica, ao arrepio dos princípios constitucionais norteadores da atividade econômica.

Com essas considerações, meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso, mantendo integralmente o lançamento.

Alexandre Kern