MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**15586.720176/2018-52**
ACÓRDÃO	3102-004.610 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HB ADORNOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO - VTM. ARTS. 195 e 196 DO RIPI.

A metodologia para se calcular o VTM em operações entre empresas interdependentes é a prevista nos arts. 195 e 196 do RIPI, não podendo serem aceitas formas de cálculo em desacordo com a legislação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento fiscal.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luís Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Corrêa, Fábio Kirzner Ejchel, Anderson Ítalo Pereira e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, com os devidos acréscimos:

Original

DOCUMENTO VALIDADO

Lançamento

O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado, na condição de contribuinte, por falta de lançamento do IPI, decorrente da inobservância do valor tributável mínimo. Na condição de responsável solidário, por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, foi autuado Antonio Bernardo Herrmann, inscrito no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) sob n° 196.668.707-97. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 222 a 241 e se refere ao IPI, no valor de R$ 798.522,99, acrescido de juros de mora e de multa de 150% do valor do IPI não lançado, totalizando R$ 2.283.773,28, na data da autuação. Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Termo de Verificação de Infração, das fls. 252 a 273, e seguem resumidos.

O referido contribuinte, doravante "HB Adornos", é fabricante de joias, produtos tributados pelo IPI à alíquota de 12%. Houve exame preliminar da Escrituração Contábil Digital (ECD) de 2014 e 2015 e, em 6 de setembro de 2017, foram solicitados livros fiscais, demonstrativos, documentos e informações, especialmente sobre devoluções de compras realizadas pelos estabelecimentos interdependentes Arany Adornos Ltda., doravante "Arany Adornos", e H7 Adornos Ltda., doravante "H7 Adornos", sobre as contas de adiantamentos dos clientes Arany Adornos, H7 Adornos e Joana & Paola Comércio de Joias Ltda., nesse caso para averiguação de quais valores contabilizados são efetivamente adiantamentos de clientes e quais são receitas. Também foram solicitados *"demonstrativos de apuração mensal dos Custos das Mercadorias Vendidas e Serviços lançados a débito na conta analítica de resultado n° 31010101 e seus desdobramentos em contrapartida nas contas de Produtos Acabados n° 11030501 e Aquisições n° 11030190"* e *"planilha eletrônica (Excel) contendo a apuração individual por estabelecimento do custo das mercadorias e dos produtos vendidos (código do produto) baixados do estoque e lançado a custo na contabilidade da empresa por nota fiscal ou cupom fiscal, seguindo o princípio da competência (data de emissão)".*

Em resposta, foi informado que HB Adornos atua, principalmente, na fabricação e comércio de joias, bijuterias e objetos de adorno em geral, além de conserto, prestação de serviços de desenho e concepção desses produtos. Segundo o contribuinte, as vendas são feitas de duas formas: uma, no varejo, pela página do contribuinte na rede mundial de computadores *(internet);* e, outra, para empresas que detêm o direito à comercialização de peças da marca "Antonio Bernardo", em especial, Arany Adornos, H7 Adornos e outras empresas que também vendem tais produtos, presentes em nove cidades brasileiras, sendo que mais de noventa e sete por cento de suas vendas são feitas pela segunda modalidade, isto é, no mercado atacadista, para outras empresas. HB Adornos informou ainda que, devido à forma de atuação da empresa no mercado atacadista, duas circunstâncias distintas justificam o grande volume de devoluções de mercadorias: (a) a primeira é a possibilidade de reciclagem do produto, pois muitas vezes as empresas varejistas devolvem o produto ao fabricante, que poderá reaproveitá-lo como matéria-prima na criação e fabricação de novos produtos; e (b) a segunda diz respeito à limitação da aquisição de estoque pelas empresas que atuam no comércio varejista; o que leva as empresas a deter certa variedade de produtos em pequena quantidade, para cada referência, sendo que, necessitando de novos produtos, devolvem ao fabricante mercadorias com giro mais baixo

que o normal, para aquisição de novas peças. Nesse caso, o fabricante pode revender essas peças para terceiros ou reaproveitá-las para fabricação de novas peças. Quanto ao volume mais expressivo de devoluções feitas por Arany Adornos e H7 Adornos, afirma que isso se justifica por estarem presentes nos dois mercados mais relevantes, que registram maior volume de vendas no varejo, que são Rio de Janeiro e São Paulo.

Com respeito às contas de adiantamentos de clientes, HB Adornos informou que controla os pagamentos efetuados pelos clientes pessoas jurídicas mediante conta de adiantamento. Consequentemente, essa conta, em certas situações, não registra adiantamento, propriamente dito, de acordo com o significado técnico da palavra. É uma conta transitória entre o caixa e o estoque, cuja função é facilitar o controle dos pagamentos feitos pelos clientes pessoas jurídicas.

Em relação às demais informações que deveria apresentar, consta no Termo de Verificação de Infração, das fls. 252 a 273, que HB Adornos solicitou prorrogação de prazo, para posterior entrega.

Na sequência, o contribuinte esclareceu que, de todas as empresas que vendem produtos da marca Antonio Bernardo, Arany Adornos, localizada no Rio de Janeiro, e H7 Adornos, localizada em São Paulo, possuem relação de interdependência com HB Adornos, pelo fato de um de seus sócios também ser sócio, com controle relevante, das outras duas empresas. Quanto às demais empresas instaladas em outros estados, não há relação de interdependência. Trata-se de parceiros comerciais constituídos para venda de produtos da marca Antônio Bernardo, geridos pelos respectivos sócios, sem haver ingerência dos administradores ou sócios de HB Adornos. O contribuinte informou também que, apesar de HB Adornos ter relação de interdependência com Arany Adornos e H7 Adornos, não há tratamento diferenciado para tais empresas, relativamente às demais. Afirma que HB Adornos pratica os mesmos preços de venda de suas mercadorias para todas as empresas, sejam interdependentes ou não.

O autor do procedimento fiscal consignou que a fixação de um valor tributável mínimo do IPI, em operações com estabelecimentos interdependentes, justifica-se, para coibir a redução artificial da tributação pelo referido imposto. No quadro societário de HB Adornos, consta o responsável solidário Antonio Bernardo Herrmann como sócio-gerente da empresa, o que também ocorre no caso de Arany Adornos. Quanto a H7 Adornos, embora a referida pessoa física não figure como sócio-gerente, é titular de 50,4% do capital social. Isso caracteriza interdependência entre os três estabelecimentos citados, conforme art. 612, I e II, do Decreto n° 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010.

Sobre o esclarecimento fornecido por HB Adornos, no sentido de que as contas de adiantamentos de clientes servem para controle dos pagamentos dos clientes pessoas jurídicas, o autor do procedimento fiscal destacou a menção de que essa conta, em certas situações, não registra adiantamentos, funcionando como uma conta transitória entre o caixa e o estoque, para facilitar o controle dos pagamentos efetuados pelos clientes. As contas de adiantamentos de clientes de Arany Adornos, n° 21200103, e H7 Adornos, n° 21200104, são as mais relevantes na escrita do contribuinte, primeiro, porque, juntas,

DOCUMENTO VALIDADO

somam aproximadamente 70% do faturamento de HB Adornos em 2014 e 2015, e, segundo, pela relação de interdependência existente entre essas pessoas jurídicas.

O autor do procedimento fiscal ressalta ainda que as contas de adiantamentos de clientes são classificadas no passivo da entidade, gerando obrigações perante terceiros, que assumem a condição de credores de HB Adornos. Destacam-se, nesse contexto, os interdependentes Arany Adornos e H7 Adornos. As contas de adiantamentos de clientes de Arany Adornos e de H7 Adornos receberam lançamentos basicamente em razão das devoluções de produtos, ou pela futura encomenda de novos produtos. Segundo HB Adornos, no caso das devoluções, recebe de volta os produtos e, ao invés de devolver o dinheiro aos clientes, confere crédito para aquisição de novos produtos. Ainda segundo o referido contribuinte, nos casos de adiantamentos para futuras aquisições de novos produtos, o tratamento diferenciado se justifica, tendo em vista o elevado volume de compras, que é bem superior ao dos demais parceiros, não localizados nas praças do Rio de Janeiro e de São Paulo.

Verificou-se que os clientes depositavam determinada importância em favor de HB Adornos, que, por sua vez, escriturava esse numerário a crédito. Na sequência, os clientes escolhiam os produtos a serem adquiridos e, no momento da entrega, eram emitidas as notas fiscais correspondentes, sendo que o pagamento era deduzido do crédito outorgado aos clientes. Também se constatou, pelos lançamentos contábeis nas contas de adiantamentos de clientes e pelas informações prestadas por HB Adornos, que não existe uma relação direta entre um valor depositado e um determinado produto encomendado. O autor do procedimento fiscal considerou relevante notar a evolução dos saldos das contas de adiantamentos de clientes, conforme demonstrado nas planilhas da fl. 261, extraídas da ECD dos anos de 2014 e 2015. A escrita de HB Adornos apresentava um saldo credor com a sua clientela, no início de 2014, no valor de R$ 9.968.418,19, passando para R$ 13.638.067,38 no final de 2014 e chegando no final de 2015 com um saldo credor de R$ 18.787.501,51. Assume relevo o fato de o maior cliente de HB Adornos, em volume de adiantamentos, ser o interdependente Arany Adornos, que, no início de 2014, possuía um saldo credor no valor de R$ 9.509.493,24, passando para R$ 13.136.015,24 no final de 2014 e chegando no final de 2015 com um saldo credor de R$ 18.484.886,12.

Sob outra perspectiva, a análise das demonstrações de resultado de HB Adornos evidencia que se trata de uma entidade deficitária, que acumula sucessivos prejuízos contábeis, conforme se pode verificar nas Demonstrações de Resultado do Exercício (DREs) das fls. 262 e 263, referentes a 2014 e 2015. Vê-se que HB Adornos apresentou prejuízo de R$ 2.939.339,82 em 2014 e de R$ 6.234.236,28 em 2015, sendo que, na conta de prejuízos acumulados n° 28060201 do patrimônio líquido, existiam saldos de R$ 6.145.830,55 no início de 2014, R$ 9.547.051,81 no final de 2014, R$ 11.617.034,03 no final de 2015 e R$ 17.851.270,31 no final de 2016. Para o autor do procedimento fiscal, restou claro que as saídas de produtos para os interdependentes Arany Adornos e H7 Adornos, que correspondem a cerca de 70% do faturamento de HB Adornos, são realizadas em valores que não são suficientes para cobrir todos os custos de fabricação, acrescidos dos custos financeiros, venda, administração e publicidade, muito menos apresentar um lucro normal para o ramo de atividade. À vista disso, o funcionamento de HB Adornos é financiado pelo

DOCUMENTO VALIDADO

aumento do passivo através de adiantamentos realizados pelos estabelecimentos interdependentes, adiantamentos esses que, pelo relato anterior, não guardam qualquer relação com as aquisições dos bens. Isso se dá em maior grau com Arany Adornos. O autor do procedimento fiscal ainda ressalta que os interdependentes são varejistas, não contribuintes do IPI, e tributados pelo lucro presumido, sendo responsáveis pela quase totalidade do saldo de adiantamentos feitos a HB Adornos.

A fiscalização menciona que a observância do valor tributável mínimo em operações envolvendo estabelecimento varejista interdependente é obrigatória. Como visto, HB Adornos, Arany Adornos e H7 Adornos são interdependentes, pelos critérios de participação societária e administração de sócio gerente. Nesse contexto, HB Adornos apresenta prejuízos consecutivos, em valores exorbitantes, mantendo uma conta de adiantamentos de clientes para que possa financiar suas atividades. Isso convenceu a fiscalização de que os preços praticados por HB Adornos com seus interdependentes são inferiores aos de manutenção da atividade, visando à diminuição artificial da tributação, o que levou à apuração do valor tributável mínimo para servir de base de cálculo do IPI efetivamente devido, nos moldes do que segue.

Segundo o art. 195 do RIPI, de 2010, o valor tributável não pode ser inferior: (a) 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; ou (b) a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no item anterior, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo. No presente caso, o autor do procedimento fiscal verificou que HB Adornos produz e comercializa diretamente seus produtos para estabelecimentos varejistas, atuando assim como fabricante e atacadista de seus próprios produtos, basicamente joias, que não possuem similar no mercado, para efeitos de comparação e obtenção do preço corrente no mercado atacadista.

Conforme determina o parágrafo único, inciso II, do art 196 do RIPI, de 2010, inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, tomar-se-á por base de cálculo, no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

Sendo assim, o autor do procedimento fiscal entendeu que o valor tributável deve ser calculado, no caso concreto, em relação aos produtos comercializados com os interdependentes, levando-se em consideração os custos de fabricação, acrescidos dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como o lucro normal do seu ramo de atividade.

Com respeito ao cálculo, em si, a fiscalização considerou que os preços praticados por HB Adornos foram suficientes para cobrir os custos diretos de produção, mas não a totalidade das demais despesas administrativas, financeiras, de publicidade e de vendas, sendo necessário o rateio direto entre o prejuízo apurado e o total de unidades

DOCUMENTO VALIDADO

comercializadas nos anos de 2014 e 2015. Considerando a dificuldade de se apurar o lucro normal de HB Adornos, a fiscalização considerou que o valor tributável mínimo, no caso, é aquele suficiente para cobrir todos os custos e despesas, sem considerar o lucro normal de suas atividades.

Nesse sentido, se HB Adornos teve um prejuízo de R$ 2.939.339,82 no ano de 2014 e de R$ 6.234.236,28 no ano 2015, tendo comercializado 77.686 itens em 2014 e 59.480 itens em 2015, o autor do procedimento fiscal atribuiu um prejuízo, por item, de R$ 37,84 em 2014 e de R$ 104,78 em 2015. Em seguida, foram inseridas, em planilhas Excel, as informações de todas as vendas de mercadorias de 2014 e 2015 de HB Adornos, tais como, dia de emissão e número da nota fiscal, Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), descrição do CFOP, chave da nota fiscal eletrônica, inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) do contribuinte, nome do contribuinte, CNPJ do participante, nome do participante, código e descrição da mercadoria, código na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), valor total da nota fiscal, valor dos itens, valor do IPI, valor unitário do produto e quantidade. Veja-se exemplo na fl. 266.

No exemplo referido no item precedente, foi realizada uma venda de cinco itens de determinado produto, com valor unitário de R$ 250,00, totalizando R$ 1.250,00. Foi utilizada uma alíquota de 12%, gerando um valor de IPI lançado por HB Adornos de R$ 150,00, e um valor total da nota fiscal eletrônica (NF-e) de R$ 1.400,00. Na sequência, foi multiplicado o valor do prejuízo, rateado por item, de R$ 37,84, por cinco itens, chegando-se a um prejuízo de R$ 189,18. O valor tributável mínimo nesse exemplo passa a ser a soma do valor dos itens, R$ 1.250,00, mais a diferença de preço apurada pela fiscalização, de R$ 189,18, gerando um IPI total de R$ 172,70. Tendo presente que HB Adornos havia lançado, nesse caso, IPI no valor de R$ 150,00, houve falta de lançamento do IPI, na nota fiscal, de R$ 22,70. O autor do procedimento fiscal ressaltou que, apesar de ter sido calculado o prejuízo, por item, de todas as vendas de HB Adornos, seja para empresa interdependente ou não, o lançamento de ofício da diferença do IPI, por inobservância do valor tributável mínimo, ocorreu exclusivamente em relação às saídas para os estabelecimentos interdependentes Arany Adornos e H7 Adornos. Os valores totais do IPI lançado se encontram detalhados no Auto de Infração e nas planilhas Excel anexadas ao processo.

No que diz respeito à multa por falta de lançamento do IPI, o percentual básico de 75% foi duplicado para 150%, com base no que segue. Para o autor do procedimento fiscal, HB Adornos se valeu da relação de interdependência com Arany Adornos e H7 Adornos para praticar preços de vendas de produtos muito aquém de suas necessidades financeiras, gerando prejuízos consecutivos. À vista disso, entende que HB Adornos adotou a prática de preços baixos para reduzir a tributação do IPI na venda de seus produtos. Essa redução foi possível porque HB Adornos é contribuinte do IPI, optante pelo lucro real e deficitário, e os interdependentes Arany Adornos e H7 Adornos, além de optantes pelo lucro presumido e superavitários, não são contribuintes do IPI. Concluiu que a conduta está inserida no contexto de sonegação e fraude à fiscalização tributária, configurando o dolo necessário para a duplicação da multa de ofício.

DOCUMENTO VALIDADO

Ainda sobre a penalidade imposta, segue dizendo que HB Adornos dita o preço de venda para os estabelecimentos interdependentes segundo a conveniência, para diminuir indevidamente o ônus tributário. A opção de venda com valores inferiores aos necessários, que sequer fazem frente às despesas, gera, consequentemente, prejuízo. O autor do procedimento fiscal acrescenta que HB Adornos apresentava obrigação por adiantamento de clientes no valor de R$ 18.787.501,51 no final de 2015, sendo R$ 18.484.886,12 perante Arany Adornos. A par disso, no final de 2015, apresentava saldo de prejuízos acumulados de R$ 11.617.034,03, chegando a R$ 17.851.270,31 no final de 2016. Considerando a natureza credora da conta adiantamentos de clientes e a natureza devedora da conta de prejuízos acumulados, ambas do passivo, o autor do procedimento fiscal concluiu que os valores dos adiantamentos e dos prejuízos se aproximam de tal forma que existe uma relação direta entre eles. Conclui que, se HB Adornos praticasse preços de venda com finalidade de lucro nas saídas para interdependentes, não haveria necessidade de adiantamentos de clientes, nem haveria prejuízos acumulados sucessivamente. Agindo como agiu, houve infração ao disposto no art. 196, parágrafo único, II, do RIPI, de 2010, baseado no art. 15, III, da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Com respeito à autuação de Antonio Bernardo Herrmann, o autor do procedimento fiscal assevera que o art. 135, III, da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), responsabiliza os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelo crédito tributário correspondente a obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Em obediência ao referido comando legal, foi atribuída responsabilidade solidária ao sócio administrador de HB Adornos, Antônio Bernardo Herrmann, conforme Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal -Responsabilidade Tributária, das fls. 246 e 247.

Além disso, foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais, pela prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, conforme consta no processo 15586.720180/2018-11, apensado ao presente.

Impugnação de HB Adornos

O contribuinte HB Adornos Ltda. tomou ciência da autuação em 27 de agosto de 2018, segundo consta na fl. 289. Em 24 de setembro de 2018, pelo que se verifica na fl. 294, apresentou a impugnação das fls. 297 a 338, alegando o que segue resumido.

Segundo o impugnante, a autuação desconsiderou o valor da operação por ele atribuído e arbitrou valor diverso, partindo da premissa de que HB Adornos apurou prejuízo no final dos dois exercícios auditados. Afirma que, para o Auditor-Fiscal, a única explicação para a existência de prejuízo no fim do exercício é a fixação de preço abaixo do custo, notadamente porque setenta por cento das vendas aconteceu para interdependentes. Todavia, conforme se observa de trecho literal do Termo de Verificação de Infração, nas fls. 265 e 266 do processo, o cálculo levou em consideração critério diverso daquele estabelecido no art. 196, parágrafo único, II, do RIPI, de 2010, que fundamentou o lançamento de ofício. A autuação considerou o valor do prejuízo acumulado, dividido pelo

DOCUMENTO VALIDADO

número de peças produzidas, com o que a defesa não concorda, afirmando que inexiste previsão legal para adoção desse critério.

O impugnante assevera, preliminarmente, que o lançamento de ofício é nulo, pelo descompasso entre os fatos e o método utilizado pela fiscalização para apurar o crédito tributário, que é distinto do que consta no dispositivo legal apontado. Acrescenta que inexiste previsão legal para calcular o IPI dividindo o valor do prejuízo acumulado no ano, pelo número de peças produzidas. Essa discrepância entre o fundamento e a metodologia de cálculo ofende a ampla defesa e o contraditório, insculpidos no art. 5°, LV, da Carta Magna, por causar dúvida ao impugnante, quanto à real intenção do fisco. Além disso, mesmo que se admitisse a inclusão, na base de cálculo do IPI, do prejuízo anual acumulado, ainda assim persistiria a situação de prejuízo, conforme demonstração que elabora, na fl. 310. O prejuízo no resultado do exercício de qualquer entidade pode ocorrer por inúmeros fatores, como é o caso de um estabelecimento que fabricou muitos produtos, sem conseguir escoar a produção. Diz que fica evidente um vício de motivação.

A nulidade também decorre da impossibilidade do que chama de revisão do lançamento, sem considerar os arts. 142, 145, III, e 149 do CTN, em desrespeito às normas e aos critérios estabelecidos nesses dispositivos. Menciona que a invalidade também se deve à inexistência de prova produzida pela autoridade fiscal, para macular o lançamento realizado pelo contribuinte, a fim de possibilitar a revisão. Além disso, a autoridade administrativa não pode revisar o lançamento sem recorrer ao art. 112 do CTN, que prevê a interpretação mais favorável ao contribuinte, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato. A dúvida reside na circunstância de que, embora o Auditor-Fiscal tenha invocado os arts. 195 e 196 do RIPI, de 2010, para calcular o valor tributável mínimo, utilizou-se de arbitramento, com metodologia totalmente inovadora e inexistente no ordenamento jurídico, ao determinar a incidência do IPI a partir do lucro ou prejuízo. A defesa entende que, na prática, ocorreu uma situação mais grave do que aquela prevista no art. 112 do CTN, porquanto a carga tributária do contribuinte foi agravada por uma hipótese inexistente.

A inobservância do art. 148 do CTN, para fins de arbitramento da base de cálculo do IPI, também é causa de nulidade, na medida em que a fiscalização não desconsiderou os documentos fiscais e contábeis do contribuinte. As intimações que antecederam o Auto de Infração não suprem o processo regular mencionado no referido art. 148, pois não foi dada oportunidade de manifestação quanto ao arbitramento em curso. Na verdade, o Auditor-Fiscal solicitou informações quanto ao custo dos produtos, bem assim quanto à formação do preço para os interdependentes, ocasião em que lhe foi esclarecido que a margem utilizada para a fixação de preços era compatível com o mercado e, também, que não havia prática de preços subsidiados para interdependentes.

Em seguida, a defesa sustenta a improcedência do lançamento, com base em diversos argumentos. Afirma que a base de cálculo para lançamento do IPI nas notas fiscais levou em consideração os critérios dos arts. 14 e 15 da Lei n° 4.502, de 1964, e do art. 195, I do RIPI, de 2010. Nesse caso, mesmo que a fiscalização optasse pelo arbitramento, por hipótese, deveria ter utilizado a regra do art. 148 do CTN combinada com a do art. 197 do

DOCUMENTO VALIDADO

RIPI, de 2010, sendo necessário desconsiderar os documentos fiscais e contábeis do contribuinte, para exigir-lhe o preço médio ponderado, mas em hipótese alguma poderia ter sido usado o critério de dividir o valor do prejuízo acumulado no exercício, pelo número de peças produzidas no ano.

O impugnante afirma que os preços de venda para aproximadamente dez clientes, dois dos quais são interdependentes, são os mesmos, além do que o preço para o consumidor final é tabelado, o que havia sido informado para a fiscalização. No custo do produto atribuído pelo impugnante, encontram-se as matérias-primas, a saber, ouro, metal e pedras, com cotação em dólar dos Estados Unidos, suscetível às variações cambiais, além de se encontrar a mão-de-obra diretamente ligada à produção, o aluguel e os gastos gerais sobre a fabricação, exatamente como recomenda a contabilidade, sendo que, no ano de 2014, o "markup" anual foi de 2,17, e no ano de 2015, foi de 2,11, já consideradas eventuais ações de desconto e incentivo para aquisição de peças que estejam sem giro no estoque, conforme se depreende das planilhas elaboradas na fl. 304. Infere-se que o "markup" referido corresponde à razão entre a receita bruta anual auferida e o somatório anual dos custos e despesas incorridos. Elabora exemplo de venda do produto com referência 002306, pelo mesmo preço, R$ 280,00, para interdependentes e não interdependentes, dizendo que o custo médio é de R$ 66,13, em maio de 2015, e de R$ 74,37, em setembro de 2015. Isso evidencia "markups" de 4,23 e de 3,76, respectivamente. Ressalta a defesa que esses "markups" estão acima da média, tomando-se por base, inclusive, a margem de valor agregado máxima de 100%, para fins de incidência do ICMS, que chegou a ser sugerido por lei do Estado do Rio de Janeiro, correspondente a "markup" de 2,0. No Estado do Mato Grosso, a margem de valor agregado para fins de incidência de ICMS sobre artefatos de joalheria é inferior, de 50%. Argumenta que os estados da federação realizam uma pesquisa de mercado para identificar a margem média de cada setor. Conclui, sobre esse assunto, que o "markup" médio utilizado pelo impugnante nos anos de 2014 e de 2015, em torno de 2 é compatível com o mercado e, também, com suas operações, não podendo ser simplesmente rechaçado pela autoridade fiscal, sob a ótica exclusiva de prejuízo acumulado no exercício.

Adiante, a defesa considera que, por existir preço corrente dos seus produtos no mercado atacadista, dado que existem saídas para interdependentes e não interdependentes, a fiscalização deveria ter apurado o valor tributável mínimo com base no art. 195, I, do RIPI, de 2010, em detrimento do art. 196, parágrafo único, II, do mesmo regulamento. Ademais, admitindo-se, por hipótese, que, mesmo sendo possível aplicar o arbitramento no caso concreto, o parâmetro para fixação da base de cálculo deveria ser o valor real da operação, isto é, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, na forma do art. 197, §1°, do RIPI, de 2010. Assim, o resultado do arbitramento corresponderia, necessariamente, ao preço que foi praticado pelo contribuinte, ora impugnante.

Mudando de perspectiva, HB Adornos alega que o valor tributável mínimo é aplicável exclusivamente na hipótese de as empresas interdependentes estarem situadas na mesma praça, conceito que fica adstrito ao de município. A aplicação prática desse entendimento leva à exclusão, da base de cálculo do IPI lançado, de todos os valores

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

decorrentes de operações realizadas com H7 Adornos, visto que seus estabelecimentos se localizam no Estado de São Paulo, além das operações realizadas com o estabelecimento de Arany Adornos situado no município de Niterói. Com relação aos estabelecimentos de Arany Adornos situados no município do Rio de Janeiro, mesmo município do estabelecimento impugnante, o valor tributável mínimo deveria ter levado em consideração os preços praticados com empresas interdependentes, ao invés de se inovar na fixação da base de cálculo, como feito pela autoridade fiscal.

Na sequência, HB Adornos contesta a multa de 150%, dizendo que não restou comprovado o evidente intuito de fraude, tipificado como sonegação, fraude ou conluio, sem o que não se pode duplicar o percentual da multa básica de 75%. Acrescenta que não se pode aplicar multa com o percentual duplicado para 150%, na medida em que o impugnante não agiu mediante dolo, fraude ou simulação, como exige o art. 44 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com os arts. 71 a 73 da Lei n° 4.502, de 1964. Argumenta que não houve intenção de causar dano ao fisco, eis que não simulou redução de preços para reduzir artificialmente o valor da operação. Tanto é verdade que o preço praticado era o mesmo para interdependentes ou não. Além disso, não tentou ludibriar o fisco para ocultar a real ocorrência do fato gerador. Ao contrário, promoveu os lançamentos contábeis e fiscais corretamente e ainda cumpriu com todas as obrigações acessórias. Invoca o art. 112 do CTN, também quanto à multa. Diz, ainda, que não pode ser ignorada a boa-fé, a qual, no mínimo, importaria a redução da multa para o percentual básico de 75%.

Ilustra as razões de defesa com excertos doutrinários e jurisprudenciais, que considera favoráveis aos argumentos apresentados na impugnação.

Encerra, pedindo o acolhimento da impugnação, protestando pela realização de todas as provas em direito admitidas, inclusive diligências, solicitando a expedição de intimações em nome da advogada que subscreve a defesa, endereçadas ao respectivo escritório.

Impugnação de Antonio Bernardo Herrmann

O responsável Antonio Bernardo Herrmann tomou ciência da autuação em 27 de agosto de 2018, segundo consta na fl. 290. Em 25 de setembro de 2018, pelo que se verifica na fl. 382, apresentou a impugnação das fls. 387 a 426, alegando o que segue resumido.

Afirma que o lançamento, em si, não deve prosperar, além do que foi responsabilizado indevidamente, em razão da qualidade de administrador do estabelecimento contribuinte no período, mediante enquadramento no art. 135, III do CTN, sem, no entanto, ter sido identificado qualquer ato que tenha praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, o que vai de encontro aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Discorre sobre a nulidade e a improcedência do lançamento, apresentando os mesmos argumentos expostos pelo contribuinte HB Adornos, motivo pelo qual não serão repetidos neste relatório.

O responsável Antonio Bernardo Herrmann também ilustra as razões de defesa com excertos doutrinários e jurisprudenciais, que considera favoráveis aos argumentos apresentados na impugnação, mencionando, em especial, a Súmula n° 430 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), segundo a qual "*o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*".

Encerra, pedindo o acolhimento da impugnação, protestando pela realização de todas as provas em direito admitidas, inclusive diligências, solicitando a expedição de intimações em nome da advogada que subscreve a defesa, endereçadas ao respectivo escritório.

Ato contínuo, a DRJ-POA6 julgou a impugnação do contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

INOBSERVÂNCIA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

O valor tributável não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto foi destinado a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, toma-se por base de cálculo, no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação. A omissão do sujeito passivo, de fornecer as informações necessárias para cálculo do valor tributável mínimo autoriza a fiscalização a se valer de outros elementos de cálculo obtidos no curso da ação fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL BÁSICO DE 75%, PARA 150%.

A ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal, caracteriza sonegação, o que legitima a duplicação do percentual básico de 75%, para 150%, para fins de imposição da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

É descabida a alegação de nulidade da autuação, fundada na suposição de que teria havido preterição do direito de defesa, inobservância do devido

Processo 15586.720176/2018-52 **DRJ/POA**

Acórdão n.° **10-66.645** Fls. 2

DOCUMENTO VALIDADO

processo legal e vício de motivação, circunstâncias não verificadas no caso concreto.

INTIMAÇÃO DE ADVOGADO. IMPOSSIBILIDADE.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço do advogado do sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a Empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua manifestação de inconformidade.

O responsável Antonio Bernardo Herrmann também apresentou recurso voluntário,

No qual afirma que o lançamento, não deve prosperar, além do que foi responsabilizado indevidamente, em razão da qualidade de administrador do estabelecimento contribuinte no período, mediante enquadramento no art. 135, III do CTN, sem, no entanto, ter sido identificado qualquer ato que tenha praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, o que vai de encontro aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Pedro Sousa Bispo**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de auto de infração referente a IPI lavrado sob o fundamento de ter havido a saída de produtos para empresas interdependentes sem a observância do valor tributável mínimo, nos anos de 2014 e 2015, ensejando a cobrança do IPI equivalente a R$ 2.283.773,28, acrescido de multa de ofício de 150%, juros e correção monetária com base na Taxa Selic.

HB Adornos é empresa que atua, principalmente, na fabricação e comércio de joias, bijuterias e objetos de adornos em geral, bem como conserto, prestação de serviços de desenho e concepção dessas mercadorias.

O contribuinte em epígrafe, doravante denominado “HB Adornos”, é fabricante e deu saída de joias, que são tributadas pelo IPI à alíquota de 12%.

A referida empresa (HB Adornos) supostamente teria vendido joias às empresas interdependentes Arany Adornos e H7 Adornos por preços aquém do valor tributário mínimo

DOCUMENTO VALIDADO

estabelecido pela legislação, ocasionando uma redução significativa do IPI pago pela fabricante nessas saídas.

O sócio Antônio Bernardo Herrmann foi considerado responsável solidário aos créditos lançados.

Em julgamento da impugnação, a DRJ referendou o entendimento da autoridade fiscal quanto lançamento efetuado, mantendo-o integralmente.

Em sede de recurso voluntário, a empresa apresentou as suas razões de defesa.

Da mesma forma, o responsável solidário apresentou recurso voluntário, pleiteando a insubsistência da autuação e exclusão da sua responsabilidade.

No recurso voluntário, a empresa preliminarmente argui erro na metodologia utilizada pela fiscalização no cálculo do VTM na saída dos produtos para o cálculo do IPI lançado, argumentando que não foram obedecidos os ditames legais relativos ao tema.

Assim, vejamos como foi feito o cálculo que originou o lançamento:

> **5. PREJUÍZOS ACUMULADOS PELA HB ADORNOS**
>
> Através da análise das demonstrações de resultado da HB Adornos, verificamos que se trata de uma empresa deficitária que acumula sucessivos prejuízos contábeis, conforme podemos verificar nas DRE's abaixo dos anos de 2014 e 2015.
>
> (...)
>
> A HB Adornos teve um prejuízo de R$ 2.939.339,82 no ano de 2014 e de R$ 6.234.236,28 em 2015, sendo que na conta de Prejuízos Acumulados n° 28060201 do Patrimônio Líquido existia um saldo R$ 6.145.830,55 no início de 2014, um saldo de R$ 9.547.051,81 no final de 2014, um saldo de R$ 11.617.034,03 no final de 2015 e atingindo o montante de R$ 17.851.270,31 no final de 2016 de prejuízo acumulado.
>
> Para esta fiscalização resta claro que as vendas para as empresas interdependentes Arany Adornos e H7 Adornos, que correspondem a cerca de 70% do seu faturamento, são realizadas em valores que não são suficientes para cobrir todos os custos de fabricação, acrescido dos custos financeiros, venda, administração e publicidade, muito menos apresentar um lucro normal para seu ramo de atividade.
>
> Concluindo, o funcionamento da HB Adornos é financiado pelo aumento do passivo através de adiantamentos realizados por suas empresas interdependentes, adiantamentos estes que, como já relatamos acima, não guardam qualquer relação com as aquisições dos bens. Isto se dá em muito maior grau com a empresa Arany Adornos. Ressaltamos que estas empresas interdependentes são varejistas não contribuintes do IPI e tributadas pelo lucro presumido, sendo detentoras da quase totalidade do saldo de adiantamentos feitos a HB Adornos.
>
> **6. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO**
>
> Em se tratando da formação do valor tributável devemos observar um aspecto muito importante, que é o valor tributável mínimo em operações envolvendo estabelecimento varejista interdependente.

DOCUMENTO VALIDADO

Como vimos anteriormente, as empresas HB Adornos, Arany Adornos e H7 Adornos são caracterizadas como interdependentes pelos critérios de participação societária e administração de sócio gerente. Além disto, a HB Adornos apresenta prejuízos consecutivos em valores exorbitantes, mantendo uma conta de adiantamento de clientes para que possa financiar suas atividades. Tudo isto deixa claro que os preços praticados pela HB Adornos com suas interdependentes são inferiores ao de manutenção da sua atividade, visando a diminuição artificial de sua tributação, o que nos levou a apurar como base de cálculo do IPI devido o valor tributável mínimo, nos moldes do que abaixo será descrito.

Segundo o artigo 195 do RIPI/2010, o valor tributável não poderá ser inferior:

- 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; ou

- a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no item anterior, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo;

No presente caso, a empresa HB Adornos produz e comercializa diretamente seus produtos para empresas varejistas, atuando assim como fabricante e atacadista de seus próprios produtos (basicamente joias), que não possuem similares no mercado para efeitos de comparação e valoração de valor tributável mínimo.

Então, conforme determina o parágrafo único, inciso II do artigo 196 do RIPI/2010, inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, tomar-se-á por base de cálculo, no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

Sendo assim, a fiscalização entendeu que o valor tributável deve ser calculado, em relação aos produtos comercializados com as empresas interdependentes, levando em consideração os custos de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como o seu lucro normal do seu ramo de atividade.

7. DO CÁLCULO DO VALOR TRIBUTÁVEL MINIMO DO IPI

A fiscalização entendeu que os preços praticados pela HB Adornos foram suficientes para cobrir os custos diretos de produção, mas não a totalidade das demais despesas administrativas, financeiras, de publicidade e de vendas, sendo necessário o rateio direto entre o prejuízo apurado e o total de unidades comercializadas nos anos de 2014 e 2015.

Considerando a dificuldade de se apurar o lucro normal da HB Adornos, a fiscalização entendeu por bem considerar o valor tributário mínimo aquele suficiente para cobrir todos os custos e despesas, sem considerar o lucro normal de suas atividades.

Como a HB Adornos teve um prejuízo de R$ 2.939.339,82 no ano de 2014 e de R$ 6.234.236,28 no ano 2015, tendo comercializado 77.686 itens em 2014 e 59.480 itens em 2015, encontramos um prejuízo por item de R$ 37,84 em 2014 e de R$ 104,78 em 2015.

Para isso, a fiscalização lançou em planilhas de Excel as informações de todas as vendas de mercadorias de 2014 e 2015 da HB Adornos, tais como dia de emissão e número da nota fiscal, CFOP, descrição do CFOP, chave da nota fiscal eletrônica, CNPJ do contribuinte,

DOCUMENTO VALIDADO

nome do contribuinte, CNPJ do participante, nome do participante, código e descrição da mercadoria, código NCM, valor total da nota fiscal, valor dos itens, valor do IPI, valor unitário do produto e quantidade.

Tomamos por exemplo a NFe emitida pela HB Adornos para a empresa interdependente H7 Adornos abaixo:

Dia da Emissão	Nota Fiscal	Cfop	Valor Total da Nota Fiscal	Valor dos Itens	Valor do IPI Lançado	Valor Unitário	Quantidade	Prejuizo	IPI Não Lançado	IPI Total Apurado
02/01/2014	16628	6101	1.400,00	1.250,00	150,00	250,00	5,00	189,18	22,70	172,70

Aqui foi realizada uma venda de 05 (cinco) itens de determinada mercadoria com valor unitário de R$ 250,00 totalizando R$ 1.250,00. Neste caso foi utilizada uma alíquota de IPI de 12%, gerando um valor de IPI lançado pela empresa de R$ 150,00 e um valor total da NFe de R$ 1.400,00. Então, multiplicamos o valor do prejuízo por item de R$ 37,84 por 05 (cinco) itens chegando a um prejuízo de R$ 189,18. O valor tributável mínimo deste exemplo passa a ser a soma do valor dos itens R$ 1.250,00 mais a diferença de preço apurada pela fiscalização de R$ 189,18, gerando um IPI total de R$ 172,70. Como a empresa já havia lançado, neste caso, um valor de IPI de R$ 150,00 a fiscalização realizou o lançamento do valor de R$ 22,70 do IPI não lançado pela empresa.

Ressaltamos que, apesar de ter sido calculado o prejuízo por item de todas as vendas da HB Adornos, seja para empresa interdependente ou não, somente foi lançado o IPI sobre o novo valor tributável das vendas para as empresas interdependentes Arany Adornos e H7 Adornos.

Os valores totais do IPI lançado se encontram detalhados no Auto de Infração e na planilha em *Excel* anexadas a este processo.

Em resumo, com relação ao objeto do lançamento do IPI, a fiscalização observou que os preços praticados com empresas interdependentes estavam subfaturados e por constatar que os produtos comercializados pela autuada não possuíam similares no mercado para efeitos de comparação e valoração de valor tributável mínimo, entendeu que caberia aplicar ao caso o que determina o determina o parágrafo único, inciso II do artigo 196 do RIPI/2010, posto que, inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, tomar-se-á por base de cálculo, no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

Não obstante a afirmação anterior, por entender a fiscalização que que os preços praticados pela HB Adornos foram suficientes para cobrir os custos diretos de produção, mas não a totalidade das demais despesas administrativas, financeiras, de publicidade e de vendas, optou por calcular o IPI sobre o rateio direto entre o prejuízo apurado e o total de unidades comercializadas nos anos de 2014 e 2015.

DOCUMENTO VALIDADO

Ainda, explica que, diante da dificuldade de se apurar o lucro normal da HB Adornos, a fiscalização entendeu por bem considerar o valor tributário mínimo aquele suficiente para cobrir todos os custos e despesas, sem considerar o lucro normal de suas atividades.

Por fim, conclui que, como a HB Adornos teve um prejuízo de R$ 2.939.339,82 no ano de 2014 e de R$ 6.234.236,28 no ano 2015, tendo comercializado 77.686 itens em 2014 e 59.480 itens em 2015, apurou-se um prejuízo por item de R$ 37,84 em 2014 e de R$ 104,78 em 2015. Tais valores foram multiplicados pelas unidades saídas de cada de cada nota fiscal no ano e sobre essa quantia aplicou-se a alíquota de 12% do IPI, apurando-se a diferença do IPI lançado.

Pois bem, passa-se à análise da preliminar arguida.

Por oportuno, reproduz-se os arts. 195 e 196 do RIPI, que tratam de 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 nº34, de 1966, art. 2º, alteração 5ª);**
>
> II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso II, e Lei n o 9.532, de 1997, art. 37, inciso III);
>
> III - ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-Lei n o 1.593, de 1977, art. 28); e
>
> IV - a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a estabelecimento comercial varejista que possua atividade acessória de moagem (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 8º).
>
> § 1º No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento comercial varejista vender o produto por preço superior ao que haja servido à determinação do valor tributável, será este reajustado com base no preço real de venda, o qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao remetente, até o último dia do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, para efeito de lançamento e recolhimento do imposto sobre a diferença verificada.
>
> § 2º No caso do inciso III, o preço de revenda do produto pelo comerciante autônomo, ambulante ou não, indicado pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, não poderá ser superior ao preço de aquisição acrescido

DOCUMENTO VALIDADO

> dos tributos incidentes por ocasião da aquisição e da revenda do produto, e da margem de lucro normal nas operações de revenda.
>
> Art. 196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.
>
> **Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:**
>
> I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e
>
> **II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.**
>
> (negritos nossos)

Como se observa nos dispositivos transcritos, o legislador estabelece quais os valores tributários mínimos devem ser considerados para efeito de IPI nas diversas operações de saída, de acordo com o destino, quais sejam: i) destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência; ii) quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo; iii) no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor; e iv) nas remessas de café torrado a estabelecimento comercial varejista que possua atividade acessória de moagem.

No caso em apreço, restando incontroversa a relação de interdependência entre a empresa autuada e as atacadistas destinatárias (Arany Adornos e H7 Adornos), no cálculo do VTM dever-se-ia primeiramente considerar o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, calculado por meio da média ponderada dos preços de cada produto no mês anterior. Nos autos, restou consignado, no entanto, que inexiste mercado atacadista na praça do remetente em vista da especificidade e exclusividade dos produtos fabricados pela empresa.

Na impossibilidade de se obter esse valor por inexistir mercado atacadista na praça do remetente, utiliza-se o custo de fabricação acrescido de outros custos e mais o lucro normal da empresa, conforme previsto na legislação.

No entanto, embora a fiscalização tenha empreendido ações para obter os custos envolvidos dos produtos vendidos pela empresa por estabelecimento e produto, por meio de intimações à empresa autuada para apresentação de demonstrativos com a apuração dos custos

DOCUMENTO VALIDADO

dos produtos vendidos, entregues pela empresa, conforme se extrai das e-fls.253 e 254 do Termo de Verificação Fiscal, bem como apresentação do Livro de Registro de Controle da Produção e Estoque, entendeu por bem calcular o VTM na forma mais simplificada informada anteriormente, ou seja, sobre o rateio direto entre o prejuízo apurado e o total de unidades comercializadas nos anos de 2014 e 2015.

Ocorre que o procedimento adotado pela fiscalização para o cálculo no VTM na forma executada não encontra respaldo legal na legislação que trata do tema, como passo a explicar.

Como antes consignado na legislação transcrita, resta claro que o VTM nesse caso deve ser calculado sobre "*o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação*"**.** Ou seja, a fiscalização deveria ter apurado o CPV (custo do produto vendido) de cada produto individualmente ao qual a empresa deu saída às empresas interdependentes, acrescidos de outros custos operacionais citados e margem de lucro praticada.

Da forma como feita pela fiscalização, ao apurar o VTM dos produtos saídos por meio da mera divisão do prejuízo apurado em cada ano pela quantidade total de itens, sem levar em consideração o custo de fabricação dos produtos tomados individualmente, tal metodologia não possui qualquer respaldo na legislação que trata do tema, constituindo-se em procedimento totalmente inovador e aleatório feito pelo auditor para o cálculo do VTM.

Não é razoável que o VTM de todos os produtos saídos da autuada para as empesas interdependentes sejam iguais, tal como calculado pela fiscalização, posto que cada produto tem seus custos próprios, formados por custos diretos[1] (matéria-prima, mão de obra, embalagens, etc), indiretos (depreciação, manutenção, energia elétrica, etc) e despesas operacionais (despesas *financeiras, de venda, administração e publicidade)* envolvidos na apuração do preço praticado na venda.

Frisa-se também que tal metodologia utilizada pela fiscalização de entender que o preço praticado com as empresas interdependentes cobre os custos diretos de fabricação e tomar o prejuízo contábil como correspondentes às despesas operacionais (totalidade das demais despesas administrativas, financeiras, de publicidade e de vendas) não tem qualquer respaldo na legislação que trata do VTM, tampouco nos princípios contábeis fundamentais. Como já afirmado trata-se de procedimento totalmente aleatório sem qualquer lastro na ciência jurídica ou na contábil.

O prejuízo contábil não tem correspondência necessariamente com um custo específico, tal como entendeu a fiscalização, sem análise mais detalhada, mas sim com a

[1] Custos Diretos: Gastos que você mede e liga facilmente a um produto (ex: quantidade exata de tecido para uma camisa).
Custos Indiretos: Gastos compartilhados que precisam ser rateados entre os produtos fabricados (ex: a conta de luz da fábrica)

DOCUMENTO VALIDADO

totalidade dos custos e despesas que superaram as receitas. O prejuízo pode ser originado tanto dos custos diretos, indiretos, das despesas operacionais ou mesmo de todos em seu conjunto. A fim de se identificar a real origem do prejuízo apurado seria necessária uma análise detalhada das rubricas de custos e despesas da demonstração de resultado (DRE) da empresa na qual se apurou o prejuízo. Sem a referida análise da DRE e custos/despesas da empresa não há certeza quanto as rubricas contábeis que compuseram o prejuízo apurado no ano analisado. Vale o registro que não consta nos autos qualquer tipo de análise nesse sentido.

Não se duvida que a existência de prejuízos consideráveis apurados nos dois períodos fiscalizados e o financiamento da HB Adornos pelo de seu aumento do passivo, mediante adiantamentos realizados pelos estabelecimentos interdependentes H7 Adornos e Arany Adornos sejam indícios fortes de que a empresa vendeu mercadorias fabricadas às empresas interdependentes por preços aquém aos de mercados, mas entendo que a fiscalização não prosseguiu nas verificações necessárias a fim de apurar corretamente o valor do VTM por meio dos demonstrativos de custos apresentados pela empresa e os SPEDs contábil e fiscal que sempre encontraram disponíveis à auditoria. Em sentido contrário, a fiscalização optou, sem justificativa razoável, por apurar o VTM com metologia mais simplificada, ignorando os preceitos legais que tratam da matéria.

Também não procede a afirmação contida no acórdão recorrido de que o autor do procedimento teria se utilizado dessa metodologia, porque supostamente não obteve os documentos solicitados (demonstrativos de apuração de custos dos produtos fabricados) por meio de intimação. No termo de verificação fiscal não há qualquer notícia de que o contribuinte deixou de apresentar a documentação solicitada em intimação, ao contrário, em resposta ao termo de intimação de 06/09/2017, no qual, entre outros documentos, solicitou-se os livros de registros de controle de produção e estoque e Demonstrativos de apuração mensal dos Custos das Mercadorias Vendidas e Serviços, a auditoria confirma na e-fls. 254 que tais documentos foram entregues, conforme atesta o trecho transcrito abaixo:

> Em resposta, no dia 04/10/2017, a empresa apresentou os documentos e esclarecimentos solicitados, como veremos a seguir.

Parece-nos mais crível supor que, se as planilhas de apurações dos custos das mercadorias citadas no acórdão recorrido não foram juntadas aos autos, foi por opção da auditoria que entendeu não serem necessárias para fundamentar a autuação, em vista do método utilizado para o cálculo do VTM baseado apenas no prejuízo apurado anualmente.

Além disso, a recorrente confirma em sua defesa que apresentou todos os documentos solicitados, notadamente as planilhas de apuração dos custos das mercadorias vendidas e os livros de registros de controle de produção e estoque.

Disso se conclui que a auditoria dispunha de toda a documentação necessária ao cálculo do VTM pelo custo ajustado somado ao lucro, quais sejam, as planilhas de apuração dos custos das mercadorias vendidas, os livros de registros de controle de produção e estoque, SPEDs

DOCUMENTO VALIDADO

contábil e fiscal, mas por opção própria ignorou a metodologia indicada no inciso II, do parágrafo único, do art.196 do RIPI, e optou por usar metodologia não prevista na legislação.

Assim, restando evidente que a fiscalização não prosseguiu com as verificações necessárias, conclui-se que a metodologia utilizada para determinação do VTM está em total desacordo com a legislação que trata da matéria, como antes explicitado, não representando o preço corrente no mercado atacadista e nem o custo ajustado somado ao lucro, impondo-se o cancelamento do lançamento.

Por fim, cumpre frisar que se tornam prejudicadas a análise das questões de mérito suscitadas no recurso.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento fiscal.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo

DOCUMENTO VALIDADO