



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720819/2017-71
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3201-005.567 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de agosto de 2019
Recorrente COLGATE PALMOLIVE INDUSTRIAL LTDA E FAZENDA NACIONAL
Interessado COLGATE PALMOLIVE INDUSTRIAL LTDA E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE.

A relação de interdependência com comerciante atacadista exclusivo enseja a observância pelo sujeito passivo ao valor tributável mínimo previsto no Regulamento do IPI.

COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA.

Provada a exclusiva participação do estabelecimento interdependente no mercado atacadista da praça do remetente, seus preços devem servir de parâmetro para a definição do valor tributável mínimo, previsto no art. 195, inciso, I, do RIPI/2010.

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

Tendo em vista que os preços praticados nas saídas de produtos da Impugnante para sua comercial atacadista interdependente não correspondem ao preço de mercado atacadista, impõe-se sua exclusão na composição do valor tributável mínimo do Art. 195, I do RIPI/10, conforme orientações do Ato Declaratório Normativo CST nº 05/1982, PN CST nº 44/81 e Solução de Consulta Interna nº 08/2012.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

As arguições que, direta ou indiretamente, versem sobre matéria de ilegalidade de normatização tributária não se submetem à competência de julgamento da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos Recursos de Ofício e Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafeté Reis, Tatiana Josefovicz Belisário, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. **1609/1670**, e de Recurso de Ofício contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º **09-68.403 - 3ª Turma da DRJ/JFA**, e-fls. **1563/1597**, que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado Auto de Infração, fls. 156 a 1631, para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no valor de R\$30.636.466,17, referente ao ano-calendário de 2014, acrescido da multa de ofício de R\$22.977.349,58 e dos juros de mora (calculados até 08/2017) de R\$ 11.356.624,01, totalizando a exigência R\$ 64.970.439,76, cuja motivação fática encontra-se no próprio documento e no Termo de Verificação Fiscal às fls. 164/172, dos quais interessam ao presente Despacho os seguintes trechos:

Auto de Infração			
IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS			
LAVRATURA			
Localidade		Número do Procedimento Fiscal	
DEFIS - SÃO PAULO		0819000.2017.00411	
Local de Lavratura		Data	Hora
Av. Ocaembú, 715 - 4o. andar - São Paulo - SP		23/08/2017	09:50
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial		CPF	
COLGATE PALMOLIVE INDUSTRIAL LTDA		03.816.532/0001-90	
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
VIA ANCHIETA	S/N	KM: 14;	(11) 43666602
Estado	Cidade/UF	CEP	
RUDGE RAMOS	SÃO BERNARDO DO CAMPO/SP	09696000	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO	Cód. Receita Danf		Valor
	2945		30.636.466,17
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2017)			Valor
			11.356.624,01
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor
			22.977.349,58
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor
			64.970.439,76

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (...)**4 – DA APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO DO IPI**

Com base na legislação acima, o contribuinte Colgate Palmolive Industrial Ltda., deveria vender seus produtos à Colgate Palmolive Comercial Ltda, que é seu único distribuidor atacadista e empresa interdependente, utilizando como base o valor mínimo tributável, representado pelo valor da média ponderada de preços de cada produto no mercado atacadista da praça do remetente.

Utilizando o SPED-NFE da empresa Colgate Palmolive Comercial Ltda., elaboramos a planilha “VENDAS COLGATE PALMOLIVE COMERCIAL”. Nessa planilha, consta discriminado, dentre outros elementos, o mês da emissão das notas fiscais, o mês subsequente para fins de determinação do Valor Tributável Mínimo – VTM, o código da Mercadoria e o valor unitário médio mensal de venda de cada produto no atacado pela comercial. (...)

Elaboramos também, com base no SPED_NFE da empresa Colgate Palmolive Industrial Ltda. uma outra planilha “VENDAS INDUSTRIAL TRIBUTADAS PARA A COMERCIAL FILIAL 0033” onde constam, dentre outros, os seguintes elementos: Mês da emissão das notas fiscais, código da mercadoria, unidade de medida estatística, quantidade mensal vendida, valor unitário médio mensal de venda de cada produto.

Da junção das planilhas acima mencionadas, elaboramos a planilha “PLANILHA FINAL COM CÁLCULO DO VALOR DEVIDO DO IPI”, com os seguintes elementos: Mês do fornecimento do item, código da mercadoria, quantidade mensal vendida da industrial para a comercial, alíquota de IPI, valor unitário médio mensal de venda da industrial para a comercial, VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO –VTM (valor unitário médio mensal da venda efetuada pela comercial no mês imediatamente anterior ao do fornecimento pela industrial).

Com esses valores apuramos a diferença entre os dois preços unitários, multiplicamos pela quantidade vendida pela industrial e aplicamos a alíquota do IPI de cada produto; utilizando esses procedimentos, apuramos então o valor da diferença do IPI devido de cada produto em cada mês de fornecimento.

Como visto acima, o lançamento tributário definiu como sujeito passivo o estabelecimento Matriz Colgate Palmolive Industrial Ltda, CNPJ nº 03.816.532/0001-90.

Por outro lado, em consulta ao arquivo não paginável juntado à fl. 132, referente a duas (2) planilhas com as vendas dos estabelecimentos industriais matriz CNPJ nº 03.816.532/0001-90 e filial CNPJ nº 03.816.532/0003-51 à Colgate-Palmolive Comercial Ltda de CNPJ nº 00.382.468/0033-75, percebe-se a concentração de vendas do estabelecimento industrial filial de CNPJ nº 03.816.532/0003-51 tributadas pelo IPI.

Após a ciência do Auto de Infração, em 25/08/2017 (fl. 465), insurgiu-se o contribuinte contra o feito fiscal por meio do arazoado de fls. 476/521, em 25/09/2017, com destaque para as passagens abaixo transcritas:

IMPUGNAÇÃO (...)

I - DOS FATOS (...)

A Impugnante tem como atividade principal a industrialização de mercadorias de higiene pessoal e produtos de limpeza, que são posteriormente vendidos para a Colgate-Palmolive Comercial Ltda. (“Colgate Comercial”), empresa do mesmo grupo econômico responsável pela distribuição dos produtos.

O processo de industrialização e venda dos produtos da Impugnante é realizado por meio de dois estabelecimentos distintos no Estado de São Paulo. Em síntese e de maneira simplificada, suas operações são estruturadas da seguinte maneira:

□ Matriz – CNPJ 03.816.532/0001-90 (Doc. 03), localizada no município de São Bernardo do Campo (“Colgate Industrial SBC” ou “Impugnante”) – responsável pela produção e venda da linha Oral Care (produtos de higiene bucal), que possuem alíquota zero de IPI;

□ Filial – CNPJ 03.816.532/0003-51 (Doc. 04), localizada no bairro de Jaguaré no município de São Paulo (“Colgate Industrial Jaguaré”) – responsável pela produção e venda da linha Personal Care (produtos de higiene pessoal como shampoos, condicionadores, sabonetes, etc.), e da linha de produtos de limpeza doméstica, tributados pelo IPI;

(...)

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, os fatos que teriam ensejado a lavratura do presente Auto de Infração remontam ao ano calendário de 2014 e teriam como fundamento a suposta inobservância do Valor Tributável Mínimo (“VTM”) do IPI nas saídas de produtos tributados com destino a empresa

interdependente. (...)

II - DA TEMPESTIVIDADE

(...)

III - PRELIMINAR

III.A - DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA

IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO MATERIAL. (...)

Ocorre que, conforme descrito na representação gráfica das operações do Grupo da Impugnante, as vendas de produtos tributados pelo IPI considerados no cálculo realizado pela fiscalização são realizadas pela Colgate Industrial Jaguaré, localizada no Município de São Paulo, ao passo que o Auto de Infração foi lavrado contra a Colgate Industrial SBC.

Assim, em razão desse erro crasso, o Auto de Infração foi lavrado contra sujeito diverso do remetente dos produtos tributados pelo IPI, o que resultou em erro na subsunção do fato ao critério pessoal e quantitativo da regra matriz de incidência do IPI, maculando o lançamento de vício material e, portanto, nulo desde sua constituição. (...)

Diante do exposto, o presente Auto de Infração deve ser declarado nulo, considerando que foi lavrado com erro na identificação do Sujeito Passivo, uma vez que as vendas de mercadorias sob as quais imputam-se as supostas infrações cometidas foram realizadas pela filial da Impugnante no município de São Paulo (CNPJ 03.816.532/0003-51) ao passo que a autuada foi o estabelecimento Matriz em São Bernardo do Campo (CNPJ 03.816.532/0001-90).

IV - DO MÉRITO

IV.A - VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO – CONCEITO DE PRAÇA

Importante abordar detidamente o conceito do termo “praça” utilizado pela legislação de IPI, de modo que não restem dúvidas quanto ao erro cometido no Auto de Infração na definição do sujeito passivo e, consequentemente, na praça da Remetente.

No caso de operações realizadas entre dois estabelecimentos interdependentes, a legislação do IPI impõe a observância do Valor Mínimo Tributável nas vendas de mercadorias tributadas pelo imposto, nos termos do artigo 195, inciso I e o artigo 196 do Decreto 7212/2010 (“RIPI”) (...)

Assim, como conceito de Direito Privado que é, não pode haver outra interpretação possível ao termo praça a ser dada pelas Autoridades Fiscais que não seja o de município do remetente, uma vez que o art. 110 do CTN determina a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. (...)

Assim, não há que se falar em conceito de praça diferente de Município do remetente, sendo que, no caso em tela, o estabelecimento remetente dos produtos objeto do presente Auto de Infração é a Colgate Industrial Jaguaré localizada no município de São Paulo, não havendo possibilidade de consideração de São Bernardo do Campo como praça relevante para fins de valor mínimo tributável de IPI, especialmente tendo por base tanto a extensão da definição dado pelo direito civil como a aplicação consagrada no direito tributário.

Fica claro, portanto, que o VTM não poderia nunca ter sido calculado com base em preços praticados em município distinto da remetente – Colgate Industrial Jaguaré, Município de São Paulo.

IV.B - VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO - PREÇO CORRENTE NO MERCADO ATACADISTA DA PRAÇA DO REMETENTE. CRITÉRIO UTILIZADO NO AIIM SEM RESPALDO LEGAL.

(...)

Conforme descrito nas Seções anteriores, as operações de venda de mercadoria para a Colgate Comercial foram realizadas pela Colgate Industrial Jaguaré situada no município de São Paulo, de modo que o preço corrente no mercado atacadista deve ser apurado

levando em consideração o município de São Paulo, por ser a praça do Remetente, nos termos da legislação de regência. (...)

Deste modo, embora tenha enquadrado a infração no art. 195, I do Regulamento do IPI, a Autoridade Fiscal optou, à margem da lei, por adotar como “preço corrente no mercado atacadista” os valores praticados pela Colgate Comercial de São Bernardo do Campo, que está situada em praça comercial diversa do remetente dos produtos tributados pelo IPI (Município de São Paulo). (...)

Sendo a praça do remetente dos produtos tributados pelo IPI a cidade de São Paulo e existindo um mercado atacadista nesta praça, a fiscalização deveria ter apurado o preço médio, e não simplesmente considerado o preço da empresa Colgate Comercial de São Bernardo do Campo, motivo pelo qual deve ser cancelado o presente Auto de Infração. (...)

Note-se que, a legislação não trouxe qualquer limitação quanto à inclusão do preço da empresa remetente no cálculo da média ponderada, e caso fosse a intenção do legislador deveria expressamente prever tal situação. Neste sentido, convém trazer à baila o Ato Declaratório Normativo n.º 5/82 que prevê a inclusão dos preços praticados pelo remetente no cálculo da média ponderada para fins de determinar o valor tributável mínimo:

“Ato Declaratório Normativo CST n.º 5/82 (...)

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

Assim, o cálculo da média ponderada dos preços praticados no mercado atacadista da praça do remetente deve ser realizado levando também em consideração os preços do próprio remetente, o que não foi feito pela Autoridade Fiscal, a qual utilizou somente os preços da Colgate Comercial localizada em praça diversa – São Bernardo do Campo. (...)

IV.C - ERRO NO CÁLCULO DA FISCALIZAÇÃO – IPI EFETIVAMENTE PAGO PELA IMPUGNANTE NÃO FOI CONSIDERADO

No que se refere à planilha elaborada com as vendas da Colgate Industrial Jaguaré para a Colgate Comercial, a Autoridade Fiscal não considerou o valor da base de cálculo de IPI utilizada, e sim o valor total das mercadorias nas Notas Fiscais, aplicando a alíquota do IPI para cada produto.

Em resumo, para calcular o valor unitário de cada produto, a Autoridade Fiscal simplesmente dividiu o valor total das mercadorias contidos na Notas Fiscais pelas quantidades vendidas. (...)

IV.D - DO VALOR UNITÁRIO NA VENDA PELA COLGATE COMERCIAL. CÁLCULO EQUIVOCADO

Conforme mencionado, a Autoridade Fiscal considerou como preço corrente no mercado atacadista somente o preço de venda dos produtos pela Colgate Comercial – CD SBC, localizada no Município de São Bernardo do Campo, e não no Município de São Paulo, elaborando planilha em que consta suposto “valor unitário médio mensal de venda de cada produto no atacado” com base nos arquivos de notas fiscais eletrônicas (SPED_NFE). (...)

Deste modo, conforme demonstrado, na remota hipótese de não ser integralmente cancelado o presente Auto de Infração, a Impugnante requer seja determinado o recálculo do valor principal, a fim de expurgar os valores cobrados indevidamente em razão dos motivos expostos acima.

IV.E - DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, há que se consignar que as autoridades fiscais vêm exigindo juros moratórios, calculados de acordo com a variação da Taxa SELIC, a partir do mês subsequente à

expiração do prazo para pagamento ou impugnação, sobre a multa de ofício constituída em lançamentos fiscais, com fundamento na Lei nº 10.522/2002 (artigos 29 e 30). (...)

Portanto, não são devidos juros moratórios, calculados de acordo com a variação da Taxa SELIC, sobre os valores constituídos a título de multa de ofício e multa isolada. (...)

Em síntese, existiam indícios de que o Auto de Infração foi lavrado contra estabelecimento com menor quantidade de vendas com IPI, representado pela Matriz em São Bernardo do Campo (CNPJ 03.816.532/0001-90), quando deveria estar direcionado ao estabelecimento filial da Impugnante no município de São Paulo (CNPJ 03.816.532/0003-51), que apresenta significativa tributação quanto ao imposto.

Assim, antes de iniciar o julgamento do caso, promoveu-se o retorno do processo para diligência, de forma que a Autoridade Fiscal Lançadora se manifestasse sobre a questão da identificação do sujeito passivo, de forma a possibilitar a melhor medida pela busca do interesse público por parte desta Turma de Julgamento.

Às fls. 1230/1233, a Autoridade Fiscal juntou Relatório Fiscal esclarecendo os fatos, do qual destacam-se os seguintes trechos:

Revisando as planilhas de notas fiscais anexadas ao processo, constatei que efetivamente houve erro no lançamento de valores que deveriam ter sido lançados no estabelecimento CNPJ 03.816.532/0003-51, e que tiveram como sujeito passivo o estabelecimento CNPJ 03.816.532/0001-90.

Por outro lado, de forma diferente do que informa o contribuinte em sua impugnação, houve emissão de notas fiscais de vendas de produtos tributados pelo IPI, do estabelecimento CNPJ 03.816.532/0001-90 para a comercial atacadista interdependente Colgate-Palmolive Comercial Ltda de CNPJ nº 00.382.468/0033-75.

Esses valores encontram-se discriminados na planilha “VENDAS TRIBUTADAS DA INDL. 0001 PARA A COML. 0033”, onde constam o preço unitário médio das notas fiscais, o preço unitário médio utilizado para base de cálculo do IPI, e o preço de venda da comercial atacadista interdependente da empresa. (...)

Ocorre que, com base nos documentos extraídos do Sped-NFE, foram detectadas várias notas fiscais relativas a vendas de mercadorias tributadas pelo IPI, da Colgate Industrial, estabelecimento 0001 para a Colgate Comercial, estabelecimento 0033. (...)

Devemos ressaltar que, a empresa Colgate Palmolive Comercial Ltda. é o único atacadista da Colgate Palmolive Industrial Ltda., e responsável pela venda dos produtos desta no atacado em todo o território nacional, razão pela qual seu preço de venda foi utilizado para fins de cálculo da diferença ora apurada. (...)

Dessa forma, o valor da diferença do IPI, apurado originalmente no presente auto de infração, para o estabelecimento 03.816.532/0001-90, deverá ser alterado conforme consta no quadro abaixo:

COMPETÊNCIA	DE	PARA
jan/14	2.678.891,65	39.300,51
fev/14	2.525.034,52	23.106,81
mar/14	2.582.859,89	60.863,85
abr/14	2.419.308,64	94.543,47
mai/14	2.669.066,50	96.224,79
jun/14	2.123.339,74	2.603,18
jul/14	2.413.378,41	63.851,54
ago/14	2.497.805,80	16.383,75
set/14	2.522.880,30	19.118,74
out/14	2.904.510,90	13.030,65
nov/14	2.670.219,96	38.452,27
dez/14	2.629.169,86	11.313,76
	30.636.466,17	478.793,32

As vendas efetuadas pelo estabelecimento CNPJ 03.816.532/0003-51, deverão ser tratadas em processo específico para esse estabelecimento. (...)

Em contra-razões, o contribuinte apresentou documento juntado às fls. 1274/1304, do qual transcrevem-se os seguintes trechos:

II - DO DIREITO

II.1 - IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL DE SUPOSTA APURAÇÃO INCORRETA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO DO IPI (...)

14. De fato, na linha do entendimento da autoridade administrativa de como supostamente deveria ser calculado o VTM, e considerando-se o comando veiculado pelo (a) art. 15, I, da Lei nº 4.502/64; (b) art. 195, I, RIPI/10; (c) art. 196, RIPI/10; e (d) Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982, os preços praticados pela própria Requerente e pela COMERCIAL deveriam, conjuntamente, compor o cálculo do VTM, o que, claramente, não foi observado, resultando na incorreta identificação da matéria tributável e no cálculo do montante do tributo devido, com clara afronta ao art. 142 do CTN. (...)

II.1.1 - Violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional (Auto de Infração Mal Lavrado)

II.1.1.1 - Erro no Critério Jurídico de Apuração do Preço Corrente no Mercado Atacadista do Remetente (...)

26. A primeira conclusão que se extrai destas normas é que o remetente das mercadorias que deverá observar as regras do VTM, ou seja, a Requerente, compõe o "mercado atacadista", de forma que seu preço será considerado na determinação deste valor.

28. Assim, no cálculo da média ponderada para fins de apuração do VTM, devem ser consideradas as vendas efetuadas pela Requerente e pela COMERCIAL.

29. Acerca dessa questão, o Ato Declaratório Normativo CST nº 05/82 se manifesta nos seguintes termos:

"(...). Declara, igualmente, que, 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.

30. Nessa situação, sustenta a CST que se deve considerar, para fins de determinação do VTM, o valor das vendas praticadas por todos os estabelecimentos atacadistas existentes em determinada praça ou cidade, o que reforça a idéia de que o preço praticado pela Requerente obviamente deve ser considerado nessa apuração, pois ela compõe o mercado atacadista de São Bernardo do Campo.

Diante da argumentação do contribuinte, e considerando que, via de regra, nos casos de revenda de mercadorias adquiridas de terceiros para comercialização não há incidência do IPI, ou seja, não havendo qualquer processo de industrialização do produto, não há, em geral, incidência do imposto na saída, esta Delegacia de Julgamento proferiu novo Despacho de Diligência nº 17 da 3ª Turma da DRJ/JFA, de 24/05/2018, juntado às fls. 1.325/1.331, do qual transcreve-se o seguinte trecho:

Por outro lado, existem determinadas operações em que ocorre a equiparação do estabelecimento a industrial, quando, apesar de não realizarem industrialização no produto, a legislação lhes atribuir os mesmos direitos e obrigações relativas ao estabelecimento industrial. No caso, por exemplo, de vendas de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, ou seja, saídas de insumos sem qualquer processo de industrialização (comercializados da mesma forma em que foram adquiridos), haverá a tributação pelo IPI por equiparação legal da operação àquela realizada pela indústria.

Em síntese, nos casos dos estabelecimentos industriais, estes são considerados industriais quando realizam qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou até mesmo o aperfeiçoe para uso, resultando produto tributado pelo IPI. Quando apenas revendem mercadorias, via de regra, são apenas comerciantes, não havendo incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. Ocorre que no momento em que esses estabelecimentos revendem insumos (matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem), que foram adquiridos de terceiros para uso próprio da indústria, mas tiveram sua destinação

modificada, sendo revendidos a outros estabelecimentos, contribuintes ou não do IPI, passam neste momento a ser equiparados a industrial, devendo tributar o IPI de acordo com a legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador. (RIPI/2010, art. 9º). (...)

No caso em tela, a Autoridade Fiscal elaborou planilha, às fls. 1.251/1.261, para apurar a base de cálculo do IPI devido, listando produtos com o CFOP 5102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros). Neste caso, resta a dúvida citada acima, pois apenas haverá incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados quando tratar-se de revenda de insumos, quando o estabelecimento será considerado equiparado a industrial.

Registre-se que nas compras de produtos destinados a comercialização, as notas fiscais de aquisição de mercadorias estarão com o CFOP 1.102 - Compra para comercialização. Por outro lado, no caso de aquisição de insumos, as notas fiscais de aquisição estarão com o CFOP 1.101 – Compra para industrialização ou produção rural. Neste raciocínio, a correlação entre notas fiscais de entrada e notas fiscais de saída permitirá a apuração das vendas de insumos, casos em que o estabelecimento torna-se a equiparado a industrial.

Em resposta, a Autoridade Fiscal, por intermédio do Relatório Fiscal às fls. 1.486/1.491, informa, em síntese, que:

(...)

Voltamos a insistir, constam da planilha “DEMONSTRATIVO DA DIFERENÇA DE IPI A TRIBUTAR INDL. 0001”, somente itens tributados pelo IPI quando da emissão das notas fiscais de vendas e nos quais encontramos divergências em relação ao Valor Tributável Mínimo – VTM.

Apesar dessas evidências, separamos, com base nessa planilha acima mencionada, os itens que constam nas notas fiscais com CFOP 5102 e por intermédio do Termo de Início de Diligência Fiscal, intimamos o contribuinte para que informasse os eventuais fornecedores desses itens e se eles foram objeto de algum tipo de industrialização nos termos do Decreto 7212/2010. (...)

Em resposta ao item 2 do referido Termo de Início o contribuinte declarou que nenhum dos produtos mencionados no Termo de Início foram industrializados pela empresa em 2014, à luz do Decreto 7212/2010. (...)

Ou seja, o contribuinte reclama que foram utilizados na apuração da diferença de IPI, itens que supostamente não sofreriam incidência do IPI, mas tributa esses mesmos itens quando emite as notas fiscais de venda. (...)

A despeito da alegação da empresa, analisamos as operações efetuadas pelo sujeito passivo com as empresas Hill's Pet Nutrition Inc. , Colgate Palmolive SADEVIC, Itap Bemis Ltda e SETTER EMBALAGENS PROMOCIONAIS LTDA - EPP, CNPJ 03.588.226/0001-43.

Em relação aos dois primeiros fornecedores, o sujeito passivo importa os produtos e por dar saída neles, equipara-se a estabelecimento industrial com base no art. 9º. Inciso I do RIPI.

Já com relação aos produtos adquiridos no mercado nacional da empresa Total Alimentos S/A, o sujeito passivo os envia para a empresa Setter Embalagens Promocionais Ltda.-EPP, juntamente com as embalagens, que os industrializa por encomenda e devolve para a Colgate Industrial. Nessa operação, o sujeito passivo equipara-se também a industrial com base no art. 9º. Inciso IV. Anexamos ao presente processo cópias de algumas notas fiscais, por amostragem, que comprovam essas operações. (...)

Daí a razão para a empresa, de forma correta, tributar pelo IPI os itens em questão.

Na planilha “NOTAS FISCAIS DE VENDAS TRIBUTADAS DA INDL 0001 PARA A COML 0033”, juntada ao processo em anexo ao Relatório Fiscal de 11/04/2018, constam todas as notas fiscais de vendas cujos itens são objeto de tributação do IPI, por iniciativa do próprio contribuinte.

Na planilha “DEMONSTRATIVO DA DIFERENÇA DE IPI A TRIBUTAR INDL. 0001”, juntada ao processo em anexo ao Relatório Fiscal de 11/04/2018, constam todos os itens tributados pelo IPI nas notas fiscais de vendas emitidas pela empresa, para a Comercial 0033, e que foram comercializadas por esta última, apurando-se então, em relação a eles, a diferença do IPI a tributar. (...)

Enfatize-se que aqui, estamos unicamente tratando de itens tributados pelo IPI nas notas fiscais de vendas do sujeito passivo e todos esses dados foram extraídos das próprias notas fiscais emitidas por ele. (...)

Dessa forma, apesar de o contribuinte insistir que foram tributados itens não sujeitos ao IPI, itens esses que ele mesmo tributa quando emite as notas fiscais de venda, e com base nas informações acima, e nos documentos ora anexados, concluímos pela manutenção integral do crédito tributário retificado conforme relatório anterior e cujos valores novamente discriminamos no quadro abaixo.

COMPETÊNCIA	DE	PARA
jan/14	2.678.891,65	39.300,51
fev/14	2.525.034,52	23.106,81
mar/14	2.582.859,89	60.863,85
abr/14	2.419.308,64	94.543,47
mai/14	2.669.066,50	96.224,79
jun/14	2.123.339,74	2.603,18
jul/14	2.413.378,41	63.851,54
ago/14	2.497.805,80	16.383,75
set/14	2.522.880,30	19.118,74
out/14	2.904.510,90	13.030,65
nov/14	2.670.219,96	38.452,27
dez/14	2.629.169,86	11.313,76
	30.636.466,17	478.793,32

Em contra-razões de defesa, às fls. 1502/1525, o contribuinte retoma as alegações apresentadas na Impugnação, inovando em alguns pontos, em síntese destacados abaixo:

II.1 – VIOLAÇÃO AO ART. 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

12. Como já destacado de modo enfático pela Requerente em outras oportunidades, a regra prevista no art. 196 do Decreto nº 7.212/10 (“RIPI/10”), que prevê que a definição do preço praticado no “mercado atacadista da praça do remetente” será feita por meio de aplicação da média ponderada dos preços de cada produto, não foi observada pela Autoridade Lançadora, maculando a exigência fiscal. (...)

II.1.1 – Alteração e Agravamento da Exigência Fiscal após a Lavratura do Auto de Infração (...)

17. Diante desse cenário, a Autoridade Lançadora reconheceu que houve erro no lançamento contra a Requerente de valores relativos a operações que, na verdade, foram praticadas por sua filial (CNPJ 3.816.532/0003-51).

18. Dessa forma, alterou o valor do auto de infração para considerar somente as operações promovidas pela Requerente.

19. Ocorre que a Requerente, ao analisar a nova apuração realizada pela Autoridade Lançadora, constatou que o auto de infração foi alterado não apenas em relação à questão da sujeição passiva, mas também em relação ao critério utilizado para apurar o montante do tributo devido, inclusive para agravar parcela da exigência fiscal, ainda que a Autoridade Administrativa não tenha se manifestado expressamente no sentido que estava realizando essa alteração.

20. Pois bem, como demonstrado pela Requerente em sua impugnação, a Autoridade Lançadora, para verificar o montante que a empresa supostamente recolheu a menor a título de IPI, não considerou o valor da base de cálculo de IPI utilizada para pagamento deste imposto, mas o valor das mercadorias indicado nas notas fiscais. (...)

24. A partir de uma análise da Planilha “DEMONSTRATIVO DA DIFERENÇA DE IPI A TRIBUTAR” que foi enviada à Requerente junto com o Relatório Fiscal ao Despacho nº 2, é possível identificar que a Autoridade Fiscal alterou (para mais!) o preço médio das vendas da COMERCIAL para alguns produtos, em comparação com aquele aplicado quando da lavratura do auto de infração.

25. É possível citar quatro casos em que isso ocorreu, quais sejam:

Código da Mercadoria	Mês do Fornecimento	Valor da Média Utilizada no Auto de Infração	Valor da Média Utilizada no Relatório Fiscal	Aumento da Média (%)
FUSH86170	Jan-14	R\$ 34,52	R\$ 89,31	158,72%
FUSH70081	Abr-14	R\$ 17,48	R\$ 73,13	318,36%
FUSH80171	Jul-14	R\$ 16,08	R\$ 85,04	428,86%
FBRH18321H	Jul-14	R\$ 64,27	R\$ 75,14	16,91%

II.1.2 – Apuração da Média dos Preços Praticados pela COMERCIAL

32. A Autoridade Fiscal, quando da lavratura do auto de infração, além do equívoco de considerar somente as vendas da COMERCIAL na definição do VTM, também não realizou a apuração da média de preços corretamente.

33. Isso porque, o cálculo apresentado pela Autoridade Fiscal pautou-se em metodologia diversa na prevista no art. 196, do RIPI/10, uma vez que foi consubstanciada no cálculo a média ponderada dos preços por operação (nota fiscal), e não na média ponderada de preços de cada produto.

(...)

II.1.3 – Critério Jurídico de Apuração do Preço Corrente no Mercado Atacadista do Remetente

39. O art. 195, I, do RIPI/10, prescreve que as operações comerciais realizadas entre duas pessoas jurídicas interdependentes estarão sujeitas à observância de base de cálculo mínima do IPI, nos seguintes termos:

“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;” (...)

41. A primeira conclusão que se extrai destas regras é que o remetente das mercadorias, ou seja, a Requerente, compõe o “mercado atacadista”, de forma que seu preço será considerado na determinação deste valor. (...)

43. Assim, na apuração da média ponderada para fins de definição do VTM, devem ser consideradas as vendas efetuadas pela Requerente e, também, pela COMERCIAL.

44. O Ato Declaratório Normativo CST nº 05/82 é preciso acerca dessa questão:

“(…). Declara, igualmente, que, 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.” (...)

48. Diante do exposto, e comprovada a existência de vícios insanáveis no critério jurídico adotado pela Autoridade Fiscal para a definição do VTM da praça da Requerente, porquanto considerou somente os preços praticados pela COMERCIAL em sua apuração, o auto de infração é insubsistente por afronta ao art. 142, do CTN, de modo que deve ser cancelada integralmente a exigência fiscal.

II.1.3.1 – Ilegalidade da Solução de Consulta Interna COSIT 8/12 no Cálculo do VTM

49. A Requerente pretende destacar, mais uma vez, a patente ilegalidade da Solução de Consulta Interna COSIT 8/12, quando ela se manifesta a respeito da apuração do VTM.

50. Segundo essa Solução de Consulta Interna, “o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na

sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto”. (...)

55. Isso porque, segundo o art. 15, I, da Lei nº 4.502/64, combinado com o art. 196, do RIPI/10, o VTM não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, devendo esse valor ser calculado mediante a aplicação da média ponderada dos preços de cada produto na praça da praça do remetente, considerando as vendas efetuadas por todos os estabelecimentos atacadistas localizados nessa praça, como aquelas realizadas pela Requerente.

II.2 – AUSÊNCIA DE QUESTIONAMENTO A RESPEITO DA FORMAÇÃO DOS PREÇOS DA REQUERENTE

56. Como já destacado pela Requerente em outras oportunidades, desde o início da fiscalização, a Autoridade Fiscal possuía informações a respeito dos custos e da margem de lucro que a Requerente utilizou quando da formação dos preços dos seus produtos.

57. Contudo, em nenhum momento foi lançada pela Autoridade Fiscal qualquer pecha de ilicitude, irregularidade ou inadequação quanto à formação do preço nas operações que deram ensejo ao auto de infração. (...)

II.3 – LEI nº 13.655/18 E IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO IMEDIATA DE ALTERAÇÃO EM ORIENTAÇÃO GERAL

60. Em 26/04/2018 foi publicada a Lei nº 13.655 (“Lei nº 13.655/18”), que incluiu artigos na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (antiga Lei de Introdução ao Código Civil – LICC), Decreto-Lei nº 4.657/42 (“LINDB”). (...)

67. Pois bem, nos termos do art. 24 da LINDB, caso venha a ocorrer revisão na esfera administrativa em relação a determinada orientação geral, não poderão ser declaradas inválidas as situações que foram constituídas levando-se em conta as orientações gerais da época em que foram praticadas. (...)

71. Assim, as decisões administrativas prolatadas nos autos do presente Processo Administrativo devem observar a orientação geral vigente em 2014, qual seja, o Ato Declaratório Normativo CST nº 5/82.

É como relato. Passo ao voto.

O Acórdão n.º **09-68.403 - 3ª Turma da DRJ/JFA** está assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE.

A relação de interdependência com comerciante atacadista exclusivo enseja a observância pelo sujeito passivo ao valor tributável mínimo previsto no Regulamento do IPI.

COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA.

Provada a exclusiva participação do estabelecimento interdependente no mercado atacadista da praça do remetente, seus preços devem servir de parâmetro para a definição do valor tributável mínimo, previsto no art. 195, inciso, I, do RIPI/2010.

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

Tendo em vista que os preços praticados nas saídas de produtos da Impugnante para sua comercial atacadista interdependente não correspondem ao preço de mercado atacadista, impõe-se sua exclusão na composição do valor tributável mínimo do Art. 195, I do RIPI/10, conforme orientações do Ato Declaratório Normativo CST nº 05/1982, PN CST nº 44/81 e Solução de Consulta Interna nº 08/2012.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

As arguições que, direta ou indiretamente, versem sobre matéria de ilegalidade de normatização tributária não se submetem à competência de julgamento da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, alegando, em síntese:

Esclarecimentos/Fatos

A Recorrente explica que o auto de infração objeto do processo administrativo em referência foi lavrado para constituir créditos tributários do IPI, relativamente ao ano-calendário de 2014, ao argumento de que a Recorrente não teria observado as regras de valor tributável mínimo do imposto, prevista nos artigos 195 e 196 do RIPI/2010.

Discorre sobre as diligências efetuadas na primeira instância e quanto ao cancelamento da quase integralidade do lançamento lavratura em face de estabelecimento equivocado, vício material.

13. E a precariedade do lançamento fiscal objeto do processo administrativo em referência ficou estampada com o reconhecimento, pela própria autoridade administrativa, que o auto de infração foi lavrado em face de estabelecimento equivocado – que se refere a cerca de 98,5% do total autuado –, de forma que, em julgamento de 1ª instância, foi parcialmente cancelada a exigência fiscal nesse particular (objeto do recurso de ofício).

14. Saliente-se, por relevante, que o cancelamento da parcela da exigência fiscal que foi cancelada decorre justamente de vício material do lançamento. Esse vício, aliás, foi responsável pelo cancelamento quase que integral da exigência fiscal (cerca de 98,5% do auto de infração)! (e-fl. 1574)

Alega que persiste o vício material em relação a determinação da matéria tributável, em relação a parcela mantida do auto de infração.

15. De toda forma, em relação à parcela mantida do auto de infração, persiste o vício material em relação à determinação da matéria tributável pela autoridade administrativa, notadamente em relação aos critérios de apuração do valor tributável mínimo do IPI, o que claramente ofende o artigo 142 do Código Tributário Nacional e, por conseguinte, deverá culminar com o cancelamento do crédito tributário remanescente. (e-fl. 1574)

Comenta quanto a disposição do artigo 196 do RIPI/2010 de utilização da “média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente. Alega que tal disposição não foi cumprida pela fiscalização.

Do Direito**Violação ao art. 142 do CTN (Matéria Tributável)**

A Recorrente discorre sobre a regra de apuração do valor tributável mínimo do IPI que prevê a aplicação da média ponderada dos preços de cada produto no mercado atacadista da praça do remetente. A regra encontra-se disposta nos artigos 195 e 196 do Decreto nº 7212/2010 (RIPI/2010).

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 no 34, de 1966, art. 2o, alteração 5a);

(...)

“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.

Nesse sentido, alega que a fiscalização não aplicou tal regra. Argumenta que a fiscalização adotou a média ponderada das operações praticadas pela empresa comercial atacadista interdependente resultando em débito de IPI em montante muito superior ao devido.

Alegação Recorrente	Fiscalização
Média ponderada dos preços de cada produto	Média ponderada das operações praticadas pela empresa comercial atacadista interdependente no ano-calendário de 2014

Em razão de tal argumento defende que há grave erro no que diz respeito a determinação da matéria tributável, em ofensa ao que dispõe o artigo 142 do CTN.

Manifesta o seu desacordo com o entendimento do julgamento de primeira instância que manteve a autuação neste ponto.

Ausência de Questionamento a Respeito da Formação dos Preços da Recorrente

A Recorrente alega que não há qualquer questionamento em relação à formação dos preços praticados e que não haveria razão para acreditar que tais preços não seguem a lógica do mercado.

59. Nas passagens acima transcritas da r. decisão recorrida, a 3ª Turma da DRJ/JFA dá a entender que os preços praticados pela Recorrente seriam “manipulados”, a fim de reduzir a base tributável do IPI e, por esse motivo, foram desconsiderados pela autoridade administrativa na apuração do valor tributável mínimo do imposto.

60. Contudo, não há nos autos qualquer acusação de que os preços praticados pela Recorrente não obedeceriam à lógica do mercado, de forma que esse argumento da r. decisão recorrida é clara e descabidamente inovador. (e-fl. 1589)

Sustenta que a alegada manipulação do preço praticado pela Recorrente não pode ser considerada no caso concreto.

Do Conceito de Atacadista

A Recorrente tece comentários acerca do conceito de atacadista e quanto a necessidade de considerar seus próprios preços na apuração da média ponderada prevista no artigo 196 do Decreto nº 7212/2010.

69. Isso porque, a Recorrente, embora estabelecimento industrial, ao vender as suas mercadorias ao estabelecimento comercial atacadista interdependente, atua no mercado atacadista, pois vende mercadorias em quantidade superior àquela normalmente destinada a uso próprio da adquirente, na medida em que a sua cliente adquiriu tais mercadorias para revendê-las posteriormente. (e-fl. 1591)

Defende que é atacadista e que seus preços de venda para o estabelecimento comercial interdependente devem ser considerados no cálculo da média ponderada.

Da Indevida Desconsideração dos Preços da Indústria

A Recorrente passa a demonstrar os supostos efeitos de desconsideração dos preços praticados pela indústria quando do cálculo da média ponderada para o valor tributável mínimo do IPI.

Em sua defesa menciona parecer jurídico e reforça a obrigatoriedade de utilização dos preços da indústria como vendedora no mercado atacadista, bem como da sua empresa comercial atacadista.

De acordo com a Recorrente, o Ato Declaratório CST n.º 05, de 1982, dispõe expressamente que, no cálculo da média ponderada, “deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente”.

Impossibilidade de, Mediante Interpretação, Equiparar Industrial a Comercial

A Recorrente discorre sobre a figura do “mercado atacadista da praça do remetente” constante da Lei n.º 4.502/64 (Lei do IPI).

Cita jurisprudência do antigo Tribunal Federal de Recursos para diferenciar o conceito de “preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente” daquele de “preço de venda do adquirente”.

Alega que a fiscalização fez uso indevido de analogia na aplicação de tais conceitos. A Recorrente resgata discussões históricas acerca da refutação de limitar o cálculo apenas as operações com terceiros.

116. Daí que, recusando a adoção da “Definição do Valor de Bruxelas” – que permitiria chegar ao valor de mercado em uma venda a terceiros –, a Comissão responsável pela elaboração do CTN consolidou a redação do art. 53 na fórmula atualmente prevista no art. 195, I, do RIPI/2010: preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente, sem quaisquer outras referências ao valor de mercado em uma venda para terceiros, como pretende a autoridade administrativa. (e-fl. 1606)

Conclui que a interpretação fazendária precisaria de mudança legislativa.

Decreto n.º 8393/2015

A Recorrente menciona a edição do Decreto n.º 8.393, de 2015 para corroborar seus argumentos. Tal decreto traz regra de equiparação entre empresas industriais e atacadistas, e justamente para os produtos cosméticos.

128. Como se pode perceber, facilmente até, das invidiosas declarações das mais elevadas autoridades responsáveis pela tributação federal, foi necessário alterar a legislação para que pudesse ser levada adiante a pretensão de alcançar, pelo IPI, os preços praticados pelas distribuidoras (atacadistas) de produtos cosméticos.

129. Ora, com o devido acatamento, se no ano de 2015 foi necessário mudar a legislação para este fim, é evidente que a legislação anterior não permitia que as autoridades fiscais, por simples e conveniente interpretação, formulassem exigência de IPI tomando como base de cálculo os preços praticados pelas empresas distribuidoras atacadistas. (e-fl. 1610)

Nessa linha argumenta que a fiscalização não poderia ter equiparado atacadista com indústria.

Da Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DISIT n.º 55/2001

A Recorrente alega que a Receita Federal já á consignou entendimento no sentido da impossibilidade de adoção exclusiva dos preços praticados pelo estabelecimento comercial atacadista interdependente para fins de apuração do valor tributável mínimo do IPI.

Cita a Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DISIT n.º 55.

137. O teor da aludida Solução de Consulta é o reconhecimento expresso da própria Receita Federal do Brasil de que a legislação tributária jamais admitiu que a definição da média ponderada para fins de apuração do valor tributável mínimo do IPI seja equivalente a simplória adoção do preço de venda do estabelecimento atacadista interdependente. (e-fl. 1613)

Reafirma que a fiscalização não poderia ter desconsiderado os preços praticados pelo estabelecimento industrial na apuração da média ponderada para fins de apuração do valor tributável mínimo do IPI.

Da Aplicação da Nova Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro à Média Ponderada Apurada pela Fiscalização

A Recorrente alega que são aplicáveis ao caso os preceitos da nova LINDB.

Menciona o Ato Declaratório CST nº 5/1982 como exemplo de orientação geral a ser observada pela Administração Pública.

146. Com efeito, nos termos do parágrafo único do artigo 24 do Decreto-Lei nº 4.657/42, introduzido pela Lei nº 13.655/18, as práticas administrativas reiteradas são consideradas “orientação geral”, devendo ser observadas pela Administração Pública (inclusive pelos Órgãos com função de julgamento) na revisão da validade de atos, incluindo, evidentemente, os atos praticados por contribuintes. (e-fl. 1617)

Defende quanto ao preceitos da nova LINDB de reforçar a necessidade de segurança, previsibilidade, transparência e estabilidade nas relações entre os particulares.

Cita jurisprudência e doutrina.

Da Ilegalidade da Solução de Consulta Interna COSIT nº 8, de 2012, no Cálculo do Valor Tributável Mínimo

A Recorrente se insurge contra a Solução de Consulta Interna COSIT nº 8, de 2012.

161. Com efeito, segundo essa Solução de Consulta Interna, “o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto” (e-fl. 1623)

Defende que tal Solução de Consulta seria ato administrativo ordinatório e que o mesmo não poderia criar obrigação para os administrados.

Da Indevida Aplicação de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

A Recorrente se insurge contra a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, por inexistir amparo legal.

Desprovemento do Recurso de Ofício

A Recorrente ratifica e reitera os argumentos para que o desprovemento do Recurso de Ofício.

Do Pedido

Ao final requer o cancelamento integral da exigência fiscal.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório

Voto

Conselheiro LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO, Relator.

Recurso Voluntário

O Recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A seguir passo a análise do Recurso Voluntário.

Em apertada síntese, trata-se de processo relativo à aplicação do valor tributável mínimo para fins de IPI, conforme disposição prevista nos artigos 195 e 196 do RIPI/2010.

Inicialmente cabe esclarecer que parcela significativa (98,5%) do lançamento fiscal foi anulado quando do julgamento de primeira instância em virtude de erro na sujeição passiva do lançamento tributário. A lide quanto a parcela restante do lançamento trata da aplicação do conceito de média ponderada.

A discussão do Recurso Voluntário fica restrita a esfera teórica, em torno de conceitos e legislação. A Recorrente não traz argumentos acerca de quanto a média ponderada seria afetada pela utilização dos preços praticados pela industrial para a sua interdependente. Ou mesmo se haveria qualquer ponderação, pois ao que tudo indica não existem outros preços para comercial.

Do Direito

Violação ao art. 142 do CTN (Matéria Tributável)

A Recorrente se insurge contra a apuração do valor tributável mínimo do IPI que não levou em consideração na ponderação da média os preços praticados pela indústria para a atacadista vinculada.

Creio que não assiste razão a Recorrente.

De antemão cabe recordar que a média ponderada é qualquer média que multiplica fatores para fornecer diferentes pesos para diferentes dados. A média ponderada é utilizada para "solucionar" o problema de diferentes pesos para os dados.

No caso em tela, fica claro o objetivo da Recorrente de distorcer o conceito de média ponderada, tendo em vista a magnitude do peso dos preços praticados pela unidade industrial para a sua unidade atacadista vinculada. Em outras palavras, o peso das vendas da unidade industrial para a atacadista vinculada inviabilizaria a utilização do conceito de média ponderada. Trata-se de uma conclusão lógica.

A distorção em razão do fator é indesejável e torna inútil o conceito de ponderação. Essa foi a linha parcialmente adotada no julgamento de primeira instância.

Óbvio que o legislador ao redigir os dispositivos acima objetivou estabelecer parâmetros para identificação da base de cálculo do IPI, nas operações envolvendo estabelecimentos do próprio remetente ou empresas com as quais mantenha relação de interdependência, a fim de afastar a possibilidade da formação da base de cálculo do imposto por valores que discrepem, consideravelmente, do valor de mercado e do valor da operação. (e-fl. 1537)

Caso as alegações da Recorrente para a inclusão dos preços entre empresas vinculadas no cálculo do valor tributável mínimo fossem aceitas, então dever-se-ia falar no conceito estatístico de “moda” e não mais de “média ponderada”. A “moda” de um conjunto de dados pode ser definida como o valor que ocorre com mais frequência dentro deste conjunto. A moda de uma sequência de preços é o preço que mais aparece nela.

Creio que o legislador não desejaria uma interpretação do direito que transformasse um conceito estatístico em outro. As interpretações jurídicas devem ter um mínimo de razoabilidade para que sejam aceitas perante a sociedade. Não é possível interpretar na estatística uma média ponderada como uma moda, mediana ou média simples. Tais interpretações são contrárias a diferenciação dos conceitos e a lógica estatística.

Note-se que não estou aqui fazendo juízo quanto a relação de grandeza dos preços, mas tão somente quanto a frequência de ocorrência dos preços de um mesmo vendedor. Estou levando em conta a comercialização exclusiva entre a industrial e a comercial.

Neste ponto importante registrar que o estabelecimento da Impugnante Industrial, cuja produção **é comercializada exclusivamente pela Comercial Interdependente**, certamente não fixaria preços de atacado diferentes dos fixados pela empresa comercial. (e-fl. 1538)

Assim, pela dinâmica comercial, caso a Impugnante Industrial, por política da empresa, fosse autorizada a efetuar vendas a outras pessoas jurídicas nacionais, além de sua Comercial Interdependente exclusiva, conforme trecho do TVF à fl. 165, não teríamos dúvida de que o preço de mercado atacadista seria o mesmo praticado por esta última.

Constatamos que, do total das vendas do contribuinte ora fiscalizado, cerca de 86% são efetuados para sua interdependente Colgate – Palmolive Comercial Ltda. CNPJ. 00.382.468/0001-68 e outros 13% aproximadamente são destinados à exportação. (e-fl. 1538)

Nesse sentido, nego provimento as alegações de grave erro e ofensa ao que dispõe o artigo 142 do CTN.

Ausência de Questionamento a Respeito da Formação dos Preços da Recorrente

A Recorrente alega que não há qualquer questionamento em relação à formação dos preços praticados e que não haveria razão para acreditar que tais preços não seguem a lógica do mercado.

Apesar de ficar claro que as empresas industrial e comercial atuavam no mercado como empresas vinculadas, com possível afetação de preços, e não como empresas independentes em condições de livre mercado, a questão da formação de preços é irrelevante para o julgamento do presente caso.

Independente da metodologia de preços de transferência doméstico utilizada entre as partes vinculadas, interessa para o deslinde do caso o cálculo da média ponderada, ou seja, o peso de tais preços no cálculo da média. Sendo que no caso em tela, o peso das transações entre empresas vinculadas corrompe o conceito de média ponderada.

A essência da questão para fins de cálculo do valor tributável mínimo no IPI, encontra-se na seguinte pergunta: em que medida o fator dos preços e participantes no mercado praticados pelas entidades do mesmo grupo distorce a média ponderada?

Em outras palavras, interessa apenas que o conceito estatístico de média ponderada para o cálculo do valor tributável mínimo para fins de IPI, independente da volatilidade dos preços de atacado, seja preservado.

Assim, creio não ser relevante para a discussão a suposta afetação ou não de preços entre empresas vinculadas para as mercadorias no mercado doméstico.

Nego provimento.

Do Conceito de Atacadista

A Recorrente tece comentários acerca do conceito de atacadista e quanto a necessidade de considerar seus próprios preços na apuração da média ponderada prevista no artigo 196 do Decreto nº 7212/2010.

Conforme explicitado nos itens anteriores, para além da empresa ser ou não considerada atacadista, interessa muito mais ao caso a análise dos conceitos de direito econômico de monopólio, onde o mercado tem apenas um comprador, ou do conceito de monopólio, onde existe apenas um vendedor e vários compradores, para configurar a distorção do fator de cálculo da média ponderada.

Dessa forma, o fato de ser industrial e atacadista, não elimina a distorção do fator estatístico no cálculo da média ponderada.

Nego provimento.

Da Indevida Desconsideração dos Preços da Indústria

A Recorrente passa a demonstrar os supostos efeitos de desconsideração dos preços praticados pela indústria quando do cálculo da média ponderada para o valor tributável mínimo do IPI.

Sobre esse argumento, cabe esclarecer que a ponderação é figura essencial do conceito de média ponderada. A utilização dos preços da indústria com um peso desproporcional não deve ser feita quando distorcer o conceito de média ponderada. Não porque os preços sejam maiores ou menores, mas porque praticamente não existem outros preços no mercado atacadista para ponderar a média.

Impossibilidade de, Mediante Interpretação, Equiparar Industrial a Comercial

A Recorrente discorre sobre a figura do “mercado atacadista da praça do remetente” constante da Lei nº 4.502/64 (Lei do IPI).

De fato, os conceitos da Definição de Valor de Bruxelas (DVB) de 1953 ou de outros métodos de valoração internacionais da década de 20, anteriores a Convenção da DVB, foram descartados para a determinação de valores de mercado nas vendas internas. O conceito de valor normal ficou restrito a exportação.

As possibilidades de métodos de valoração são limitadas apenas pela criatividade humana.

A discussão em cena é de fato metodológica para a determinação de um valor que sirva de base de cálculo para o IPI. Na falta de possibilidade de utilização da média ponderada, por distorção dos pesos dos fatores, a fiscalização utilizou uma metodologia que se aproxima da metodologia utilizada no artigo 5 do Acordo de Valoração Aduaneira da OMC, ou seja, “o preço

pelo qual as mercadorias são vendidas, no mesmo estado em que são importadas a um comprador não vinculado ao vendedor no país de importação.”

OMC - AVA

Artigo 5

1. (a) Se as mercadorias importadas ou mercadorias idênticas ou similares importadas forem vendidas no país de importação no estado em que são importadas, o seu valor aduaneiro, segundo as disposições deste Artigo, basear-se-á no preço unitário pelo qual as mercadorias importadas ou as mercadorias idênticas ou similares importadas são vendidas desta forma na maior quantidade total ao tempo da importação ou aproximadamente ao tempo da importação das mercadorias objeto de valoração a pessoas não vinculadas àquelas de quem compram tais mercadorias, sujeito tal preço às seguintes deduções:

(i) as comissões usualmente pagas ou acordadas em serem pagas ou os acréscimos usualmente efetuados a título de lucros e despesas gerais, relativos a vendas em tal país de mercadorias importadas da mesma classe ou espécie;

(ii) os custos usuais de transporte e seguro bem como os custos associados incorridos no país de importação;

(iii) quando adequado, os custos e encargos referidos no parágrafo 2 do Artigo 8; e

(iv) os direitos aduaneiros e outros tributos nacionais pagáveis no país de importação em razão da importação venda das mercadorias.

(...)

Em outras palavras, a fiscalização utilizou o preço pelo qual as mercadorias são vendidas, no mesmo estado em que são compradas a um comprador não vinculado ao vendedor no mercado interno. Trata-se de uma metodologia razoável, comum em outras jurisdições tributárias que controlam preços de transferência domésticos.

Decreto n.º 8393/2015

A Recorrente menciona a edição do Decreto n.º 8.393, de 2015 para corroborar seus argumentos. Tal decreto traz regra de equiparação entre empresas industriais e atacadistas, e justamente para os produtos cosméticos.

A argumentação é posterior aos fatos e foge ao que está sendo analisado quanto à média ponderada.

Nego provimento.

Da Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DISIT n.º 55/2001

A Recorrente alega que a Receita Federal consignou entendimento na Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DISIT n.º 55 no sentido da impossibilidade de adoção exclusiva dos preços praticados pelo estabelecimento comercial atacadista interdependente para fins de apuração do valor tributável mínimo do IPI.

De fato, há de se reconhecer que o ideal seria o cálculo da média ponderada com os seus respectivos fatores de peso. Ocorre que nem sempre a teoria pode ser colocada em prática.

Nego provimento.

Da Aplicação da nova LINDB

A Recorrente alega que são aplicáveis ao caso os preceitos da nova LINDB.

Apesar de relevante, o CARF tem se posicionado de maneira distinta, cabendo a este julgador respeitar o posicionamento adotado neste momento. Nesse sentido, cabe lembrar que os argumentos de validade jurídica e aplicabilidade das leis não é objeto desse tribunal. A análise sobre esse tipo de matéria cinge-se à competência exclusiva do Poder Judiciário.

Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nego provimento.

Da Ilegalidade da Solução de Consulta Interna COSIT n.º 8, de 2012, no Cálculo do Valor Tributável Mínimo

A Recorrente se insurge contra a Solução de Consulta Interna COSIT n.º 8, de 2012.

Apesar dos argumentos da Recorrente, me posiciono de forma favorável com o disposto na Solução de Consulta Interna COSIT n.º 8, de 2012, determinando o cálculo do valor tributável mínimo com base nos preços do distribuidor quando este for o único distribuidor das mercadorias.

161. Com efeito, segundo essa Solução de Consulta Interna, “o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto” (e-fl. 1623)

Nego provimento.

Da Indevida Aplicação de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

A Recorrente se insurge contra a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, por inexistir amparo legal.

O assunto encontra-se superado cabendo apenas aplicar a Súmula CARF n.º 108.

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Nego provimento.

Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício foi apresentado de acordo com o art. 34 do Decreto n.º 70.235/1972, e alterações introduzidas pela Lei n.º 9.532/1997, e art. 70 do Decreto n.º 7.574/2011, por força de recurso necessário em razão da exoneração de pagamento de encargos de multa em valor superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) assim fixado na Portaria MF n.º 63/2017.

A seguir passo a análise do Recurso de Ofício

A 3ª Turma da DRJ/JFA acolheu parcialmente a impugnação apresentada, cancelando parcela significativa (98,5%) do lançamento fiscal em virtude de erro na sujeição passiva do lançamento tributário.

De fato a indicação da sujeição passiva é requisito básico de constituição do lançamento, razão pela qual enquadra-se no conceito de questão de ordem pública. O CARF possui jurisprudência nesse sentido.

ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA - REQUISITO BÁSICO DE FORMAÇÃO DO ATO. OFENSA AO ART. 142 DO CTN. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. O erro na eleição do sujeito passivo, enseja afronta à própria substância do lançamento, de modo que resta violado o art. 142 do CTN. (CARF, Acórdão nº 2401-003.554 do Processo 19515.000301/2010-41, Data 17/07/2014)

ERRO NA SUJEIÇÃO PASSIVA. NULIDADE. Ciente a fiscalização, durante o procedimento fiscal, que a pessoa jurídica foi extinta, havendo inclusive entregue declaração de rendimentos de encerramento de atividades e apresentado Distrato Social registrado na JUCESP, deve a fiscalização identificar corretamente o responsável tributário pelos tributos devidos por aquela, sob pena de nulidade dos lançamentos tributários, por violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional. (CARF, Acórdão nº 1201-002.345 do Processo 10932.000300/2008-97 Data 14/08/2018)

SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. ERRO DE FATO. O artigo 121 do CTN determina que sujeito passivo da obrigação tributária e o contribuinte ou o responsável, nos termos delineados pela lei. Acaso a Autoridade Fiscal impute a ocorrência da infração tributária a sujeito passivo distinto destes, im procedente é a autuação em razão de cometimento de erro de fato. Sendo este o equívoco existente na constituição do fato, e não na aplicação do direito. (CARF, Acórdão nº 1302-001.999 do Processo 10805.722022/2014-26, Data 04/10/2016)

Assim, não há como negar que o erro quanto a sujeição passiva implica na nulidade do lançamento fiscal.

Ainda sobre o Recurso de Ofício, cabe comentar que a DRJ excluiu quatro produtos do lançamento em relação aos quais houve erro na transcrição, quando da formulação da tabela, dos valores praticados pela industrial e pela comercial atacadista. O fiscal, nesses quatro produtos, repetiu os valores, o que gerou inicialmente um valor zerado de IPI. Durante a diligência a autoridade fiscal corrigiu os valores, mas sem fazer lançamento complementar. Entendeu a DRJ que seria o caso de excluir pontualmente esses valores.

Sobre o assunto, entendo como correto o procedimento de exclusão e que isso não viola, em hipótese alguma, o art. 142 do CTN em relação ao lançamento.

Diante de todo o exposto nego provimento ao Recurso de Ofício.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário e ao Recurso de Ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO

Fl. 22 do Acórdão n.º 3201-005.567 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.720819/2017-71