



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720138/2016-22
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.686 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de agosto de 2021
Recorrente LABORATORIOS STIEFEL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls 3115 a 3131), interposto conjuntamente pelo Contribuinte e pelo Responsável Solidário, em 2 de fevereiro de 2020, em face do Acórdão n.º 3401-006.610 (e-fls. 3041 a 3072), de 18 de junho de 2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

O acórdão recorrido tem a seguinte ementa:

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.

A deliberação foi assim registrada:

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.

Por intermédio do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 3286 a 3291), em 10 de fevereiro de 2021, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao recurso interposto pelo Contribuinte para a rediscussão da matéria referente à forma de definição do preço de venda entre empresas interdependentes, para fins de cálculo do IPI (artigos 195 e 196, § único, inciso II, RIPI/2010).

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (e-fls. 3293 a 3303), em 15 de março de 2021. Pede que o recurso do Contribuinte não seja conhecido, caso assim não se entenda, que seja negado provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo.

O objeto da presente lide, nesta instância recursal, restringe-se à matéria referente à forma de definição do preço de venda entre empresas interdependentes, para fins de cálculo do IPI (artigos 195 e 196, § único, inciso II, RIPI/2010).

Posto o objeto, cabe verificar se procede o alegado pela Fazenda Nacional, em Contrarrazões, de que não há similitude fática entre o recorrido e os acórdãos indicados como paradigmas, condição para o conhecimento. Sustenta:

É preciso destacar que na verdade o contribuinte não se desincumbiu, com êxito, do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria.

Isso porque observando-se o recurso, nota-se que em relação a todos os pontos objetos de insurgência, o recorrente limita-se a contrapor ideias, teses, mas não demonstra que esse dissídio ocorreu entre casos com molduras fáticas semelhantes.

Assim, muito embora o r. despacho tenha entendido que a divergência jurisprudencial foi demonstrada, verifica-se que na realidade os recorrentes **não demonstraram a similitude dos casos concretos cotejados** de forma a provar que, embora pudessem ter entendido no mesmo sentido, os Colegiados divergiram quanto às teses jurídicas adotadas.

Para que o recurso especial seja admitido, não basta que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e noutro julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu em relação a nenhuma das matérias objetos de insurgência.

As decisões proferidas nos paradigmas indicados pela Recorrente se deram com base em contexto fático peculiar, distinto do apresentado nestes autos.

Muito embora a demonstração de divergência jurisprudencial não exija identidade de tributos, ela demanda a semelhança das situações fáticas confrontadas. E, no presente caso, não foi demonstrada a similitude, assim como de fato não há semelhança dos contextos.

O recorrente não pode demonstrar o dissídio a partir do seu ponto de vista. Se assim o fosse, abriria espaço para uma diversidade de recursos, cuja finalidade fugiria de seu escopo que é a uniformização de teses jurídicas.

Exemplificativamente, seria possível interpor recurso especial quanto à questão de prova. O recorrente entendeu como provado. A decisão recorrida concluiu em sentido contrário. Bastaria indicar acórdãos como paradigmas, envolvendo situações aleatórias, ou até mesmo relativa à mesma infração, que considerou como provado. Pronto.

Porém, não é assim. A divergência jurisprudencial somente se mostra comprovada diante de situações semelhantes. E não é esse o caso.

Para que o recurso especial seja admitido, não basta que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e noutra julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu.

O entendimento da decisão recorrida, bem como dos paradigmas, está baseado na análise de fatos e elementos de provas constantes dos autos.

No presente caso, há circunstância fática peculiar que foi considerada como relevante para a conclusão da decisão recorrida e que não se encontra presente no paradigma apresentado. Veja-se trecho do voto condutor do acórdão atacado a respeito:

“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.

(...)

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.”

Não há uma efetiva divergência de teses jurídicas. Há antes um quadro fático e probatório diverso.

Além disso, como visto, o contexto jurídico é diverso. Não bastasse o recorrente não ter se dedicado à demonstração da semelhança substancial dos dispositivos do RIPI aplicados pelo paradigma (1998) e pela decisão recorrida (2010) que foi objeto central da demonstração do dissídio, observa-se que ambas decisões se basearam em outros dispositivos e entendimentos normativos diversos.

Assim, considerado o contexto jurídico diverso, não se pode ter como demonstrado o dissídio.

Nesse sentido, o recurso especial manejado pelo contribuinte não merece sequer ser conhecido, razão pela qual a Fazenda Nacional pugna para que lhe seja negado seguimento.

Com a devida vênia não procede o alegado pela Fazenda Nacional, em Contrarrazões, no que pertine ao conhecimento. Cita-se trecho do acórdão recorrido e, de forma genérica, que as circunstâncias fáticas presentes no recorrido não se encontram no acórdão indicado como paradigma.

Em análise verifica-se o contrário, há sim divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e o acórdão indicado como paradigma. Cita-se trecho do Despacho de Admissibilidade que bem estabelece a divergência:

A divergência suscitada pela Recorrente refere-se à forma de definição do preço de venda entre empresas interdependentes, para fins de cálculo do IPI (artigos 195 e 196, § único, inciso II, RIPI/2010).

Em seu recurso especial o sujeito passivo alega que “(...) *inexistindo mercado atacadista na cidade em que localizada a remetente (no caso a Stiefel), agiu esta corretamente ao definir o Valor Tributário Mínimo com base no disposto no artigo 196, parágrafo único, inciso II do RIPI/2010, que assim dispõe (...)*”. Contudo, assevera a Recorrente, “(...) o v. acórdão recorrido, de um lado, mesmo reconhecendo que a GSK não vendia os produtos da Stiefel para a cidade em que estava localizada, mas sim os distribuía para todo o território nacional, considera esse fato irrelevante para a aplicação da regra prevista no artigo 196, parágrafo único, inciso II do RIPI/2010 que determina a fixação do VTM com base no custo de fabricação + despesas do remetente”.

A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial para essa matéria foi indicado, como paradigma, o Acórdão 204-02.706, cuja ementa transcreve-se abaixo:

(...)

No **acórdão recorrido** a Turma julgadora decidiu, conforme restou assentado na ementa do julgado, que “(...) 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". Nesse sentido, confirmam-se trechos do voto vencedor do julgado:

(...)

Por sua vez, no **acórdão paradigma** indicado pela Recorrente restou decidido que "*(...) 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*". Nesse sentido, confirmam-se trechos do voto:

(...)

Assim sendo, vislumbra-se divergência na interpretação da legislação tributária entre os acórdãos recorrido e paradigma no tocante à definição do preço de venda entre empresas interdependentes, para fins de cálculo do IPI. No **acórdão recorrido**, decidiu-se que a fiscalização estaria correta ao 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 paradigma, a decisão foi no sentido de que caso não exista 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.

Considerando, que a matéria está prequestionada; que a divergência está comprovada em relação ao acórdão paradigma apresentado e que pesquisa efetuada na página de jurisprudência do CARF revelou que mesmo não foi reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais até a data da interposição do recurso especial, proponho que seja **dado seguimento ao recurso**.

Portanto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Quanto ao mérito, cuida o presente processo de Auto de Infração lavrado para exigência de IPI no período de 12/2011 a 12/2012. A autoridade administrativa fiscal entendeu que houve planejamento tributário abusivo, decorrente da integração das atividades dos Laboratórios Stiefel com a Glaxosmithkline Brasil (GSK), após a aquisição global dos Laboratórios Stiefel pela GSK no ano de 2009, com a prática de subfaturamento na venda dos produtos da primeira para a segunda empresa. Salienta-se que no Processo n.º 16095.720137/2016-88 o objeto é Auto de Infração para exigência de PIS e COFINS.

Conforme o Despacho de Admissibilidade, o objeto da presente lide, nesta instância recursal, restringe-se à matéria referente à forma de definição do preço de venda entre empresas interdependentes, para fins de cálculo do IPI (artigos 195 e 196, § único, inciso II, RIPI/2010).

O Contribuinte sustenta, em razões para o provimento do Recurso Especial, que:

VI.1. – Aplicação do artigo 196, parágrafo único inciso I do RIPI/2010

46. Como visto acima, o Ilustre Conselheiro Redator do voto vencedor mesmo reconhecendo a grande variação de preço praticados pela GSK, uma vez que esta revende os produtos adquiridos junto a Stiefel para todo o país, concluiu pela legalidade da autuação por entender que **“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”**

47. Contudo, como amplamente exposto pela Recorrente na origem, verifica-se que os dispositivos do RIPI/2010 que tratam da matéria estabelecem a seguinte metodologia de determinação do valor tributável de IPI:

i) Método de comparação com a média ponderada dos preços adotados, no mercado atacadista do remetente, nas vendas de produtos do remetente a terceiros independentes (artigo 195, I);

ii) Método de comparação com o custo do produto acrescido de outros custos e margem de lucro, caso não haja preço corrente no mercado atacadista do remetente (artigo 196, parágrafo único, inciso II);

48. Observa-se que os referidos métodos não revestem caráter alternativo, à livre escolha da administração fiscal e sim caráter subsidiário.

49. No caso das Recorrentes, como já dito, **a comparação dos preços do mercado atacadista torna-se impossível**, já que não existem operações comparáveis. Com efeito, não houve vendas da STIEFEL para terceiros (sem relação de interdependência) do mesmo produto, uma vez que os produtos eram vendidos com exclusividade para a GSK, nem tão pouco existiam outros industriais dos mesmos produtos que faziam vendas para terceiros independentes.

50. Além disso, a própria GSK não vendia os produtos adquiridos da Stiefel para a mesma localidade (Guarulhos), mas os distribuía para outras praças do território nacional, **o que torna a comparação efetuada pela fiscalização totalmente descabida.**

51. Portanto, não é possível a aplicação direta e isolada do inciso I do artigo 195 do RIPI/2010 nem tampouco a aplicação do caput do artigo 196, como sustentado pelo v. acórdão recorrido.

52. Sendo inegável a relação de interdependência das Recorrentes, a autoridade fiscal deveria ter aplicado o método de determinação da base de cálculo da IPI nas operações da STIEFEL para GSK BRASIL com fulcro no inciso II do parágrafo único do artigo 196 do RIPI/2010, qual seja, o *“custo de fabricação do produto, 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”*.

53. Aliás, como acima já apontado e reconhecido pelo voto vencido (Conselheiro Leonardo Ogassawara) **a Recorrente informou que estabelecia a base de cálculo do IPI dessa forma, em resposta ao termo de Intimação Fiscal no 002 (página 05 do TVF – fls. 2.285). Tal forma de cálculo, repita-se, nunca foi questionada pela fiscalização.** Aliás, como será demonstrado adiante, a margem de lucro praticada, observada a operação de manufatura

exercida pela STIEFEL no período objeto da autuação fiscal, é significativamente superior à margem obtida por empresas independentes comparáveis, o que de plano já afasta qualquer acusação de preço inferior ao mínimo tributável.

Com a devida vênia a esse entendimento, verifica-se nos autos que a decisão recorrida não merece reparos.

Cita-se trechos do voto vencedor, do acórdão recorrido, de relatoria do il. Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que de acordo com o disposto no art. 50, § 1º da Lei n.º 9.784, de 29/01/1999, servem como razões para decidir:

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, 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:

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.

Cumprе 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 n.º 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 pra 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

RIFI-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 RIFI- 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 n.º 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 n.º 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.

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

