



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

**Processo n°** 18473.000104/2010-01  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3403-001.723 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 21 de agosto de 2012  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - IPI  
**Recorrente** SAINT MICHEL DISTRIBUIDORA DE VEÍCULO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/1998 a 28/12/2000

IPI - PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS - ERRO NA ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

É nulo o lançamento efetuado em nome do estabelecimento filial já regularmente baixado, devendo nessa hipótese o lançamento ser efetuado em nome do estabelecimento da matriz.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso para cancelar o lançamento em virtude de erro na identificação do sujeito passivo. Sustentou pela recorrente o Dr. Rubens Pellicciari, OAB/SP n° 21.968.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Raquel Motta Brandão Minatel – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, Antonio Carlos Atulim (Presidente), Raquel Motta Brandao Minatel, Marcos Tranchesi Ortiz, Domingos De Sá Filho, Robson Jose Bayerl.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 169/177), lavrado em 19/12/2003, para lançamento de ofício do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por entender o Fisco que o contribuinte teria dado saída, entre 07/1998 e 02/2000, a veículos de sua importação, com destino a empresas interdependentes, adotando como base de cálculo para o IPI, valor inferior ao Valor Tributável Mínimo – estipulado pelo artigo 123, do RIPI (Decreto 2.637/98).

Foi apurado um crédito tributário no importe de R\$ 45.940.443,05, sendo a obrigação principal no valor de R\$ 13.734.962,71, R\$ 10.890.794,36, referentes juros de mora, R\$ 20.602.443,96, referentes à multa proporcional e R\$ 712.242,02, referente à multa do IPI não lançado.

### *Termo de Encerramento da Ação Fiscal:*

Para melhor compreensão da matéria, faz-se necessário um breve resumo dos fatos na forma exposta no Termo de Encerramento da Ação Fiscal: A Saint Michel Distribuidora de Veículos Ltda., com matriz no Rio de Janeiro, foi até janeiro de 2001 a única importadora brasileira dos veículos marca CITROEN que eram procedentes da França e do Uruguai. As importações eram realizadas via porto de Itajaí/SC, por meio da filial Florianópolis/SC — CNPJ 64.052.897/0010-70 — objeto da fiscalização.

Formalizada a importação, a filial realizava remessa para empresas interdependentes, localizadas em diversos Estados da Federação, com os valores de saídas acrescidos de, em média, 8% em relação ao custo de aquisição (Quadro 04, nos Anexos VIII e IX do Termo de Encerramento).

A fiscalização buscou demonstrar que quando a filial de Florianópolis/SC remetia veículos para uma única empresa **não** interdependente, denominada Paris Veículos Peças e Serviços Ltda, localizada em Fortaleza/CE, praticava a média ponderada percentual das saídas de 52,88% em relação ao preço de aquisição (Quadro 03 do Apêndice do Termo de Encerramento, fls. 193), e por esse motivo entendeu o Fisco que a contribuinte não praticou com as empresas interdependentes o chamado Valor Tributável Mínimo, obrigatoriedade exigida pelo art. 123 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, Decreto 2.637/98, então vigente.

Entendeu ainda a Fiscalização que, por não ter a contribuinte praticado o valor tributável mínimo com as empresas com as quais mantinha relação de interdependência, teria praticado ajuste doloso do preço com intuito de sonegação fiscal, e, por esse motivo, aplicou-lhe a multa de 150%.

Como em resposta apresentada durante a fiscalização a contribuinte informou que: "*no período em questão nossa empresa era importadora exclusiva no Brasil da Marca CITROEN*" (fls. 35), entendeu o Fisco que sendo o produto de procedência estrangeira e não existindo mercado atacadista na praça do remetente, deveria tomar por base de cálculo: "*o valor que serviu de base do Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal, conforme prevê o inciso I, do parágrafo único, do Artigo 124 do RIPI.*"

O Fisco considerou como margem de lucro normal a que foi apurada em relação à “única empresa comercial não interdependente — a PARIS VEÍCULOS PEÇAS E SERVIÇOS LTDA.” — no período da fiscalização. Conforme relato do Auditor Fiscal, assim conclui o Termo de Encerramento (às fls. 185 dos autos):

*Ela foi calculada conforme está demonstrada na Página 4/4 do "QUADRO 03 — RELAÇÃO DE TODOS OS VEÍCULOS VENDIDOS À PARIS VEÍCULOS PEÇAS E SERVIÇOS E CÁLCULO DA MARGEM DE LUCRO NORMAL NO PERÍODO DE JULHO DE 1998 A FEVEREIRO DE 2000", isto é, pela divisão entre o valor total das notas fiscais de saída pelo valor total das notas fiscais de entrada.*

*Deste modo, o valor total de aquisição da mercadoria, acrescido da margem de lucro normal, será o Valor Tributável Mínimo. O valor total de aquisição da mercadoria é o valor da mercadoria constante na Nota Fiscal de Entrada, uma vez, que no caso de importação todos os demais encargos devem estar incluídos nela. (grifos acrescidos)*

Agora, retornando ao relato do ocorrido no processo, vê-se que logo no início da fiscalização ocorreu desaparecimento parcial dos autos do processo administrativo, autuado sob o n.º 11516.003213/2003-51, conforme certidão de fl. 1, e o Fisco efetuou a sua restauração integral, porém, algumas peças processuais estão fora da ordem cronológica, pois teriam sido autuadas fora da sequência, sem, no entanto, prejudicar o perfeito conhecimento da causa.

A autuada tomou ciência do Auto de Infração e apresentou Impugnação (fls. 438/460), na qual, em suma, alegou:

a) **Preliminarmente:** o descumprimento da Portaria SRF 3.007, de 07 de outubro de 2002, que o contribuinte entende resultar na incompetência dos Auditores-Fiscais para o procedimento de fiscalização realizado e a decadência de parte do IPI lançado no auto de infração, visto não ter sido provada a existência de dolo.  
a.1) O Mandado de Procedimento Fiscal [...] foi emitido em 23 de maio de 2003, determinando a fiscalização do contribuinte registrado no CNPJ sob o número 64.052.897/0010-70, domiciliado em Florianópolis. Porém, de acordo com Certidão de Cancelamento de Inscrição [...], esse estabelecimento, foi cancelado em 16 de março de 2001. Adicionalmente, consta [...] que o domicílio tributário da pessoa jurídica que possui o estabelecimento em tela está situado à Av. das Américas, 1155, sala 2007, Barra da Tijuca, Rio de Janeiro-RJ. Desta forma, alega o contribuinte que o Mandado de Procedimento Fiscal [...] não poderia ser emitido com o endereço do estabelecimento já cancelado. Finalmente, é alegado que a DRF-Florianópolis efetuou fiscalização de empresa situada no Rio de Janeiro-RJ sem a apresentação de Ordem de Serviço ou autorização do Coordenador-Geral de Fiscalização, o que o contribuinte entende ser irregular, nos termos da Portaria 3.007, de 2002, e do artigo 405 do RPII98, resultando em nulidade do lançamento.

a.2) Sendo o IPI um tributo lançado por homologação, nos termos do disposto no artigo 150 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), o prazo decadencial expira em cinco anos, contados da data do fato gerador. Considerando que o auto de infração se refere a fatos ocorridos a partir de julho de 1998 e que foi lavrado em 19 de dezembro de 2003, os fatos geradores ocorridos até 19 de dezembro de 1998 já estariam decaídos, visto que não teria sido provado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

a.3) Também requereu o cancelamento do agravamento da multa de ofício pelo fato de não ter ficado demonstrado, no auto de infração, o cometimento do crime de sonegação ou a má-fé do contribuinte na escrituração de livros e documentos contábeis e fiscais.

b) **No mérito**, o contribuinte alegou a existência de um contrato que justificaria a diferença de preços praticados nas saídas efetuadas para a empresa Pariscar Veículos, Peças e Serviços Ltda., em relação aos das saídas efetuadas para empresas interdependentes e os seguintes erros na apuração do Valor Tributável Mínimo:

b.1) ocorrência de arbitramento sem que a escrituração tenha sido desclassificada;

b.2) a utilização de média global de preços em detrimento de médias diferenciadas para cada produto, e;

b.3) coincidência de datas para a ocorrência do fato gerador e para o vencimento do respectivo tributo.

c) Foi apresentado na Impugnação um contrato [...], celebrado em 31 de março de 1997, entre a Saint Michel Distribuidora de Veículos Ltda. (à época denominada Importadora de Veículos XM Ltda.) e a Pariscar Veículos, Peças e Serviços Ltda., onde consta que esta deverá pagar a importância de R\$ 1.500.000,00 (Hum milhão e quinhentos mil reais) àquela, a título de uso da marca e despesas afins, através de majoração de preço dos veículos por ela adquiridos. Alegou-se, ainda, que tal expediente é de uso absolutamente normal e corriqueiro entre as empresas que se dedicam a importação e revenda de automóveis no Brasil.

d) Afirma ainda ser incoerente o fato da fiscalização ter arbitrado a base de cálculo do Imposto sem ter efetuado, anteriormente, a desclassificação da escrituração, citando os termos do artigo 125 do RIPI/98.

e) No cálculo do IPI devido, foi considerada a média global dos valores dos produtos adquiridos pela empresa não interdependente (Pariscar Veículos, Peças e Serviços Ltda), para cálculo da margem de lucro aplicada às saídas destinadas às interdependentes, para apuração do Valor Tributável Mínimo. O contribuinte entende que a fiscalização incorreu em erro na apuração deste Valor Tributável Mínimo, pelo seu procedimento estar em desacordo com o disposto no artigo 124 do RIPI/98, segundo o qual deveria ser considerada separadamente uma média ponderada para cada produto. Afirma, ainda, ser inaplicável a margem de lucro apurada pela fiscalização por não ter levado em consideração os valores de saída de vários modelos de veículos que, não tendo sido adquiridos pela Pariscar Veículos, Peças e Serviços Ltda., foram adquiridos por várias das empresas interdependentes.

f) Finalmente, alegou erro na apuração do crédito tributário, pelo fato de que no auto de infração terem sido consideradas

*como datas de vencimento do tributo as mesmas datas dos correspondentes fatos geradores, o que estaria em desacordo com o disposto no artigo 185, III do RPI/98, que determina o recolhimento do imposto até o último dia útil do decêndio subsequente ao da ocorrência do fato gerador.*

*Inobstante as razões apresentadas na Impugnação, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre (RS) julgou a Impugnação improcedente, conforme se constata no acórdão n.º 3435, fls. 402/412, do qual se extrai a seguinte ementa, in verbis:*

*“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL — MPF consiste em mero instrumento de controle interno e transparência da ação fiscal, de maneira que o eventual descumprimento de exigências formais da Portaria SRF 3.007, de 07 de outubro de 2002, não repercute em nulidade dos atos praticados.*

*DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA — o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário mediante lançamento não decai em cinco anos contados da data do fato gerador nos casos de dolo, fraude e simulação.*

*MULTA MAJORADA POR INFRAÇÃO QUALIFICADA - Cabível a aplicação de multa majorada por infração qualificada baseada em elementos que comprovem a ação dolosa do sujeito passivo.*

*VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO — Nas saídas destinadas a empresas interdependentes, o IPI deve ser apurado com base no Valor Tributável Mínimo, conforme determinado nos artigos 123 a 125 do Decreto 2.637, de 25 de junho de 1998”.*

*Nota-se que após a apresentação da impugnação, a autuada aditou sua impugnação através de “razões aditivas” (fls. 467/469), protocolizadas em 26/02/2004, alegando unicamente erro na eleição do sujeito passivo, uma vez que a filial autuada, CNPJ 64.052.897/0010-70, estaria regularmente extinta e baixada no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica dois anos antes da data da autuação.*

*As razões aditivas não foram inicialmente conhecidas pela autoridade julgadora de primeira instância, e por esse motivo, a Recorrente alegou preliminar de cerceamento do direito de defesa em seu primeiro Recurso Voluntário (fls. 471/495), apresentado em 14/05/2004.*

*A referida preliminar foi acatada pela 3ª. Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que proferiu, no dia 13/04/2005, o Acórdão n.º 203-10.101 (fls. 415/419), que, por unanimidade de votos entendeu por: “anular o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive”, pelos seguintes fundamentos, in verbis:*

*“Ora, a ocorrência de erro na identificação do sujeito passivo, assim como de decadência, tendo em vista a notória ausência de vinculação legal necessária à validade do lançamento, pode ser declarada em qualquer instância, independentemente de ser suscitada pela autuada, o que permite concluir que tais matérias não comportariam o instituto da preclusão e, sendo assim, nada obstaría que esse colegiado apreciasse a arguição de ~~ilegitimidade passiva que não foi examinada na 1ª instância e foi~~*

*argüida na peça recursal. Contudo, uma vez que manifestação desfavorável à recorrente pode caracterizar supressão de instância, entendo que os autos devem retornar para a DRJ de Porto Alegre para que aprecie o referido aditivo, ainda que apenas para declarar a preclusão da matéria, se for esse o entendimento da Turma de Julgamento.*

*Assim sendo, voto pela anulação do processo a partir da decisão de 1ª instância, inclusive, para que outra decisão seja proferida, com manifestação sobre todos os pontos de defesa da autuada apresentados na impugnação e aditivos”.*

*Assim, cumprindo-se com essa determinação, foram anulados todos os atos praticados no processo a partir da prolação da decisão de primeira instância (inclusive), sendo proferido, por isso, novo Acórdão pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre (RS), n.º 10-10.557, de fls. 420/432, em 09/11/2006. Contudo, nota-se que a referida turma de julgamento de primeira instância manteve exatamente o mesmo entendimento declinado no acórdão anulado, no entanto, consignando expressamente o não conhecimento da impugnação apresentada fora do prazo regulamentar para a defesa, conforme se extrai da ementa do julgado, in verbis:*

*“IMPUGNAÇÃO ADITIVA - Não se conhece das razões apresentadas em uma segunda impugnação, aditiva, apresentada fora do prazo regulamentar para a defesa.*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF consiste em mero instrumento de controle interno e de transparência da ação fiscal, de maneira que o eventual descumprimento de exigências formais da Portaria SRF 3.007, de 07 de outubro de 2002, não repercute em nulidade dos atos praticados.*

*DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA - Na ocorrência de dolo, fraude e simulação, o termo inicial para contagem do prazo decadencial começa no primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*MULTA MAJORADA POR INFRAÇÃO QUALIFICADA - Cabível a aplicação de multa majorada por infração qualificada baseada em elementos que comprovem a ação dolosa do sujeito passivo.*

*VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO - Nas saídas destinadas a empresas interdependentes, o IPI deve ser apurado com base no Valor Tributável Mínimo, conforme determinado nos artigos 123 a 125 do Decreto 2.637, de 25 de junho de 1998.*

*Lançamento Procedente”.*

O acórdão supracitado, como já exposto, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento e manteve integralmente o crédito tributário. Restou consignado na decisão que se encontrava precluso o direito de apresentar razões de impugnação sobre matéria nova.

A ora Recorrente, por sua vez, tomou ciência da nova decisão prolatada em primeira instância e, novamente irredimida, interpôs novo Recurso Voluntário (fls. 500/533) em 13/02/2007.

Em suas razões de recurso voluntário a Recorrente teceu a mesma argumentação trazida em sua peça de Impugnação. Nessa esteira, elucida a Recorrente que apoia sua defesa sobre dois principais pontos, a saber:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/11/2012 por RAQUEL MOTTA BRANDAO MINATEL, Assinado digitalmente em 28

/11/2012 por RAQUEL MOTTA BRANDAO MINATEL, Assinado digitalmente em 28/11/2012 por ANTONIO CARLOS AT

ULIM

Impresso em 11/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA





no artigo 487, que faz parte do Título XI - “Disposições Gerais e Finais - Conceitos e Definições”, *verbis*:

*Art. 487. Na interpretação e aplicação deste Regulamento, são adotados os seguintes conceitos e definições:*

...

*III - a expressão "estabelecimento", em sua delimitação, diz respeito ao prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações, nele compreendidos, unicamente, as dependências internas, galpões e áreas contínuas muradas, cercadas ou por outra forma isoladas, em que sejam, normalmente, executadas operações industriais, comerciais ou de outra natureza;*

*IV - são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica; (grifos acrescidos)*

O próprio CARF, já se manifestou acerca do assunto, tanto no sentido de impossibilidade de transferência de créditos escriturais de IPI entre um estabelecimento e outro, exatamente por serem autônomos, como no sentido de não poder formalizar lançamento tributário contra um determinado estabelecimento quando a infração é imputada a outro, decretando a imprestabilidade do lançamento mesmo nos casos em que o auto fora lavrado em nome da matriz, conforme se pode verificar da seguinte ementa:

*IPI. AUTONOMIA ENTRE ESTABELECIMENTOS CONTRIBUINTE DO IPI. ERRO IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.*

*Para a legislação do IPI os estabelecimentos são autônomos não podendo um, mesmo que seja a matriz, responder pelas obrigações tributárias e infrações praticadas por outro (filiais). O lançamento constituído em nome da matriz, mas que se refere a infrações praticadas pelas filiais é nulo em decorrência de erro na identificação do sujeito passivo.*

*Resultado: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso de ofício.*

*(Acórdão 204-01.144, Henrique Pinheiro Torres–Presidente Relatora: Nayra Bastos Manatta) –grifos acrescidos*

Nesse julgado citado, por óbvio, não havia ocorrido o encerramento da filial, e por esse motivo deveria ter sido o auto de infração lavrado constituído em nome dela, filial, e não em nome da matriz. Porém, no caso ora em análise, tendo sido o auto de infração constituído em nome de estabelecimento já extinto e regulamente baixado no CNPJ, entendendo também ocorreu erro na eleição do sujeito passivo, uma vez que o auto de infração deveria, aí sim, ter sido lavrado em nome da matriz, cujo CNPJ estava ativo à época da autuação, e que passou a responder pelos atos praticados pela filial baixada desde a data do respectivo encerramento na Junta Comercial e nos cadastros da Receita Federal.

Isso porque, nos casos de encerramento de estabelecimento filial, quem continua a responder por eventuais débitos tributários do estabelecimento baixado é a matriz! A própria Receita Federal em suas orientações relativas ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (extraída do site: [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)) assim determina, *verbis*:

*Baixa de Inscrição de Estabelecimento Filial*

*A baixa de inscrição no CNPJ de estabelecimento (filial), deverá ser solicitada até o 5º (quinto) dia útil do segundo mês subsequente ao da ocorrência do evento de extinção por encerramento da liquidação voluntária, judicial ou extrajudicial, ou conclusão do processo de falência.*

*Para efeito de baixa de inscrição no CNPJ de estabelecimento de filial, a verificação restringir-se-á à análise formal do ato registrado, sendo que as pendências fiscais serão exigidas do respectivo estabelecimento matriz.*

Para fins de responsabilidade tributária, o efeito da baixa de estabelecimento tem o mesmo efeito da fusão, transformação e incorporação, em que o sucessor responde pelos eventuais débitos tributários apurados em nome do sucedido, nos termos do artigo 121 a 132 do Código Tributário Nacional.

*Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*

Esse comando é claro e incontestado, uma vez que não há como efetuar lançamento de ofício em nome de empresa extinta ou já baixada. Nesse mesmo sentido existem inúmeras decisões, tanto judiciais, como administrativas, conforme se verifica da deliberação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa se transcreve:

*Processo nº :10680.000365/2001-75*

*Recurso nº :105-132490*

*Acórdão nº : CSRF/01-05.352*

**LANÇAMENTO - PESSOA JURÍDICA EXTINTA - LIQUIDAÇÃO** – O artigo 121 estabelece que o sujeito passivo é quem estiver obrigado ao pagamento do tributo, que pode ser o contribuinte ou o responsável indicado na lei. **A pessoa jurídica subsiste até o final de sua liquidação, de modo que não é possível promover lançamento (formalização da relação jurídico tributária) contra uma pessoa extinta, pois ela é inexistente no mundo jurídico.**

**ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO – PESSOA JURÍDICA EXTINTA** - **É inadmissível a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica extinta, bem como a transferência do pólo passivo da relação jurídica tributária no curso do processo administrativo a um dos sócios da empresa sem o devido processo legal para identificar o responsável conforme previsto no Código Civil e no Código Tributário**

*Nacional (arts. 128 a 135), abrindo a possibilidade do direito à ampla defesa e ao contraditório.*

Da mesma forma que não se pode constituir crédito tributário contra pessoa jurídica extinta ou baixada, não há como lavrar auto de infração contra filial baixada, pelos mesmos fundamentos.

Assim, pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos para efeitos de cumprimento das obrigações tributárias do IPI, cada estabelecimento é considerado autônomo e, nos casos de baixa de filial, quem deve responder pelos tributos do estabelecimento baixado é a matriz, até mesmo porque não há como promover lançamento tributário contra estabelecimento extinto, por não mais existir no mundo jurídico.

Dessa forma, entendo que no caso dos autos o lançamento tributário deveria ter sido formalizado contra a matriz e não contra a filial baixada há mais de dois anos e, por se tratar de lançamento de IPI, resta claro que ocorreu erro na eleição do sujeito passivo.

Pelas razões expostas, entendo que a preliminar suscitada, mesmo que trazida em razões aditivas à impugnação, que não foram conhecidas pela primeira instância de julgamento. Preliminar essa que foi novamente repisada no Recurso Voluntário mereceria pronto acolhimento, como bem colocado pela Conselheira Silvia de Brito Oliveira no Acórdão n.º 203-10.101 (fls. 415/419), *verbis*: “a ocorrência de erro na identificação do sujeito passivo assim como de decadência, tendo em vista a notória ausência de vinculação legal necessária à validade do lançamento, pode ser declarada em qualquer instância, independentemente de ser suscitada pela autuada”.

No entanto, tendo examinado detidamente as questões de fundo, vejo que há também razões de mérito que convergem para a improcedência do lançamento, fundamentos esses que se acolhidos por este Colegiado, permitem que seja superada a mencionada preliminar em prol do exame de mérito ser favorável ao sujeito passivo, aplicando-se a sabedoria da regra estampada no parágrafo 3º. do art. 59 do Decreto n. 70.235/72.

### *1.3. Decadência*

Pelas razões já expostas, deixarei de apreciar a questão da decadência de parte do lançamento por entender estar prejudicada, uma vez que já antecipei o encaminhamento do voto para dar provimento ao recurso para cancelar o auto de infração, tanto pelas razões preliminares que entendo possam ser superadas, como pelas razões de mérito, conforme passo a demonstrar.

## *2. Do Mérito*

### *Valor Tributável Mínimo e Margem de lucro*

O auto de infração tem como principal fundamento o fato do estabelecimento filial da Recorrente ter praticado diferente margem de preço quando comercializava veículos, pela filial importados, para empresa interdependente e empresa não vinculada, e que por esse motivo não teria praticado com as empresas interdependentes o chamado Valor Tributável

Mínimo, obrigatoriedade exigida pelo art. 123 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, Decreto 2.637/98 então vigente, *verbis*:

**Art. 123.** *O valor tributável não poderá ser inferior:*

*I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente:*

*a) quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2º, alteração 5ª);*

Demonstrou a fiscalização que quando a filial da autuada de Florianópolis/SC remetia veículos para uma única empresa **não** interdependente, denominada Paris Veículos Peças e Serviços Ltda, localizada em Fortaleza/CE, praticava margem de lucro de 52,88% em relação ao preço de aquisição (Quadro 03 do Apêndice do Termo de Encerramento, fls. 193), enquanto que as remessas para empresas interdependentes, localizadas em diversos Estados da Federação, a margem de lucro praticada era de 8,26% em relação ao preço de aquisição.

A Recorrente alega que essa diferença de margem de lucro praticada com a empresa não interdependente, “Paris Veículos”, decorre em virtude do contrato de Concessão de Veículos, Uso de Marca, Prestação de Assistência Técnica e Outras Avenças relativas aos produtos “Citroen”, juntado aos autos do processo (fls. 258 a 273). Segundo o referido contrato, a “Paris Veículos, Peças e Serviços Ltda.” assumiu a obrigação de pagar R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais) à Saint Michel Distribuidora de Veículos Ltda., a título de uso de marca e despesas afins, mediante a majoração do preço dos veículos a serem faturados.

Assim, em nenhum momento a Recorrente alega que não possuía relação de interdependência com as empresas com as quais praticou margem considerada reduzida pelo Fisco, e com base na especificidade do referido contrato busca justificar essa margem majorada com a empresa desvinculada. No caso dos autos, a própria empresa admite que 98% das saídas no período em questão foram realizadas entre empresas 'interdependentes', não havendo dúvida quanto à necessária aplicação do “Valor Tributável Mínimo”, estabelecido pela legislação do IPI.

Tem-se ainda como relevante que, como em resposta apresentada durante a fiscalização a contribuinte informou que: *"no período em questão nossa empresa era importadora exclusiva no Brasil da Marca CITROEN"* (fls. 35), entendeu o Fisco que sendo o produto de procedência estrangeira e não existindo mercado atacadista na praça do remetente, deveria tomar por base de cálculo:

*o valor que serviu de base do Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a **margem de lucro normal**, conforme prevê o inciso I, do parágrafo único, do Artigo 124 do RIPI. (grifos acrescidos)*

Seguindo esse indicativo, o Fisco considerou como “margem de lucro normal” a **que foi apurada em relação à “única empresa comercial não interdependente — a PARIS**

*VEÍCULOS PEÇAS E SERVIÇOS LTDA.*” — no período da fiscalização. Conforme relato do Auditor Fiscal, assim conclui o Termo de Encerramento (às fls. 185 dos autos):

*Ela [a margem de lucro] foi calculada conforme está demonstrada na Página 4/4 do "QUADRO 03 — RELAÇÃO DE TODOS OS VEÍCULOS VENDIDOS À PARIS VEÍCULOS PEÇAS E SERVIÇOS E CÁLCULO DA MARGEM DE LUCRO NORMAL NO PERÍODO DE JULHO DE 1998 A FEVEREIRO DE 2000", isto é, pela divisão entre o valor total das notas fiscais de saída pelo valor total das notas fiscais de entrada.*

Como se pode verificar do referido Quadro 03, a fiscalização somou todas as notas fiscais de venda, no período fiscalizado, para a empresa “Paris Veículos” que totalizaram R\$ 3.220.263,07; simultaneamente, somou todas as notas fiscais de entrada dos mesmos veículos, emitidas no desembaraço aduaneiro, que totalizaram R\$ 2.106.381,43, apurando assim a margem de bruta de 52,88% mediante a divisão de um total pelo outro, e tomou-a como “margem de lucro normal”.

Assim, passo agora à análise dessa metodologia utilizada no auto de infração para encontrar o chamado “Valor Tributável Mínimo”, bem como, a “margem de lucro normal”.

Prevê o já transcrito artigo 123 do RIPI/98 que nas remessas, para estabelecimento de empresa com a qual o remetente mantenha relação de interdependência, o “Valor Tributável Mínimo” não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente. Além do próprio Auditor Fiscal ter registrado a “inexistência de mercado atacadista na praça do remetente”, vê-se que nos casos de produtos importados o referido dispositivo legal deve ser analisado em conjunto com o artigo 124 do RIPI/98, que assim dispõe, *verbis*:

***Art. 124. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I, II e IV do artigo anterior, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, vigorantes no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.***

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

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

Para esclarecer como encontrar o “valor tributável mínimo”, para efeito de cálculo do IPI, foi editado o Parecer Normativo CST 44/1981 que procurou esclarecer sobre os critérios a serem observados para determinação de alguns conceitos, principalmente acerca da “praça comercial” e “mercado atacadista”:

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 (redação idêntica ao artigo 124 do RIPI/98)  
(grifos acrescidos)

Posteriormente, a Secretaria da Receita Federal editou o Ato Declaratório Normativo 5/1982, para esclarecer o termo “produto”, descrito no mencionado PN CST 44/81, que está vazado nos seguintes termos:

*DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados, que o termo produto, constante do subitem 6.1 do Parecer Normativo CST nº 44, de 23 de novembro de 1981, indica uma mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número (...).*

*DECLARA, igualmente, que, do produto assim caracterizado, para efeito de cálculo da média ponderada de que trata o artigo (...), 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 acrescidos)

Como se pode depreender do PN 44/81 e do AD CST 5/82, a Secretaria da Receita Federal se preocupou em fixar critérios claros para que o “valor tributável mínimo”, a ser apurado pelo Fisco, venha a ser o mais próximo possível do valor de mercado de cada produto, pois é esse valor que deverá ser utilizado para o cálculo do IPI devido nos casos que a lei assim determina.

No caso em questão, a essência do comando do PN 44/81 não se aplica, pois os veículos eram importados exclusivamente pela autuada e não havia outro atacadista na praça do remetente, Florianópolis/SC, já que era a única importadora e revendedora da marca Citroën à época, segundo declaração da própria contribuinte, que foi reconhecida pela fiscalização. Por esse motivo, restou consignado no Termo de Encerramento de Ação Fiscal que no caso em questão a “margem de lucro normal” adotada pelo Fisco fora aquela praticada com um único revendedor de veículo não interdependente, a “Paris Veículos”.

Dessa forma, a fiscalização calculou o que entendeu por “margem de lucro normal” pela divisão entre: “o valor total das notas fiscais de saída pelo valor total das notas fiscais de entrada. Deste modo, o valor total de aquisição da mercadoria, acrescido da margem de lucro normal, será o Valor Tributável Mínimo”, conforme consignado no Termo de Encerramento, às fls. 185 dos autos, que assim conclui:

*Sendo o valor da mercadoria aquele constante na Nota Fiscal de Entrada, isto é a diferença entre o Valor Total da Nota Fiscal de Entrada e o Valor do IPI destacado na mesma nota, o Valor Tributável Mínimo é o Valor da Mercadoria multiplicado pela margem de lucro normal. (fls. 186)*

Ou seja, para encontrar a “margem de lucro normal” a fiscalização simplesmente somou todas as notas de saída e dividiu esse total pela soma das notas de entrada do período fiscalizado, relativa aos 20 meses fiscalizados, sem fazer qualquer distinção entre marca e modelo, ano, e tipo de veículo, e encontrou uma margem genérica de lucratividade com a empresa não interdependente de 52,88%.

Contudo, o procedimento utilizado pela fiscalização não está de acordo com o que dispõe o artigo 124 do RIPI/98, nem com o que prevê o AD CST 5/82, ambos já transcritos. Isto porque, não se pode ignorar que a regra prevista no inciso I do parágrafo único do art. 124 do mencionado RIPI, exclusiva para produto importado, diz expressamente que é “*para aplicação do disposto neste artigo*”, pelo que não pode ser aplicada isoladamente, mas exige que seja conjugada com o *caput* do mesmo dispositivo que prevê a específica periodicidade **mensal** para determinação do valor tributável mínimo, que deve ser encontrado pela: **média ponderada do preço de cada produto** (perfeitamente individualizado e caracterizado), vigente **no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele**, e aplicado ao valor que serviu por base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal.

É possível constatar, pelo que restou consignado no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, que a fiscalização não respeitou esses critérios fundamentais. Primeiro, não observou o critério de individualização do produto para encontrar a referida margem de lucro, uma vez que tomou por base **todas** as notas fiscais de saída e dividiu a soma de seus valores pela soma das notas de entrada de **todos** os veículos, indistintamente, sem discriminar, modelo, ano, opcionais. Em segundo lugar, ao fazer média de operações de 20 meses, não observou a curta periodicidade **mensal** prevista na lei (mês anterior ou na sua falta o mês imediatamente precedente); e por último, não cumpriu o mandamento legal que exige “média ponderada” das operações de cada mês, critério que não é condizente com o comodismo adotado no Auto de Infração, que fez média simples dividindo a soma das vendas pela soma das compras de todo o período fiscalizado (20 meses) para encontrar a média adotada.

Esse desrespeito aos critérios previstos em lei se constata também pela simples análise visual do Quadro 3, anexo ao “Termo de Encerramento”, intitulado “**RELAÇÃO DE TODOS OS VEÍCULOS VENDIDOS À PARIS VEÍCULOS PEÇAS E SERVIÇOS E CÁLCULO DA MARGEM DE LUCRO DO PERÍODO DE JULHO DE 1998 A FEVEREIRO DE 2000**” (fls.196/199), que mesmo sem constar a identificação do modelo do veículo, já se pode verificar que o Fisco não tomou por base os mesmos veículos para encontrar a média, pois existem, em cada mês, notas fiscais **de entrada** de veículos dos valores mais variados, como no mês 07/1998 (vide fls. 197 dos autos) que tem nf’s de entrada nos valores de R\$ 9.345,00, de R\$ 15.050,84, de R\$ 8.578,16.

A distorção causada na margem de lucro de 52,88%, apurada em relação ao período tomado (de 20 meses), é gritante. É possível demonstrar essa anomalia, tomando por base os números do mesmo Quadro 3 (“**RELAÇÃO DE TODOS OS VEÍCULOS VENDIDOS À PARIS VEÍCULOS PEÇAS E SERVIÇOS E CÁLCULO DA MARGEM DE LUCRO DO PERÍODO DE JULHO DE**

1998 A FEVEREIRO DE 2000”) pelo mesmo critério utilizado pela fiscalização (divisão das notas de saída pelo valor das notas de entrada), só que agora fazendo-se a apuração por mês:

Mês	Total das Notas de Entrada	Total das Notas de Saída	“Margem de Lucro”
Jul/98	R\$ 109.181,59	R\$ 196.472,45	79,95%
Set/99	R\$ 164.324,40	R\$ 161.815,00	-1,53%.

Esse simples cálculo demonstra, não só a distorção do critério adotado pela fiscalização, como também a própria racionalidade do critério fixado na lei de tomar por base a média do **mês anterior**, para se encontrar a margem de lucro que será aplicada à base de cálculo do produto. Isto porque, a margem de lucratividade de cada produto apresenta variações de acordo com as condições de mercado, que se alteram de um mês para o outro. Assim, é impraticável calcular a margem de lucratividade anual, quem dirá apurar uma margem de lucratividade de um produto em 20 meses, para determinar o valor do IPI devido em cada período, e muito menos aplicar essa média genérica desde o primeiro mês, sabendo-se que está influenciada por valores atualizados nos 19 meses seguintes.

Assim, o critério adotado pela fiscalização para encontrar a “margem de lucro normal” não tem qualquer respaldo na lei, e não segue qualquer critério lógico, nem atende à razoabilidade e proporcionalidade, critérios esses que devem ser, sim, observados no caso em questão, conforme já admitiu a própria Secretaria da Receita Federal por meio da Solução de Consulta nº 55/2001 da 10ª Região Fiscal, que tratou exatamente do valor tributável mínimo e da margem de lucro normal, que assim dispõe:

*essa margem varia conforme a atividade e o local em que a empresa está estabelecida devendo sua determinação atender aos critérios de razoabilidade e de proporcionalidade.*

Ora, além dos vícios já apontados, não pode ser considerado razoável, nem proporcional, utilizar como “margem de lucro normal”, exclusivamente, a margem praticada com uma única empresa não interdependente, responsável apenas por 1,19% dos veículos comercializados no período fiscalizado (20 meses), sem elevar em conta nenhum outro fator, tais como, custos com frete de Florianópolis/SC para Fortaleza/CE, ou os custos com o contrato de licença e uso da marca, comprovado nos autos.

Assim sendo, por não ter a fiscalização observado, nem os critérios estabelecidos em lei, nem os critérios de razoabilidade e proporcionalidade para determinação da margem de lucro normal, e conseqüentemente para a determinação do valor tributável mínimo, VOTO por reformar o acórdão de primeira instância para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, para cancelamento do auto de infração.

Raquel Motta Brandão Minatel

Processo nº 18473.000104/2010-01  
Acórdão n.º **3403-001.723**

**S3-C4T3**  
Fl. 917

---

CÓPIA