



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10872.720385/2016-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.381 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2024
Recorrente INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS CARVALHO EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NULIDADE DA DECISÃO A QUO. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Demonstrado que a decisão administrativa foi proferida de acordo com os requisitos de validade previstos em lei, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa, bem como não se enquadrando nas hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não deve ser acatado o pedido de nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

EXCLUSIVIDADE. INTERDEPENDÊNCIA. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

A relação de interdependência com uma empresa atacadista em caráter exclusivo implica na obrigação do sujeito passivo em observar o valor tributável mínimo estabelecido no Regulamento do IPI.

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. REMESSAS PARA INTERDEPENDENTES. CONCEITO DE "PRAÇA DO REMETENTE".

A relação de interdependência entre a indústria e adquirente estabelecidas na mesma praça (Município), impõe a aplicação da média ponderada dos preços, nos termos do artigo 195, I, do RIPI/2010 e, caso as empresas não estiverem na mesma praça, aplica-se a regra do artigo 196, parágrafo único, II, do mesmo Diploma Legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que seja considerado o conceito de “praça” como o Município onde está situado o estabelecimento do remetente, com o consequente cancelamento do auto de infração.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão nº 14-65.434, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação apresentada, com manutenção integral do crédito tributário lançado, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

IPI. INTERDEPENDÊNCIA. VOLUME DAS VENDAS. EXPRESSÃO MONETÁRIA.

Os percentuais determinantes da interdependência estipulados pelo art. 612, inciso III, do RIIPI/2010 devem ser aplicados sobre o volume total de vendas de produtos tributados no ano anterior, entendendo-se esta expressão como o valor em dinheiro das vendas efetuadas, conforme Parecer Normativo 36, de 21 de junho de 1976.

IPI. INTERDEPENDÊNCIA. PRAÇA DO REMETENTE. INVIABILIDADE DE INTERPRETAÇÃO COMO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO REMETENTE.

Com a alteração do art. 15, inciso I, da Lei nº 4.502/1964 pelo Decreto-Lei nº 34/1966, deixou tal dispositivo de remeter ao domicílio do remetente passando a citar a "praça do remetente", conformando-se com as disposições do art. 47, inciso II, alínea "b", do CTN, não sendo tais expressões sinônimas.

IPI. INTERDEPENDÊNCIA. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. ART. 195, INCISO I, DO DECRETO Nº 7.212/2010.

Na remessa para estabelecimento interdependente que seja o único comprador do produto, o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda no atacado do adquirente (Parecer Normativo CST nº 89/1970 e SCI COSIT nº 8/2012).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

VIOLAÇÃO À ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA. DISPENSA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS EM DECORRÊNCIA DE OBSERVÂNCIA DE NORMAS COMPLEMENTARES. INOCORRÊNCIA.

Demonstrado que a autuação no caso concreto utilizou-se de definições presentes há décadas nas normas legais e infralegais vigentes sobre a matéria, não há que se falar em aplicação das disposições do art. 100, parágrafo único, do CTN ao caso concreto, e, ainda menos, em violação às disposições do art. 150, inciso III, alíneas "a" e "c" da Constituição Federal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício. Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 113, § 1º, 139 e 161; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 44 e 61, § 3º; Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, arts. 2º e 3º (SC COSIT Nº 47/2016).

ATUALIZAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. TAXA SELIC.

A incidência da taxa Selic para a atualização de débitos tributários decorre expressamente do art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/1996. Eventual discussão sobre a constitucionalidade de tal norma refoge à competência do contencioso administrativo tributário federal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela

DRJ:

Trata-se de Auto de Infração do IPI lavrado contra a interessada para os períodos de apuração 01/2012 a 12/2012, em decorrência da fiscalização ter constatado a inobservância do valor tributável mínimo em saídas da interessada para a empresa Puig Brasil Comercializadora de Perfumes LTDA (PUIG BRASIL), resultando em um crédito tributário total quando do lançamento de R\$ 45.354.531,80.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 17 a 26, a fiscalização constatou que:

*"8. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal no 001, a FISCALIZADA informou em 03/03/2015 que no ano calendário de 2011 as vendas para a PUIG BRASIL totalizaram R\$ 28.085.000,00 de uma receita total de R\$45.050.000,00, o que **correspondeu a um percentual de 62,40% de suas vendas** e no ano calendário de 2012 as vendas para a PUIG BRASIL totalizaram R\$43.531.000,00 de uma receita total de R\$64.839.000,00, o que **correspondeu a um percentual de 67,14% de suas vendas**."*

"18. Em 27 de agosto de 2015 a PUIG BRASIL apresentou resposta informando que "os produtos das marcas referidas no Termo de Início de Procedimento Fiscal são distribuídos pela própria fiscalizada e pela SOAN Comércio e Distribuição Ltda, não havendo determinação de área de atuação específica para cada uma das empresas"."

Houve, em consequência da constatação da interdependência entre a interessada e a PUIG BRASIL para o período fiscalizado, a determinação do Valor Tributável Mínimo com base na média ponderada dos preços correntes de cada produto obtidos das notas fiscais de saída da empresa PUIG BRASIL, conforme transcrição abaixo obtida do Termo de Verificação Fiscal:

37. Outro ponto relevante para a determinação do Valor Tributável Mínimo é o fato de haver apenas dois distribuidores das renomadas marcas objeto da presente análise, quais sejam, PUIG BRASIL e SOAN COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA, esta última com sede na Cidade de Ouro Fino, Estado de Minas Gerais, ou seja, fora do alcance da definição de Mercado Atacadista tal qual disposto nas definições acima reproduzidas.

38. Com o intuito de exaurir os entendimentos a respeito da forma como se procedeu a apuração do Valor Tributável Mínimo, mister se faz reproduzir o entendimento transcrito da Solução de Consulta Interna no. 8 da COSIT² que assim dispõe:

“O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto”

39. Buscando-se uma leitura mais pormenorizada do excerto acima, depreende-se simplesmente que, existindo diversos estabelecimentos atuantes em operações de compra e venda por atacado quanto a um mesmo produto, todos devem ser levados em conta na apuração do valor mínimo tributável, mas quando existe um único estabelecimento, considera-se apenas os preços praticados por este, e tão somente este.

40. Para apuração do preço corrente no mercado atacadista deve haver uma perfeita caracterização e individualização de cada produto, qual seja, marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, conforme determinado pela ADN/CST no. 05/82, in verbis:

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

41. Portanto, os produtos foram devidamente correlacionados por intermédio dos códigos de Referência informados pela PUIG BRASIL por ocasião da Diligência Fiscal realizada e vinculada ao presente procedimento fiscal, atendendo o disposto na ADN/CST 05/82.

42. Diante dos fatos narrados, procedeu-se então a determinação do Valor Tributável Mínimo tomando-se por base a média ponderada dos preços correntes de cada produto constante das notas fiscais de saída da PUIG BRASIL, conforme planilhas anexas ao presente Termo de Verificação.

Foi aplicada a multa de ofício de 75% e calculados os juros de mora legais.

Cientificada em 07/11/2016 (fls. 5787), a interessada apresentou em 05/12/2016 (fls. 5958) a impugnação de fls. 5959 a 5993, acompanhada de documentos anexos, trazendo, em síntese, os seguintes argumentos de defesa:

- Não restou caracterizada a interdependência entre a interessada e a PUIG BRASIL, dado que a fiscalização teria, erroneamente, calculado o percentual de vendas no período anterior entre tais empresas com base na receita decorrente das vendas e não no volume de produtos vendidos, como foi estipulado pelo revogado Parecer Normativo CST nº 23, de 24/02/1975. Caso calculado pelo volume de produtos, a interessada afirma que seu percentual de vendas em 2011 para a PUIG BRASIL seria de apenas 15,61%, não se enquadrando na regra de interdependência suscitada pela fiscalização (art. 612, inciso III, do Decreto nº 7.212/2010 - RIPI 2010).

- Não restaria caracterizada qualquer outra causa de interdependência caso afastada a suscitada pela fiscalização.

- Ainda que aceita a interdependência, houve equívoco no cálculo do valor tributável mínimo, dado que o conceito de "praça", utilizado pelo art. 195, I, do RIPI 2010 deveria ser tomado como sinônimo de cidade, citando para tanto posições doutrinárias e o Parecer Normativo nº 44/1981, além de decisões do CARF e do STJ que teriam adotado sua tese.

- Teria havido equívoco da fiscalização ao considerar que as mercadorias vendidas pela interessada o foram para a matriz da PUIG BRASIL, situada no município do Rio de Janeiro, quando na verdade todas as vendas objeto do lançamento foram para a filial 04.177.443/0005-37, situada na cidade de Serra, Estado do Espírito Santo.

- Se fosse considerada a distância física, a atacadista localizada no município de Ouro Fino/MG, SOAN COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA (SOAN), estaria mais próxima do domicílio da interessada que a PUIG BRASIL, localizado em Serra/ES.

- Conclui que, estando o estabelecimento da PUIG BRASIL que adquire os produtos da interessada, localizado em outro município e estado, não há mercado atacadista na praça do remetente, de modo que a determinação do valor tributável mínimo, caso aceita a interdependência das empresas, deveria ter se dado pelas regras do art. 196 do RIPI/2010 .

- Considerando que o preço de venda da interessada já contemplava o preço de custo acrescido de margem de lucro, tendo inclusive apurado um lucro de R\$ 11.842.479,98 no ano-calendário 2012, a base de cálculo utilizada pela interessada para o IPI estaria de acordo com as disposições do art. 196, parágrafo único, do RIPI/2010.

- A Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2012 não seria aplicável ao caso concreto, pois não haveria distribuidor localizado na mesma praça da interessada, situação tratada em tal ato interpretativo. A aplicação de tal ato ao caso concreto implicaria em alteração do conceito jurídico de praça por ato infralegal, o que não seria possível. Ainda, sua aplicação não poderia se dar de forma retroativa, sob pena de violação aos art. 150, inciso III, alíneas "a" e "c" da Constituição Federal.

- O termo praça teria sido usado como sinônimo de município em diversos atos normativos (cita o Parecer Normativo 44/1981), de modo a, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN, não ser possível a cobrança de penalidades, juros de mora e atualizações monetárias.

- O preço corrente do mercado atacadista na praça do remetente deveria ter levado em conta o preço praticado pela própria interessada em suas operações com a PUIG BRASIL, nos termos do ADN 5/1982 e dos artigos 195, inciso I e 196, caput, do RIPI 2010.

- A taxa SELIC somente poderia incidir sobre o principal, e não sobre a multa de ofício, em atenção ao art. 61 da Lei 9.430/1996, conforme precedentes do CARF e da CSRF citados na impugnação.

- A taxa SELIC não seria aplicável para fins de atualização de débitos tributários, conforme decidido pelo STJ no Recurso Especial 450.422/PR.

- Protesta pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do art. 16, § 4º, alínea "a" do Decreto nº 70.235/1972, bem como pelo princípio da verdade material.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância pela via eletrônica em data de 23/05/2017 (Termo de Abertura de Documento de fls. 7.032), apresentando o Recurso Voluntário em 19/06/2017 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 7.035), pelo qual pediu pelo integral provimento do recurso, o que fez com os seguintes argumentos:

(i) preliminarmente, a r. Decisão recorrida é nula por utilizar-se de fundamentos diversos daqueles que ensejaram a autuação, o que caracteriza cerceamento do direito de defesa da Recorrente, além de não possuir a identificação do Auditor da Receita Federal do Brasil que proferiu o voto;

(ii) houve um equívoco na forma como o cálculo do “volume das vendas dos produtos tributados” da Recorrente para a Puig Brasil foi realizado, pois a D. Fiscalização e as DD. Autoridades Julgadoras consideraram o percentual de vendas em relação à receita e não ao volume de produtos vendidos. Se assim fosse feito, a Recorrente não seria considerada estabelecimento interdependente da Puig Brasil, pois este percentual seria de 15,61%, muito abaixo, portanto, dos 50% previstos no inciso III do artigo 612 do RIPI/10;

(iii) além disso, ao contrário do que foi afirmado pelas DD. Autoridades Julgadoras, o próprio TVF indicou que nenhuma das outras regras prevista nos no artigo 612 do RIPI/10 aplicar-se-ia ao caso concreto. Portanto, não haveria que se falar em aplicação da regra de interdependência pela existência de exclusividade entre a Recorrente e a Puig Brasil;

(iv) ainda que se considere existir relação de interdependência entre a Recorrente e a Puig Brasil, no ano-calendário de 2012, o que se admite apenas para fins de argumentação, a regra de valor tributável mínimo prevista nos artigos 195, inciso I, e 196, caput, do RIPI/10 não seria aplicável ao presente caso. Isto porque, a referida regra presume que os estabelecimentos interdependentes estejam localizados na mesma praça, ou seja, município, o que não ocorre no presente caso, já que a Recorrente está localizada no município do Rio de Janeiro e a Puig Brasil em Serra/ES (Estados diferentes);

(v) no que se refere ao conceito de “praça”, para fins de aplicação da regra de valor tributável mínimo, ao contrário do que foi defendido na r. Decisão recorrida, a própria D. Fiscalização admitiu, no TVF, que o fato de um distribuidor estar localizado em outra cidade ou Estado o retira da definição de “mercado atacadista” prevista na legislação. Dessa forma, restou demonstrado que a regra imputada pela D. Fiscalização para sustentar a autuação, a qual foi mantida pelas DD. Autoridades Julgadoras, não é nem mesmo aplicável ao caso concreto;

(vi) considerando a definição de praça acima exposta, caso se entenda que a Recorrente e a Puig Brasil eram interdependentes, o que se admite apenas para fins de argumentação, o valor tributável mínimo a ser aplicado pela Recorrente para fins de cálculo do IPI deveria ser o custo de fabricação do produto, acrescido de custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como de seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, conforme previsto no artigo 196, parágrafo único, inciso II, do RIPI/10, o que já era aplicado pela Recorrente, não havendo, portanto, qualquer valor de IPI recolhido a menor;

(vii) a pretensão da D. Fiscalização e das DD. Autoridades Julgadoras de buscar amparo na Solução COSIT 8/12 para justificar o critério de cobrança adotado não merece prosperar devido: (a) ao fato de a orientação descrita na Solução COSIT 8/12 não se aplicar à Recorrente; (b) à impossibilidade de se alterar o conceito jurídico de “praça” por meio de norma infralegal; e (c) ao fato de a Solução COSIT 8/12 só poder ser aplicada a partir de sua publicação e respeitando o princípio constitucional da anterioridade; e

(viii) por fim, caso prevaleça o entendimento da r. Decisão recorrida quanto à aplicação do valor tributário mínimo ao presente caso, o que se admite apenas para fins de argumentação, a apuração do IPI devido pela Recorrente na forma do inciso I do artigo 195 e do caput do artigo 196 do RIPI/10 deveria, ao menos, ter sido embasada no “preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente” calculado de maneira a incluir preço praticado pela própria Recorrente em suas operações com a Puig Brasil e apenas vendas realizadas pela Puig Brasil para estabelecimentos varejistas localizados em Serra/ES (considerada a praça da Recorrente, pelas DD. Autoridades Julgadoras).

147. Caso seja mantida a exigência objeto do Processo Administrativo em referência, o que se admite apenas para argumentar, a taxa SELIC não pode ser aplicada aos créditos tributários e, se admitida a sua aplicação, só poderá incidir sobre o crédito tributário principal, não podendo recair sobre o valor da multa de ofício, que é penalidade e não tem natureza tributária.

Inicialmente, através da **Resolução nº 3402-003.374** (e-fls. 7.144-7.150), o julgamento do recurso foi convertido em diligência, para as seguintes providências pela Unidade de Origem:

Assim, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, voto no sentido de determinar à DRF no Rio de Janeiro II a realização de diligência para fornecer as seguintes informações, juntando os documentos do procedimento fiscal já realizado que as comprovam:

- a) Especificar qual estabelecimento da empresa PUIG BRASIL (CNPJ e endereço) foi objeto de procedimento de diligência antes da lavratura do auto de infração.
- b) Informar se há, nos contratos analisados, a especificação de quais estabelecimentos da PUIG Brasil seriam destinatários dos produtos fabricados pela recorrente;
- c) Especificar para qual estabelecimento da PUIG BRASIL destinavam-se os produtos objeto da autuação, sobre os quais foi aplicado o Valor Tributável Mínimo apurado.
- d) Esclarecer se, no procedimento fiscal, eventualmente foi apurado, e de que forma, que não houve vendas para a SOAN durante o ano fiscalizado.
- e) Informar qual foi o conceito de “praça” aplicado para a apuração do Valor Tributável Mínimo no presente processo. Dentro desse conceito, detalhar qual seria a razão para excluir o estabelecimento da distribuidora SOAN, localizado em Ouro Fino/MG, da definição de “mercado atacadista” (item 37 do TVF) no cálculo do Valor Tributário Mínimo.

Após a ciência da recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011, providenciar o retorno dos autos a este Colegiado para prosseguimento no julgamento do recurso voluntário.

Apresentado o Relatório de Diligência de e-fls. 7.156-7.160 e decorrido o prazo de manifestação da Contribuinte (e-fls. 7.170), o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

Voto

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminarmente

2.1. Nulidade da decisão recorrida

Alega a Recorrente que a r. decisão recorrida é nula por utilizar-se de fundamentos diversos daqueles que ensejaram a autuação, o que caracteriza cerceamento do direito de defesa, além de não possuir a identificação do Auditor da Receita Federal do Brasil que proferiu o voto.

Sem razão.

A autuação teve por motivação o recolhimento de IPI em valores inferiores aos devidos, uma vez que, no entender da Fiscalização, no ano-calendário de 2012 a Recorrente, enquanto empresa localizada no município do Rio de Janeiro, descumpriu as regras de determinação do valor tributável mínimo previstas na legislação para as operações realizadas entre estabelecimentos interdependentes localizados na mesma praça, quando deu saída a produtos com destino ao estabelecimento comercial atacadista da empresa Puig Brasil Comercializadora de Perfumes Ltda. ("Puig Brasil" - CNPJ nº 04.177.443/0005-37), localizada no município de Serra, no Estado do Espírito Santo.

Assim considerou a Fiscalização:

36. Importante registrar que a PUIG é detentora de 99,99% da PUIG BRASIL, o que se verifica, portanto, ser esta última uma empresa controlada daquela situada na Espanha.

37. Outro ponto relevante para a determinação do Valor Tributável Mínimo é o fato de haver apenas dois distribuidores das renomadas marcas objeto da presente análise, quais sejam, PUIG BRASIL e SOAN COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA, esta última com sede na Cidade de Ouro Fino, Estado de Minas Gerais, ou seja, fora do alcance da definição de Mercado Atacadista tal qual disposto nas definições acima reproduzidas.

(...)

42. Diante dos fatos narrados, procedeu-se então a determinação do Valor Tributável Mínimo tomando-se por base a média ponderada dos preços correntes de cada produto constante das notas fiscais de saída da PUIG BRASIL, conforme planilhas anexas ao presente Termo de Verificação.

E, como mencionado pela defesa em Recurso Voluntário, a DRJ concluiu que: **(i)** a Recorrente e a Puig Brasil seriam consideradas interdependentes pela existência de exclusividade na venda dos produtos; e **(ii)** o conceito de praça, nos termos da legislação do IPI, seria sinônimo de área de atuação dos negócios cuja análise se estaria fazendo.

Assim constou na decisão recorrida:

Quanto à apuração do valor tributável mínimo, e, consequentemente, à definição de "praça", em razão do critério previsto no art. 195, I do RIPI/2010, serão analisadas as alegações da interessada em relação ao conceito de "mercado atacadista da praça do remetente".

Inicialmente, cumpre esclarecer que o conceito de praça, ao contrário de que pretende a interessada, não pode ser tido como sucedâneo da expressão "cidade de domicílio".

Neste sentido, veja-se que a redação original do art. 15, inciso I, da Lei nº 4.502/1964 era a seguinte:

Art. 15. o valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço normal de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, ou na sua falta, ao preço corrente no mercado atacadista do domicílio do remetente, quando o produto fôr remetido, para revenda, a estabelecimento de terceiro, com o qual o contribuinte tenha relações de interdependência (art. 42);

A redação acima deixava claro que o dispositivo se referia ao preço corrente do mercado atacadista do domicílio do remetente quando da remessa a terceiro com relação de interdependência.

No entanto, posteriormente à edição do Código Tributário Nacional, houve alteração em tal dispositivo pelo Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, que passou a ter a redação atualmente vigente:

Art. 15. o valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto fôr remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro incluído no artigo 42 e seu parágrafo único; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

Ou seja, deixou-se de falar em preço corrente no mercado atacadista do domicílio do remetente para agora estipular que o valor mínimo tributável seria encontrado através do preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente.

(...)

Ou seja, não procede a tese de que o termo praça seria, em decorrência do sistema normativo pátrio, um sinônimo de cidade ou município.

Cumprido notar que o Parecer Normativo nº 44/1981 ao dispor sobre o mercado atacadista presente "numa mesma cidade, ou praça comercial" não equiparou ambos os termos como pretende a interessada, tratando-se apenas de uma exemplificação de locais em que podem se dar o mercado atacadista sob análise, não necessariamente de idêntico âmbito territorial.

Com isso, tanto no TVF quanto na decisão recorrida, foi abordada sobre a motivação da atuação com relação à interdependência entre a Recorrente e a Puig Brasil, bem como sobre o conceito de praça, nos termos da legislação do IPI, motivo pelo qual não merece ser acolhido o argumento de nulidade invocado pela defesa.

Outrossim, igualmente não cabe a anulação da decisão de primeira instância, uma vez que foi devidamente motivada, tendo a Recorrente conhecimento pormenorizado de todos os pontos controvertidos neste litígio, conforme exposto em razões recursais.

Ademais, as alegações apontadas em defesa não se enquadram na previsão do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972¹.

Portanto, afasto a preliminar de nulidade da decisão recorrida, invocada em razões de recurso.

3. Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre auto de infração para a exigência de IPI, juros de mora e multa de ofício de 75%, no montante original de R\$ 45.354.531,80, relativo aos períodos de apuração do ano de 2011.

Diante da constatação da **interdependência entre a Recorrente e a empresa PUIG BRASIL** para o período fiscalizado, foi aplicado o **Valor Tributável Mínimo com base na média ponderada dos preços correntes de cada produto obtidos das notas fiscais de saída da empresa PUIG BRASIL**.

Em síntese, argumentou a defesa que:

- i) Não restou caracterizada a interdependência entre a interessada e a PUIG BRASIL, dado que a fiscalização teria, erroneamente, calculado o percentual de vendas no período anterior entre tais empresas com base na receita decorrente das vendas e não no volume de produtos vendidos, como foi estipulado pelo revogado Parecer Normativo CST nº 23, de 24/02/1975;
- ii) Se assim fosse feito, a Recorrente não seria considerada estabelecimento interdependente da Puig Brasil, pois este percentual seria de 15,61%, muito abaixo, portanto, dos 50% previstos no inciso III do artigo 612 do RIPI/10;
- iii) Considerando que o preço de venda da interessada já contemplava o preço de custo acrescido de margem de lucro, tendo inclusive apurado um lucro de R\$ 11.842.479,98 no ano-calendário 2012, a base de cálculo utilizada pela interessada para o IPI estaria de acordo com as disposições do art. 196, parágrafo único, do RIPI/2010;
- iv) Ao contrário do que foi afirmado pelas DD. Autoridades Julgadoras, o próprio TVF indicou que nenhuma das outras regras prevista no artigo 612 do RIPI/10 aplicar-se-ia ao caso concreto. Portanto, não haveria que se falar em aplicação da regra de interdependência pela existência de exclusividade entre a Recorrente e a Puig Brasil;

¹ Art. 59. São nulos:

- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

- v) Ainda que aceite a interdependência, houve equívoco no cálculo do valor tributável mínimo, dado que o conceito de "praça", utilizado pelo art. 195, I, do RIPI 2010 deveria ser tomado como sinônimo de cidade, conforme Parecer Normativo nº 44/1981;
- vi) O termo praça teria sido usado como sinônimo de município em diversos atos normativos (cita o Parecer Normativo 44/1981), de modo que, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN, não é possível a cobrança de penalidades, juros de mora e atualizações monetárias;
- vii) O preço corrente do mercado atacadista na praça do remetente deveria ter levado em conta o preço praticado pela própria interessada em suas operações com a PUIG BRASIL, nos termos do ADN 5/1982 e dos artigos 195, inciso I e 196, caput, do RIPI 2010.

O julgador *a quo* não acatou as razões de defesa, **concluindo como correto o entendimento aplicado pela Fiscalização, no sentido de que o volume de vendas deve ser calculado em razão da expressão em dinheiro correspondente, na forma já pacificada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com a edição do Parecer Normativo nº 36, de 21 de junho de 1976.**

Considerou, ainda, que:

- i) Por ocasião dos fatos geradores, somente existiam duas atacadistas dos produtos que foram objeto do procedimento fiscal, quais sejam SOAN e PUIG BRASIL (item 18 do Termo de Verificação Fiscal);
- ii) Durante o ano da autuação (2012) a interessada não informou em sua DIPJ e nem comprovou com a impugnação nenhuma venda para a empresa SOAN. Portanto, todas as vendas promovidas pela interessada dos produtos que foram objeto da autuação se deram para a filial 04.177.443/000537 da empresa PUIG BRASIL, localizada no município de Serra/ES;
- iii) Com base nestes fatos, fica demonstrado a correção da utilização do preço de venda no atacado da filial da empresa PUIG BRASIL localizada no município de Serra/ES como sendo o preço do mercado atacadista da praça da interessada, dado que toda a sua comercialização destes produtos se deu para aquela cidade, não havendo nenhuma venda no atacado quer em seu município de domicílio fiscal quer para a outra atacadista destes produtos (SOAN);
- iv) O termo praça não é sinônimo de cidade ou município, uma vez que o Parecer Normativo nº 44/1981, ao dispor sobre o mercado atacadista presente "numa mesma cidade, ou praça comercial" não equiparou ambos os termos como pretende a interessada, tratando-se apenas de uma exemplificação de locais em que podem se dar o mercado atacadista sob análise, não necessariamente de idêntico âmbito territorial;
- v) Ainda que praça fosse sinônimo de município, não haveria a alegada contradição com o procedimento adotado pela fiscalização, dado que a praça considerada foi unicamente um município, qual seja, o de Serra/ES, onde se encontra a totalidade do mercado atacadista da interessada destes produtos no período.

Entendo que assiste parcial razão à defesa.

Com relação à interdependência entre empresas, o art. 612 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), aprovado pelo Decreto 7.212 de 15 de junho de 2010, assim prevê:

Art. 612. 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 como 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);

III - quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso III);

IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I); ou

V - quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso II).

Parágrafo único. Não caracteriza a interdependência referida nos incisos III e IV a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador. (sem destaque no texto original)

Como bem observado pela Fiscalização em Relatório Fiscal, no CONTRATO DE FABRICAÇÃO E FORNECIMENTO firmado entre a Recorrente e a empresa ANTONIO PUIG S.A., foi constatada a seguinte informação:

A CARVALHO compromete-se a fabricar e fornecer os produtos à PUIG ou aos seus Compradores Autorizados, **com caráter exclusivo**. Portanto, não poderá fabricar nem fornecer os Produtos para terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam os Compradores Designados, sem o prévio consentimento expresso e por escrito da PUIG. (sem destaque no texto original)

Igualmente consta no Relatório Fiscal a seguinte informação prestada pela Contribuinte:

Conforme descrito no item 8 acima, as vendas da CARVALHO para a PUIG BRASIL no ano anterior ao fiscalizado, qual seja, ano-calendário de 2011, totalizaram R\$ 28.085.000,00 de uma receita total de R\$ 45.050.000,00, **o que correspondeu a um percentual de 62,40% de suas vendas**. Portanto, indubitavelmente fica caracterizada a interdependência da fiscalizada com base no art. 612, III do RIPI. (sem destaque no texto original)

No presente caso, resta caracterizada a interdependência prevista pelo inciso III do artigo 612 do RIPI/2010, acima já transcrito, considerando a distribuição sob exclusividade e acima de vinte por cento de suas vendas.

E a relação de interdependência com um comerciante atacadista em caráter exclusivo implica na obrigação do sujeito passivo em observar o valor tributável mínimo estabelecido no Regulamento do IPI.

Com relação à base de cálculo do IPI em transações envolvendo empresas interdependentes, devem ser observadas as seguintes regras:

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);

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.

Em síntese, se existir relação de interdependência entre a indústria e a adquirente e ambas estiverem estabelecidas na mesma praça (Município), aplica-se a média ponderada dos preços, nos termos do artigo 195, I, do RIPI e, caso as empresas não estiverem na mesma praça, aplica-se a regra do artigo 196, parágrafo único, II, do RIPI.

Como já mencionado na Resolução anteriormente proferida neste processo, no que concerne ao conceito de praça, não havia na legislação do IPI uma determinação exata do que seja "praça" na acepção utilizada no art. 195, I do RIPI/2010, que se refere a "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente".

Em razão de dúvidas e interpretações divergentes quanto à aplicação do inciso I do art. 195 do Decreto nº 7.212/10, por parte dos contribuintes e da própria fiscalização, a RFB inicialmente editou o **Parecer Normativo CST nº 44/81**, assim ementado:

Imposto Sobre Produtos Industrializados

4.16.04.02 – Valor Tributável Mínimo – Remessas para Interdependentes

Quando a determinação do valor tributável para efeito de cálculo do IPI for efetuada através dos preços praticados no mercado atacadista da praça do remetente, será considerado o universo das vendas realizadas naquela localidade.

No Parecer Normativo CST em referência, ao ser analisada a extensão do entendimento da expressão "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente", assim foi elucidada a matéria:

3. A base da norma que se examina, originariamente foi o disposto no inciso I do artigo 15 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, “verbis”:

"Art. 15 - O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço normal de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, ou, na sua falta, ao preço corrente no mercado atacadista do domicílio do remetente, quando o produto for remetido, para revenda, a estabelecimento de terceiro, com o qual o contribuinte tenha relações de interdependência (art. 42)."

4. No texto transcrito observa-se que a regra de apuração do valor tributável destacava a hipótese de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, podendo ser entendida como o preço praticado pelo próprio remetente.

4.1. A alteração 5ª do artigo 2º do Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, deu nova redação ao inciso transcrito, e excluiu a possibilidade daquele entendimento, definindo que:

"Art. 15. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro, incluído no artigo 42 e seu parágrafo único."

5. A norma superveniente determina, pois, ser "o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente..." a base mínima para o valor tributável nas hipóteses que menciona.

6. Registram os Dicionários da Língua Portuguesa que mercado, convencionalmente, significa a referência feita em relação à compra e venda de determinados produtos.

6.1. Isto significando, por certo, que numa mesma cidade, ou praça comercial, o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.

7. Por isso, os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através do preço corrente no mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79.

8. Quando não puder ser conhecido, por inexistente, o preço corrente no mercado atacadista relativo a qualquer produto, o comando legal a ser seguido encontra-se no artigo 46, § 6º (parte final), combinado com o disposto no parágrafo único do artigo 44 do já mencionado Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 09 de março de 1979. **(sem destaques no texto original)**

Após, foi editado o **Ato Declaratório Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação (ADN CST) nº 05/1982**, esclarecendo que *“o termo produto, constante do subitem 6.1 do Parecer Normativo CST nº 44, de 23 de novembro de 1981, indica uma mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, se houver, na forma indicada no inciso VIII do artigo 205 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI)”*.

Através de tal Ato Declaratório igualmente foi estabelecido que “do produto assim caracterizado, para efeito de cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79, que determinará o valor tributável mínimo a que alude o artigo 46, inciso I, do mesmo Regulamento, deverão ser considerados as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI.”

Neste sentido foi proferido o seguinte precedente desta Turma, cujo voto vencedor foi acompanhado por esta Relatora:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

DECISÃO DE PISO. NULIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

É válido o lançamento efetuado de conformidade com as normas legais que regem o procedimento administrativo fiscal. Não merece guarida a alegação de nulidade, uma vez que não houve mudança de critério jurídico e foram cumpridos todos os preceitos legais, não se enquadrando, portanto, em nenhum dos requisitos do citado art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. NORMA ANTIELISIVA ESPECÍFICA.

O valor tributável mínimo - VTM é típica norma antielisiva específica para operações com produtos industrializados e tem por objetivo evitar uma manipulação artificial da base de cálculo do tributo quando da realização de operações entre empresas interdependentes.

A delimitação de um dos dois métodos possíveis de apuração do VTM implica precisar qual o conteúdo semântico da expressão "praça do remetente" para então identificar se, naquela praça, há ou não um mercado atacadista, de modo a permitir a apuração do VTM com base em uma comparação mercadológica (preço médio das empresas da localidade do remetente) ou com base em ficção jurídica (levando em consideração como elementos mínimos os custos de produção, as despesas e a margem de lucro ordinária naquele tipo de operação).

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. CONCEITO DE "PRAÇA DO REMETENTE" E DE "MERCADO ATACADISTA".

O fato da lei não promover a delimitação semântica de determinado signo na esfera jurídico-tributária não redunde em negar a existência, para tal signo, de um conteúdo jurídico próprio, sob pena do princípio da legalidade em matéria tributária ser esvaziado de conteúdo. Assim, o preenchimento semântico de um signo jurídico em matéria tributária deve socorrer-se da própria lei. Nesse sentido, os inúmeros dispositivos legais que empregam o termo "praça" o fazem no sentido de domicílio, i.e., limitando-se ao recorte geográfico de um Município, nos termos do art. 70 do Código Civil. Logo, a regra antielisiva a ser aqui convocada é aquela prescrita no art. 196, parágrafo único, inciso II do RIPI/2010. Precedentes administrativos e judiciais neste sentido. Ademais, estender o conceito de praça ao de região metropolitana, além de não ter sustentação legal nem econômica, implicaria ainda em tornar a regra do art. 195, inciso I do RIPI/2010 um sem sentido jurídico, já que a tornaria redundante.

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS PROBATÓRIO DA FISCALIZAÇÃO.

Ao afirmar que o conceito de praça é sinônimo de mercado e que este, por seu turno, se identifica com o conceito legal de região metropolitana, deveria a fiscalização ter feito prova neste sentido. Em outros termos, deveria a fiscalização ter provado que a região

metropolitana é, economicamente falando, um "mercado de cosméticos" no âmbito de atuação da recorrente, o que não ocorreu no caso em tela.

Recurso Voluntário Provido. (Acórdão nº 3402-004.341)

A título de fundamentação, reproduzo em parte os fundamentos do r. voto vencedor do acórdão em referência, redigido pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro:

Um dos primeiros diplomas legais a tratar do assunto foi a antiga lei do cheque (Decreto n. 2.591/1912), que em seu art. 4º assim prescrevia:

Art. 4º - O cheque deve ser apresentado dentro de cinco dias, quando passado na praça onde tem de ser pago, e de oito dias, quando em outra praça.

Referido dispositivo estabelecia prazos diferentes para a apresentação do cheque emitido a depender da referida ordem de pagamento ser da mesma "praça" ou de "praça" distinta da instituição bancária na qual seria apresentado. Na legislação atual (art. 33 da lei n. 7.357/85) fala-se em "lugar onde houver de ser pago", sem que se perca, todavia, a referência espacial quanto ao local da emissão e o local em que situada a agência bancária responsável pelo cumprimento da ordem. Em ambas as hipóteses resta clara a referência, ainda que implícita, a um Município, tanto que, ao emitir o cheque, o emitente deve indicar em campo próprio a cidade de emissão da cártula.

No mesmo sentido, é o Parecer Normativo n. 44/81, que assim prevê:

(...)

A norma superveniente determina, pois, ser 'o preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente (...) a base mínima para o valor tributável nas hipóteses que menciona.

Registram os Dicionários da Língua Portuguesa que mercado, convencionalmente, significa a referência feita em relação à compra e venda de determinados produtos.

Isto significando, por certo, que numa mesma cidade, ou praça comercial, o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.

(...) (g.n.).

É o que também prevê o ADN CST n. 5/82:

(...).

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

"do produto assim caracterizado, para efeito de cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79, que determinará o valor tributável mínimo a que alude o artigo 46, inciso I, do mesmo Regulamento, deverão ser considerados as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI.

(...) (g.n.).

Ademais, o próprio art. 197 do RIPI/2010, inserido na mesmíssima Seção II em que se encontram os analisados artigos 195 e 196, ao estabelecer os procedimentos

para o arbitramento da base de cálculo do IPI, textualmente fala em domicílio, o que, por sua vez, obrigatoriamente nos remete a ideia de Município. Vejamos o inteiro teor da regra:

Art. 197. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 148, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 17).

§ 1º Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

Ao empregar o termo domicílio é claro que o legislador está se referindo ao limite geográfico de um município, exatamente como se depreende do disposto no art. 70 do Código Civil, in verbis:

Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo.

Nem se alegue, ainda que o art. 197 do RIPI/2010 teria usado o termo domicílio em um sentido diferente do signo praça, empregado no art. 195 do mesmo Regulamento, sob pena de vaticinar-se a existência de uma legislação patológica, dotada de uma esquizofrenia ou bipolaridade, já que tal assertiva equivaleria a admitir a existência de artigos presentes em uma mesma lei, em uma mesma seção e tratando de um mesmíssimo tema (arbitramento da base de cálculo do IPI), porém com conteúdos semânticos distintos.

(...)

Diante deste quadro normativo e jurisprudencial, **não resta dúvida que praça e município são tratados como sinônimos o que, por conseguinte, implica no presente caso a convocação do disposto no art. 196, parágrafo único, inciso II do RIPI/2010 e não o prescrito no art. 195, inciso I do mesmo Regulamento.** Isto porque, nos termos empregados pelo Professor Humberto Ávila em parecer também desenvolvido para a Associação Brasileira de Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (fls. 3.284/3.322): (sem destaques no texto original)

A delimitação do conceito “praça” foi elucidada no r. Parecer emitido pelo ilustre Doutrinador Fábio Ulhoa Coelho, anexado pela defesa às fls. 6.060 a 6.161, do qual abaixo reproduzo os seguintes excertos:

20. Praça é uma localidade equivalente ao Município ou a divisão dele, como bairro ou zona. **Diversos elementos do direito comercial, extraídos tanto da lei como da doutrina, autorizam essa conclusão.**

21. O primeiro deles diz respeito aos assentos dos usos e costumes feitos pelas Juntas Comerciais. Sempre que se referem à *praça* tratam-na como um Município. Veja, a propósito, o Assento n. 3:

(...)

22. **O segundo elemento que demonstra referir-se a praça, no sentido de localidade, a recorte geográfico nunca superior ao Município está na distinção que se estabelece entre dois auxiliares dependentes externos dos comerciantes: o vendedor viajante e o praticante.**

23. Elucida RUBENS REQUIÃO:

Empresas existem que necessitam de auxiliares que se dediquem à procura de clientela fora do estabelecimento comercial.

Mantêm, por conseguinte, um corpo de auxiliares dependentes, geralmente especializados na promoção de vendas, que as efetuam, através de colheita de propostas de extração de pedidos. Essas propostas ou pedidos são executados pelo empresário comerciante. [...] O direito francês, por lei de 1937, regulamentou as atividades dos viajantes e praticistas, englobando na relação também os representantes comerciais (VRP) como assalariados dependentes. Os autores Coudy e Despierres formularam uma diferença lógica e prática de cada um deles, escrevendo que as denominações de viajantes e praticistas exprimem variações de uma atividade cujo fundo permanece idêntico: o praticista visita a clientela da cidade onde se encontra a casa que o emprega e dela recebe cada dia as ordens; o viajante se desloca numa região às vezes extensa para visitar a clientela.²

24. O terceiro elemento aqui colecionado para demonstrar que a base territorial ligada ao conceito jurídico de praça equivale aos limites do Município encontra-se na antiga lei do cheque, que fixava prazos diferentes para a apresentação do título ao banco para pagamento dependendo de ser o título da mesma praça ou de praças diferentes (Dec. nº 2.59111912, art. 4º³).

25. Na lei atual, substituiu-se o conceito de praça por lugar (Lei nº 7.357/85, art. 33), mas continua a prevalecer, na aplicação da norma, a referência ao Município em que se encontra a agência pagadora. Ensina EGBERTO LACERDA TEIXEIRA:

Assinale-se, de início, a substituição da expressão tradicional "praça de emissão" ou "praça de pagamento" pela locução "lugar de emissão" ou "lugar de pagamento". Ambas as expressões são de certo modo, imprecisas. Deve-se assim considerar, como lugar de emissão ou de pagamento, a cidade designada no cheque e não o bairro ou distrito. Se o cheque é emitido ou pagável em "São Paulo", a extensão geográfica da cidade se estende até os limites físicos ou jurídicos da cidade.⁴

26. Em seu segundo significado, portanto, praça significa lugar, localidade; e pelo uso que o direito comercial faz da expressão nesse significado, resulta claro que corresponde à delimitação territorial nas fronteiras de um Município.

(...)

32. Por vezes se identifica uma praça específica por meio do nome do Município correspondente ao lugar em referência. Assim, fala-se em Praça de Belo Horizonte, Santos, Curitiba etc. É um modo *objetivo* e *direto* de identificar a praça. Outras vezes embora usando meio objetivo, a praça é identificada indiretamente e não pelo nome do Município correspondente. Quando a lei menciona "praça de pagamento", por exemplo, vale-se também do modo objetivo de identificação, mas tomando por referência um ato a ser praticado pelas partes.

33. A Lei nº 5.474/68, que disciplina as duplicatas, emprega a locução *praça de pagamento* para definir os requisitos essenciais desse título de crédito (art. 2º, § 1º, VI), o termo inicial do prazo para as instituições financeiras apresentarem ao sacado os títulos remetidos por seu intermédio (art. 6º, § 2º), a circunscrição competente para o protesto (art. 13, § 3º) e a competência judicial para sua execução (art. 17).

² Curso de direito comercial. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 1989, 1º vol., pág. 152. Os grifos e negrito não são do original.

³ Art. 4º. O cheque deve ser apresentado dentro de cinco dias, quando passado na praça onde tem de ser pago, e de oito dias, quando em outra praça.

⁴ A nova lei brasileira do cheque. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 1986, pág. 60. Os grifos e negrito não são do original.

34. Outras vezes, a identificação de uma praça específica é feita não pelo nome do lugar a que se refere, ato a ser praticado ou qualquer outro elemento objetivo, mas pela referência a um sujeito de direito. Trata-se, aqui, de utilização de um elemento *subjetivo* de identificação da praça. Fala-se, então, de praça do vendedor, do comprador, do remetente etc.

35. Ainda na Lei das Duplicatas, a praça é subjetivamente referida na menção à admissibilidade do título para documentar vendas de mercadorias para pagamento contra entrega (art. 2º, § 2º) ou do local em que deve ser feita a entrega do título (art. 6º).

36. Para encerrar, registro que as bolsas e praças⁵ cumprem uma função subsidiária bastante importante. Os negócios nelas concluídos acabam servindo de *referência de preço* das mercadorias negociadas, mesmo para os comerciantes que não participam da organização. Só para citar um exemplo, a cotação dos metais da *London Metal Exchange* serve de referência para os contratos de compra e venda de metais não-ferrosos no mundo todo⁶. Se uma metalúrgica brasileira contrata com uma *trading* também brasileira a compra e venda de alumínio produzido pela primeira para ser exportado pela segunda, por certo negociarão o preço levando em conta as cotações da LME, embora nenhuma delas eventualmente seja membro da bolsa londrina.

37. As praças - entendidas, como dito, no único sentido que ainda resta na atualidade, de Município onde se realizam negócios mercantis - têm assim a vocação de fornecerem parâmetros para a precificação de mercadorias. E é exatamente em razão desta vocação que a lei tributária a elas se refere quando trata de um dos critérios para mensuração da base de cálculo do IPI. Para entendê-lo, porém, é necessário examinar-se também o conceito de mercado.

2. Mercado

38. Mercado, enquanto um conceito jurídico, é o conjunto de transações comerciais (envolvendo os mais variados tipos de contrato, mas fundamentalmente a compra e venda) ligado a certos produtos ou serviços e a uma base geográfica.

(...)

52. São, portanto, conceitos muito distintos os de "praça" e "mercado".

53. Em razão desta distinção, "praça" é conceito que não pode ser referenciado a noções como as de "campo de atuação do comerciante", Estas não podem ser entendidas senão como referência ao que tecnicamente se denomina de "mercado", ou seja, conjunto de operações econômicas.

54. Afinal, existem dimensões econômicas de atuação de empresários como o mercado global, *mercado da América Latina*, *mercado brasileiro*, etc; mas ninguém nunca se refere a tais dimensões pelas expressões *praça global*, *praça da América Latina* ou *mesmo praça brasileira*. Se praça fosse o "campo de atuação do comerciante", estas expressões (*praça global*, *da América Latina*, *brasileira* etc) seriam correntes. Não são, exatamente por descaber tomar-se "praça" por "campo de atuação do comerciante".

55. Pretender adotar o critério de "campo de atuação do comerciante" para estender o conceito de "praça" para além dos limites do Município em que se encontra este comerciante equivale a desnaturá-lo, em razão da indevida equiparação do conceito ao de "mercado".

⁵ Para alguns autores, as duas expressões são sinônimas. Cfr. J. X. CARVALHO DE MENDONÇA, obra citada, Vol. VI, Livro IV, Parte II, págs. 278/280.

⁶ www.lme.co.uk

(...)

4. Mercado Atacadista da praça do remetente

61. O art. 195, I, do RIPI-2010, contempla o conceito de "mercado atacadista da praça do remetente" como uma das hipóteses de Valor Tributável Mínimo do IPI, em caso de estabelecimentos interdependentes⁷.

62. Preceitua o dispositivo:

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

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

63. **Para entender esse conceito da lei tributária, é necessário considerar, em primeiro lugar, que ele diz respeito apenas ao mercado atacadista. Quer dizer, o preço do produto industrializado no mercado varejista deve ser desprezado, levando-se em conta unicamente o praticado entre industriais e comerciantes, ou entre estes. Assim, o preço normalmente praticado (corrente) na comercialização do produto industrializado em negócios envolvendo exclusivamente empresários é o parâmetro legal adotado na mensuração do valor Tributável Mínimo do IPI.**

64. Não há dificuldade na compreensão dessa parte do conceito legal.

65. Outro elemento a considerar é a referência à praça do remetente. **Quando a lei se vale do modo subjetivo de identificação da praça refere-se ao domicílio (civil ou tributário) ou ao estabelecimento de alguém - a praça de um empresário, consequentemente, é o Município relacionado pela lei de algum modo a esse empresário.**

66. Determina a lei tributária em foco, portanto, que o valor tributável mínimo do IPI, no caso do parâmetro abrigado no inciso I do art. 195 do RIPI- 2010, tome em consideração os preços praticados no Município em que está o estabelecimento remetente. Essa é a praça do remetente.

67. Mas, ressaltado, não são quaisquer preços praticados no Município em que se encontra o estabelecimento remetente que devem ser levados em consideração. São apenas os preços do mercado atacadista. Os pagos pelos consumidores residentes no mesmo Município não interferem com a base de cálculo referida no preceito legal aqui interpretado.

68. Até aqui, também não há nenhuma dificuldade na interpretação do dispositivo em exame.

69. Para finalizar sua compreensão, resta apenas definir o que seja *mercado da praça*.

70. Como se pode deduzir, também sem dificuldade das considerações tecidas anteriormente sobre mercado e praça, o legislador não pode ter dito outra coisa com a expressão mercado da praça senão a consideração para o fim colimado na norma apenas das operações mercantis ocorrido num Município.

71. Com ênfase, viu-se que o mercado é conceito que envolve a articulação de dois níveis de consideração: o material e o geográfico. O primeiro circunscreve o tipo de

⁷ As observações tecidas em torno no art. 195, I, do RIPI-2010 são integralmente extensíveis ao art. 136, I, do RIPI-2002, por terem ambos os dispositivos a mesma redação.

produtos negociados no mercado. Por esse critério, fala-se em mercado de petróleo, de utilidades domésticas brancas, de automóveis etc. O segundo delimita a base territorial em que se encontram os adquirentes do produto e as empresas que concorrem pela preferência deles. Integram o mesmo mercado, por esse ângulo, os agentes econômicos que operam na mesma localidade, cidade, região, país, continente ou mesmo no plano global.

72. No conceito de mercado da praça, o critério material não está presente. Em outros termos, remanesce questão em aberto definir quais são os limites materiais do mercado em foco, uma vez que, falando a lei em mercado da praça, ela apenas adota o critério geográfico.

73. Como *praça*, no cínico sentido hoje emprestável à expressão, indica um lugar, o legislador, ao cogitar do mercado da praça, quis ele mesmo já definir o critério geográfico na delimitação do mercado.

74. Enquanto a delimitação material do mercado é questão em aberto na aplicação do art. 195, I, do RIPI-2010, a geográfica está definitivamente estabelecida pelo legislador: é o da praça. Que praça? O do estabelecimento remetente; que significa, como visto, a do Município em que se encontra esse estabelecimento.

75. Concluindo, mercado da praça é aquele em que a base geográfica é um Município. Mercado atacadista da praça compreende, por sua vez, todas as operações entre empresários de comercialização de certo produto industrializado ocorridas nesse Município. Mercado atacadista da praça do remetente, enfim, refere-se às operações entre os empresários (excluídas, portanto, as envolvem consumidores, em sua aceção legal, e, em decorrência, caracterizam-se como pertinentes ao mercado atacadista) na comercialização de certo produto industrializado ocorridas no município em que se acha o estabelecimento remetente.

5. Atualidade do conceito de "praça"

76. Por vezes, a administração tributária pretende rever o conceito de "praça" circunscrito a recorte territorial nunca superior aos limites do Município, a pretexto de que seria ultrapassado, anacrônico, incompatível com a realidade econômica do nossos tempos.

77. Esta alegação não se sustenta. O conceito de praça circunscrito aos limites do Município - adotado pelo Poder Judiciário⁸, doutrina especializada⁹ e autoridades tributárias¹⁰ - é plenamente operacional, cumprindo sua função de localizar, de modo adequado, o empresário no "espaço". Não se consegue encontrar o empresário, apenas indicando que seu domicílio (pessoa natural) ou sede (pessoa jurídica) está numa determinada região do país ou num certo Estado. Apenas a indicação do Município ou

⁸ Ilustre-se com os seguintes julgamentos: (a) Supremo Tribunal Federal, em 21-05-1973, Recurso Extraordinário n. 71.253 -PR, em que o Relator, Ministro Xavier de Albuquerque, sempre que emprega a expressão praça, fá-lo em referência a Municípios; (b) Superior Tribunal de Justiça, em 06-12-20 li, Recurso Especial n. 1.190.037-SP, Relator Ministro Luis Felipe Salomilo, cuja ementa explicitamente consigna que praça é município.

⁹ Confirmam-se os magistérios de J. X. CARVALHO DE MENDONÇA (Tratado de Direito Commercial Brasileiro. 3ª edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1938, Vol. V, Livro 111, Parte I, págs. 107/109), RUBENS REQUIÃO (Curso de direito comercial. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 1989, 1º vol., pág. 152), EGBERTO LACERDA TEIXEIRA (A nova lei brasileira do cheque. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 1986, pág. 60) e DARCY DE ARRUDA MIRANDA JR. (Curso de direito comercial. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 1987, 1º volume, pág. 261).

¹⁰ Exemplifique-se com as seguintes decisões: (a) Processo nº 1951.001328/2004-11, do Segundo Conselho de Contribuintes, Segunda Câmara, em 14-08-2007, do interesse de Comercial e Importadora M.M.D. Ltda.; (b) Processo nº 11080.731081/2011-28, da 4ª Câmara da 3ª Turma Ordinária do CAREF, em 26-06-2013, do interesse de Celupa Industrial de Celulose e Papel Guaíba Ltda.

de frações deste pode levar à localização do empresário, para fins de imputar-lhe as consequências jurídicas previstas em lei, inclusive as de ordem tributária.

78. Mas, argumentado, se um dia, o conceito de "praça" adstrito à área de Município ou fração se tornar eventualmente obsoleto, somente uma mudança no ordenamento jurídico, que desse à expressão definição diversa, poderia tornar ultrapassadas as decisões administrativas e judiciais e as lições da doutrina que o adotam e autorizar a pretendida revisão de entendimento.

79. Enfatizo que, apenas após mudanças na constituição ou na lei poderia ocorrer a revisão do entendimento administrativo, judicial e doutrinário que, hoje, sem dissenso, consideram "praça" uma referência aos limites do Município, ou fração deste.

80. Aliás, os diversos regulamentos do IPI têm estabelecido que a base de cálculo para imposto, nas operações entre partes interdependentes, não pode ser inferior ao "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente", em consonância com o art. 15, I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (com a redação dada pelo art. 2º do Dec. Lei nº 34/66).¹¹

81. Deste modo, se, desde a edição da primeira norma regulamentar (acerca do valor mínimo tributável na base de cálculo do IPI, em relações entre partes interdependentes), nada mudou no direito positivo aplicável à hipótese (e isto é incontestável), simplesmente não pode a administração tributária rever os critérios que tem adotado deste então, sob a injustificada alegação de que teriam se tornado ultrapassados.

82. E se o legislador tributário queria se referir ao mercado ou ao campo de atuação do empresário, na definição dos critérios de mensuração da base de cálculo do IPI, por que razão teria se valido de outro conceito, o de praça? Na época da edição da lei objeto dos regulamentos do IPI acima indicados (1964), o conceito de "mercado" já era suficientemente corrente para ser adotado, caso fosse este o objetivo do legislador.

83. Além disto, os muitos Chefes do Poder Executivo que o Brasil teve desde então (mais de uma dezena) nunca deram início a qualquer processo legislativo visando alterar o texto legal. Ao contrário, ao regulamentarem a lei, invariavelmente continuaram a se utilizar do conceito de praça, demonstrando, com isto, que nenhuma alteração se mostra justificável, no entendimento da autoridade investida da competência regulamentar (CF, art. 84, IV) e do poder de iniciativa para alteração da lei (CF, art. 61, 1º, b).

84. Adotar "praça" como sinônimo de Município ou fração é, ademais, a única interpretação conciliável com o princípio constitucional da legalidade tributária, onde se alberga o importante valor da segurança jurídica.

85. O princípio da legalidade tributária (ou *legalidade estrita*), todos sabem, é conquista histórica do Estado de Direito¹². Desdobro do princípio constitucional da legalidade

¹¹ Confirmam-se: (i) mt. 23, I, do Decreto 70.162, de 18 de fevereiro de 1972; (ii) art. 46, I, a, do Decreto 83.263, de 9 de março de 191; (iii) art. 68, I, a, do Decreto 87.981, de 23 de dezembro de 1982; (iv) art. 123, I, do Decreto 2.637, de 25 de junho de 1998; (v) art. 136, I, do Decreto 4.544, de 26 de dezembro de 2002; (vi) art. 195, I, do Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010.

¹² Nas lições de ROQUE CARRAZZA: "No passado, a tributação era realizada de modo tirânico: o monarca 'criava' os tributos e os súditos deviam suportá-los. Mesmo mais tarde, com o fim do feudalismo, quando ela passou a depender da aprovação dos 'Conselhos do Reino' ou das 'Assembleias Populares', os súditos não ficaram totalmente amparados contra o arbitrio. Foi só com o surgimento dos modernos Estados de Direito [...] que começaram a ser garantidos, de modo mais efetivo, os direitos dos contribuintes. A partir daí, o 'poder de tributar' passou a sofrer uma série de limitações, dentre as quais destacamos a que exige seu exercício por meio de lei. O Estado de Direito

(CF, art. 50, II), o da legalidade tributária determina que o contribuinte só está obrigado ao pagamento de tributo instituído pela lei (CF, art. 150, I) ¹³.

86. Também em razão do princípio constitucional da legalidade tributária, o contribuinte só está obrigado a mensurar o montante devido do tributo segundo os critérios estabelecidos em lei para a base de cálculo ¹⁴¹⁵.

87. Quando a lei tributária, ao estabelecer o critério de quantificação de certo tributo, vale-se, na identificação da base de cálculo, da expressão "praça" (e não de outras, como "mercado", "campo de atuação do comerciante", etc ¹⁶), ela está definindo o Município, ou sua fração, como elemento territorial na mensuração a ser feita pelo contribuinte e pela Administração Tributária.

88. Quando a Administração Tributária pretende cobrar valor superior ao recolhido pelo contribuinte, dando à lei (vale dizer, ao conceito de "praça") interpretação diversa desta, há inquestionável afronta ao princípio constitucional da legalidade tributária - já

assegura o império da lei, como expressão da vontade popular. Também no Brasil, a Instituição e cobrança dos tributos estão limitados pelo princípio da legalidade, uma das traves mestras do nosso direito tributário, conforme passamos a expor e a fundamentar" (Curso de direito constitucional tributário.

¹³ "O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, 11, da Constituição da República. [...] Bastaria este dispositivo constitucional para que tranquilamente pudessemos afirmar que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei da pessoa política competente, é óbvio. Dito de outro modo, do princípio expresso da legalidade poderíamos extrair o princípio implícito da legalidade tributária. Mas o legislador constituinte, empenhado em acautelar direitos dos contribuintes, foi mais além: deixou estampada esta idéia noutra passagem da Carta Magna, nomeadamente em seu art. 150, I (sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça). O princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei - e só ela - deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários" (ROQUE CARRAZZA, obra citada, pgs. 242/243).

¹⁴ Destaca GERALDO ATALIBA: "a importância da base impositiva é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma em dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato impositivo, ou dela decorrente ou com ela relacionada" (Hipótese de incidência tributária. 2ª edição. São Paulo: RT, 1978, pg. 19; os grifos não são do original).

¹⁵ ROQUE CARRAZZA leciona: "todos os elementos essenciais do tributo devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da legalidade. Convém lembrar que os 'elementos essenciais' do tributo são os que, de algum modo, influem na e no quantum da obrigação tributária. Dentre eles, merece destaque a base de cálculo. Sabemos que, para criar um tributo, a pessoa política vale-se, sempre, do seguinte mecanismo jurídico: descreve, por meio de lei, um fato (a hipótese de incidência ou fato gerador in abstracto), a cuja realização vincula o nascimento da obrigação de pagar uma determinada importância em dinheiro (obrigação tributária). Isso só, porém, não basta. Deve, ainda, descrever os critérios que permitirão fixar com exatidão, a quantidade de dinheiro a pagar, após a realização do fato impositivo fato gerador in concreto). Fixar a quantidade de dinheiro a pagar é o mesmo que quantificar a obrigação tributária, ou, se quisermos, é o mesmo que quantificar a dívida que o sujeito passivo do tributo terá que pagar ao Fisco. [...] A quantificação do tributo é feita pela base de cálculo e pela alíquota que sobre ela é aplicada" (obra citada, pg. 251 e nota 18).

¹⁶ Também o Poder Executivo, ao regulamentar a lei em foco, valeu-se, sempre, do conceito de "praça", em atendimento ao princípio constitucional da legalidade tributária. A Autoridade Tributária não pode afastar-se do determinado pelo Chefe do Poder Executivo. Confirmam-se: art. 21, inciso I, do RJPI/1967 (aprovado pelo Decreto n. 61.514, de 12/10/1967); art. 23, inciso I, do RIPI/1972 (aprovado pelo Decreto n. 70.162, de 18/02/1972); art. 46, inciso I, "a", do RIPI/1979 (aprovado pelo Decreto n. 83.263, de 09/03/1979); art. 68, inciso I, do RIPI/1982 (aprovado pelo Decreto n. 87.981, de 23/12/1982); art. 123, inciso I, "a", do RIPI/1998 (aprovado pelo Decreto n. 2.637, de 25/06/1998); art. 136, inciso I, do RIPI/2002 (aprovado pelo Decreto n. 4.544, de 26/12/2002); e art. 195, inciso I, do RIPI/2010 (aprovado pelo Decreto n. 7.212, de 15/06/2010).

definido, aliás, como "elemento dissuador imprescindível dos demônios do arbítrio e da parcialidade"¹⁷.

6. Resposta aos quesitos

89. Assentadas as premissas acima, pode-se responder aos quesitos propostos pela consulente, de forma breve e objetiva.

(...)

105. Deste modo, enquanto a dicção do direito positivo compreender os conceitos atualmente empregados pela lei e regulamentos, não há como proceder-se a qualquer revisão no entendimento secularmente assentado de que *praça* é referência ao Município, ou fração. Consequentemente, que o Valor Mínimo Tributável no cômputo do IPI devido em operações entre partes interdependentes, adota como parâmetro o preço praticado no mercado atacadista do Município da sede do remetente.

(...)

4. Considerando as respostas aos quesitos acima, qual seria a correta construção de sentido da expressão "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente", empregada pelo art.195, I, do RIPI/2010?

113. Pelo que se demonstrou ao longo do Parecer, quem pesquisa a lei referente à matéria (Lei nº 4.502/64), bem como todos os seus sucessivos regulamentos, a jurisprudência e a maioria das decisões administrativas, não chega a outra conclusão senão a de que o secular conceito de *praça*, adotado pelo direito comercial, como referência a Município, ou fração, é o critério para a construção do sentido da expressão contida no quesito.

114. Quando o art. 195 do RIPI-2010 menciona, na definição do Valor Mínimo Tributável em operações entre partes interdependentes, a locução "***preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente***", cabe unicamente a interpretação de que se refere ao preço normalmente praticado entre os empresários que comercializam o produto entre si (excluindo, portanto, os das vendas aos consumidores) no Município em que o estabelecimento remetente encontra-se situado.

115. Qualquer outra interpretação representa uma reinvenção do conceito de *praça*, tal como secularmente empregado pelo direito comercial. (Sem destaques no texto original)

Como concluiu o ilustre Doutrinador no Parecer acima, é secular o conceito de *praça*, adotado pelo direito comercial, como referência a Município, sendo o único conciliável com o *princípio constitucional da legalidade tributária*, onde se alberga o importante valor da *segurança jurídica*.

Diante do controverso tema e posicionamentos conflitantes, em julho de 2022 foi publicada a Lei nº 14.395, que trouxe uma alteração na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, para conceituar o termo "praça", conforme redação abaixo:

Art. 1º Esta Lei altera a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, para conceituar o termo "praça" para os efeitos de determinação do valor mínimo tributável nela previsto.

¹⁷ SÉRVULO CORREIA, Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos. Coimbra: Almedina, 1987, pg. 297.

Art. 2º A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 15-A:

“Art. 15-A. Para os efeitos de apuração do valor tributável de que tratam os incisos I e II do caput do art. 15 desta Lei, **considera-se praça o Município onde está situado o estabelecimento do remetente.**” (sem destaque no texto original)

Todavia, a publicação da Lei nº 14.395/2022 não foi o suficiente para encerrar as divergências sobre a aplicação do conceito de “praça” enquanto “Município”.

A celeuma sobre a matéria passou a abordar sobre a natureza interpretativa conferida a essa norma e, por consequência, a possibilidade de retroagir na forma prevista pelo artigo 106, I, do Código Tributário Nacional¹⁸.

Esclareço que há posicionamento pela irretroatividade do conceito abordado neste novo dispositivo, uma vez que não está expresso na redação tratar-se de norma interpretativa.

Todavia, o fato de não constar expressamente na redação, por si só, não retira a possibilidade de se buscar o alcance do termo “praça” que já estava previsto na Lei nº 4.502/1964.

E, por todas as razões já demonstradas neste voto, não há dúvidas de que o conceito de “praça do remetente” pode ser considerado como “Município onde está situado o estabelecimento do remetente.”

Ainda com relação à redação da nova Lei nº 14.395/2022 e, apenas para elucidar toda e qualquer dúvida sobre o **real objetivo do legislador**, buscamos pela origem do texto legal, no intuito de entender a justificativa para a respectiva proposição.

No caso, a Lei nº 14.395/2022 teve origem no **PROJETO DE LEI Nº 1559/2015**, proposto pelo Deputado William Woo com a seguinte justificativa:

A lei do IPI fala em preço tributável mínimo, quando da venda de produtos para empresas interdependentes.

Ocorre que o Fisco Federal vem distorcendo o conceito da praça, vindo a expandi-lo de forma totalmente arbitrário e sem critério.

Dessa forma, vários contribuintes são autuados sob a alegação de que não seguiram o preço mínimo tributável, pois, na visão fiscal, o preço de venda deveria considerar os preços praticados em outras cidades.

Ou seja, os contribuintes estão vivendo um clima de total insegurança jurídica, já que o fisco federal não acolhe o conceito de praça hoje consagrado, o qual diz ser a cidade onde está o remetente.

¹⁸ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Dessa forma, e **para evitar a insegurança jurídica trazida pela interpretação da lei fiscal, necessário deixar pacificado o entendimento corrente, que diz que praça corresponde à cidade onde está situado o remetente das mercadorias.**

Isto posto, acreditado estar aperfeiçoando o regime jurídico pátrio que trata da matéria, conto com o apoio dos pares na rápida aprovação da presente proposição. (sem destaque texto original)

Diante da proposta legislativa, a Deputada Tereza Cristina foi relatora do **PROJETO DE LEI Nº 1.559/2015**, assim ponderou:

Demais normas tributárias citadas como o ADN n.º 5, de 1982, ao determinar o cálculo da média ponderada para a apuração do valor tributário mínimo, bem como o Parecer CST n.º 3313, de 1982, também voltado para o cálculo da média ponderada, fixam que deverão ser consideradas as vendas do produto, efetuadas pelo remetente e pelos interdependentes do remetente, no atacado, sob determinadas condições, na mesma localidade.

E a decisão em exame ainda assinala que:

“Todavia a fiscalização ao determinar o valor tributável mínimo nas operações realizadas pela empresa com interdependentes considerou as vendas da empresa para todo o Estado de São Paulo e não o preço médio do: mercado atacadista da praça/cidade/município/domicílio/ localidade do remetente, conforme definido anteriormente.”

Não obstante a matéria já se achar plenamente esclarecida não está definida em lei de forma explícita.

Isto posto, com vistas a permitir a correta adoção da lei, prevenindo excessos interpretativos, consideramos oportuna a inclusão do dispositivo proposto.

À vista do exposto, votamos pela não implicação orçamentária e financeira do Projeto de Lei n.º 1.559, de 2015, e, no mérito, por sua aprovação, na forma do substitutivo anexo. (sem destaque texto original)

E, no mesmo sentido da proposta original, quando da tramitação perante o Senado Federal, o Senador Rodrigo Pacheco emitiu o **PARECER (SF) Nº 94, DE 2019** sobre o Projeto de Lei nº 2.110, de 2019 (PL nº 1.559/2015), o que fez nos seguintes termos:

Vem ao exame desta Comissão o Projeto de Lei (PL) nº 2.110, de 2019, do Deputado Federal William Woo, que altera a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, a fim de conceituar o termo “praça” para os fins que especifica.

A proposição está estruturada em três dispositivos. O art. 1º enuncia o objeto da norma, materializado por meio da inserção, pelo art. 2º do PL, do art. 15-A na Lei nº 4.502, de 1964, para prever que deve ser considerado praça, para fins de determinação do valor tributável mínimo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a cidade onde está situado o estabelecimento do remetente.

Por fim, o art. 3º encerra a proposição com a previsão da cláusula de vigência, ao dispor que a lei entrará em vigor na data de sua publicação.

Na justificção, o autor sustenta que a legislação do IPI prevê o valor tributável mínimo em vendas de produtos entre empresas interdependentes. Entretanto, sustenta que o Fisco distorce o comando legal que impõe a observância do preço corrente da praça do remetente, pois estende esse conceito para preços praticados em outras cidades, com prejuízo para a segurança jurídica dos contribuintes. Por isso, propõe a alteração legal,

de sorte a prever que o termo “praça” corresponda à cidade onde está situado o remetente das mercadorias.

No âmbito do Senado Federal a matéria foi distribuída a esta Comissão no dia 8 de abril de 2019.

(...)

No tocante ao mérito, o projeto merece aprovação. **O objetivo do PL nº 2.110, de 2019, como destacado pelo seu autor, é conferir segurança jurídica aos contribuintes do IPI, em específico, àqueles contribuintes que efetuam operações entre estabelecimentos de mesmos titulares ou entre estabelecimentos que tenham relação de interdependência.**

De sorte a evitar arranjos societários prejudiciais à arrecadação tributária, o ordenamento jurídico prevê que, nas transações entre partes interdependentes ou entre estabelecimentos da mesma pessoa, a base de cálculo do IPI terá de observar o valor tributável mínimo. É o que se extrai das normas do art. 47, inciso II, alínea “b”, do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; dos arts. 15 e 16 da Lei nº 4.502, de 1964; e dos arts. 195 e 196 do Regulamento do IPI, Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Entre essas disposições, destaca-se o inciso I do art. 15 da Lei nº 4.502, de 1964, ao prever que o valor tributável mínimo não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, nas hipóteses de remessas de produtos a estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimentos que mantenham relação de interdependência.

O objetivo da norma é evitar a manipulação de preços entre esses estabelecimentos para reduzir o valor da operação de saída dos produtos do estabelecimento industrial para o estabelecimento revendedor desses bens, em prejuízo da arrecadação do IPI.

Entretanto, a fiscalização tributária vem conferindo interpretação abrangente ao termo “praça” previsto, entre outras disposições, no art. 15, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964. Em detrimento de caracterizar o referido termo como a cidade do remetente, para fins de avaliação do preço mínimo praticado naquele local, tem-se compreendido, no âmbito da Administração Tributária, que “praça” pode ser entendida como locais em que funcionam estabelecimentos atacadistas da mesma pessoa jurídica ou de pessoa interdependente, ainda que situados em municípios diversos da indústria remetente.

Nos casos em que o preço corrente no mercado atacadista é maior que o considerado pela indústria remetente, ainda que a consideração do preço seja relativa à cidade diversa daquela do estabelecimento remetente, o Fisco tem autuado o contribuinte, ao arrepio do que dispõe a lei.

Com vistas a acabar com a insegurança jurídica decorrente dessa interpretação, é preciso aprovar o PL nº 2.110, de 2019, para dispor textualmente que, para fins de fixação do valor tributável mínimo, “considera-se praça a cidade onde está situado o estabelecimento do remetente”. Dessa forma, as indústrias deixarão de ser autuadas pela fiscalização, o que reduzirá o litígio tributário e diminuirá a incerteza relativa aos empreendimentos estruturados pelas empresas.

Registre-se, por fim, que o PL é adequado sob os aspectos econômicos e financeiros, visto que não concede ou amplia incentivo ou benefício de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita. (sem destaque texto original)

Da mesma forma, o **PARECER Nº 185, DE 2021 - PLEN/SF**, emitido pelo Senador Antonio Anastasia, assim ponderou:

O PL tem por objetivo aclarar essa regra ao inserir o art. 15-A na Lei nº 4.502, de 1964, para dispor que o termo “praça” deve ser compreendido como cidade onde está situado o estabelecimento da indústria remetente.

A matéria foi examinada pela Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) no dia 10 de dezembro de 2019, oportunidade em que foi aprovado o Parecer (SF) nº 94, de 2019, favorável ao projeto, cuja relatoria coube ao ilustre Senador Rodrigo Pacheco.

Após a inclusão na Ordem do Dia desta sessão deliberativa, foram apresentadas as Emenda nº 1-PLN, do Senador Rogério Carvalho, e nº 2-PLN, do Senador Paulo Rocha. Ambas intencionam ajustar a redação do projeto para que o termo “praça” seja compreendido como sendo o Município onde está situado o estabelecimento da indústria remetente.

Como bem destacado no Parecer da CAE, embora a norma constante do art. 15 da Lei nº 4.502, de 1964, seja importante para evitar a manipulação de preços tendente a lesar a arrecadação de IPI, **o Fisco extrapolou os limites interpretativos para autuar contribuintes. O conceito de “praça” deve inexoravelmente remeter ao conceito de local em que situada a indústria. Não pode a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) extrapolar esse limite geográfico para aferir preços em regiões diversas. Essa conduta esbarra no comando legal do art. 15, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, e gera litigiosidade, como se observa dos precedentes proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre a matéria.**

Para conferir segurança jurídica, é necessário aprovar a proposição, a fim de deixar expresso na norma o conceito de praça, de sorte a não permitir interpretações alargadas, que, no fundo, são contra o texto expresso da lei.

A proposição vincula o termo “praça” ao de cidade onde localizado o estabelecimento industrial remetente. Entretanto, na forma das Emendas nºs 1 e 2-PLN, é mais adequado conceituar o vocábulo, para fins jurídicos, como município. Isso porque este é o menor ente federativo em nosso espectro constitucional, que pode englobar, por exemplo, a cidade, os pequenos povoados e a zona rural.

Com essa base territorial mais bem definida, diminuem-se os riscos de situações absurdas que escapariam da previsão legal, caso de um estabelecimento atacadista situado fora da cidade em que localizada a indústria, mas dentro do mesmo município desta. (sem destaque texto original)

Diante da justificativa e pareceres apresentados por ocasião do Projeto de Lei que ensejou a Lei nº 14.395/2022, está evidente que o legislador não tinha por objetivo alterar o conceito de “praça”, mas sim evitar novos litígios, conferindo segurança jurídica na fixação do valor tributável mínimo, o que fez ao expressamente esclarecer o conceito de “praça” como a cidade onde está situado o estabelecimento do remetente.

Portanto, em que pese não estar expressamente inserido na nova redação legal o termo “interpretativo”, deve-se levar em conta o objetivo traçado pelo legislador, permitindo a constatação de que a norma foi editada para elucidar a controvérsia, na forma acima demonstrada.

Com relação à aplicação retroativa da Lei nº 14.395/2022, este CARF vem adotando posicionamentos divergentes, a exemplo do v. **Acórdão nº 3301-013.582**, sobre o qual esta Relatora concorda com as razões de decidir do ilustre Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, que assim fundamentou seu r. voto:

Fato incontroverso que a jurisprudência não se consolidou no sentido do conceito de praça, assim explica o tema:

4. O CONTEÚDO SEMÂNTICO-JURÍDICO DAS EXPRESSÕES “MERCADO ATACADISTA” E “PRAÇA DO REMETENTE” A expressão “praça” sofre de um duplo problema semântico dentro do Direito: por um lado, não possui definição positivada, e por outro é dotada de uma ambiguidade mesmo dentro de suas acepções técnicas. Todavia, para fins da legislação do IPI, se verifica que ela quer significar uma localidade, ou seja, um local determinado onde se realizam operações empresariais, vez que se encontra atrelada às práticas mercantis e à existência de um mercado atacadista.

<https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Carlos-Daniel-e-Diogo-Ribeiro.pdf>

Sem sombra de dúvidas o conceito de praça em nosso sistema cabia a dupla interpretação sobre o conceito de praça.

Fato que a Lei nº 14.395/22, trouxe a interpretação do conceito de praça, vejamos:

Art. 2º A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 15-A:

“Art. 15-A. Para os efeitos de apuração do valor tributável de que tratam os incisos I e II do caput do art. 15 desta Lei, considera-se praça o Município onde está situado o estabelecimento do remetente.

Nesses termos, **compreendo que a norma acima não foi inserida para modificar o conceito de praça, mas sim, para exteriorizar o conceito que a Lei pretendia dar, pois se tratava de norma implícita, e diante de diversas dúvidas resolveu por bem o legislador aclarar tal fato..**

Assim, a Lei ela não inova no ordenamento jurídico apenas deixa explícito o que seria seu sentido autêntico. Tal fato está disposto no art. 106, I, do CTN, vejamos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Nessa esteira, o Superior Tribunal de Justiça já reconheceu a hipótese da Lei interpretativa em matéria tributária:

TRIBUTÁRIO. ARROLAMENTO DE BENS. LEI N. 9.532/1997. ALTERAÇÃO DO LIMITE DE VALOR PELO DECRETO N. 7.573/2011. INAPLICABILIDADE DO ART. 106 DO CTN.

- O Tribunal a quo, em face do Decreto n. 7.573/2011, que elevou o limite que autoriza o arrolamento de bens para fins de proteção fiscal, constante do art. 64, § 7º, da Lei n. 9.532/1997, manteve a sentença que cancelou a constrição nos imóveis autorizados no valor anterior ao previsto no referido decreto.

- Para a aplicação do art. 106 do CTN, é necessário que a norma legal que ingressou no ordenamento jurídico seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados ou tratar-se de ato não definitivamente julgado. Na hipótese dos autos, a legislação que fundamenta o arrolamento de bens, a Lei n. 9.532/1997, não trata de penalidade por infração à referida legislação, não sendo aplicável o beneplácito da lei nova. Precedentes: AgInt no REsp n. 1.464.715/SC, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 20/2/2020, DJe de 5/3/2020 e AgRg no AREsp n. 289.805/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 6/8/2013, DJe de 12/9/2013.

- Recurso especial provido.

(REsp n. 1.697.310/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 27/9/2022, DJe de 29/9/2022.)

Sem maiores delongas, o conceito de praça que deve ser aplicado é o estampado no art. 2º da Lei nº 14.395/22. (destaquei)

Voltando ao presente caso, por todas as razões acima demonstradas e, não obstante os fatos geradores abranger o período de apuração de 01/01/2012 a 31/12/2012, entendo correta a aplicação do conceito esclarecido pela Lei nº 14.395/2022, **motivo pelo qual deve ser considerado como “praça” o Município onde está situado o estabelecimento do remetente.**

Por sua vez, ao responder os quesitos apresentados na Resolução nº 3402-001.374, a Unidade Preparadora afirmou que **todas as notas fiscais constantes do Anexo I do Termo de Verificação Fiscal, denominado Notas Fiscais de Saída da Carvalho para a PUIG BRASIL, foram destinadas ao estabelecimento de CNPJ 04.177.443/0005-37.**

Como se constata do Comprovante de CNPJ anexado às fls. 6.056 e Notas Fiscais de fls. 6.155 a 6.868, o CNPJ em referência está localizado em Serra/ES, restando, portanto, demonstrada a inexistência de “mercado atacadista na praça do remetente”.

Por tais razões, deve ser cancelado o lançamento de ofício.

Diante da conclusão adotada neste voto, restam prejudicados os argumentos sobre a não incidência de juros sobre as multas aplicadas e improcedência dos juros SELIC.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que seja considerado o conceito de “praça” como o Município onde está situado o estabelecimento do remetente, com o consequente cancelamento do auto de infração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos