



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

Processo n° 16682.720009/2013-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.026 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de janeiro de 2016
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

BASE DE CÁLCULO. VENDAS PARA ESTABELECIMENTO ATACADISTA INTERDEPENDENTE EXCLUSIVO. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. PREÇO MÉDIO DE VENDA NO ATACADO DO ADQUIRENTE. POSSIBILIDADE.

Na falta de outros adquirentes, ou melhor, na remessa para estabelecimento atacadista interdependente que seja o único comprador do produto, o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda no atacado do adquirente atacadista exclusivo para os seus clientes.

DEDUÇÃO DA BASE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE.

É expressamente vedada a dedução da base de cálculo do IPI dos valores dos descontos incondicionais, nos termos do art. 131, § 3º, do RIPI/2002.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL CONTADO A PARTIR DA DATA DO FATO GERADOR. CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO DENTRO DO PRAZO QUINQUENAL. INOCORRÊNCIA.

1. Se o contribuinte realizou o pagamento antecipado do IPI, relativo ao período de apuração mensal do imposto, o prazo quinquenal de decadência do direito de lançar parcela do imposto, apurada de ofício, não paga ou confessada pelo contribuinte, tem início no dia da ocorrência do fato gerador, que corresponde ao último dia do mês do período de apuração do imposto.

2. No caso, como a ciência do auto de infração ocorreu no dia 16/1/2013, em relação ao período de apuração iniciado em 1º de janeiro de 2008 e encerrado

em 31 de janeiro de 2008, não houve a decadência do direito de lançar a parcela do saldo devedor do imposto apurada pela fiscalização.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos o Conselheiro Domingos de Sá, Relator, a Conselheira Lenisa Prado e o Conselheiro Walker Araújo, que davam provimento ao Recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento. Fez sustentação oral o Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Domingos de Sá Filho - Relator.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Redator Designado.

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Paulo Guilherme Déroulède, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto visando modificar a decisão de piso que lhe foi totalmente contrária a empresa PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTDA., mantendo intacto o lançamento que constituiu crédito tributário de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, referente ao período de apuração de 01.01.2008 a 31.12.2008 ao fundamento de inobservância por parte do sujeito passivo do valor tributável mínimo previsto no Regulamento de IPI quando há relação de interdependência com comerciante atacadista exclusivo na mesma praça.

Noticia os autos que a empresa Fiscalizada é detentora de 99,99% do total do capital social da L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA., inscrita no CNPJ sob o número 30.728.428/0001-61. No período fiscalizado teria vendido para sua controlada mercadorias fabricadas por ela, bem como, importadas, destacando no documento fiscal o IPI calculado pelas alíquotas vigentes na TIPI.

Segundo o termo de encerramento de procedimento fiscal, os contribuintes PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTD, com sede em Pavuna, Rio de Janeiro-RJ, e L'ORÉAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTD, são empresas interdependentes.

Diz que o estabelecimento da L'OREAL opera como centro de distribuição de mercadorias para revendedores e prestadores de serviço de todo país, sendo considerado

atacadista em consonância com o disposto pelo art. 14, inciso I, do Regulamento de IPI aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26.12.2002.

Informa que o estabelecimento FISCALIZADO, foi constituído em 1984 encontra situado no Município do Rio de Janeiro, localizado no bairro da Pavuna, enquanto o estabelecimento da empresa L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA., constituído em agosto de 2004 está situado no Município de Duque de Caxias, Estado do Rio de Janeiro. Informa também que as sedes administrativas das empresas estão localizadas em um mesmo prédio situado na Rua São Bento, nº 8, no Centro da Cidade do Rio de Janeiro.

A Fiscalizada possui dois estabelecimentos cujas linhas de fabricação de produtos são distintas, cabendo ao estabelecimento fiscalizado a industrialização precípua de produtos direcionados ao segmento de coloração para cabelos, e ao outro estabelecimento, situado em São Paulo, a fabricação de outros produtos, especialmente de xampus.

Em razão das empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, Fiscalizada e Atacadista, não teria sido observado à norma disposta pelo art. 520, inciso I e Iv, do RIPI/2002, gerando o lançamento concretizado por meio de auto de infração decorrente do valor tributável mínimo.

A fiscalização fez a seguinte constatação, como se vê do “TVF”:

“4.6 - Em decorrência do entendimento dessa fiscalização (v. item r e seguintes) de que o cálculo do preço corrente do mercado atacadista para fins de determinação do valor tributável mínimo deveria considerar os preços médios praticados nas vendas efetuadas pelo estabelecimento ATACADISTA situado na praça do remetente, intimou-se esse estabelecimento 9TIF 04/00749-9) a se manifestar quanto à constatação de erros materiais no demonstrativo, elaborado por essa fiscalização, de apuração da média ponderada mensal dos preços unitários de cada um dos produtos constantes das suas notas fiscais de saída emitidas no ano de 2008”.

“(4.26 – Por fim, por meio de novo Termo de Intimação Fiscal (TIF 07/00731-6), constatamos que o FISCALIZADO não vendeu para outras empresas produtos que vendeu para o estabelecimento interdependente 9ATACADISTA). A única exceção identificada foi apenas uma venda para a empresa TEGMA LOGÍSTICA INTEGRADA S/A (atual denominação de COIMEX LOGÍSTICA INTEGRADA S/A, CNPJ 03.649.560/0004-02) cuja atividade é de organização logística do transporte de carga (CNAE: 5250-8-04), e não de comércio atacadista ou varejista.”

“4.27 – Solicitou-se também esclarecimento sobre a formação do preço das mercadorias que foram vendidas ao estabelecimento interdependente (ATACADISTA), quanto aos percentuais relativos aos custos financeiros, de venda, de administração, de publicidade, bem como à margem de lucro aplicada; e, de forma a conferir melhor entendimento ao esclarecimento solicitado, foram acrescidos à intimação dados de dois produtos dos mais vendidos no ano de 2008 (abaixo destacados) para indicação dos percentuais citados)”

Tomou ainda como fonte de convencimento da existência planejamento tributário com intuito de reduzir a incidência de IPI o fato das despesas de publicidade da L'ORÉAL corresponder a 51,92% das despesas operacionais (R\$ 333.467.730,68), quando a empresa PROCOSA alcançou o montante de R\$ 357.224,56, cerca, segundo a fiscalização, 933 vezes menor, ficava evidente que é a L'ORÉAL quem de fato assume os custos com propaganda e gestão de marca vinculada aos produtos e, assim afirmou a fiscalização:

“Pode-se inferir pela ótica do grupo econômico, dada as afirmações de inexistência de mercado atacadista na localidade do remetente (FISCALIZADO), que somente restaria possível a aplicação da regra do parágrafo único, inc. I, do art. 137 do Regulamento. Contudo, ficou evidenciado que o preço praticado pelo estabelecimento industrial não abrange todos os elementos que devem compor o custo do produto, a exemplo dos custos com propaganda e gestão de marca vinculada aos produtos.”

A fiscalização também desconsiderou o fato de que o remetente encontrava em “Praça Diversa” do Atacadista, visto que, em sua ótica no caso ambos encontram na mesma região metropolitana criada por específica.

Diante do procedimento fiscal, impôs a reconstituição da escrita do livro de Registro de Apuração de IPI, apuraram-se os saldos considerando os valores escriturados e os débitos apurados pela fiscalização.

Assim, apuração do Valor Tributário Mínimo aconteceu com base tão-só nas vendas efetuadas pelo ATACADISTA, como se extrai do “Termo de Verificação Fiscal”, fl. 1646:

“Em razão de todas as informações levantadas no curso do procedimento fiscal, a fiscalização apurou o preço corrente do mercado atacadista com base somente nas vendas efetuadas pelo interdependente do remetente (ATACADISTA porque o fabricante/importador não efetuou vendas diretas para destinatários atacadista com as quais não tinha relação de interdependência, e não existiam outros remetentes a considerar. Por óbvio, não foram consideradas as vendas efetuadas pelo estabelecimento FISCALIZADO para o ATACADISTA no cálculo da média ponderada, uma vez que tais preços, subfaturados, representam os valores que se pretende corrigir, não podendo, ao mesmo tempo, constituir-se em base de cálculo, pois geraria um círculo vicioso, já que o novo valor ajustado tornaria a recompor aquela base”.

Ao impugnar repudiou a acusação de ter praticado subfaturamento, disse que subfaturamento consuma mediante falsidade ideológica, tipificado como crime contra a ordem tributária sujeito às sanções da Lei. 8.137/91. Expõe detalhadamente sobre os fundamentos econômicos e negociais que levaram em 1979 a constituir a empresa L'ORÉAL como empresa especializada na distribuição no atacado dos produtos de sua fabricação e a motiva levou esse atacadista a se estabelecer no município de Duque de Caxias. Disse que a Interessada e a L'ORÉAL integram o conglomerado econômico controlado pela sociedade francesa L'ORÉAL S/A., trata-se de fato público e notório e consta das DIPJ apresentadas anualmente. Argüiu questão de ordem preliminar de decadência na forma do parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

Destaca, que as vendas efetuadas no atacado não foram na mesma localidade e sim praça distintas. O assunto foi objeto de consulta a Secretária da Receita Federal do Brasil

por meio do processo administrativo nº 13709.001891/85-95, que agiu em conformidade com a consulta. Adotou como base de cálculo mínima do IPI nas saídas de produtos o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administrativos, publicidade, bem assim do seu lucro normal, além das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, tudo em conformidade com o parágrafo único do artigo 137 do RIPI/2002, e, com o art. 136, do mesmo diploma legal.

A decisão de piso rechaçou os argumentos da Recorrente e manteve o lançamento na íntegra.

A ciência do Acórdão deu-se por meio eletrônico, sendo disponibilizado na Caixa Postal: 14/10/2013, data da ciência por decurso de prazo: 29/10/2013, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 18/11/2013 através dos documentos de fls. 2001 e subsequente, o qual foi recepcionado dentro do prazo legal.

Em razões recursais se manteve firme nos argumentos trazidos na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Domingos de Sá Filho, Relator.

Cuida-se de recurso tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Versa o caso concreto sobre remessas efetuadas pelo contribuinte a empresa com a qual mantém relação de interdependência. A relação de interdependência é fato incontroverso nos autos.

A controvérsia se refere operações de vendas ao atacado para empresa pertencente ao mesmo grupo, portanto, interdependente sem observância pelo sujeito passivo do valor tributável mínimo previsto no Regulamento do IPI.

A fiscalização informou em seu “Termo de Verificação Fiscal” que tomou com base o valor dos preços praticados pelo ATACADISTA, estabelecimento interdependente foi considerado as vendas efetuadas pelo estabelecimento FISCALIZADO para o ATACADISTA no cálculo da média ponderada, uma vez que tais preços, subfaturados, representam os valores que se pretende corrigir.

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

Considerando que no Rio de Janeiro não existem outros fabricantes de produtos de tintura de cabelo, a empresa PROCOSA não efetuara vendas para outras empresas com as quais não tinha relação de interdependência, a fiscalização, valendo-se dos dispositivos regulamentares acima citados, do Parecer Normativo CST nº 44/81 e do ADN CST nº 5/82,

considerou que o preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente corresponderia à média ponderada dos preços praticados pelo estabelecimento da L'ORÉAL localizado em Duque de Caxias-RJ, que seria o responsável pelo universo de vendas no atacado realizadas na região em que se localiza o fabricante.

Extrai-se dos autos que a Fiscalização não se conforma com o fato das despesas de publicidade realizadas pela empresa Atacadista serem infinitamente maior do que da empresa Remetente, no caso PROCOSA, considerou as despesas de publicidade da Fiscalizada irrisório. Esse vento tornou preponderante para motivar o lançamento tomando os custos do Atacadista na determinação da média ponderada.

Em resumo, como está explícito no “Termo de Verificação Fiscal” juízo formado pela Fiscalização é de que a Fiscalizada desenvolveu planejamento tributário ao instalar o atacadista em Município distinto da fabricante e importador dos bens comercializados.

Em que pese todos os comentários consignados no Termo de Verificação Fiscal, não há espaço para fugir do princípio da legalidade, que impõe observância da previsão legal, que não se confunde com o juízo pessoal do agente. Como se sabe as leis deve ser genérica e abstrata e provir de do Poder Legislativo.

No caso de interdependência, o art. 15, I, da Lei nº 4.502/64, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 34/66, estabelece que o valor tributável não poderá ser inferior ao “preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente”. O Parecer Normativo CST nº 44/81, entre outras coisas, delimitou o conteúdo semântico de “praça do remetente” atribuindo-lhe o significado de “localidade ou cidade onde está localizado o remetente”.

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

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

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

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

II – *omissis*.

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

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

I- *omissis*

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

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

O problema desta autuação não reside na motivação do lançamento, mas sim na metodologia aplicada para a determinação do valor tributável mínimo, uma vez que a própria fiscalização constatou a inexistência de mercado atacadista. O contexto revelado pela leitura do termo de encerramento de ação fiscal, sugere que a fiscalização descreveu e constatou que o contribuinte, nas vendas para a L'OREAL, embora tenha incluído no valor tributável todos os custos mencionados no art. 196, parágrafo único, II do RIPI/2010, não aceita esses como sendo o verdadeiro custo, escolhendo do Atacadista, situado em outra praça, para determinar o preço mínimo tributável.

Como se vê, a Administração discorda da regra legal prevista, em vez de apurar esses custos no estabelecimento do contribuinte, resolveu a fiscalização apurá-los de forma indireta, mediante o critério estabelecido no art. 196, *caput*, tendo em vista que a empresa L'ORÉAL, intimada, reintimada, em respostas às intimações, respondeu que não era objeto da fiscalização e não poderia se manifestar em relação aos preços praticados pela empresa Fiscalizada, mesmo diante da insistência da fiscalização, após estas respostas, decidiu adotar os custos do atacadista para lançar.

Desse modo, a fiscalização, em um raciocínio simplista, entendeu que o custo real para determinação do preço mínimo tributável de venda da PROCOSA deveria ter sido determinado pelos custos da L'ORÉAL, esses, sim, de acordo com a fiscalização corresponderiam aos custos do produto que não teriam sido considerados pela PROCOSA em suas vendas à L'ORÉAL.

A quantificação do valor tributável mínimo das vendas da PROCOSA para a L'ORÉAL tentada pela fiscalização neste processo não tem a menor condição jurídica de prosperar.

Isto porque tendo constatado a inexistência de mercado atacadista na praça do remetente (Rio de Janeiro), mas considerando que a empresa PROCOSA determinou o preço mínimo de venda de acordo com os seus custos e não do Atacadista, o fez em conformidade com a legislação vigente, bem como, com a Consulta formulada a Secretária da Receita Federal, não poderia a fiscalização ter aplicado a regra de exceção contida no art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, que consiste em apurar o custo de fabricação do produto, os custos financeiros, de venda, de administração e de publicidade, bem como a margem de lucro normal, **incorridos pelo estabelecimento ATACADISTA.**

O fato de o IPI ser um imposto vinculado ao produto industrializado, não legitima a pretensão fiscal de incluir os custos incorridos pela L'ORÉAL, pois tais custos se referem a uma etapa posterior à de industrialização. O contexto dos artigos 195 e 196 do

RIPI/2010 se referem à apuração do preço de venda em relação às operações praticadas pelo remetente dos produtos, no caso a PROCOSA. Assim, a menção ao custo de fabricação, aos custos financeiros, de venda, de administração e de publicidade no art. 196, parágrafo único, II do RIPI/2010, se refere aos custos incorridos pelo estabelecimento do remetente dos produtos, não autorizando a inclusão dos custos incorridos pelo adquirente na etapa seguinte.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O exame das planilhas elaboradas pela fiscalização revela que foram consideradas no cálculo do valor tributável mínimo que deveria ter sido praticado pela PROCOSA, a média ponderada das vendas do estabelecimento da L'ORÉAL localizado no Município de Duque de Caxias, Estado do Rio de Janeiro. Ao assim proceder, a fiscalização acabou por violentar o art. 196, parágrafo único, II do RIPI/2010, pois seus cálculos levaram em conta custos incorridos pela L'ORÉAL na etapa de comercialização do produto, que não são alcançados pela regra de exceção do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010.

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

É como voto. P nº 2.200-2 de 24/08/2001

Domingos de Sá Filho

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Na Sessão de 9/12/2015, pedi vista dos presentes autos, para melhor analisar a questão atinente à apuração do valor da base cálculo do IPI, utilizada pela fiscalização no presente lançamento, especificamente, o valor do preço mínimo dos produtos vendidos, com exclusividade, pela autuada ao estabelecimento atacadista, inscrito no CNPJ sob 30.278.428/0005-95, pertencente a pessoa jurídica L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA, CNPJ nº 30.278.428/0001-61 (doravante denominada de L'OREAL BRASIL), interdependente da autuada e vendedora PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTDA (doravante denominada PROCOSA), que detém 99,99% do total das quotas de capital da referida empresa.

Segundo informação da própria recorrente, as referidas pessoas integram o conglomerado econômico, controlado pela sociedade francesa L'ORÉAL S/A., uma das líderes mundiais no ramo de perfumes, cosméticos e produtos de toucador.

Noticiam os autos que: a) as únicas sócias quotistas da sociedade empresária PROCOSA são as pessoas jurídicas L'ORÉAL S/A, inscrita no CNPJ sob o nº 05.708.663/0001-89, e LANCÔME PARFUMS ET BEAUTÊ ET CIE, inscrita no CNPJ sob o nº 05.721.039/0001-11, ambas sociedades organizadas e existentes de acordo com as leis da França; b) o estabelecimento da autuada localiza-se no bairro da Pavuna, pertencente ao município do Rio de Janeiro/RJ, enquanto o estabelecimento da L'ORÉAL BRASIL (doravante denominado também estabelecimento atacadista) está situado no município de Duque de Caxias/RJ, em área limítrofe ao município do Rio de Janeiro/RJ; c) as sedes administrativas das referidas pessoas jurídicas estão localizadas em um mesmo prédio, situado na Rua São Bento, nº 8, no centro da cidade do Rio de Janeiro; e d) o estabelecimento atacadista operava como centro de distribuição de mercadorias para revendedores e prestadores de serviço (cabeleireiros em geral) de todo o país, sendo considerado atacadista conforme conceito definido no art. 14, I, do Decreto nº 4.544/2002, que veicula o Regulamento do IPI de 2002 (RIPI/2002).

Com base nessas informações, é indubitoso que as operações de venda dos produtos objeto da presente autuação foram realizadas, com exclusividade, para estabelecimento atacadista interdependente, conforme definido no art. 520, I e IV, do RIPI/2002. Aliás, esse fato é incontroverso no caso em tela, o que exige do estabelecimento vendedor a adoção de um valor tributável mínimo como base de cálculo do IPI, conforme determinado nos arts. 136 e 137 do RIPI/2002, cujos trechos relevantes, para melhor compreensão das afirmações seguir apresentadas, seguem transcritos:

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

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº

4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5º);

[...]

Art. 137. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 136, **será considerada a média ponderada dos preços de cada produto**, vigorastes no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

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

[...]

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

Da simples leitura combinada dos referidos comandos normativos, infere-se que foram determinadas duas formas, mutuamente excludentes, de apuração do valor tributável mínimo, quando o produto for vendido por estabelecimento industrial a estabelecimento interdependente atacadistas, quando o produto for vendido por estabelecimento industrial a estabelecimento interdependente atacadistas, a saber:

a) o valor tributável mínimo será determinado com base na média ponderada dos preços por atacado de cada produto, vigorastes no mês precedente ao da saída do produto do estabelecimento industrial remetente, ou, na sua falta, a média ponderada do mês imediatamente anterior àquele em que ocorreu a saída; ou

b) inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, no caso de produto nacional, o valor tributável mínimo será o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação.

Portanto, se configurado a modalidade de comercialização entre estabelecimento interdependentes, o estabelecimento industrial (o vendedor) está obrigado a utilizar, prioritariamente, o preço por atacado médio de cada produto, porém, se não existir preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, excepcionalmente, o estabelecimento industrial fica obrigado a utilizar o preço mínimo alternativo, calculado com base no custo fabricação, acrescido das despesas financeiras e de vendas, administrativas e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas a ser adicionadas ao preço da operação.

No caso, como bem delineado pelo nobre Relator, o ponto principal da lide cinge-se ao procedimento de apuração do valor tributável mínimo utilizado pela fiscalização e pela recorrente.

Com efeito, consta dos autos que a recorrente utilizou o valor tributável mínimo, determinado com base no custo de fabricação, acrescido das demais parcelas que

deveriam ser adicionadas ao preço da operação, sob o argumento de que não existia preço por atacado ou mercado atacadista dos produtos no município do Rio de Janeiro/RJ. Por sua vez, a fiscalização utilizou o valor tributável mínimo, apurado com base no preço por atacado médio praticado pelo estabelecimento atacadista (destinatário), com base nos seguintes argumentos:

a) o valor tributável mínimo utilizado pela autuada (estabelecimento industrial) não abrangia todos os elementos de custos/despesas operacionais que deveriam compor o preço do produto vendido ao referido estabelecimento atacadista interdependente; e

b) os estabelecimentos remetente (industrial) e destinatário (atacadista) estavam localizados, respectivamente, nos municípios do Rio de Janeiro/RJ e de Duque de Caxias/RJ, pertencentes à região metropolitana do Rio de Janeiro e eram limítrofes, de modo que os citados estabelecimento se encontravam bem mais próximos entre si do que em relação às suas sedes administrativas, que se situavam no mesmo endereço, situado no centro da cidade do Rio de Janeiro/RJ.

Com base nessa breve explanação, fica demonstrado que os dois principais motivos, que levaram a fiscalização a desconsiderar o valor tributável mínimo utilizado como base de cálculo do IPI pela recorrente e a substituí-lo pelo preço médio corrente do mercado atacadista do estabelecimento destinatário da L'ORÉAL BRASIL, foram os seguintes: a) estrutura de custos, despesas operacionais e demais parcelas a ser adicionadas ao preço da operação revelaram-se incompatíveis com o tipo de atividade industrial/econômica exercida pela recorrente; e b) os estabelecimentos industrial e atacadista (distribuidor) estavam localizados na mesma praça comercial, haja vista que se localizavam em municípios vizinhos que integravam a mesma região metropolitana.

Assim, uma vez definidos os motivos da autuação, passa-se analisá-los isoladamente, para melhor compreensão da conclusão a seguir apresentada.

1) Da incompatibilidade do valor tributável mínimo utilizado pela recorrente.

De acordo com subitem 5.2 do recurso voluntário, informou a recorrente que, a partir da concentração das atividades dos estabelecimentos comerciais atacadista da L'ORÉAL BRASIL no estabelecimento instalado no município de Duque de Caxias, abandonou o valor tributável mínimo, calculado com base no preço médio ponderado de venda no mercado atacadista praticado no município do Rio de Janeiro, e passou adotar novo valor tributável mínimo, calculado com base no “custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração, publicidade, bem assim do seu lucro normal, além das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação”. Para mais detalhes sobre as informações apresentadas pela recorrente, reproduz a seguir o disposto no referido subitem:

5.2 Com a concentração das atividades dos estabelecimentos comerciais atacadista da L'ORÉAL no estabelecimento instalado no endereço mencionado no subitem 3.3.6 supra, no município de Duque de Caxias, a RECORRENTE, entendendo, como ainda entende, inclusive com arrimo na decisão proferida pela SRRF da 7ª RF. evocada nos subitens 5.1.1 e 5.1.1.1 supra, e no Parecer Normativo ÍPN) CST nº 44/81, que não mais existia mercado atacadista no município do Rio de Janeiro, passou a adotar, como base de cálculo mínima do IPI nas saídas de

*produtos destinados ao novo estabelecimento da L'ORÉAL, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração, publicidade, bem assim do seu lucro normal, além das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, de acordo com o parágrafo único do artigo 137 do RIPI/2002, combinado com o seu **caput** e com o artigo 136 do mesmo regulamento, em vigor quando da ocorrência dos fatos geradores abrangidos pela ação fiscal [...]. (grifos do original).*

Por sua vez, o motivo apresentado pela fiscalização para rejeitar o novo valor tributável mínimo, utilizado pela fiscalizada como base de cálculo do IPI, foi a constatação de que os custos, as despesas e a margem de lucro por ela apresentados foram artificialmente manipulados, para fim de reduzir a base de cálculo do citado imposto.

Para chegar a essa conclusão, inicialmente, a fiscalização solicitou à recorrente informações sobre os percentuais das despesas financeiras, de venda, administrativa e de publicidade, bem como da margem de lucro, que não foram fornecidas. Na ausência dessas informações, com base nos dados extraídos da DIPJ do ano-calendário de 2008, a fiscalização apurou que enquanto as despesas administrativas e as despesas de propaganda e publicidade representavam, respectivamente, apenas 10,38% e 0,068% da receita líquida da autuada auferida no ano, o custo de fabricação representava 93% da citada receita. Além disso, se não fossem os resultados positivos obtidos nas participações societárias na pessoa jurídica L'ORÉAL BRASIL, apurado pela equivalência patrimonial, certamente a receita líquida da autuada não teria sido suficiente para cobrir os custos e despesas declarados no referido ano.

Mais detalhes sobre os dados colhidos pela fiscalização, podem ser lidos no subitem 4.29 do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1629/1649, que segue transcrito:

4.28 A análise dos dados apresentados sobre a formação de preço dos produtos saídos do estabelecimento remetente (FISCALIZADO) permite-nos concluir que o maior percentual recai sobre os custos de industrialização. Na DIPJ referente ao ano calendário de 2008, observa-se, inclusive, que, não fossem os resultados positivos em participações societárias (equivalência patrimonial derivada do investimento em L'OREAL BRASIL correspondente a R\$ 81.153.176,54), a receita líquida de PROCOSA não seria suficiente para cobrir os custos e despesas que lhe são inerentes. Nessa declaração verifica-se que as despesas operacionais e administrativas (ficha 05A - linha 33), no valor de R\$ 54.851.201,56, correspondem a apenas 10,38% da receita líquida, no valor de R\$ 528.309.638,27 (ficha 06A - linha 15), enquanto os custos (R\$ 491.360.055,60), indicados na ficha 06A - linha 16, representam 93% daquela receita. Note-se ainda que as despesas de propaganda e publicidade (R\$ 357.224,56) respondem por tão somente 0,068% da mesma receita.

Com base nos referidos dados, fica evidenciado que, diferentemente do estabelecimento industrial da PROCOSA, a estrutura de custos e de despesas operacionais da interdependente L'ORÉAL BRASIL revela preponderância das referidas despesas em relação custos das mercadorias vendidas, que representam, respectivamente, cerca de 50% e 39,73% da receita líquida. Neste caso, merece destaque as despesas de propaganda e publicidade do estabelecimento atacadista interdependente, que representam 51,92% do total das despesas operacionais do ano e correspondem a cerca de 933 vezes as despesas de publicidade e

propaganda do estabelecimento industrial da recorrente. Mais informações podem ser lidas nos subitens 4.29 e 4.30 do citado Termo de Verificação Fiscal, que seguem transcritos:

4.29 Por outro lado, percebe-se na estrutura de custos e despesas da empresa L'OREAL BRASIL, conforme as informações colhidas da DIPJ (ano-calendário 2008) relativas à demonstração do resultado de exercício (ficha 06A), que as despesas operacionais e administrativas (R\$ 642.252.189,99) - quase 12 vezes maior do que as de PROCOSA -correspondem a aproximadamente metade da receita líquida (R\$1.287.135.927,58), ao passo que os custos diretos (ficha 05A), em proporção menor, a 39,73% dessa receita.

*4.30 Chama a atenção o fato de que as despesas da L'OREAL BRASIL de propaganda e publicidade daquele ano (R\$ 333.467.730,68) representem 51,92% das despesas operacionais, o que indica, em comparação com as assumidas por PROCOSA, no valor de R\$ 357.224,56 (item 4.28, **in fine**), cerca de 933 vezes menor, que é L'OREAL BRASIL quem de fato assume os custos com propaganda e gestão de marca vinculada aos produtos. (destaque do original)*

Por sua vez, a recorrente não apontou qualquer equívoco nos referidos dados e informações apresentados pela fiscalização. Porém, para justificar as diferenças na estrutura de custos/despesas apresentadas pelas referidas pessoas jurídicas, a recorrente alegou que enquanto ela dedicava-se à fabricação dos referidos produtos, dirigindo seus esforços “para a boa formação dos operários, a pesquisa e aquisição de matérias-primas e equipamentos mais adequados ao seu melhor desempenho, o aprimoramento dos produtos fabricados e o controle de qualidade”, o estabelecimento atacadista interdependente da L'ORÉAL BRASIL, empresa puramente comercial, cuidava “da distribuição desses produtos no atacado por todo o território nacional, incumbindo-se da estocagem, do transporte, do marketing, da publicidade, e das demais funções relativas à atividade que exerce.” E conclui a recorrente que tal estrutura de custos/despesas era consequência natural da boa técnica gerencial, adotada para atingir níveis elevados de eficiência, independentemente de implicações sobre a carga tributária decorrente da implantação do correspondente modelo gerencial, conforme exposto no subitem 3.1.4 do recurso em apreço, que segue reproduzido:

3.14 Tal estrutura é consequência natural da boa técnica gerencial, pois permite atingir níveis mais elevados de eficiência através da autonomia de cada uma dessas empresas, necessária para fazer face às peculiaridades inerentes às suas funções específicas, independentemente das respectivas cargas tributárias.

Inquestionavelmente, sob ponto vista empresarial, a recorrente tem toda liberdade para adotar o modelo gerencial que lhe mais conveniente e adequado para obtenção de melhores resultados econômicos, por meio da redução de custos e despesas e, conseqüentemente, elevação da taxa de lucro.

Entretanto, dentro desse objetivo, não se pode esquecer que há exigências na legislação tributária não podem ser desconsideradas e tampouco burladas por meios artificiais, em que toda ou a grande parte dos custos inerentes a atividade industrial, especialmente, as atividades de publicidade e propaganda dos correspondentes produtos, sejam transferidos,

Não se pode olvidar que, por serem produtos não essenciais e estarem submetidos a elevadas alíquotas do IPI, normalmente, em torno de 22%, qualquer redução no preço de venda dos referidos produtos, que compõe a base cálculo do citado imposto, tem elevada repercussão em relação à redução do valor do IPI devido nas correspondentes operações de saída, o que, inequivocamente, representa elevada economia tributária, fato confirmado pelos elevados valores do IPI que deixaram de ser devidos pela recorrente no ano de 2008 e foram lançados no questionado auto de infração.

De fato, com a implantação do centro distribuidor exclusivo, indubitavelmente, a recorrente inviabilizou a apuração do valor tributável mínimo com base no “custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação”, impossibilitando a aplicação do inciso II do parágrafo único do 137 do RIPI/2002, o que, na prática, representa uma tentativa de burlar a aplicação da exigência de apuração do valor tributável mínimo, para as transações comerciais praticadas entre o estabelecimento industrial e o estabelecimento atacadista interdependente exclusivo.

Por todas essas razões, este Relator entende que a fiscalização agiu com acerto ao desconsiderar a estrutura artificial de custo/despesas operacionais e de margem de lucro, com o evidente propósito de reduzir a base de cálculo do IPI e assim impossibilitar a apuração do valor tributável mínimo com base nos referidos custos/despesas e margem de lucro.

2) Da praça comercial dos produtos vendidos pela recorrente.

Uma vez demonstrada a impossibilidade de apurar o valor tributável mínimo (VTM) com base nos custos/despesas e margem de lucro e tendo em conta que os estabelecimentos industrial e distribuidor interdependente (atacadista) encontram-se localizados em municípios vizinhos da mesma região metropolitana, que integram mesma praça comercial, a fiscalização adotou como base de cálculo do IPI o VTM, calculado com base na média ponderada dos preços por atacado praticados pelo estabelecimento atacadista interdependente, consoante determina o art. 136, I, do RIPI/2002, porque não existiam outros estabelecimentos atacadistas na praça comercial do estabelecimento industrial e os preços de venda por atacado praticados pelo estabelecimento industrial não se prestavam para compor o cálculo do preço atacadista médio.

O procedimento de cálculo da média ponderada mensal dos preços por atacado, utilizado como VTM e base cálculo do IPI, foi explicitado pela fiscalização no subitem 7.5 do citado Termo de Verificação Fiscal, que, para mais informações, segue transcrito:

7.5 Convém informar que, conforme esclarecimento prestado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 07/0749-9, o procedimento de cálculo da média ponderada mensal foi efetuado da seguinte forma: para cada produto adquirido do FISCALIZADO, realizou-se o somatório dos valores totais registrados em todas as notas fiscais de saída (CFOP 5102, 6102, 6403 e 6110) do ATACADISTA em um determinado mês (multiplicação entre valores unitários de cada produto e quantidades de itens) e dividiu-se esse total pelo somatório das quantidades de itens de todas as notas fiscais do mês considerado. Ressalte-se que foram utilizados os valores

correspondentes linhas de cada item, e não o valor total da nota que considera frete e tributos. (grifos do original)

Para justificar a não inclusão, no cálculo da média ponderada, dos preços praticados nas vendas da recorrente (estabelecimento industrial) para o estabelecimento distribuidor interdependente (estabelecimento atacadista), a fiscalização alegou que tais preços representavam os próprios valores que pretendia corrigir, logo, “não podendo, ao mesmo tempo, constituir-se em base de cálculo, pois geraria um círculo vicioso, já que o novo valor ajustado tornaria a recompor aquela base.”

Por sua vez, a recorrente contestou o procedimento de apuração do VTM apurado pela fiscalização, baseada no argumento de que, não obstante o termo praça empregado art. 136, I, do RIPI/2002, não possuísse definição na lei tributária, a própria administração tributária, perfilhando a linha de pensamento assente no direito bancário e no direito comercial, sempre compreendeu como praça, ao aplicar os critérios de apuração do VTM, previstos na legislação do IPI, os limites territoriais de um município, cidade ou localidade, conforme disposto nos trechos do Parecer Normativo CST 44/1981 e do Ato Declaratório Normativo (ADN) CST 5/1982, que seguem transcritos:

Parecer Normativo CST 44/1981:

5. *A norma superveniente determina, pois, ser “o preço corrente do 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 do mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79. (grifos não originais)*

Ato Declaratório Normativo (ADN) CST 5/1982:

a) *o termo produto, constante do subitem 6.1 do Parecer Normativo CST nº 44, de 23 de novembro de 1981, indica uma mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, se houver, na forma indicada no inciso VIII do artigo 205 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI); e*

b) *do produto assim caracterizado, para efeito de cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79,*

que determinará o valor tributável mínimo a que alude o artigo 46, inciso I, do mesmo Regulamento deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI. (grifos não originais)

Da leitura dos excertos transcritos, verifica-se que os citados PN e ADN não definem praça comercial e não a restringe aos lindes de um município, como alegado pela recorrente. Com efeito, os referidos atos normativos tratam da definição do mercado atacadista de uma determinada praça comercial em que haja atuação de mais de um comerciante atacadista e definem o procedimento de cálculo da média ponderada dos preços praticados no referido mercado atacadista.

Em outras palavras, existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, segundo o referido PN, o VTM deve ser calculado com base no preço médio ponderado praticados por todos os estabelecimentos integrantes da correspondente praça comercial e não com base no preço praticado por apenas um estabelecimento atacadista interdependente, isoladamente considerado.

Portanto, fica evidenciado que os referidos atos normativos tratam de um mercado atacadista de uma praça comercial composta de pluralidade de estabelecimentos atacadistas, situação que não se vislumbra no caso em tela.

De fato, os presentes autos tratam de situação diversa, em que o mercado atacadista é notoriamente monopolista, isto é, exercido por único estabelecimento atacadista interdependente da recorrente, que revende, com exclusividade, os produtos adquiridos da recorrente para todo País. Em outros termos, trata-se aqui de mercado atacadista monopolizado, em todo território nacional, pelo estabelecimento interdependente e distribuidor exclusivo dos produtos fabricados e comercializados pela recorrente.

E em face das evidentes distorções demonstradas no tópico precedente, certamente, as parcelas de custos/custos e margem de lucro que formam o preço da operação de venda praticado recorrente também não se prestam para serem utilizados como parâmetro de apuração o VTM.

Diante dessas constatações, fica evidenciado que os únicos preços por atacado confiáveis e que se revelam apropriados para fim de cálculo do VTM, indubitavelmente, são os preços médios por atacado praticados pelo estabelecimento atacadistas exclusivo nas operações de revenda para os seus clientes, situados em todo território nacional, excluídos o valor do frete e do IPI, conforme apurado pela fiscalização.

E diferentemente do que ocorre com o mercado atacadista concorrencial (com mais de um atacadista), cujo procedimento de cálculo do VTM encontra-se definido no PN CST 44/1981, para o mercado atacadista monopolizado a definição do procedimento de apuração do VTM encontra-se definido no Parecer Normativo CST 89/1970, cujos trechos relevantes seguem reproduzidos:

PARECER NORMATIVO CST N.º 89/70

01 - IPI

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. (grifos não originais)

Da leitura dos excertos extraídos da referida SCI, fica claro que ela apenas consolidou os entendimentos exarados nos PN CST 44/1981 e PN CST 89/1970, que tratam dos procedimentos de apuração VTM relativos ao mercado atacadista concorrencial e monopolista, respectivamente. Logo, fica demonstrado que os procedimentos de apuração do VTM são diferentes para cada uma das referidas modalidades de mercado atacadista.

Dessa forma, fica evidenciado a improcedência da alegação da recorrente de que a referida SCI introduziu novo critério jurídico, que implicava violação ao art. 146 do CTN, haja vista que, em relação ao mercado atacadista monopolista, ela apenas reafirmou entendimento exarado no PN CST 89/1970. Pela mesma razão, não há que se falar em afronta ao princípio da segurança jurídica.

De acordo o citado Parecer, uma vez caracterizado o mercado atacadista monopolista, como no caso em tela, não tem o menor sentido a restrição de praça comercial ao município de localização do estabelecimento industrial, como pretende a recorrente, pois, na prática, a aplicação de todo regramento legal instituído com o propósito de proteger o Erário contra manipulações indevidas nos preços dos produtos comercializados entre o estabelecimento industrial e o estabelecimento atacadista interdependente, ficava na dependência da decisão das próprias pessoas jurídicas interdependentes, que se localizarem o estabelecimento atacadista monopolista em outro município diferente da localização estabelecimento industrial inviabiliza a aplicação do referido regramento legal antielisivo.

De fato, caso prevalecesse o entendimento limitado de praça comercial defendido pela recorrente, em relação os casos de distribuição exclusiva por estabelecimento atacadista interdependente, ficaria a cargo do próprio contribuinte criar as condições inviabilizadoras do cumprimento de uma norma de natureza cogente, com nítida finalidade de combater meios ilegítimos de economia tributária, mediante a manipulação da base de cálculo do IPI em transações entre pessoas jurídicas interdependentes. Em outros termos, a aplicação das normas sobre VTM ficaria na dependência da vontade do próprio contribuinte, que, mediante a simples transferência do estabelecimento atacadista interdependente exclusivo para outro município, inviabilizaria a aplicação de todo o regramento do VTM, como demonstrado anteriormente. **É tal decisão, embora aparentemente evidencie fins puramente econômico e**

operacional, segundo a realidade retratada nos autos, efetivamente ela representa criativo planejamento tributário, com evidente objetivo de reduzir a carga tributária, por meio da redução indevida da base de cálculo do IPI.

Pelas mesmas razões anteriormente aduzidas, também inviabilizaria a aplicação de todo regramento legal destinado a impedir a manipulação da base de cálculo do IPI, a adoção da definição de mercado atacadista defendido pela recorrente, cuja existência dependeria da presença, na mesma praça do remetente, de pelos dois estabelecimentos revendedores no atacado do correspondente produto, podendo um deles ser o próprio estabelecimento industrial. De fato, em relação ao mercado atacadista monopolista, não haveria mercado atacadista no País com a simples instalação do estabelecimento distribuidor exclusivo em outra localidade ou município diferente do estabelecimento industrial.

A análise criteriosa de situações desse jaez revela clara intenção de contornar as regras de apuração do valor tributável mínimo do IPI, por meio de artifícios com aparente fins de natureza econômica e operacional, mas que, na essência, inviabilizam a correta apuração da base de cálculo do IPI, transformando em letra morta todo regramento legal que trata da apuração do VTM. E, no caso em tela, ficou demonstrado nos autos que o resultado econômico obtido pelo grupo econômico L'OREAL, em decorrência da simples mudança da localização do estabelecimento atacadista interdependente, foi incrementado de forma significativa, basicamente, por meio da elevada economia tributária feita indevidamente a custa do Erário, especificamente, mediante a redução artificial da base de cálculo do IPI.

Essas foram as reais razões que motivaram adoção da definição de praça comercial adotada pela fiscalização. Logo, fica evidenciado que não tem menor a procedência a alegação da recorrente de que a fiscalização utilizou o recurso da analogia para proceder a autuação. No citado Termo de Verificação Fiscal, as referências a dispositivos da legislação trabalhistas e de direito urbanístico, no entender deste Redator, foram apresentadas apenas como exemplo, para demonstrar que o conceito de limitado de praça comercial adotado pela recorrente conflitava com aquele previsto nas referidas legislações e, portanto, não poderia ser utilizado no caso de mercado atacadista monopolista, como o praticado com os produtos fabricados pela recorrente, objeto da presente autuação.

Assim, diante da impossibilidade de adotar o critério alternativo de apuração da base cálculo do IPI, previsto no art. 137, parágrafo único, II, do RIPI/2002, reveste-se de todo razoável e em consonância com as normas de proteção da base de cálculo do IPI a utilização, pela fiscalização, do VTM calculado com base no preço no atacado médio praticado pelo estabelecimento atacadista interdependente da L'ORÉAL BRASIL, localizado no município de Duque de Caxias, limítrofe com o município do Rio de Janeiro, onde se situa o estabelecimento industrial da recorrente, especialmente tendo em conta que ambos os municípios integram a mesma região metropolitana.

Além disso, por utilizar o único preço por atacado idôneo praticado na comercialização dos referidos produtos fabricados pela recorrente e objeto da presente autuação, certamente, trata-se de critério objetivo que está em perfeita consonância com o critério de apuração do VTM estabelecido no PN CST 89/1970 e na SCI Cosit 8/2012.

Por todas essas razões, entende este Redator, que, no caso em tela, agiu com acerto a fiscalização ao desconsiderar o VTM apurado pela recorrente, com base nos custos, nas despesas e na margem de lucro da recorrente, por se revelarem inapropriados, e utilizar como VTM o preço por atacado médio ponderado praticado pelo referido estabelecimento atacadista interdependente L'ORÉAL BRASIL, sem o valor do frete e do IPI.

Diante dessa conclusão, fica afastada a pretensão da recorrente no sentido de que não fosse incluído, no cálculo do preço atacadista médio, as vendas realizadas para consumidores finais e para clientes fora da “praça comercial”.

Também por força de expressa vedação, determinada no art. 131, § 3º, do RIPI/2002, não há como ser acatado o pedido de dedução da base de cálculo do IPI dos supostos valores a título de descontos incondicionais.

Uma vez superadas as alegações de mérito suscitadas pela recorrente, passa-se a analisar alegação de decadência suscitada pela recorrente.

3) Da decadência do direito de lançar o IPI apurado no período de 1/1/2008 a 15/1/2008.

Superada as razões de mérito suscitadas pela recorrente, cabe analisar a prejudicial de mérito atinente à decadência de parte do valor do crédito tributário lançado.

A recorrente alegou que não deveriam prosperar a cobrança das diferenças de IPI exigidas de ofício, relativamente ao período de apuração de 1/1/2008 a 15/1/2008, com base no argumento de que, por ser o IPI tributo sujeito a lançamento por homologação, como a ciência do auto de infração ocorreu em 16/1/2013, as referidas diferenças de crédito estavam alcançadas pela decadência.

Sem razão a recorrente, porque, não existe o período de apuração por ela mencionado. Com efeito, no ano da autuação, a recorrente estava sujeita a apuração mensal do IPI, que, em consonância com a legislação então vigente, tinha início no primeiro dia e término no último dia do mês. Assim, de acordo com o auto de infração de fls. 1651/1662, no ano de 2008, o primeiro período de apuração teve início em 1/1/2008 e término em 31/1/2008.

Sabidamente, a apuração do saldo do IPI (saldo devedor ou credor) é feita por período de apuração (decenal, quinzenal ou mensal), nos termos do art. 369, VIII, c/c art. 399, ambos do RIPI/2002, a partir do confronto entre os valores dos débitos e dos créditos do imposto lançados na escrituração fiscal do contribuinte (Livro Registro de Apuração do IPI)

Do referido confronto, pode resultar o saldo devedor se, no período de apuração, os valores dos débitos superarem os valores dos créditos; ou saldo credor se, no período de apuração, os valores dos débitos forem inferior aos valores dos créditos. Somente no encerramento do período de apuração que houver sido apurado saldo devedor do IPI, há que se falar em constituição de crédito tributário do imposto.

Assim, como no ano de 2008 a apuração era mensal, no mês de janeiro do referido ano o fato gerador do IPI somente ocorreu no dia 31/1/2008, termo inicial do prazo decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Logo, o prazo quinquenal de decadência do direito de lançar diferença de saldo devedor do IPI, referente ao mês janeiro de 2009, não paga ou confessada pelo contribuinte, somente se consumaria no dia 31/1/2013.

Em suma, somente no último dia do período de apuração, se apurado saldo devedor do imposto, tem início a contagem do prazo decadencial, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, se realizado pagamento antecipado do referido imposto; ou a partir do primeiro do exercício seguinte ao da apuração do referido imposto, nos termos do art. 173, I, do CTN, se não houve pagamento do imposto do correspondente período de apuração.

Esse entendimento foi pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, sob regime do recurso repetitivo, disciplinado no art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), conforme exposto no enunciado da ementa que segue transcrito:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, **nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre**, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou **nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

[...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) - grifos não originais

Assim, por força do disposto no art. 62-A¹ do Regimento Interno deste Conselho, aqui se aplica o entendimento explicitado no âmbito do referido julgado.

No caso em tela, não há controvérsia quanto ao fato de que houve pagamento antecipado de parte do saldo devedor do IPI apurado no período de 1/1/2008 a 31/1/2008, logo

¹ "Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no âmbito do CARF." FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 15/02/2016 por DOMINGOS DE SA FI

Processo nº 16682.720009/2013-71
Acórdão n.º **3302-003.026**

S3-C3T2
Fl. 2.263

referido prazo decadencial teve início no dia 31/1/2008, data da ocorrência do fato gerador. Assim, como a ciência do auto de infração ocorreu no dia 16/1/2013, indubitavelmente, a conclusão da autuação ocorreu antes que completasse o prazo de quinquenal, estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, antes de 31/1/2013.

Dessa forma, fica demonstrado que não houve a alegada decadência.

4) Da conclusão.

Por todo o exposto, vota-se por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento