



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16095.720138/2016-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-006.610 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2019
Recorrente LABORATÓRIOS STIEFEL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2012

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SUBFATURAMENTO. ÔNUS DA PROVA.

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

IPI. OPERAÇÃO DE REMESSA COM INTERDEPENDENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO ("VTM"). PREÇO CORRENTE DO PRODUTO NO MERCADO DA PRAÇA DO REMETENTE.

O valor tributável mínimo (VTM) 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 este distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto, sendo incabível a inclusão, na média ponderada, dos preços praticados pelo industrial remetente, sob pena de distorção do valor que se pretende determinar, pois é justamente este preço que será comparado com o VTM.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por maioria de votos, para afastar a majoração da multa (reduzindo-a ao patamar de 75%) e a responsabilidade solidária dos sócios, por se entender haver carência probatória a cargo do fisco, vencidos os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Carlos Henrique de Seixas Pantarolli; (b) por voto de qualidade, para manter o lançamento em relação ao contribuinte, no que se refere ao valor tributável mínimo, vencidos o relator, Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, e os Conselheiros Tiago Guerra Machado, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Muller Nonato Cavalcanti Silva. Designado para redigir o voto vencedor em relação ao valor tributável mínimo o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente), Rosaldo Trevisan (Presidente), e, ainda, o Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva, que atuou em substituição à Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, que declarou impedimento.

Relatório

Trata-se de **auto de infração**, situado às fls. 2335 a 2346, lavrado com o objetivo de formalizar a cobrança de/em razão da falta de recolhimento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) referente ao período de apuração compreendido entre 01/12/2011 e 31/12/2012, acrescido de multa de ofício qualificada de 150% pela prática de dolo conforme disposto no art. 80, caput e § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/2007 e juros, totalizando, assim, o valor histórico de R\$ 52.312.949,87.

Segundo se depreende do **termo de verificação fiscal**, situado às fls. 2281 a 2324, narra a autoridade fiscal que o procedimento constatou falta de lançamento de imposto por parte da contribuinte autuada, LABORATÓRIOS STIEFEL LTDA, doravante simplesmente LABORATÓRIO STIEFEL, por ter o estabelecimento industrial ou equiparado a industrial promovido a saída de produtos tributados, com imposto lançado a menor, por não observação do Valor Tributável Mínimo (VTM), sendo aplicável o método previsto no inciso I do artigo 195 do RIPI/2010 e correta a adoção do preço de venda praticado pela GLAXOSMITHKLINE BRASIL LTDA., doravante simplesmente GSK com terceiros, pois a filial da GSK em Guarulhos/SP era “*empresa atacadista estabelecida na praça do remetente*”.

Segundo a autoridade fiscal, constatou-se que o grupo econômico LABORATÓRIO STIEFEL-GSK, levou a efeito um “planejamento tributário” abusivo e ilegal, com o propósito específico em reduzir a carga tributária do grupo econômico, com a efetiva participação dos sócios e seus administradores, que seriam responsáveis pela prática de todos os atos necessários ou convenientes à administração dos negócios da companhia e, desta forma, além da contribuinte autuada, foi lavrado termo de responsabilidade solidária contra os seguintes sujeitos passivos:

Sujeito Passivo	Responsabilidade Solidária - de Direito ou de Fato	Qualificação	Termo de Sujeição Passiva (fls.)
Waldir Allan Kardec Bonetti	de Direito	Na qualidade de Diretor-Industrial da Laboratórios Stiefel Ltda, praticou atos com infração de lei	2.405/2.406
César Martin Rengifo Dussan	de Direito	Na qualidade de Diretor-Presidente da GLAXOSMITHKLINE BRASIL LTDA, praticou atos com infração de lei	2.372/2.373
Gilberto Francisco Ugalde Chacon	de Direito	Na qualidade de Diretor Vice-Presidente da Unidade de Consumo da GLAXOSMITHKLINE BRASIL LTDA, praticou atos com infração de lei	2.380/2.381
Milton de Oliveira	de Direito	Na qualidade de Diretor-Industrial, da GLAXOSMITHKLINE BRASIL LTDA, praticou atos com infração de lei	2.396/2.397
GLAXOSMITHKLINE Brasil Ltda (GSK ou GSK Brasil)	de Fato	Participou ativamente do planejamento tributário adotado pelo grupo econômico STIEFEL/GSK, através de sua filial de CNPJ 33.247.743/0042-98	2.355/2.356
Artur Pedro Lemos da Fonseca	de Direito	Na qualidade de Diretor Financeiro da GLAXOSMITHKLINE BRASIL LTDA, praticou atos com infração de lei	2.363/2.364
João Márcio Alves Ferreira	de Direito	Na qualidade de Diretor de Recursos Humanos e Administrativo da Laboratórios Stiefel Ltda e também da GLAXOSMITHKLINE BRASIL LTDA, praticou atos com infração de lei	2.388/2.389

A contribuinte apresentou **impugnação** na qual argumentou, em síntese: **(i)** nulidade em razão da mera presunção de subfaturamento, que a contribuinte reputa como uma equivocada apuração do preço corrente de seu produto; **(ii)** erro de fundamentação no tocante à alegação de planejamento tributário abusivo e ilegal, uma vez que o parágrafo único do art. 116 não é autoaplicável; **(iii)** erro na apuração da base de cálculo uma vez que a comparação dos preços do mercado atacadista torna-se impossível, já que não existem operações comparáveis; **(iv)** presença de propósito comercial na operação e que a criação do estabelecimento filial da GSK, não teve como único objetivo a redução da carga tributária do grupo econômico, mas concentrar as atividades de distribuição dos produtos do LABORATÓRIO STIEFEL, em todo o território nacional, as empresas eram realmente operacionais e mantêm estruturas de estoques segregadas, **(v)** inexistência de fraude autorizadora da qualificação da multa para 150%, pois a mera discordância da autoridade fiscal com relação ao modelo adotado pelo contribuinte não é razão por si só suficiente para justificar a apontada fraude; **(vi)** a necessidade de que seja afastada a responsabilidade dos diretores pessoas físicas, em virtude de acusação genérica.

Em 29/06/2017, a 03ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) proferiu o **Acórdão DRJ nº 10-59.336**, situado às fls. 2704 a 2738, de relatoria do Auditor-Fiscal Renato Gallicchio Hansen que entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, bem como a

responsabilidade solidária dos arrolados nos termos de sujeição passiva, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2012

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. FIRMA COM RELAÇÃO DE INTERDEPENDÊNCIA.

O valor tributável para fins de apuração do IPI não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência.

MULTA DE OFÍCIO MAJORADA. INFRAÇÃO QUALIFICADA O planejamento tributário abusivo e ilegal praticado por grupo econômico evidencia a conduta dolosa de impedir o conhecimento da real base de cálculo dos tributos, ensejando, pois, a qualificação da multa de ofício aplicada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2012

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que praticam, de forma comissiva ou omissiva, conjuntamente com o contribuinte as condutas tipificadas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

É cabível a atribuição de responsabilidade tributária solidária às pessoas expressamente designadas por lei ou àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária apurada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2012

DILIGÊNCIA. PEDIDO CONSIDERADO NÃO FORMULADO.

O pedido de diligências que não atende aos requisitos exigidos pela legislação do processo administrativo fiscal é considerado como não formulado.

A autoridade julgadora de primeira instância pode indeferir pedidos de diligências quando os considerar prescindíveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte, intimada da decisão em 11/07/2017, pela abertura dos arquivos correspondentes no *link* Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), por meio da opção "*Consulta Comunicados/Intimações*", em conformidade com o termo de ciência situado à *fl.* 2966, interpôs, em 10/08/2017, em conformidade com o termo de solicitação de juntada situado à *fl.* 2746, **recurso voluntário**, situado às *fls.* 2747 a 2804, no qual reiterou as razões de sua impugnação.

Em 07/02/2018, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário interposto, situado às fls. 3005 a 3038, requerendo a manutenção do auto de infração e da decisão recorrida.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

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

No presente caso, as preliminares alegadas pela contribuinte recorrente se confundem com o mérito da questão principal, que se volta a discutir se a contribuinte autuada (LABORATÓRIO STIEFEL, com sede em Guarulhos/SP) deve observar, na qualidade de remetente, o valor tributável mínimo nas saídas de seus produtos industrializados ou importados com destino a estabelecimento comercial atacadista com o qual mantém relação de interdependência (GSK, com sede em Guarulhos/SP), fisicamente ladeados e separados apenas por grades:



Em **primeiro lugar**, quanto à acusação de reestruturação societária praticada sem propósito negocial para "**subfaturamento**" em operações *intercompany* com a finalidade de erodir a base de cálculo do IPI, já decidiu esta turma, no **Acórdão CARF nº 3401-005.228**, proferido em 27/08/2018, de minha relatoria, em composição pretérita, remanescendo no colegiado na data da presente assentada os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, e Rosaldo Trevisan pela configuração de **erro de fundamentação** nos casos em que o aplicador, tendo à disposição a regra específica antielisiva do valor tributário mínimo, ao invés de aplicá-la, prefere tomar como fundamento a regra antidissimulação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional que, além de menos específica para o caso concreto, ainda padece de regulamentação e, portanto, de aplicação marcadamente mais tormentosa, em conformidade com a ementa abaixo transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/2011 a 31/12/2011

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. FALTA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN. ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO.

O parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, trata-se de regra anti-dissimulação, e prevê a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão.

Transcreve-se, ainda, trecho do voto que evidencia se tratar de caso em tudo semelhante ao presente - idêntico em suas notas jurídicas essenciais:

Ao se descer à espécie, o que se extrai é uma tal arquitetura negocial de segregação das atividades de importação e comercialização de produtos ("split" de empresas) que permite um caminho negocial menos oneroso do ponto de vista tributário. Ao criar uma segunda empresa do grupo, com objeto social comercial, permite-se que a saída da primeira, importadora, seja gravada com IPI, porém sobre valor de venda significativamente inferior ao destinado ao consumidor final, pois o grupo desloca a agregação de valor à etapa subsequente, que não caracteriza fato gerador do imposto. Tal prática não é vedada pelo ordenamento, mas devem ser realizadas as seguintes ressalvas.

Diga-se, como reforço, que ainda que a decisão empresarial da contribuinte constitua vera imoralidade ao aplicador, a eventual ausência de propósito negocial de uma determinada estrutura societária é indiferente ao direito na esfera federal, e não pode ser utilizada como fundamento para a desconsideração de negócios jurídicos¹. Não se ignora, portanto, que as empresas do ramo cosmético por exemplo adotem tal estrutura também devido a outros aspectos não pertinentes à legislação do IPI, seja por razões tributárias ou extratributárias, como, para permanecer apenas na análise da tributação federal, a arquitetura fiscal desenhada pelo próprio governo federal para a cobrança do PIS e da Cofins.² A concentração da incidência traduzida pela cobrança monofásica sobre a saída do importador ou do industrial, conforme previsto, *e.g.*, na Lei nº 10.147/2000, ao onerar o produtor com a carga de toda a cadeia de consumo, tem por

¹ BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Argumentação tributária de lógica substancial. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016, p. 176: "*A disposição da presença de propósito negocial no elemento de refutação permite a sua consideração como um elemento protetivo que, uma vez comprovado, elide a hipótese de simulação ou abuso (...) como tal instituto é indiferente ao direito positivo (...) não é capaz o intérprete autêntico, no campo do direito, de colocar a sua vontade sobre o ordenamento, sob o risco de malferir a legalidade e, conseqüentemente, a validade da decisão*".

² ANDRADE, José Maria Arruda de. "*É fundamental repensar política econômica que se vale de tributos*". In: Revista Consultor Jurídico (Conjur) - Coluna "Estado da Economia", 17/04/2016, disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-abr-17/estado-economia-politica-economica-vale-tributos-repensada?imprimir=1>>, último acesso em 04/06/2017. Em recente artigo sobre o tema, o autor se volta ao momento posterior à instituição do regime não-cumulativo do PIS e da Cofins: "*(...) mais do que a não cumulatividade, o resultado foi arrecadatório, com a criação de categorias econômicas com distintas e variadas cargas (isso sem contar a concomitância com regimes distintos: o cumulativo e o concentrado e monofásico, por exemplo). A progressão de anos e governos só tornou mais agudo o afastamento aos ideais de uma praticabilidade nos termos expostos no início. Logo foram criados inúmeros regimes especiais para determinadas cadeias produtivas, isenções (gastos tributários indiretos) para determinados produtos, acúmulo (ou "empoçamento") de créditos em algumas operações; regimes de monetização de créditos para alguns e até mesmo "fast track" para os setores que conseguiam convencer o governo de sua importância. Em pouco tempo, encontramos setores que não só não contribuem com essas duas contribuições sociais, como, de fato, acabam por receber recursos do governo para saldar outros tributos com aquilo que não pagaram diretamente*" - (seleção e grifos nossos).

efeito deslocar a agregação de valor ao momento seguinte, da distribuição, o que é plenamente aceitável, como restou sedimentado no Acórdão CARF nº 3403-002519, proferido em sessão de 22/10/2013, sob a relatoria do Conselheiro Ivan Alegretti.³ Necessário se aceitar, nas palavras de Gerson Augusto da Silva, que "(...) *a política fiscal constitui, pois, uma das políticas econômicas de tipo instrumental. Sua racionalidade se define no plano da eficácia operacional*".⁴ Assim, não há de aceitar reprovação, como aquela em destaque, realizada pela decisão recorrida, sobre opção de estrutura negocial do jurisdicionado que adveio, em grande parte, como se percebe, das intervenções tributárias promovidas pelo próprio Estado na condução de sua política fiscal. O risco de fazê-lo é se incorrer em situação como a presente, em que se censura com rigor um comportamento não defeso em lei, mas se absolve com clemência o cometimento da ilegalidade.

Descabe o agravamento da multa de ofício prevista no inciso II, art. 44, da Lei 9.430/96 quando o contribuinte registrou todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações, permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos.

Exatamente por esse motivo o CARF editou a Súmula nº 14 que embora tratando de outra matéria (omissão de receitas) encampa exatamente a questão trazida neste tópico, qual seja, a necessidade de ampla comprovação do evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo para exasperação da multa. Veja-se:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Em **segundo lugar**, quanto ao **valor tributário mínimo**, verdadeiro núcleo da acusação fiscal, como se sabe, em conformidade com o art. 46 do Código Tributário Nacional,⁵ o imposto sobre produtos industrializados, previsto no inciso IV do art. 153 da Constituição de 1988,⁶ tem, como fato gerador: **(i) o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; (ii) a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51 da norma;**⁷ e **(iii) a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.** O art. 51 do diploma em referência, por sua vez, determina que a contribuinte do imposto é o industrial (ou equiparado) e o comerciante de produtos sujeitos ao IPI que os forneça a industriais ou equiparados. Da simples leitura de tais dispositivos, é possível se concluir, *e.g.*,

³ Acórdão CARF nº 3403-002.519, proferido em sessão de 22/10/2013, sob a relatoria do Conselheiro Ivan Alegretti, que assevera, com correção, que a criação da empresa industrial, separada da empresa distribuidora, foi "(...) *induzida pelos efeitos econômicos da política fiscal, que, sobreonerando o setor produtivo, compeliu os produtores a atuarem também na atividade de revenda/distribuição*".

⁴ SILVA, Gerson Augusto. Estudos de Política Fiscal. Brasília/DF: Ministério da Fazenda - Escola de Administração Fazendária (ESAF), Coleção Gerson Augusto da Silva, 1983, p. 59.

⁵ **Código Tributário Nacional - Art. 46.** O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - **a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;** III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

⁶ **Constituição da República de 1988 - Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV. Produtos industrializados.

⁷ **Código Tributário Nacional - Art. 51.** Contribuinte do imposto é: I - o importador ou quem a lei a ele equiparar; II - **o industrial ou quem a lei a ele equiparar;** III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

que a venda de distribuidora para consumidor final não se convola como fato gerador do imposto.

Uma vez definida a sua materialidade, depreende-se da leitura do art. 47⁸ a base de cálculo do IPI correspondente em uma operação de saída do produto interno: **(i)** o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, ou **(ii)** na falta dele, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente. Nos termos do quanto preceituado pelo art. 190 do Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI),⁹ constitui "**valor tributável**" dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, assim entendido como o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

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

Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI) - Valor Tributável Mínimo - Art. 195.

O valor tributável não poderá ser inferior: I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência.

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

⁸ **Código Tributário Nacional - Art. 47.** A base de cálculo do imposto é: I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante: a) do imposto sobre a importação; b) das taxas exigidas para entrada do produto no País; c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; II - *no caso do inciso II do artigo anterior: a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente*; III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

⁹ **Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI) - Art. 190.** Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável: (...) II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. § 1º O valor da operação referido na alínea "b" do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. § 2º Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma controladora ou controlada do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado. § 3º Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente. § 4º Nas saídas de produtos a título de consignação mercantil, o valor da operação referido na alínea "b" do inciso I e no inciso II do caput, será o preço de venda do consignatário, estabelecido pelo consignante

Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI) - Firms Interdependentes - Art. 612.

Considerar-se-ão **interdependentes** duas firmas: **I.** quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física; **II.** quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação; **III.** quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação; **IV.** quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto; ou **V.** quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado. **Parágrafo único.** Não caracteriza a interdependência referida nos incisos III e IV a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador.

Uma vez configurada a situação de interdependência, deve o aplicador se voltar, necessariamente, ao preço corrente da praça do remetente, por expresso desígnio da alínea b do inciso II do art. 47 do Código Tributário Nacional conjugada com o inciso I do art. 195 do RIPI/2010. Duas são as questões que merecem, a partir de então, maior reflexão: em primeiro lugar, o sentido de "*preço corrente*" e, em segundo lugar, o sentido de "*praça*". Diante da dúvida sobre se o preço corrente da localidade seria aquele praticado pelo remetente, considerado de maneira individual e apartado do restante da praça, ou se, para o cálculo, deveria a autoridade fiscal considerar todo o mercado local, a Coordenação do Sistema de Tributação editou o Parecer Normativo CST nº 44/1981, que entendeu pela necessidade de consideração do universo das vendas realizadas na localidade, de modo a utilizar, como sinônimo de "*praça*", a "*cidade*".¹⁰ Assim, para se encontrar o "*preço corrente*", necessário se levar em consideração a média ponderada do preço praticado pelos estabelecimentos da cidade do remetente:

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

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

Artigo 15. O valor tributável não poderá ser inferior:

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

¹⁰ Sentido utilizado também no Recurso Extraordinário nº 71.253/PR, proferido pela 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal em 21/05/1973, de relatoria do Ministro Xavier de Albuquerque. Ementa: "*ICM. REMESSA PARA OUTRO ESTADO. INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DA MERCADORIA NA PRAÇA DO REMETENTE. DESNECESSIDADE, EM CERTOS CASOS, DE PROCESSO REGULAR PARA O ARBITRAMENTO DESSE PREÇO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO*".

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

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

Artigo 15. O valor tributável não poderá ser inferior:

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

5. A norma superveniente determina, pois, ser **"o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente..."** a base mínima para o valor tributável nas hipóteses que menciona.

6. Registram os Dicionários da Língua Portuguesa que mercado, convencionalmente, significa a referência feita em relação à compra e venda de determinados produtos.

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

7. Por isso, **os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através do preço corrente no mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79.**

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

No ano seguinte à edição do Parecer Normativo CST nº 44/1981, com o objetivo de elucidar o vocábulo "produto" (item 6.1), bem como no sentido de esclarecer o cálculo da média ponderada, foi editado o Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982. Em perfeita consonância com o repertório normativo analisado até o presente momento, o ato dispõe que, para fins de determinação do valor tributável mínimo, devem ser consideradas **"as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPT"**. Assim, deve a autoridade autuante fazer com que participe do cálculo da média ponderada não apenas os valores praticados pelos remetentes da praça, como também pelos seus interdependentes **(que estejam também na mesma praça - e caso existam -, evidentemente,** sob pena de contradição com o texto do art. 195 do RIPI/2010 e do Parecer Normativo CST nº 44/1981), conforme abaixo se reproduz:

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

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados, que o termo **produto**, constante do subitem 6.1 do Parecer Normativo CST nº 44, de 23 de novembro de 1981, **indica uma mercadoria**

perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, se houver, na forma indicada no inciso VIII do art. 205 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI).

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

Aventou-se, a partir de então, para fins de apuração do "preço corrente", hipótese em que, no mercado atacadista a que essa regra se refere, existir um único distribuidor, sendo este interdependente do estabelecimento industrial fabricante do produto cujo valor tributável mínimo se pretenda determinar. A Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10/Disit), por meio da Consulta Interna nº 4, de 02/08/2011,¹¹ solicitou à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) orientação relativa à possibilidade da aplicação da regra de fixação de valor tributável mínimo determinada pelo inciso I do art. 195 do RIPI/2010 neste caso específico, o que conduziu à edição da Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13/06/2012, no sentido de que, em tais casos, o preço corrente "(...) corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do produto", em conformidade com o trecho abaixo transcrito:

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

¹¹ **Consulta Interna nº 4, de 02/08/2011 realizada pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10/Disit):** "(...) quando uma distribuidora é a única vendedora no mercado atacadista do país ou da região do fabricante, os preços por ela praticados devem ser utilizados para determinação do valor tributável mínimo referido no artigo 195, inciso I, do RIPI/2010? Ou, em função do que consta no trecho acima transcrito do Parecer Normativo CST nº 44/81, deve se entender que a regra do artigo 195, inciso I, do RIPI/2010 só pode ser aplicada nos casos em que o mercado atacadista seja composto por mais de um vendedor?".

estabelecimento industrial fabricante de determinado produto (sem similar para efeito de comparação de preços), o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto" - (seleção e grifos nossos).

Assim, para fins de determinação do preço mínimo, deve a autoridade autuante: **(i)** verificar a existência de **relação de interdependência** entre os estabelecimentos da contribuinte fiscalizada, nos termos do art. 612 do RIPI/2010; **(ii)** caso configurada tal relação, deverá verificar se a contribuinte obedeceu, por sua vez, à regra do **valor tributável mínimo**, assim entendido como o "*preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente*", em conformidade com o art. 195 do RIPI/2010 obtido por meio da média ponderada dos preços das "*vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI*".¹² Para tal finalidade, deverá, ainda: **(ii.a)** considerar como "**produto**" aquela mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, e **(ii.b)** considerar o termo "**praça**" como município, cidade, local ou freguesia do estabelecimento do remetente, preceptivos do Parecer Normativo CST nº 44/1981 e do Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982. Por fim, caso constate que **(iii)** a parte interdependente é o único fornecedor/distribuidor da praça do remetente ("mercado monopolista local"), o valor tributável mínimo aplicável será a média ponderada dos preços praticados por este distribuidor único para aquele produto.

Divergência passaria a existir, observe-se *a latere*, diante da completa ausência de mercado atacadista onde está localizado o estabelecimento remetente, situação enfrentada pelo Acórdão CARF nº 3403-002.285, proferido em sessão de 26/06/2013, sob a relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Atulim,¹³ no qual o colegiado entendeu, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Alexandre Kern, pela necessidade de se considerar, como valor mínimo tributável, apenas os custos de fabricação e demais despesas incorridas com os produtos. Em sentido oposto, é possível se apontar a situação específica verificada no Acórdão CARF nº 3201-001.204, proferido em sessão de 25/02/2013, de Relatoria do Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, referenciado nas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, em que, diante da inexistência de outros atacadistas na praça do remetente, foram utilizados os preços das notas de saída das distribuidoras - registra-se, no entanto, que tal precedente, além de isolado, foi decidido, no mérito, por voto de qualidade e de maneira contrária à regra geral determinada pela legislação do IPI.

Contudo, cabe observar que, com o advento do Decreto nº 8.393, de 28/01/2015, que entrou em vigor na data da sua publicação, restou revogado o Decreto nº 1.217/1994,¹⁴ de modo a incluir, com supedâneo no art. 8º da Lei nº 7.798/1989, produtos correspondentes aos códigos TIPI **3303** a **3307** (3303.00.10, 3305.30.00, 3304.10.00, 3305.90.00, 3304.20,

¹² Em outras palavras, o "**mercado atacadista**" da praça do remetente (art. 195 RIPI/2010) é composto pelas **vendas do mesmo produto** "*efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente [estes, caso existam], no atacado, na mesma localidade*" (Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982).

¹³ Acórdão CARF nº 3403-002.285 - Ementa: "**VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. EMPRESAS INTERDEPENDENTES. Inexistindo mercado atacadista na cidade em que está localizado o estabelecimento remetente, o valor tributável mínimo do IPI a ser observado nas vendas para empresa interdependente deve ser apurado com base na regra do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, considerando-se apenas e tão-somente os custos de fabricação e demais despesas incorridas pelo remetente dos produtos**".

¹⁴ **Decreto nº 1.217/1994 - Art. 1º** Ficam excluídos do Anexo III à Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, os produtos classificados nos códigos 3301.90.03, 3303, 3304, 3305, 3306 e 3307, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988.

3307.10.00, 3304.30.00, 3307.30.00, 3304.9, 3307.4, 3305.20.00, e 3307.90.00) no Anexo III da lei em referência, que dispõe da seguinte forma:

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

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

(...) Art. 8º. Para fins do disposto no artigo anterior, **fica o Poder Executivo autorizado a excluir produto ou grupo de produtos** cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do imposto, **ou a incluir outros cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento**" - (seleção, grifos e colchetes nossos).

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

Em que pese a medida ser em tudo elogiável, portanto, do ponto de vista de buscar uma forma de equalização de mercado, cabe se registrar, em sede de *excursus*, até mesmo em proveito da cronologia normativa que ora se estabelece, que a forma contramajoritária eleita para instituí-la tem sido posta sob vergasta: **(i)** primeiro, porque, por meio de decreto presidencial, ter-se-ia criado tributo onde antes não havia para todo o setor de cosméticos. De fato, o art. 97 do Código Tributário Nacional explicita em minúcias o conteúdo e a expressão da legalidade: "(...) **o consequente normativo, isto é o an e o quantum debeat, representados pela definição do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota, todos devem ser previstos na própria lei**",¹⁵ ponto sobre o qual já escrevemos, *e.g.*, no Acórdão CARF nº 3401-003.216, de minha relatoria, proferido em sessão de 23/08/2016: a autorização franqueada pela lei, no caso, o art. 8º da Lei nº 7.798/1989, acima transcrito, para que determinados produtos sejam acrescentados à TIPI, trata-se de permissivo de mitigação excessivamente pretensioso, pois encontra obstáculo na norma de estatuto complementar. Possível seria a redução ou a dispensa do tributo por meio de norma executiva, como, aliás, fizera o Decreto nº 1.217/1994, mas jamais o aumento ou criação de tributo novo, uma vez que "(...) **o princípio da legalidade não tolera um aumento de tributo sem lei que o estabeleça**".¹⁶ Em **(ii)** segundo lugar, a iniciativa do Poder Executivo contrariou o texto expresso do art. 4º da Lei nº 7.798/1989, ao determinar que o IPI

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 7ª edição, 2017, p. 314.

¹⁶ *Idem*, p. 316: "Isso inclui a proibição de se restabelecer uma tributação, mesmo que a redução se tenha dado por ato do próprio Executivo, por delegação legal. Uma coisa é a lei autorizar o Executivo a reduzir a tributação. Não implicará, entretanto, a possibilidade de aumentar a carga tributária sem decisão específica do legislador".

incidente sobre produtos nacionais, salvo no caso de industrialização por encomenda, deve ser recolhido **uma única vez**; ou **(ii.a)** na saída do estabelecimento industrial, ou **(ii.b)** na saída do estabelecimento a ele equiparado:

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

O art. 47 do Código Tributário Nacional é expresso ao se referir ao preço "*o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente*". Em igual sentido, de maneira igualmente expressa, o inciso I do art. 195 do Decreto nº 7212/2010 (RIPI), ao tratar do valor tributável mínimo, refere-se ao "*ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente*". Uníssonos e uniconcordes, como não poderiam deixar de ser, o Parecer Normativo CST nº 44/1981 e o Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982, cujo trecho a seguir se transcreve: "*deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelo remetente e pelos interdependentes do remetente*". Harmoniosa com tal determinação legal também a Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13/06/2012: "*o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial que o fabrique, e que tenha na sua praça um único distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único*". A fixação da "regra do remetente" encontrou ressonância, ainda, na jurisprudência deste Conselho.¹⁷

Cabe menção, ainda, a parecer de lavra de Fábio Ulhoa Coelho sobre o sentido de "praça" para a questão tratada nos autos, em particular trecho transcrito no **Acórdão CARF nº 3401-003.955**, proferido em 29/08/2017, de minha relatoria, sendo de todo pertinente a transcrição dos seguintes trechos:

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

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

¹⁷ Acórdão CARF nº 202-16475, proferido em sessão de 09/08/2005, sob a relatoria da Conselheira Maria Cristina Roza da Costa. Ementa: "**IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. INTERDEPENDÊNCIA. Aplica-se o disposto no inciso I, letra "a", c/c § 5º do art. 68 do RIPI/82, com a interpretação dada pelo ADN CST nº 5/82, quando ocorrer interdependência entre fabricante e adquirente nos termos do art. 394, inciso IV, do RIPI/82. Recurso provido**".

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

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

'Podemos tomar a expressão Praça de Comércio em dois sentidos, um amplo e outro restrito. No primeiro sentido, é um centro onde as operações comerciais assumem grande vulto e enorme desenvolvimento e é assim que se fala em Praça de São Paulo, Praça do Rio, Praça de Belém etc.; no segundo, é o lugar onde os comerciantes se reúnem para tratar de seus negócios, [...] A origem de tais institutos [praças e bolsas] perde-se na névoa dos tempos, pois desde que existe o comércio, reuniões em determinados locais, das pessoas envolvidas no tráfico mercantil, para tratar de seus recíprocos interesses, não são, não foram e não serão incomuns. Foram conhecidas por emporium na Grécia, collegium mercatorum em Roma, Praça de Comércio ou Bolsa, em Portugal'.

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

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

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

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

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

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

Afinal, existem dimensões econômicas de atuação de empresários como o mercado global, mercado da América Latina, mercado brasileiro, etc; mas ninguém nunca se refere a tais dimensões pelas expressões praça global, praça da América Latina ou mesmo praça brasileira. Se praça fosse o "campo de atuação do comerciante", estas

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

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

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

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

Não há dificuldade na compreensão dessa parte do conceito legal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mas, argumentado, se um dia, o conceito de "praça" adstrito à área de Município ou fração se tornar eventualmente obsoleto, somente uma mudança no ordenamento jurídico, que desse à expressão definição diversa, poderia tornar ultrapassadas as decisões administrativas e judiciais e as lições da doutrina que o adotam e autorizar a pretendida revisão de entendimento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

Ementa: BASE DE CÁLCULO. FIRMAS INTERDEPENDENTES.

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

Recurso de ofício negado.

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

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

O art. 123 do RIP1/98 é claro ao estabelecer que quando ficar caracterizada a interdependência entre os estabelecimentos do remetente e do adquirente, **o valor mínimo tributável é o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, que equivale ao preço médio praticado na localidade, não podendo ser considerado como o praticado pelo adquirente**" - (seleção e grifos nossos).

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

IPI. REMESSAS PARA INTERDEPENDENTES. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

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

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

IPI. REMESSAS PARA INTERDEPENDENTES. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

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

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

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

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

“Art. 15..... **Parágrafo único. O termo praça, tratado neste artigo, se refere à cidade onde está situada a remetente.**” (NR)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

produto, efetuadas pelo remetente e pelos interdependentes do remetente, no atacado, sob determinadas condições, **na mesma localidade**.

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

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

Em que pese se tratar de dispositivo de *lege ferenda*, o que inviabiliza em absoluto o seu uso como fonte formal, não há de se ignorar o trâmite da matéria como vetor argumentativo de interesse e, por outro lado, a medida, consentânea com a jurisprudência deste Conselho, como se demonstrou, de fato possibilitaria maior grau de segurança jurídica à atividade do lançamento, tendo como efeito a desejável redução da matéria contenciosa, a redução do estoque de processos judiciais e administrativos e, logo, a maior celeridade na prestação jurisdicional. Cabe destacar, ademais, que o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.190.037/SP, de relatoria do Ministro Luis Felipe Salomão, ao tratar do prazo prescricional do cheque, definiu "praça" como "município",¹⁸ no sentido do entendimento firmado no parecer de Fábio Ulhoa Coelho, anteriormente mencionado, de que "*a praça de um empresário, conseqüentemente, é o Município relacionado pela lei de algum modo a esse empresário*". E não poderia ser de outra forma, pois a alínea 'a' do inciso I e 'b' do inciso II do art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998, que trata da elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, determina que o legislador, com o objetivo de obter clareza, deve usar as palavras e expressões em seu sentido comum, e expressar as mesmas idéias de preferência sempre pelas mesmas palavras. Por este motivo é que o sentido de praça como algo distinto de "município" somente poderia ser alterado por meio de preceptivo normativo editado especificamente com esta finalidade.

Feitas tais considerações, observa-se que a opção da contribuinte pela "(...) *criação da fábrica como uma empresa inscrita em CNPJ diferente*",¹⁹ implica, como recordam Carlos Eduardo Toro, Fernando Aurelio Zilveti e Bianca Britto, a observância de "(...) *um valor mínimo determinado pela legislação do IPI*", mas desde que observados os requisitos de sua aferição, sendo de todo modo inapropriados e mesmo inaceitáveis, no atual estágio do debate jurídico, afirmação como a seguinte, que se recorta da decisão recorrida (fl. 1561):

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

No caso em apreço, uma vez traçado o histórico de base da discussão, cabe analisar, em primeiro lugar, a alegação **preliminar de vício de constituição do auto de**

¹⁸ Recurso Especial nº 1.190.037/SP - Trecho da ementa: "*4. O cheque é ordem de pagamento à vista, sendo de 6 (seis) meses o lapso prescricional para a execução após o prazo de apresentação, que é de 30 (trinta) dias a contar da emissão, se da mesma praça, ou de 60 (sessenta) dias, também a contar da emissão, se consta no título como sacado em praça diversa, isto é, em município distinto daquele em que se situa a agência pagadora*".

¹⁹ ZILVETI, Fernando Aurelio, TORO, Carlos Eduardo, e BRITTO, Bianca. "*Operações do setor industrial - aspectos tributários*", In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de direito tributário e finanças públicas - do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Editora Saraiva - Selo Direito GV, 2009, pp. 969 a 978.

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

Conforme se depreende do termo de verificação fiscal, confirmado pela decisão recorrida à fl. 2.707, constatou-se a existência de **subfaturamento** na venda de produtos industrializados pelo LABORATÓRIO STIEFEL para a GSK que, por sua vez, apenas os revendia a terceiros a preço de mercado, “*para clientes em boa parte já existentes, ou seja, sem a necessidade de gastos com promoção, divulgação e publicidade (...) com o único objetivo a redução da carga tributária do grupo econômico, mormente a tributação do IPI e das contribuições PIS/COFINS não-cumulativas, incidentes sobre os produtos submetidos à incidência monofásica*”. O núcleo da acusação fiscal em apreço reside na violação ao inciso I do art. 195 do RIPI (Decreto nº 7.212/2010), sob a alegação de que o LABORATÓRIO STIEFEL teria praticado preço inferior ao **Valor Tributável Mínimo (VTM)** estabelecido na norma, em operações realizadas com a GSK, com a qual detém relação de interdependência, com fundamento no incisos IV e V do art. 612, do RIPI:

Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI)

612. Considerar-se-ão interdependentes duas firmas:

IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a **única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra**, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto; ou

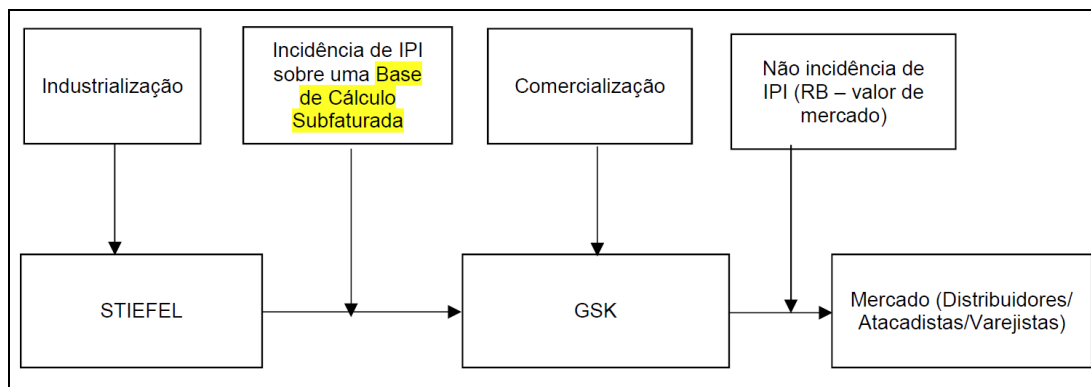
V - quando **uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado**.

Assim, segundo a autoridade fiscal, antes da aquisição pela GSK, o LABORATÓRIO STIEFEL praticava preços unitários de venda de seus produtos em valores “*muito superiores*”, situação que passou a modificar-se a partir de dezembro de 2011, quando se observou uma redução significativa do preço de tais produtos, que passaram a ser vendidos apenas para a GSK. E, especificamente com relação à inexistência de concomitância de vendas entre terceiros e GSK no período autuado, a própria decisão ora sob vergasta reconhece que “*(...) ocorreram sim vendas simultâneas para GSK e para terceiros no período de autuação, conforme pode se verificar (fls. 487 a 535), visto que o **mês de dezembro de 2011**, é uma das competências que se encontram com lançamento de ofício*”, em conformidade com trecho situado à fl. 2.717. Observe-se que justamente **tal fato** (concomitância de vendas dos mesmos produtos a terceiros e à GSK apenas no mês de dezembro de 2011) foi a prova utilizada para sustentar a específica acusação de **subfaturamento**.

Salienta a decisão recorrida que a GSK e o LABORATÓRIO STIEFEL, na verdade, constituíram uma única unidade, pois compartilhavam diversos serviços, tais como: acesso à rede, servidores, Intranet e internet, suporte de TI, compras de equipamentos de informática e softwares, apoio e desenvolvimento de sistemas/softwares, coordenação de contratos e de terceirizados, suporte, manutenção e gerenciamento de redes e telefonia, usavam o mesmo depósito, eram estabelecidas no mesmo endereço e usavam a mesma portaria, compartilhavam

aproximadamente 40 funcionários entre almoxarifes, analistas, motoristas, supervisores, auxiliares, administrativos, assistentes administrativos de vendas, operadores de faturamento dentre outros, conforme diligência realizada pela equipe de fiscalização devidamente documentada nos autos, inclusive por fotos, em conformidade com as imagens situadas às fls. 2.717 a 2.718.

Tais fatos se voltam ao intento de **desconsideração do negócio jurídico**, mas em nada auxiliam para fins de imputação da regra do valor tributário mínimo, uma vez que a condição de partes interligadas não chega a ser em nenhum momento controvertida. Tal objetivo é evidenciado textualmente na afirmação situada à fl. 2722 no sentido de restar: *“evidenciada a falta de propósito negocial que justificasse as vendas dos produtos da Stiefel para a GSK, que não fosse o artifício do subfaturamento para o recolhimento a menor. A Stiefel apresentou considerável queda de performance tanto financeira, como econômica, com as vendas feitas para a GSK”*. A autoridade fiscal chega, ao fim, à minúcia de expressar graficamente aquilo que chama, em outro momento, de "planejamento abusivo":



A contribuinte recorrente em resposta ao Termo de Verificação Fiscal nº 02, como se observa às fls. 5 do TVF (fls. 2.285), argumenta que os preços praticados com a GSK eram compostos de **custo acrescido do lucro vinculado à sua atividade** (ou seja, com base no artigo 196, parágrafo único, inciso I do RIPI/10). De fato, necessário se apontar que não consta nos autos que a autoridade fiscal tenha em algum momento verificado se a empresa autuada vendia **abaixo do seu preço de custo** ou, ainda, **se suas concorrentes utilizavam margens superiores** às por ela praticadas.

Quanto à alteração nos preços praticados, apresenta a contribuinte um seriado de situações fáticas aptas a demonstrar as razões extrajurídicas para a alteração nos preços praticados, o que, de todo modo, como se referiu, é infenso ao direito positivo, uma vez que o propósito negocial pode, quando muito, ser utilizado para refutar a acusação de pacto simulatório, mas jamais como fundamento econômico ou moral para a desconsideração de negócios jurídicos. Ainda assim, argumenta a contribuinte que antes do ano de 2011 realizava a manufatura e a venda de seus produtos no mercado aos consumidores, mas que, depois desta data, passou a exercer exclusivamente a manufatura (sic), e não a distribuição: *"(...) assim, quem produz e distribui seus produtos, cobra um valor superior (como a Stiefel fazia antes da aquisição pela GSK) àquele cobrado por quem apenas produz e já tem para quem vender todos seus produtos (como foi o caso da Stiefel após aquisição pela GSK), pois não incorre em despesas com promoção, marketing e logística, nem assume os riscos (...) do negócio"*. Dessa forma, a alteração dos preços de um ano para o outro decorreu da alteração das atividades do LABORATÓRIO STIEFEL que passou a ser exclusivamente manufatureira e, em especial quanto ao

mês de dezembro de 2011, único período apontado pela decisão recorrida em que teria ocorrido venda de tais produtos a terceiros e à GSK, de fato comprova a contribuinte que em verdade o que houve foi uma transferência de estoque, ao final do mês.

Nesse ponto cumpre esclarecer que em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 002, como se observa no Termo de Verificação Fiscal à fl. 2.285, a contribuinte argumenta que os preços praticados com a GSK eram compostos de custo acrescido do lucro vinculado à sua atividade, questão nunca mais suscitada ou mesmo investigada pela fiscalização: a dúvida sobre irregularidades nos preços praticados naquelas operações, deveria ensejar a checagem sobre venda abaixo do preço de custo ou, ainda, se suas praticavam preços muito superiores aos seus. A autoridade fiscal não procedeu a nenhuma das opções, preferindo, na verdade, **presumir a existência de um subfaturamento e consequente inobservância do VTM ao verificar uma redução de preços de um ano para o outro.**

É flagrante, portanto, a improcedência do auto de infração lavrado, em completo desalinho com a determinação expressa e literal da legislação tributária aplicável. Como já decidiu esta turma em outras oportunidades, a acusação de subfaturamento nas operações comerciais não pode ser presumida, devendo ser efetivamente comprovada, não bastando a indicação de meros indícios ou do fato de haver interdependência entre comprador e vendedor para descaracterizar o valor da fatura comercial.

Também aqui, os mesmos simples indícios sobre: vendas exclusivas à empresa comercial interdependente e com preço de revenda superior, indicando subfaturamento na operação inicial entre as interdependentes; além de diferenças de margens brutas e lucratividades entre as empresas interdependentes e com outras do setor, mas sem que tenha sido feita qualquer verificação, individualizada por produtos, da prática de preços diferenciados ou por comparação de preços, ao menos, apontando indícios mais robustos, por meio de histórico de transações e cotações nos mercados, ou ainda, demonstrando a proximidade entre o preço de venda **e o custo de produção.**

Observo haver verdadeiros indícios de que tenha ocorrido 'algum' subfaturamento, mas apenas tal sentir não é suficiente para comprovar a ocorrência do fato e sua subsunção como ilícito tributário de insuficiências de recolhimentos, resultantes da prática de preços de venda subfaturados.

Há de se observar, por outro ângulo ainda, que a simples existência de interdependência entre a Stiefel e a GSK não é apta, por si só, a comprovar a alegada inobservância do Valor Tributário Mínimo previsto no artigo 195, inciso I do RIPI/10 e que, na espécie, o método previsto no dispositivo não se aplica no caso da inexistência de operações comparáveis (uma vez que não houve vendas do mesmo produto pelo LABORATÓRIO STIEFEL para terceiros independentes, uma vez que os produtos eram vendidos com exclusividade para a GSK, e tampouco existiam outros industriais dos mesmos produtos que faziam vendas para terceiros independentes).

Em tais situações, não há de se utilizar como parâmetro o preço praticado pelo adquirente e a GSK não vendia os produtos industrializados pela Stiefel para a mesma localidade (Guarulhos), mas os distribuía para todo o território nacional, o que torna ainda mais evidente a impropriedade na comparação efetuada pela autoridade fiscal no sentido de que *“ao contrário do que afirmam os impugnantes, existia preço corrente no mercado atacadista, justamente, o preço*

aplicado pela GSK”, como se denota da afirmação situada à fl. 2.730, pois neste caso está o aplicador diante de situações incomparáveis: **(i)** o preço corrente na praça do remetente (Guarulhos); e **(ii)** o preço praticado por estabelecimento situado em Guarulhos com outras praças do território nacional. Diante da inexistência de preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente (Guarulhos), que é o requisito legal previsto no artigo 195, inciso I do RIPI/2010, aplicável o método previsto no inciso II do parágrafo único do art. 196, do RIPI/2010: **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.** Argumenta a contribuinte ter procedido a tal expediente (termo de Intimação Fiscal nº 002, situado à fl. 2.285), o que tampouco mereceu atenção por parte da autoridade fiscal:

“5) considerando que LABORATÓRIOS STIEFEL LTDA e GLAXOSMITHKLINE BRASIL LTDA são empresas interdependentes, informar se foi observado, na apuração de IPI, o Valor Tributável Mínimo, previsto no art. 195, inciso I, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010);

Em 12/09/2014, apresentou o contribuinte as informações solicitadas o Termo de Intimação Fiscal nº 002 e em relação aos itens 4 e 5, apresentou os seguintes esclarecimentos:

Para o item n. 5, informa que, estabelece a base de cálculo do IPI baseada no artigo 196, parágrafo único, inciso II, no qual a base de cálculo é o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal.

Em tal oportunidade, a recorrente apresentou, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 002, esclarecimentos sobre a composição do preço de venda dos produtos pelo LABORATÓRIO STIEFEL para a GSK (custo + lucro da atividade) não havendo de fato qualquer tipo de questionamento sobre a idoneidade e veracidade de tais informações, o que seria de se esperar no caso de uma acusação de subfaturamento, que exige robustez probante não localizada no presente processo.

Como se pode perceber, se o que resta é justamente a acusação de subfaturamento e, neste caso, como se demonstrou, tocaria à autoridade fiscal a demonstração da prática dos preços diferenciados para, em seguida, proceder à aplicação do art. 148 do Código Tributário Nacional, de forma a arbitrar o valor ou preço dos bens, não merece o auto ora combatido prosperar.

No presente caso, a coleção de provas promovida no curso do procedimento fiscal buscou comprovar o valor de venda praticado pela interligada destinatária para a descoberta do valor mínimo tributável da praça da remetente. Assim, a figura da “evasão” (*sic*), referenciada de maneira inaugural pela decisão recorrida, ademais de inexistente no auto lavrado, deve ser de plano rechaçada, pois a “(...) suposta intenção da reestruturação societária feita pela autuada, segregando a empresa em industrial e comercial, exclusivamente, para reduzir o recolhimento de tributos IPI, PIS e COFINS”²⁰ não passa de uma simples alegação feita por autoridade não

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

investida de competência, uma vez que a matéria não seria cognoscível de ofício, fundada em elementos indiciários, inadequada e inoportuna para lastrear a cobrança fiscal em apreço. Este, ademais, foi o sentido de decisão proferida por esta turma por **unanimidade de votos** no Acórdão CARF nº 3401-003.266, proferido em sessão de 28/09/2016, de relatoria do Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SUBFATURAMENTO. ÔNUS DA PROVA.

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

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

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

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

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

Merece, portanto, acolhida integral o pleito recursal, restando prejudicados os demais argumentos, em especial os da imputação de responsabilidade solidária e de qualificação da multa de ofício.

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

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Fl. 27 do Acórdão n.º 3401-006.610 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16095.720138/2016-22

Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, este Colegiado divergiu, por voto de qualidade, do seu entendimento sobre a lavratura do Auto de Infração por conta da não observância, pelo contribuinte, do Valor Tributável Mínimo (VTM), tendo este Redator sido designado para redigir o Voto Vencedor.

Com efeito, o nobre Relator manifestou seu entendimento no seguinte sentido:

Há de se observar, por outro ângulo ainda, que a simples existência de interdependência entre a Stiefel e a GSK não é apta, por si só, a comprovar a alegada inobservância do Valor Tributário Mínimo previsto no artigo 195, inciso I do RIPI/10 e que, na espécie, **o método previsto no dispositivo não se aplica no caso da inexistência de operações comparáveis** (uma vez que não houve vendas do mesmo produto pelo LABORATÓRIO STIEFEL para terceiros independentes, uma vez que os produtos eram vendidos com exclusividade para a GSK, e tampouco existiam outros industriais dos mesmos produtos que faziam vendas para terceiros independentes).

Em tais situações, não há de se utilizar como parâmetro o preço praticado pelo adquirente e a GSK não vendia os produtos industrializados pela Stiefel para a mesma localidade (Guarulhos), mas os distribuía para todo o território nacional, o que torna ainda mais evidente a impropriedade na comparação efetuada pela autoridade fiscal no sentido de que “ao contrário do que afirmam os impugnantes, existia preço corrente no mercado atacadista, justamente, o preço aplicado pela GSK”, como se denota da afirmação situada à fl. 2.730, pois neste caso está o aplicador diante de situações incomparáveis: (i) o preço corrente na praça do remetente (Guarulhos); e (ii) o preço praticado por estabelecimento situado em Guarulhos com outras praças do território nacional. Diante da inexistência de preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente (Guarulhos), que é o requisito legal previsto no artigo 195, inciso I do RIPI/2010, aplicável o método previsto no inciso II do parágrafo único do art. 196, do RIPI/2010: custo de fabricação, acréscimo 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. Argumenta a contribuinte ter procedido a tal expediente (termo de Intimação Fiscal nº 002, situado à fl. 2.285), o que tampouco mereceu atenção por parte da autoridade fiscal:

Ocorre, no entanto, conforme ressaltado pelo próprio Relator no primeiro trecho acima colacionado, que não houve vendas do mesmo produto pelo LABORATÓRIO STIEFEL para terceiros independentes justamente **porque tais produtos eram vendidos com exclusividade para a GSK, que atua no mercado atacadista da praça do remetente**. Aliás, mais do que isso, as duas empresas estão estabelecidas em áreas contíguas, divididas unicamente por um portão, e compartilhando a mesma portaria de acesso.

Ao contrário do que afirma o nobre Relator, **havia operações comparáveis**, uma vez que as vendas realizadas pela GSK eram as mesmas vendas realizadas pela STIEFEL antes daquela passar a atuar como intermediária desta. A imputação do Fisco é exatamente esta: a GSK passou a atuar como um intermediário, **realizando as mesmas vendas no atacado realizadas pela STIEFEL**, com a única diferença que o preço de venda praticado pela STIEFEL

caiu a níveis que fizeram seu lucro bruto despencar, no primeiro ano, de R\$140.989.687,61 para R\$31.575.145,72, conforme tabela à fl. 31 do “TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADES FISCAIS”:

Com efeito, vejamos a margem bruta de lucro da STIEFEL, nos anos de 2011 e 2012:

Ano-calendário	Lucro Bruto	Receita Líquida	Margem Bruta (Lucro Bruto/Rec Líquida)
2011	140.989.687,61	196.288.958,61	71,83%
2012	31.575.145,72	96.937.528,07	32,57%

Obs: valores obtidos das DIPJ apresentadas pelas empresas.

Cumpra esclarecer que a margem bruta mede a capacidade de a empresa gerar lucro uma vez descontado o custo do produto vendido. Deveriam ser semelhantes de um ano para outro, em razão de estruturas de custos parecidas. Todavia, verificamos que as vendas subfaturadas, efetuadas pela STIEFEL para a GSK, no ano de 2012, distorceu completamente a margem bruta, caindo de 71,83% para 32,57%.

Ou seja, é notória a redução da margem bruta da STIEFEL, consequência da venda de produtos por valores subfaturados.

Portanto, não há propósito comercial nas operações entre a STIEFEL e a GSK, pois estas transações não seguem os padrões e critérios de mercado, mormente no tocante à obtenção de lucros.

Os arts. 195, inciso I, e 196, ambos do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI-2010), determinam 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;

(...)

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

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

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

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

Quanto à afirmação de que a GSK não vendia os produtos industrializados pela STIEFEL para a mesma localidade (Guarulhos), mas os distribuía para todo o território nacional, fazendo o Relator uma diferenciação entre: (i) o preço corrente na praça do remetente (Guarulhos); e (ii) o preço praticado por estabelecimento situado em Guarulhos com outras praças do território nacional, **pela legislação acima colacionada verifica-se que não existe esta diferenciação.**

Ora, o preço corrente na praça do remetente (STIEFEL, situada na mesma praça da adquirente, a GSK) é o preço pelo qual vende-se o produto nesta praça, seja para qual destinatário for, onde quer que esteja, pois os fretes de venda compõem a base de cálculo do IPI, conforme o art. 190, inciso II, do RIPI-2010:

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

I - dos produtos de procedência estrangeira:

(...)

II - **dos produtos nacionais**, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

§ 1º O valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, **acrescido do valor do frete** e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

Realmente, o preço praticado pela GSK, que é situada em Guarulhos, com outras praças do território nacional deve variar, especialmente em função do frete. Porém, tal situação já está prevista pela lei, que no caput do art. 196 do RIPI-2010 determinou que será considerada a média ponderada dos preços de cada produto. Afinal, o objetivo da lei é estabelecer um parâmetro, um valor mínimo tributável (VTM) para ser comparado ao valor de venda do remetente para um adquirente com o qual mantenha relação de interdependência.

Se este adquirente com relação de interdependência (GSK) é o **único** atacadista a comercializar o(s) produto(s) em questão, e realiza suas vendas no mesmo município do remetente (STIEFEL), então o valor tributável pelo IPI na venda deste(s) mesmo(s) produto(s) pelo remetente não poderá ser inferior ao preço corrente praticado pelo adquirente.

No entanto, como este adquirente atacadista realiza vendas para todo o país, ou até mesmo para o exterior, então obviamente existirão muitos preços distintos para o mesmo produto, a depender de diversas variáveis que podem influenciar neste preço. Surge, assim, a questão: qual destes valores será adotado como o VTM? A resposta do legislador foi considerar a média ponderada dos preços de cada produto, conforme o já citado caput do art. 196 do RIPI-2010.

E caso não fosse o único, na mesma praça do seu remetente, a vender no atacado o produto cujo VTM estivesse sendo apurado, esta média ponderada deveria levar em conta também as vendas de seus concorrentes.

Os argumentos do recorrente somente estariam corretos caso o adquirente estivesse situado em outra praça (ou seja, outro município, segundo a doutrina e jurisprudência dominantes), e os produtos fossem para lá remetidos para serem comercializados. Exemplificando, vamos supor que a GSK fosse situada no Rio de Janeiro, e os produtos fossem

para lá enviados pela STIEFEL de Guarulhos. Ora, a praça do remetente seria Guarulhos, e a do adquirente o Rio de Janeiro. Seria preciso, então, verificar se o mesmo produto seria vendido em Guarulhos, no atacado, por outra empresa, interdependente ou não.

O argumento de que só seria possível a comparação com vendas da GSK de Guarulhos para empresas também situadas em Guarulhos não guarda qualquer previsão legal, nem esta interpretação poderia ser minimamente razoável, por tão restritiva que seria. Aliás, tal restrição tornaria até mesmo desnecessária a apuração do VTM através de uma média ponderada, pois os preços tenderiam, na grande maioria dos casos, a serem muito próximos.

Em verdade, o que a legislação estabelece sobre o local em que deve ser considerada a venda se contrapõe às afirmações do Relator. Vejamos, inicialmente, a Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

d) **fixar, para efeito de** sua cobrança e **definição do estabelecimento responsável, o local das operações** relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

A norma de que trata o inciso XII acima transcrito é a Lei Complementar nº 87, de 1996, que prevê o seguinte:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) **o do estabelecimento onde se encontre**, no momento da ocorrência do fato gerador;

(...)

g) **o do Estado onde estiver localizado o adquirente**, inclusive consumidor final, **nas operações interestaduais com** energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

Em seguida, vejamos os dispositivos do RIPI-2010 que tratam da emissão das notas fiscais de venda de mercadorias:

Subseção II

Da nota fiscal

Art. 396. Os estabelecimentos emitirão a nota fiscal, modelos 1 ou 1-A:

I - sempre que promoverem a saída de produtos;

II - sempre que, no estabelecimento, entrarem produtos, real ou simbolicamente, nas hipóteses do art. 434; e

III - nos demais casos previstos neste Regulamento.

(...)

Hipóteses de Emissão

Art. 407. A nota fiscal, modelos 1 ou 1-A, será emitida:

I - **na saída de produto tributado, mesmo que isento ou de alíquota zero**, ou quando imune, do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, ou ainda de estabelecimento comercial atacadista;

Como se depreende da legislação, tanto do ICMS, que rege a circulação das mercadorias (que ocorre quando da sua venda), quanto do próprio IPI, no que tange às regras para emissão das notas fiscais, quando ocorre a venda do bem e sua consequente circulação, **o estabelecimento responsável pela operação (venda) é aquele onde a mercadoria ou bem se encontre.**

Logo, existe mercado atacadista destes produtos na praça da STIEFEL, e correto o procedimento fiscal de adotar como preço corrente a média ponderada dos preços praticados pela GSK nas suas vendas realizadas no atacado, **na mesma** cidade do remetente, embora **destinadas a** cidades diversas.

No mesmo sentido deste voto, as seguintes decisões administrativas:

A) Câmara Superior de Recursos Fiscais - Acórdão nº 9303-008.545 – 3ª Turma, Sessão de 14/05/2019, Recurso Especial do Procurador:

CÁLCULO DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. DISTRIBUIDOR EXCLUSIVO INTERDEPENDENTE. PREÇOS POR ELE PRATICADOS NO ATACADO.

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, sendo incabível a inclusão, na média ponderada, de preços bem inferiores praticados pelo industrial remetente, sob pena de distorção do valor que justamente se pretende determinar com a aplicação da norma antielisiva (Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2012 e Pareceres Normativos CST nos 44/81 e 89/70).

B) Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Acórdão nº 3301-004.363 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 21/03/2018:

IPI. OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. APURAÇÃO.

Provado nos autos a relação de interdependência, nos termos do art. 42 da Lei 4.502, há de ser observado o valor tributável mínimo, previsto no regulamento do 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.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator