



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

Processo n° 19515.720949/2017-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-005.707 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2019
Matéria IPI
Recorrente AVON INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE

Provado nos autos a relação de interdependência com comerciante atacadista exclusivo, há de ser observado pelo sujeito passivo o valor tributável mínimo, previsto no regulamento do IPI.

COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA

Provada a 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, I, RIPI/10.

EXCLUSÃO DE OUTROS PRODUTOS

Provado nos autos que os produtos da Recorrente, em virtude de suas características próprias, constituem produtos únicos a ensejar a exclusão dos produtos de seus concorrentes, somente os preços de seu estabelecimento comercial atacadista se mostra apto a compor o valor tributável mínimo, previsto no Art. 136, I do RIPI.

EXCLUSÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

Tendo em vista que os preços praticados nas saídas de produtos da Recorrente 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 n° 05/1982, PN CST n° 44/81 e Solução de Consulta Interna n° 08/2012.

Impõem-se, igualmente, a exclusão de produtos que não sejam plenamente compatíveis com os produtos objeto das operações com o estabelecimento interdependente na quantificação do valor tributável mínimo, tais como: mercadorias de uso e consumo, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo as multas, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Júnior e Semírames de Oliveira Duro, que deram provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Winderley Morais Pereira Presidente

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D' Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Júnior, Marco Antônio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do Acórdão nº. 14-83.119 - 2ª Turma da DRJ/RPO (fls. 512/534):

Trata o presente processo de impugnação a Auto de Infração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no valor de R\$ 862.869.168,53, a título de imposto, juros de mora e multa proporcional.

O lançamento tributário foi efetuado em virtude de a Autoridade Fiscal ter verificado que a autuada deu saída de produto industrializado de seu estabelecimento industrial com inobservância do valor tributável mínimo previsto na legislação de regência para empresa com a qual mantém relação de interdependência, nos meses de janeiro a dezembro de 2014.

A autuada tomou ciência do procedimento administrativo em 03/10/2017 e, irresignada, apresentou sua impugnação em 01/11/2017, fls. 307/340.

Conforme podemos constatar no Termo de Verificação de Infração Fiscal, a autoridade fiscal relata que a empresa fiscalizada, industrial, vende seus produtos **exclusivamente** para suas empresas comerciais, a preços muito abaixo daqueles que seriam praticados entre empresas não relacionadas.

Verifica-se nos autos tratarem-se de empresas interdependentes, fato não contestado pela interessada.

Intimada, a autuada esclarece que os preços praticados nas operações de saída de produtos industrializados da fiscalizada para a Comerciais interdependentes observaram a legislação de regência.

A fiscalização concluiu que as operações de saída da unidade Industrial, segregando as funções de comercialização, a cargo da empresa AVON COSMETICOS reduziu, indevidamente, o valor da base de cálculo do IPI.

"Analisando os dados das tabelas apresentadas pela Avon Industrial e pela Avon Cosméticos, em resposta aos termos de intimação lavrados por essa fiscalização, verificamos as diferenças significativas entre os preços praticados pela Avon Industrial na venda de seus produtos para a Avon Cosméticos, e os preços praticados pela Avon Cosméticos nas vendas para as suas revendedoras.

A título de exemplo, no mês de janeiro/2014 a diferença de margem de lucro da Avon Industrial para a Avon Cosméticos chegou a 530,29%, conforme tabela em anexo ao e-processo de constituição do crédito tributário".

"Caracterizada a relação de interdependência entre as empresas envolvidas na operação, a fiscalizada deveria ter aplicado, nas vendas realizadas para a Avon Cosméticos Ltda, o valor tributável mínimo.

Portanto, existindo mercado atacadista na praça do remetente, o preço do produto negociado entre elas deveria corresponder ao preço corrente naquele mercado, calculado com base na média ponderada dos preços de cada produto, vigentes no mês antecedente ao da saída dos produtos do estabelecimento remetente ou ao mês imediatamente anterior.

No caso em que uma empresa tem suas mercadorias especificadas por marca, tipo, espécie, quantidade e número, sendo os produtos diferenciados no mercado, ou seja, em que se comercializam produtos que não podem ser comparados com os produzidos por outras indústrias, e estando estas vendas restritas às empresas comerciais interdependentes, não alcançando pessoas jurídicas independentes, como no caso, há mercado atacadista, nos termos do que já foi definido pela Solução de

Consulta Interna COSIT nº 08/2012. Nesse caso, o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado, conforme item 11 da Solução de Consulta Interna COSIT nº 08/2012".

A impugnante apresenta, em síntese, os seguintes argumentos em sua defesa:

1. que o lançamento tributário é nulo por falta de indicação de infração e clareza da acusação;
2. que o IPI foi devidamente apurado nas operações entre estabelecimento industrial e a Avon Cosméticos;
3. que o conceito de "praça" se restringe ao do município;
4. que não foram considerados os preços praticados pela Avon Industrial na média ponderada do VTM Praça;
5. que o conceito de "praça" é o estabelecido em atos normativos, qual seja, o município;
6. Que houve erro material no cálculo do valor tributável mínimo por desconsiderar as vendas praticadas pelo estabelecimento industrial
7. que a formação da base de cálculo do IPI em operações envolvendo estabelecimentos interdependentes foi regular;
8. que "praça" deve ser entendido como sendo a cidade em que se localiza o estabelecimento do remetente como acolhido em alguns julgados administrativos;
9. que as autoridades fiscais não podem alterar o conceito de "praça";
10. que a interpretação da Solução de Consulta COSIT nº 08/12 não pode ser aplicada ao presente caso, pois o estabelecimento comercial atacadista não se encontra localizado na mesma praça do estabelecimento industrial;
11. que não se pode alterar conceito jurídico de "praça" por ato infralegal;
12. que os atos normativos sobre a matéria definem o conceito de "praça" e este não pode ser alterado pelas autoridades fiscais;
13. que nos cálculos da média ponderada devem ser considerados os preços do estabelecimento industrial;
14. que nos cálculos da média ponderada não foram considerados as devoluções;
15. que não há incidência de juros sobre as multas aplicadas por falta de embasamento legal;

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto considerou improcedente a impugnação, sob a seguinte ementa (fl. 512):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE

Provado nos autos a relação de interdependência com comerciante atacadista exclusivo, há de ser observado pelo sujeito passivo o valor tributável mínimo, previsto no regulamento do IPI.

COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA

Provada a 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, I, RIPI/10.

EXCLUSÃO DE OUTROS PRODUTOS

Provado nos autos que os produtos da Impugnante, em virtude de suas características próprias, constituem produtos únicos a ensejar a exclusão dos produtos de seus concorrentes, somente os preços de seu estabelecimento comercial atacadista se mostra apto a compor o valor tributável mínimo, previsto no Art. 136, I do RIPI.

EXCLUSÃO DO 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.

Impõem-se, igualmente, a exclusão de produtos que não sejam plenamente compatíveis com os produtos objeto das operações com o estabelecimento interdependente na quantificação do valor tributável mínimo, tais como: mercadorias de uso e consumo, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 596/653), no qual reforça os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade, os quais são analisados adiante.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, cujas alegações são analisadas no decorrer do voto, organizadas nos seguintes itens:

1. Das Preliminares

1. 1 Das Preliminares de Nulidade do Auto de Infração e do Acórdão Recorrido

2. Do Mérito

2.1 Dos aspectos relacionados a Subfaturamento e da Segregação das Atividades da Recorrente

2.2 Da Interdependência entre a Avon Industrial e Avon Cosméticos

2.3 Da Praça do Remetente

2.4 Legitimidade do Valor tributável Mínimo adotado

2.5 Da Incidência de juros sobre as multas aplicadas

1. Das Preliminares

1. 1 Das Preliminares de Nulidade do Auto de Infração e do Acórdão Recorrido

Foram suscitadas pela Recorrente nulidades que alcançariam o Auto de Infração e a decisão da Delegacia de Julgamento.

Segundo a Recorrente, não consta dos autos levantamento analítico sobre o número de empregados de cada empresa, sua alocação aos estabelecimentos (em GFIP), sobre fornecedores e clientes, sobre negociações comerciais, movimentação bancária, análise de registros empresariais (atas de reunião de sócios e diretoria etc.), planejamento de *supply chain*, colocação de ordens de compra e administração de pedidos etc. Afirma que a Fiscalização e a DRJ não trouxeram dados capazes de subsidiar a existência de mercado atacadista na praça do Rio de Janeiro ou São Paulo.

Cumpramos observar que este ponto, em verdade, não se trata de questão preliminar, mas da análise das provas que sustentaram o Auto de Infração e a decisão de piso. Analisaremos a autuação e seus fundamentos quando tratarmos do mérito.

A Recorrente assevera que a decisão recorrida inovou quanto aos fundamentos jurídicos do lançamento, bem como não realizou análise detida e pormenorizada do caso concreto dos autos, abordando discussões jurídicas distintas daquelas objeto do presente caso. Defende, por esses motivos, a nulidade da decisão de piso. Menciona que, na decisão de piso, há equívocos, por exemplo menções a outros contribuintes, como a Natura.

A decisão recorrida debruçou-se sobre os mesmos fatos e mesma legislação aplicada na decisão de piso, não se limitando a idênticos argumentos da autuação. Os julgadores **a quo** não introduziram fundamentos novos ou não assentes na autuação; apenas analisaram com argumentos outros a mesma situação e, ao final, convergiram com o entendimento constante do Auto de Infração.

Argúi ainda a Recorrente que a decisão de piso é nula porque não analisou um argumento da Recorrente, especificamente a afirmação de que a Fiscalização deixou de indicar de forma clara e precisa a motivação que fundamentou a lavratura do Auto de Infração. Assevera que essa omissão comprometeu seu direito de defesa.

Contudo, verifica-se que a decisão recorrida tratou de forma minuciosa as questões em pauta, que indicou as circunstâncias e também o fundamento legal da exação, valendo-se do Ato Declaratório Normativo CST nº 05/1982 e do Parecer Normativo CST nº 44/1981, bem como, de forma bastante elucidativa, da Solução de Consulta COSIT no. 8/2012 e também, naturalmente, dos arts. 195 e 196 do RIPI/2010.

Encontramos amparo, nesse sentido, na jurisprudência do STF, estampada no acórdão proferido no RE nº 463.139 AgR/RJ, no julgamento de 29/11/2005:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. OFENSA AO ART. 93, IX,

DA CF/88. INEXISTÊNCIA. Acórdão recorrido que se encontra devidamente fundamentado, ainda que com sua fundamentação não concorde o ora agravante. O órgão julgante não é obrigado a se manifestar sobre todas as teses apresentadas pela defesa, bastando que aponte fundamentadamente as razões de seu convencimento. Agravo regimental a que se nega provimento.

Quanto à alegada falta de indicação da Infração no Auto de Infração, cumpre consignar que o Termo de Verificação Fiscal é muito bem organizado e lógico. Ele é dividido em tópicos, para facilitar o entendimento (cf. fls. 278/286). Ademais, consta do próprio Auto de Infração a descrição específica dos fatos e dos respectivos enquadramentos legais (fls. 288/289).

Dessarte, é de concluir que nem o Auto de Infração nem a decisão de piso estão eivados da nulidade aventada. Ademais, as peças de defesa - Impugnação e Recurso Voluntário - foram elaboradas com aprofundamento nas questões de fato e de direito, próprias de quem tem conhecimento exato das acusações que lhes são imputadas. Não há se falar em impossibilidade de se compreender a infração imputada.

2. Do Mérito

A recorrente não replica a utilização do VTM na apuração do IPI devido nas saídas de seus produtos para estabelecimentos de empresa do grupo Avon. Suas considerações são no sentido de propugnar a incorreção no método de apuração da base de cálculo, realizado pela fiscalização segundo o art. 195, inciso I do RIPI/2010.

Firma seu entendimento em premissas que apontariam para a utilização da apuração do VTM, nos termos prescritos pela regra do art. 196, parágrafo único, II do RIPI/2010, quais sejam: (i) a expressão "praça" que trata o inciso I do art. 195 do RIPI/2010 faz restringir os preços parâmetros do VTM ao município de São Paulo, local em que se encontra o estabelecimento industrial; (ii) "praça" é conceito inflexível e se encontra fixado pela jurisprudência, inclusive do CARF.

2.1 Dos aspectos relacionados a Subfaturamento e da Segregação das Atividades da Recorrente

Antes de entrar no âmago do mérito, necessário analisar aspecto relativo às operações da Recorrente, constante do Recurso Voluntário. Afirma a Recorrente que não houve subfaturamento nas suas operações, com os seguintes fundamentos (fl. 617):

70. Em primeiro lugar porque, pelo simples fato de a Recorrente (empresa industrial) e a Avon Cosméticos (comercial atacadista) atuarem em atividades diferentes, o preço de venda praticado por cada uma dessas empresas deve necessariamente ser diferente, já que essas empresas incorrem seus custos e despesas diferentes em sua atividade. Essa precariedade fica absolutamente evidente quando o v. Acórdão recorrido argumenta que o preço da Recorrente “não guarda qualquer relação de grandeza lógica com o valor de mercado atacadista praticado pela Comercial Interdependente, ensejando sobrepreço da ordem de 500% para alguns de seus produtos.” (Cabe questionar, aliás, de onde a D. DRJ/RPO tirou essa comparação.)

71. Ademais, simplesmente não se pode considerar apenas uma comparação de preços como adequada sem ao menos verificar as margens de lucro das empresas após a absorção de todos os custos e despesas aplicáveis. Trata-se, portanto, de mais uma presunção utilizada para se buscar “demonstrar” algo que não pode ser comprovado pelas provas dos autos.

72. Vale dizer: enquanto a Recorrente incorre em certos custos e despesas basicamente relacionados à produção dos produtos, aqueles incorridos pela Avon Cosméticos são muito mais amplos, pois envolvem armazenagem, transporte e seguro dos produtos vendidos, além de custos com mão de obra para venda, treinamento de profissionais, propaganda e marketing, além de suportar os potenciais prejuízos comerciais, isto é, sofre individualmente o risco da operação.

73. Para absorver todos esses custos, é claro que o preço de venda praticado pela Avon Cosméticos deverá ser consideravelmente maior do que o praticado pela Recorrente. Do contrário, estaríamos diante de uma sociedade sem capacidade de

gerar lucro, o que vai de encontro ao próprio propósito de existir de uma empresa.

74. Nesse ponto, equivocou-se a r. decisão recorrida ao afirmar que, como os produtos da Recorrente eram comercializados exclusivamente com a Avon Cosméticos, o preço médio de mercado utilizado para fins de cálculo do IPI deveria ser pautado pelos preços realizados pela própria Avon Cosméticos. Isso porque, conforme exposto neste Recurso, há diferentes custos nas áreas industrial e comercial que impactam os preços praticados pelas empresas.

75. Simplesmente desconsiderar todo esse contexto relacionado às particularidades das atividades desenvolvidas pela Recorrente e pela atacadista, como pretende fazer a r. decisão recorrida, acaba por distorcer a realidade dos fatos e impor uma carga tributária excessiva sobre o contribuinte, uma vez que não houve subfaturamento no caso concreto.

76. Em segundo lugar, para que se pudesse insinuar minimamente que teria havido algum subfaturamento por parte da Recorrente, as DD. Autoridades Fiscais deveriam ter questionado os preços praticados (artigo 148 do CTN), ou demonstrado que o preço praticado não seria suficiente para que a Recorrente fizesse frente a seus custos, despesas e ainda tivesse uma margem de lucro normal —o que efetivamente NÃO ocorreu.

Procura demonstrar, a Recorrente, a ausência de subfaturamento e também a lisura da segregação das atividades e o propósito comercial das operações. Afirma que seu modelo operacional, com segregação das atividades de fabricação e comercialização, não é adotado pelo Grupo Avon apenas no Brasil. As empresas do Grupo Avon operam de forma segregada pelo tipo de atividade desenvolvida na maior parte dos países, como, por exemplo, México, China, Polônia, Filipinas, entre outros. Assevera que não se trata de um modelo cujo principal objetivo é a economia tributária.

Contudo, o arrazoado apresentado pela Recorrente não afasta a retidão do Auto de Infração, corroborada pela decisão de piso e muito bem apontada nas Contra-razões, apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, das quais nos valem os (fls 838).

A recorrente busca demonstrar a validade de seu modelo de negócio, mostrando as vantagens concorrenciais que decorrem da segregação de sua atividade. Ocorre que **não é relevante, para o lançamento, a análise da configuração empresarial adotada.**

A AVON, do ponto de vista empresarial, tem **toda liberdade de adotar o modelo gerencial mais conveniente e adequado para a obtenção de melhores resultados econômicos**, por meio da redução de custos e despesas e, conseqüentemente da elevação dos lucros. **Em nenhum momento a questão é focada na legalidade ou não da criação de sua distribuidora.** No entanto, não se pode esquecer que há exigências na legislação tributária que não podem ser desconsideradas.

A regra do **Valor Tributável Mínimo, que foi aplicada ao caso, não é uma norma sancionadora em sentido estrito**, motivo pelo qual não se mostra necessário demonstrar má-fé ou intuito de fraude. Essa discussão, sobre a existência ou não de um planejamento tributário abusivo, é infrutífera aqui. Trata-se de uma **norma objetiva** que impõe um valor mínimo a ser considerado na base de cálculo quando se tratar de operações entre interdependentes.

Assim, conclui-se que a Recorrente carece de razão quanto a este ponto.

2.2 Da Interdependência entre a Avon Industrial e Avon Cosméticos

A interdependência entre Avon Industrial e Avon Cosméticos não é questionada pela Recorrente, mas cumpre retomá-la, pois é o principal fundamento da autuação em pauta.

A interdependência entre pessoas jurídicas é verificada mediante critérios objetivos delineados pela legislação do IPI, com supedâneo na Lei nº 4.502/64:

Art. 520. Considerar-se-ão interdependentes duas firmas:

I) quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem assim por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso I, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 9º);

II) quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso II);

A relação de interdependência entre as empresas que praticaram operações com produtos sujeitos ao IPI foi demonstrada pela fiscalização (fls. 279/280). Conforme se observou, há relação de interdependência pois que a Avon Cosméticos Ltda (empresa Comercial) detém 99,9999%. Assim, a situação se subsume ao art. 612, I, do RIPI/2010.

Igualmente, tem-se a interdependência pela presença de administrador comum a ambas, exercida pelo Sr. David Legher Aguilar, o que se amolda ao prescrito no inciso II do art. 612 do RIPI/2010.

Demonstrada a relação de interdependência entre as empresas, a legislação determina a adoção do valor tributável mínimo na apuração do IPI devido nas operações que destinem produtos do estabelecimento remetente (Avon Industrial) ao do destinatário (Avon Cosméticos).

Contudo, ao analisar os dados das tabelas apresentadas pela Avon Industrial e pela Avon Cosméticos, a Fiscalização verificou diferenças significativas entre os preços praticados pela Avon Industrial na venda de seus produtos para a Avon Cosméticos, e os

preços praticados pela Avon Cosméticos nas vendas para as suas revendedoras. Conforme se destacou, no mês de janeiro/2014 a diferença de margem de lucro da Avon Industrial para a Avon Cosméticos chegou a 530,29% (Cf. Auto de Infração, fl. 280).

2.3 Da Praça do Remetente

O ponto de maior controvérsia nos presentes autos é exatamente a definição da praça do remetente.

Defende a Recorrente, com base na doutrina e jurisprudência que colaciona, que o conceito de praça equivale ao município.

A Avon Industrial e Comercial tem seus produtos fabricados exclusivamente na unidade industrial e comercializados e remetidos aos Centros de Distribuições pela unidade comercial, também, com exclusividade.

Demonstrou-se que há um único mercado atacadista dos produtos da marca Avon, que se distingue dos demais fabricantes de cosméticos em termos de identidade da marca, tipo, modelo, espécie e qualidade dos produtos, representado tão somente pela Avon Cosméticos, única comercial atacadista desses produtos.

A partir dessas premissas, mister verificar a aplicação com exatidão da regra de valor tributável mínimo prescrita no art. 195, inciso I, do RIPI/2010, no tocante ao preço e ao local no qual é obtido.

O dispositivo legal parece restringir um local onde se pratica determinado preço tomado como referência ao valor tributável mínimo:

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

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5ª);

A expressão "praça" ou "praça do remetente" é derivada do direito comercial, mais precisamente do art. 32 do Código Comercial de 1850 (ainda que revogado), o qual definia:

“Art. 32. Praça do comércio é **não só o local**, mas também a reunião dos comerciantes, capitães e mestres dos navios, corretores e mais pessoas empregadas no comércio”. (grifei)

Uma breve interpretação do dispositivo do código comercial, conduz à alusão a termos que se aplicavam, creio que exclusivamente, aos locais próximos aos portos, mas nem por isso se restringia a lugar, localidade; ao contrário, transcendia o ambiente econômico daquele século.

Não se pode conjecturar que uma expressão cunhada nas primeiras e rudimentares transações comerciais, dos precários mercados à época organizados, e utilizadas a

mais de 160 anos no direito pátrio, conceba hoje um sentido e conteúdo mais restrito frente a evolução comercial, tecnológica e globalização dos mercados.

Apenas como exercício de reflexão, no passado, mercado era o ponto físico de encontro para a realização de trocas, na verdade escambos, e posteriormente evoluindo-se para compra e venda.

Dava-se nos poucos centros de comércio existentes, em especial em portos e cidades de passagem. Assim, a abrangência geográfica era restrita e também significativa, dado ao distanciamento de outros mercados. Quanto às praças, inimaginável estendê-las para além das localidades habitadas.

Definitivamente, a evolução em todas as áreas da civilização permite afirmar que hodiernamente não se tem fronteiras e limites às atividades financeiras e comerciais. Daí que, sem receio de cometer desatinos, para determinados ramos de atividade comerciais, em especial os mercados atacadistas e a praça, do menor comerciante à maior das corporações, é o próprio planeta.

Não se pode ignorar a interpretação da Recorrente ao conteúdo do Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, que entende ter delimitado o conteúdo semântico do termo "praça do remetente", restringido o significado à localidade ou cidade onde está localizado o remetente.

Portanto, a interpretação deve ser dada segundo a premissa ali estabelecida, qual seja, apontou o Parecer que "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".

Ora, o caso dos autos é distinto, exatamente porque não há o "universo das vendas", assim considerado múltiplos atacadistas destinatários dos produtos do industrial remetente. São exclusivos os produtos e também os são os negócios entre remetente (Avon Industrial) e o único destinatário (Avon Cosméticos), em razão da relação de interdependência. E tais exclusividades produto e negócio estendem-se a todo o território nacional, este sim, a real praça do remetente.

É certo que o mercado atacadista de determinado produto, com suas especificações e características próprias, possua um único vendedor, responsável pela primeira distribuição das mercadorias, esse fato não descaracteriza a existência de "mercado atacadista" e a consequente aplicação do art. 195, I do RIPI.

No presente caso, trata-se de produto fabricado pela Avon Industrial, possuindo características específicas, identificados por códigos próprios, de forma a distingui-los de produtos de marcas industrializadas por outras empresas do mesmo setor. Neste caso, estando a primeira distribuição destes bens restrita à empresa comercial interdependente a Avon Cosméticos, não alcançando pessoas jurídicas independentes, há mercado atacadista e o Valor Tributável Mínimo será determinado a partir das vendas efetuadas pelo interdependente, nos termos do que definido pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 08/2012, conforme excerto transcrito:

Agora, se “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”, possui um único vendedor, é inevitável que o valor tributável mínimo seja determinado a partir das vendas por este efetuadas. Nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência de um “mercado atacadista”, possibilitando, portanto, a aplicação da regra estatuída no inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

Assim, o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial que o fabrique, e que tenha na sua praça um único distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas que efetue, por atacado, do citado produto.

Portanto, o atual sentido para a expressão "praça do remetente" é o local físico, geográfico, até onde se estende o campo de atuação de comercial atacadista da empresa.

Dito de outra forma, compreende a área geográfica em que é permitido à empresa atuar, respeitados os limites legais e contratuais, quando exigidos.

Especificamente à Avon Cosméticos não há limites geográficos no exercício de suas atividades comerciais atacadista; no tocante à legislação do IPI, o território nacional é a sua praça.

Logo, considerando que a Avon Cosméticos é quem exerce o mercado atacadista na praça do remetente, a Avon Industrial, daquela serão os preços correntes dos produtos no mercado atacadista a serem observados como o valor tributável mínimo nas remessas da unidade industrial para a comercial.

Necessário, então, verificar se efetivamente o VTM foi calculado segundo as regras estabelecidas nos arts. 195 e 196 do RIPI/2010.

2.4 Legitimidade do Valor tributável Mínimo adotado

Prescrevem os dispositivos legais do RIPI/2010, acerca do VTM:

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, vigorastes no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

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

(...)

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

Infere-se da leitura dos textos normativos a construção de duas normas, excludentes, a serem aplicadas na determinação do VTM.

A primeira, a combinação do inciso I, art. 195 com o caput do art. 196, quando atendido os requisitos de existência de: (i) relação de interdependência entre as "firmas" remetente e destinatária dos produtos, e (ii) de preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente. O preço, de que trata o inciso I, do art.195 será obtido considerando-se a média ponderada dos preços de cada produto, conforme o disposto no **caput** do art. 196.

Aplica-se a segunda regra presente hipótese de exclusão da "primeira"; isto é, na inexistência de preço corrente no mercado atacadista, a base de cálculo do IPI será o custo de fabricação (na Avon Industrial) com os acréscimos das parcelas indicadas no inciso II, do art. 196.

Em que pesem as alegações da recorrente de que a fiscalização incidiu em contradições ao se utilizar das regras do art. 195, I c/c o art. 196, caput, e ao mesmo tempo empregar regra do art. 196, parágrafo único, II, todos do RIPI/2010 para determinar o VTM a ser utilizado como base de cálculo do IPI devido pelo estabelecimento remetente, fato incontestado é que a metodologia de cálculo do VTM foi realizada exclusivamente com fundamento na regra do art. 195, I cumulada com o **caput** do art. 196 do RIPI/2010.

Os autos apontam para algumas evidências em que todas elas corroboram que a fiscalização adotou exclusivamente a primeira norma de determinação do VTM: a que utiliza o inciso I do art. 195, combinado com o caput do art. 196, do RIPI/2010. Isso pode ser confirmado da leitura do item **IV - VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO** (fl. 280 e seguintes).

A descrição da metodologia empregada, que se encontra bem determinada e explicitada no Termo de Verificação, no tópico **V - BASE - DE CÁLCULO** (fl. 284 e seguintes) ", com o seu detalhamento, em seis etapas (a a g) para fins de elaboração da planilha de base de cálculo.

Assim, no presente caso, a fiscalização calculou os preços médios de cada produto comercializado, pelo atacadista da praça do remetente, vigente no mês precedente ao da saída do estabelecimento da recorrente e, a partir do preço médio ponderado, apurou as diferenças de preços e, conseqüentemente, do IPI lançado, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal - IPI (fls. 278 e seguintes).

Destarte, comprovada a higidez do auto de infração quanto à utilização legítima e regular do único e apropriado método de determinação do VTM no caso dos autos.

Suscita a recorrente que autuação fiscal e decisão recorrida ofenderam as disposições do artigo 100 do CTN, aos princípios da segurança jurídica e da moralidade administrativa.

Não procede a alegação.

O auto de infração e a decisão recorrida foram integralmente respaldadas pela legislação tributária, sem quaisquer ofensas aos dispositivos citados. Quanto à expressão "praça" não há na jurisprudência decisão relativa ao conceito com força vinculante e observância obrigatória pelas autoridades fiscais da Receita Federal e aos julgadores das Delegacias de Julgamentos.

Ambos, utilizaram-se da mais recente Solução de Consulta COSIT nº 8/2012, que aborda a matéria dos autos, vigente à época da autuação fiscal, que esclareceu e fundamentou o conceito atualizado de "praça", atribuindo efeito interpretativo aos atos Parecer Normativo nº 44/81 e Ato Declaratório CST nº 05/1982 que entendo vigentes, embora desatualizados com a evolução da ciência jurídica e econômica.

Argúi a Recorrente que, ao determinar que a base de cálculo do IPI incidente nas vendas da Industrial para as Comerciais Atacadistas (os estabelecimentos da Avon Cosméticos localizados em Cabreúva/SP, Simões Filho/BA e Maracanaú/CE) deve corresponder ao preço de venda da Avon Cosméticos para suas revendedoras, estaria, em verdade, tributando o preço de revenda praticado pelo estabelecimento comercial atacadista. Segundo esse raciocínio, haveria uma equiparação dos estabelecimentos comerciais atacadistas a industriais sem supedâneo legal. Assevera que a base legal existia, a Lei no. 7.798/89, mas que o mercado de cosméticos estava expressamente excluído dessa equiparação pelo Decreto nº 1.217/94.

Contudo, ao contrário do que afirma a Recorrente, a situação não é de equiparação. Na equiparação as empresas comerciais passam a ser contribuintes do IPI e o lançamento recai sobre elas. No presente caso, simplesmente se está estabelecendo a base de cálculo da operação da Avon Industrial, com base nos arts. 195 e 196 do RIPI/2010, e o lançamento, naturalmente, tem a industrial por sujeito passivo. Não há que se falar em equiparação.

Alega a Recorrente que se deixou de considerar no Auto de Infração e, conseqüentemente, abater da base de cálculo tributável do IPI, os valores referentes às diversas devoluções realizadas no ano de 2014 (cf. fl. 205).

Cumpre anotar, contudo, que a Autoridade Fiscal solicitou que fossem apresentados os demonstrativos mensais por produto, nos seguintes termos (fl. 205):

1) Demonstrativo de compras mensais por produto, realizado junto à Avon Industrial Ltda nos meses de novembro e dezembro de 2013, bem como em todos os meses do ano-calendário de 2014, **já descontadas as devoluções e cancelamentos, contendo as seguintes informações:** nome do produto na Avon Industrial, código do produto na Avon Industrial, preço médio mensal de compra, NCM, alíquota de IPI, nome desse mesmo produto na Avon Cosméticos e seu preço médio mensal de venda para os atacadistas revendedores Avon; e

2) Cópia digitalizada das 15 (quinze) primeiras notas fiscais de vendas para os revendedores Avon dos meses mencionados no item anterior, apenas para os produtos adquiridos da Avon Industrial Ltda. (grifamos)

Portanto, coube à Recorrente já trazer as informações sobre vendas com desconto das devoluções. Ou seja, as próprias informações prestadas pela Recorrente que embasaram a atuação fiscal.

Não cabe agora à Recorrente trazer uma simples tabela para alegar que as devoluções foram desconsideradas (fl. 507):

Período	Base de Cálculo IPI	Valor Nfe	IPI Recolhido	IPI a Recolher	Diferença de IPI a Recolher	Devoluções	
						Vir. do IPI	Diferença de IPI a Recolher menos Devoluções
jan/14	100.192.767,97	110.576.271,13	14.879.976,57	42.659.505,92	27.779.529,34	- 338.651,24	27.440.878,11
fev/14	104.361.291,00	115.974.534,81	15.139.115,98	42.614.153,85	27.475.037,87	- 223.495,06	27.251.542,81
mar/14	104.460.928,37	108.158.360,68	16.834.624,05	50.094.438,64	33.259.814,59	- 244.459,76	33.015.354,83
abr/14	115.453.579,20	120.809.830,73	17.969.105,35	52.439.489,04	34.470.383,69	- 708.332,54	33.762.051,15
mai/14	127.614.382,81	131.407.026,71	20.143.473,82	61.158.408,92	41.014.935,10	- 136.245,14	40.878.689,96
jun/14	113.399.447,93	117.943.115,32	16.497.840,15	47.320.529,74	30.822.689,58	- 220.751,03	30.601.938,56
jul/14	129.463.799,64	134.030.044,27	20.212.361,26	60.131.600,35	39.919.239,08	- 385.520,41	39.533.718,67
ago/14	116.792.971,21	120.132.026,18	17.711.020,10	50.787.723,00	33.076.702,90	- 302.694,52	32.774.008,38
set/14	105.112.476,43	110.806.367,14	15.503.691,61	45.076.700,76	29.573.009,15	- 684.235,31	28.888.773,84
out/14	117.256.039,35	126.583.360,20	16.319.342,86	50.795.956,65	34.476.613,80	- 2.862.287,99	31.614.325,80
nov/14	131.298.772,04	147.711.121,40	20.508.251,39	60.182.788,42	39.654.517,04	- 301.263,79	39.353.253,25
dez/14	109.605.219,84	123.454.466,86	17.520.871,19	51.554.772,42	34.033.901,23	- 215.014,00	33.818.887,23
TOTAL					405.556.373,37	- 6.622.950,77	398.933.422,60

Portanto, caso realmente houvesse algum erro, teria por base as informações prestadas pela própria Recorrente e esta deveria, no primeiro momento processual possível, juntar elementos que demonstrassem o alegado erro (e não apenas uma tabela).

Nesse sentido as argutas afirmações da Procuradora da Fazenda Nacional (fl. 849):

Em nenhum momento é possível verificar, por exemplo, se essas hipotéticas devoluções já foram contabilizadas pela autoridade responsável pelo lançamento, já que a parte indica valores aleatórios em uma tabela apenas separada por mês de apuração.

Cumpra ainda rememorar as determinações do art. 147, § 1º, Código Tributário Nacional:

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Assim, restou demonstrado que os estabelecimentos interdependentes da autuada eram os únicos responsáveis, em regime de exclusividade, pela primeira distribuição no atacado dos produtos e levando-se em conta que o “universo das vendas” representa as vendas de produtos perfeitamente identificáveis, praticadas pelos estabelecimentos, correto o lançamento.

2.5 Da Incidência de juros sobre as multas aplicadas

Argumenta, por fim, a Recorrente, de forma subsidiária, que não incidem juros sobre as multas de ofício aplicadas.

Ocorre que, em uma análise sistemática do Código Tributário Nacional, percebe-se que os juros são devidos também sobre o valor da multa, uma vez que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa. Vejamos.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

Neste passo, evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto que incontestável o seu conteúdo pecuniário. O conceito de crédito tributário está esculpido no art. 139 do CTN, nos seguintes termos: o *crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*.

Desta forma, por ser a multa, obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

No acórdão nº 101-96.177, a Conselheira Relatora conclui neste mesmo sentido:

“1. A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais).

2. De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreende-se no crédito tributário o valor do tributo e da multa.

...

b. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora;”

Por tudo isso, não há como se negar a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Processo nº 19515.720949/2017-12
Acórdão n.º 3301-005.707

S3-C3T1
Fl. 895

Conclusão

Por tudo ante exposto, voto para REJEITAR as PRELIMINARES de NULIDADE do auto de infração e da decisão recorrida, e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora