



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.722835/2018-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.915 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2024
Recorrente UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2013

CONCEITO DE PRAÇA. IDENTIDADE COM O DE MUNICÍPIO. DESCABIMENTO, CONFORME JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE EM RECENTES DECISÕES DESTES CARF.

O conceito de “praça”, utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010, melhor se identifica, conforme vem sendo entendido pela recente jurisprudência do CARF, com “mercado”, que não tem necessária identidade com configurações geopolíticas, em especial a de um Município.

CONCEITO DE PRAÇA. LEI 14.395/2022. NATUREZA CONSTITUTIVA. VIGÊNCIA FIXADA NA PRÓPRIA LEI.

O art. 15-A acrescentado à Lei 4.502/1964, pela Lei 14.395/2022, para dispor que a partir da sua vigência considera-se “praça o Município”, ou a cidade onde está situado o estabelecimento remetente - em caso de remessas de mercadorias para outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, ou ainda estabelecimento que opere exclusivamente em venda a varejo esclarece que a natureza da norma é constitutiva, havendo ainda clara informação sobre o início da vigência do comando normativo.

MULTA DE OFÍCIO. MAJORAÇÃO. REINCIDÊNCIA ESPECÍFICA. POSSIBILIDADE.

Procedente a qualificação da multa em 150% em virtude da ocorrência da reincidência específica, conforme disposição contida no art. 80, §6º c/c art. 70 da Lei nº 4.502/2010 tendo em vista o cometimento da mesma infração pela mesma pessoa jurídica dentro do prazo de cinco anos da data em que passar em julgado a decisão condenatória.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

IPI. AUSÊNCIA DE SONEGAÇÃO. PRAZO DO ARTIGO 150, §4º do CTN PARA LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA PARCIAL RECONHECIDA.

Afastada a sonegação, razão inicial para aplicação da multa agravada, por ausência de robustos elementos de prova, e evidenciado nos autos pagamento

parcial do crédito tributário de IPI no período, adota-se o prazo decadencial do art. 150, §4º do CTN.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

INTERDEPENDÊNCIA DOS ESTABELECIMENTOS.
RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE TERCEIROS COM INTERESSE
COMUM NA SITUAÇÃO FÁTICA. SOLIDARIEDADE MANTIDA.

Caracterizada a reincidência específica em razão da interdependência dos estabelecimentos pelo voto de qualidade, que conserva-se à responsabilidade solidária de terceiro interdependente dado o interesse comum na situação (art. 124, I do CTN).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS. FALTA DE PROVAS
DO NEXO DE CAUSALIDADE ENTRE A IRREGULARIDADE E O
PODER DE GESTÃO. SÓCIOS EXCLUÍDOS DO POLO PASSIVO DA
AUTUAÇÃO.

Incluídos os sócios no polo passivo da autuação em virtude de suposta prática de atos com infração à lei, é imperiosa a demonstração do liame entre a irregularidade e o poder de gestão pela fiscalização, sua falta acarreta na exclusão dos responsáveis como solidários da obrigação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, na forma a seguir exposta. Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário em relação ao conceito de praça e manter a qualificação em 150% em virtude da ocorrência da reincidência específica, vencidos os Conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Sabrina Coutinho Barbosa (relatora). Por unanimidade de votos, em afastar o lançamento em relação aos fatos geradores anteriores a 14 de dezembro 2013, em virtude da ocorrência do instituto da decadência e afastar a responsabilidade por infração, bem como excluir do polo passivo da obrigação as pessoas físicas responsabilizadas, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN. Por maioria de votos, manter a responsabilidade solidária da empresa UBR, vencido o conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Com o fim de retratar de forma clara e completa os fatos que gravitam o litúgio, adoto o relatório constante no Acórdão Recorrido:

Relatório

Autuação

O estabelecimento industrial acima qualificado, localizado no município de Indaiatuba (SP), doravante designado “UBI”, foi autuado, na condição de contribuinte, tendo sido também autuados, na condição de responsáveis, uma pessoa jurídica e quatro pessoas físicas, conforme Termos de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária, das fls. 1223 a 1234, e relação que segue:

Responsável	CPF/CNPJ	Atividade/cargo	Doravante
Unilever Brasil Ltda.	61.068276/0001-04	Comercial atacadista interdependente	UBR
José Roberto Negrete	035.938.218-50	Diretor presidente - UBI	
Flávio Figueira Cotini	069.776.198-30	Diretor financeiro - UBI	
Fernando Fernandez	235.053.928-80	Diretor - UBI	
José Eduardo Reis da Silva	091.484.048-70	Diretor - UBI	

A autuação ocorreu por falta (insuficiência) de lançamento do IPI, nas saídas de produtos promovidas por UBI, para estabelecimentos do interdependente UBR, sem que fosse observado, nessas saídas, o valor tributável mínimo (VTM) para fins de apuração do referido imposto. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 1202 a 1220 e se refere ao IPI, no valor de R\$ 59.682.091,48, acrescido de juros de mora e de multa de ofício, esta com o percentual básico de 75% duplicado para 150%, por reincidência específica e por sonegação, totalizando, na data do lançamento R\$ 182.504.940,88. Os motivos da autuação encontram-se explicitados no Termo de Verificação de Infração Fiscal (TVIF), das fls. 1235 a 1265.

A autora do procedimento fiscal menciona que o grupo Unilever apresenta estrutura organizacional nos seguintes moldes: Sourcing Unit (SU), que contém as plantas industriais, Marketing and Sales Organization (MSO), que é responsável pela inteligência local de vendas e pelas atividades comerciais, e Supply Chain Company (SCC), unidade responsável pela parte estratégica e de administração da cadeia logística. No Brasil, as atividades de SU são desempenhadas por estabelecimentos de UBI, e as atividades de MSO, por estabelecimentos de UBR. Além dessas correspondências, SCC funciona mediante um consórcio entre Unilever America's Supply Chain Company (UASCC), sediada na Suíça, UBR e UBI. Na época do lançamento de ofício, UBI contava com plantas industriais em dez cidades brasileiras, distribuídas em quatro unidades da federação. A Auditora-Fiscal observou na Ficha Cadastral do contribuinte, na Junta Comercial do Estado de São Paulo, que, no ano-calendário sob exame, dois dos diretores de início referidos exerceram atividades nas pessoas jurídicas UBI e UBR concomitantemente, a saber: José Roberto Negrete, que atuou durante todo o ano de 2013 nas duas empresas, e José Eduardo Reis e Silva, nomeado para o cargo em sessões ocorridas em 10 de janeiro de 2013, na UBI e na UBR, exercendo a direção em ambas, a partir de então.

Segue o relato do TVIF, no sentido de que UBI é responsável pela fabricação dos produtos Unilever no Brasil, atuando em três linhas principais: produtos de higiene pessoal (PC), como é o caso de creme dental, xampu, sabonete etc.; produtos domésticos (HC), dentre os quais, sabão em pó, detergente, produtos de limpeza etc.; e produtos alimentícios (food), a saber, laticínios, sucos, molhos, condimentos, óleos e

derivados etc. O contrato de compra e venda celebrado entre UBI e UBR é explícito, no sentido de que o estoque de produtos acabados do fornecedor UBI deve ser vendido a estabelecimento de UBR.

No tocante à autuação, os fatos evidenciaram inobservância do VTM de que tratam os arts. 195 e 196 do Decreto no 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010, nas saídas de produtos do estabelecimento industrial, UBI, localizado no município de Indaiatuba (SP), para estabelecimentos comerciais atacadistas de UBR, mormente aquele que se localiza no município de Louveira (SP), a 34 km de distância, que recebeu 75% das remessas. No período abrangido pela ação fiscal, o estabelecimento UBI fabricou e deu saída a sabão em pó, das marcas Brilhante, Omo, Surf e Ala, conforme relacionado na fl. 1240, produtos esses classificados no código 3402.20.00 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), alusivo a “Agentes orgânicos de superfície (exceto sabões); preparações tensoativas, preparações para lavagem (incluídas as preparações auxiliares para lavagem) e preparações para limpeza, mesmo que contenham sabão, exceto as da posição 34.01 – Preparações acondicionadas para venda a retalho”, todos tributados à alíquota de 5%.

A autora do procedimento fiscal observou que, no período de janeiro a setembro de 2013, a escrita fiscal do IPI do estabelecimento autuado apresentava saldos credores, mencionando que, embora não se possa interferir na política de preços e lucratividade dos negócios privados, a ausência de recolhimento de IPI de unidade industrial dedicada a abastecer o mercado nacional aponta para uma inadequação nos preços de venda. Nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2013 a escrita fiscal de UBI passou a apresentar saldos devedores do IPI. Observou, também, que o estabelecimento de UBI, localizado em Indaiatuba (SP), instalou-se em imóvel de propriedade de UBR.

Nas respostas a diversas intimações, UBI informou que, por inexistir preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, o VTM é calculado com base nos incisos I e II do art. 196 do RIPI, de 2010, considerando, para tanto, os custos diretos e indiretos, acrescidos da margem de lucro, para fins de aferição da base de cálculo do IPI. O estabelecimento industrial UBI complementou, afirmando que praça corresponde a município, conforme art. 32 da Lei nº 556, de 25 de junho de 1850, Código Comercial, e que os estabelecimentos UBI e UBR envolvidos se localizam em municípios diversos.

A autora do procedimento fiscal ressalta que, nas operações envolvendo interdependentes, a base de cálculo do IPI não pode ser inferior ao VTM, em face do que prescrevem os arts. 195 e 196 do RIPI, de 2010, parcialmente transcritos na sequência:

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 5º);

(...)

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:

(...)

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.

Segundo a Auditora-Fiscal, a razão de ser do VTM é evitar a erosão da base de cálculo do IPI nas saídas para interdependente, ou para outro estabelecimento do próprio remetente, porquanto, nesses casos, inexistia autonomia negocial entre os agentes econômicos. Com o VTM, assegura-se que a base de cálculo do IPI guarde coerência com o valor necessário para disponibilizar o produto no atacado, calculado a partir dos próprios preços no mercado atacadista, ou se somando custos de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do lucro normal e das demais parcelas que devam ser consideradas no valor total da operação. Ressalta que UBI afirma ter apurado o VTM segundo a regra do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI, de 2010, sendo fiel aos custos próprios do estabelecimento industrial.

Todavia, a autora do procedimento fiscal discordou do procedimento adotado por UBI, dizendo que, da leitura do art. 195 do RIPI, de 2010, depreende-se que o preço corrente do mercado atacadista é a regra geral, sendo o art. 196, parágrafo único, II, aplicado subsidiariamente, no caso de inexistência do referido preço, não sendo esse o caso, considerando viável a determinação do VTM pela regra geral.

Segue a fiscalização, mencionando que o conceito legal de praça teve origem no Código Comercial, anteriormente citado, que dizia o seguinte a respeito:

Art. 32 - Praça do comércio é não só o local, mas também a reunião dos comerciantes, capitães e mestres de navios, corretores e mais pessoas empregadas no comércio.

(...)

Nesse contexto, na época da promulgação do Código Comercial, dizia-se que havia diversas praças de comércio no país, a exemplo de Rio de Janeiro, Recife, Salvador, sendo bem representadas por associações e tribunais comerciais próprios. No entanto, apesar da existente relação entre praça e localização geográfica, a legislação não delimitou praça a uma localidade específica. Ao contrário, o código era explícito no sentido de que não se tratava apenas do local, mas de “reunião dos comerciantes, capitães e mestres de navios, corretores e mais pessoas empregadas no comércio”. Do ponto de vista da legislação do IPI, o conceito de praça surgiu com a alteração legislativa realizada pelo Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, no art. 15 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que já abordava o VTM. Na modificação efetuada a expressão “praça do remetente” veio a substituir “domicílio do remetente”. O art. 15 da Lei 4.502, de 1964 originalmente dispunha:

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);

(...)

Conforme o art. 41, I da Lei nº 4.502, de 1964, o domicílio consiste no “lugar de situação do seu estabelecimento ou repartição, ou, se houver mais de um ou de uma, ou daquele ou daquela que fôr responsável pelo cumprimento da obrigação tributária de que se tratar”. Infere a Auditora-fiscal que a redação original do art. 15 da Lei nº 4.502, de 1964, fazia referência específica à localização geográfica do estabelecimento, sendo que o Decreto Lei nº 34, de 1966, por sua vez, modificou a redação do inciso em comento, alterando a expressão “domicílio do remetente” para “praça do remetente”, conforme segue:

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)

A Auditora-Fiscal pondera que não se presumem nas leis palavras inúteis, aduzindo que, na época da alteração em comento, o conceito de município já era bem conhecido e delimitado, e não foi utilizado por uma razão: não era esse o espírito da norma. Se o legislador quisesse referir-se apenas a município, assim o teria feito ou, antes, não fizesse alteração alguma. Deixaria de utilizar o conceito de praça, para posteriormente, em exercício interpretativo, restringi-lo às delimitações do município. Se é evidente que a alteração legislativa não foi realizada para manter o mesmo sentido de “domicílio” também é nítido que, em momento algum, se referiu a uma localidade específica, tal qual bairro, distrito ou cidade, como sustenta o fiscalizado.

Segue a autora do procedimento fiscal: ainda que se admitisse o entendimento esposado por UBI, surgiriam verdadeiros desafios à lógica jurídica, como, por exemplo, o caso de uma suposta unidade fabril situada no Distrito Federal, a que não corresponderia praça alguma, simplesmente porque o Distrito Federal não é dividido em municípios. Consequentemente, limitar praça a um município ou a uma localização geográfica específica acarretaria restrição interpretativa que o próprio legislador não enunciou.

Adiante, a fiscalização aborda o que denomina de falácia da inexistência do mercado atacadista, para apuração do VTM no caso concreto. Diz estar convencida de que as operações de compra e venda consideradas, com respeito às quais UBR alega inexistência de mercado atacadista são, antes de tudo, resultado de decisões do próprio grupo Unilever. Informa que há estabelecimentos do distribuidor UBR em Indaiatuba (SP), mas que não recebem produtos fabricados pelo industrial UBI da mesma cidade. Além disso, UBI não vende seus produtos para terceiros, comerciais atacadistas, no país. A localização dos estabelecimentos industriais e distribuidores é decisão do grupo Unilever, em atenção à conveniência, o que é legítimo. Reporta-se, nesse particular, à declaração de voto no Acórdão 3403-002.285, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), que transcreve, em parte.

A Auditora-Fiscal também refere que foi editada a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 8, de 13 de junho de 2012, da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), divulgada na página da Receita Federal na rede mundial de computadores (Internet), para esclarecer dúvida sobre o seguinte trecho do Parecer Normativo CST nº 44, de 23 de novembro de 1981:

(...) 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.

A referida SCI aborda a determinação do VTM, no caso de existir apenas um único distribuidor interdependente do industrial, e se esse único estabelecimento poderia ser considerado “um todo”, como “universo das vendas naquela localidade”. O

entendimento adotado na SCI nº 8, de 2012, é de que o mercado com um único distribuidor não compromete a existência do mercado atacadista nos moldes do art. 195 do RIPI, de 2010, sendo considerado completo e hábil para apuração do VTM, conforme trecho a seguir reproduzido:

(...)

Fundamentos

5. O inciso I do art. 195 do RIPI/2010 assim dispõe sobre a matéria, in verbis:

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;

6. Observa-se que o dispositivo legal acima não faz qualquer referência ao número mínimo de ofertantes que devem atuar no mercado para que este seja caracterizado como um “mercado atacadista”. Tampouco faz qualquer distinção entre mercados monopolizados, oligopolizados, livre concorrência ou monopólio.

7. Desse modo, não havendo base legal para se estabelecer o número mínimo de ofertantes, nem distinções entre os tipos de mercado, deve ser aplicada a regra prevista no inciso I do art. 195 do RIPI/2010 sempre que o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência.

8. Já o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, ao tratar do valor tributável para efeito de cálculo do IPI, assim dispõe sobre “mercado atacadista”, in verbis:

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

7. Por isso, os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através do preço corrente do mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79.

9. Ou seja, existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, não será válida a determinação do valor tributável mínimo tomando por base o preço praticado por apenas um estabelecimento, isoladamente considerado.

Deve-se levar em conta “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”.

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

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

10. Dessa forma, as operações realizadas por este estabelecimento corresponderão ao “universo das vendas” a que se refere o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, e tais operações de compra e venda configurarão o “mercado atacadista” de que trata o inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

Conclusão

11. Diante do exposto, na hipótese de existir no mercado atacadista a que se refere o inciso I do art. 195 do RIPI/2010 um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto (sem similar para efeito de comparação de preços), o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto.

O valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante.

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.

A situação descrita na SCI nº 8, de 2012, é a mesma do presente caso, uma vez que há uma única firma interdependente, UBR, adquirindo e revendendo, em território nacional, os produtos fabricados pelo estabelecimento sob fiscalização. Por esse motivo, o preço do produto nas vendas por atacado promovidas por UBR corresponde ao VTM desse mesmo produto nas operações de saída, de UBI para UBR.

No item 7 do TVIF, a autora do procedimento fiscal explicita minuciosamente a apuração do VTM no caso concreto. Partiu das notas fiscais eletrônicas (NF e) emitidas por UBI em 2013, apurou os preços dos cinco produtos com maior faturamento e os comparou com os preços praticados por UBR nas vendas a terceiros. Na sequência, foi calculado o IPI devido por UBI, com base no VTM que leva em consideração o art. 195, I, combinado com o art. 196, caput, ambos do RIPI, de 2010.

No tópico do TVIF referente à multa de ofício, a Auditora-Fiscal aduz que o percentual básico de 75% da multa de ofício foi duplicado para 150%, por força do art. 80, § 6º, II, da Lei nº 4.502, de 1964, tendo em vista a reincidência específica e a prática de sonegação.

No tocante à reincidência específica, de que trata o art. 70, parágrafo único, II, da Lei nº 4.502, de 1964, informa que UBI havia sido autuado no processo 10830.720562/2010-34, também por inobservância do VTM, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, autuação que foi contestada, mas foi mantida pelo Acórdão 10-30.786, de 7 de abril de 2011, desta Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), aresto que se tornou definitivo, na esfera administrativa, em 1º de dezembro de 2012, antes, portanto, da prática de infração idêntica, nos períodos de apuração de 2013.

Quanto à sonegação, definida no art. 70 da Lei nº 4.502, de 1964, a fiscalização aduz que UBI tinha conhecimento das obrigações legalmente a ele imputadas e, de forma deliberada, deixou de cumprir seus encargos tributários. A conduta dolosa ficou demonstrada a partir dos seguintes elementos subjetivos: consciência da ilicitude do ato; vontade de concretizar a conduta; o resultado obtido; e configuração do nexo causal.

Por último, a autora do procedimento fiscal argumenta que o interdependente UBR responde pelo crédito tributário, na condição de sujeito passivo responsável, com base no art. 124, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), combinado com o art. 494 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Os quatro diretores de início referidos também respondem pelo mesmo crédito tributário, na condição de sujeitos passivos responsáveis, à luz do que prescreve o art. 135, III, do mesmo CTN. A infração à lei, considerada para os fins do referido art. 135, III, é a prática de sonegação fiscal.

Foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais no processo 13896.723045/2018-06, apensado ao presente.

Impugnações

Segundo consta na fl. 1270, o contribuinte e os responsáveis tomaram ciência do lançamento de ofício em 14 de dezembro de 2018, tendo sido apresentadas impugnações, por advogadas regularmente constituídas, conforme segue:

Sujeito passivo		Impugnação		
		Folhas	Apresentação	
Nome	Espécie		Data	Folha
UBI	contribuinte	1294 a 1329	09/01/2019	1291
José Eduardo Reis da Silva	responsável	1418 a 1457	09/01/2019	1416
Flavio Figueira Cotini	responsável	1460 a 1500	09/01/2019	1458
José Roberto Negrete	responsável	1503 a 1544	10/01/2019	1501
Fernando Fernandez	responsável	1547 a 1586	10/01/2019	1545
UBR	responsável	1589 a 1610	11/01/2019	1587

Alegações do contribuinte UBI

O sujeito passivo contribuinte expõe os pormenores do lançamento de ofício, dizendo que ocorreu em face das operações de compra e venda realizadas entre empresas interdependentes do Grupo Unilever, no caso, o impugnante, estabelecimento de UBI localizado em Indaiatuba (SP), que é o responsável pela industrialização e importação de determinados produtos de limpeza, em especial, sabões em pó, classificados no código 3402.20.00 da TIPI, tributados a 5%, e UBR, que possui centros de distribuição localizados em diversos pontos do território nacional, mormente em Louveira (SP). Tais centros de distribuição se dedicam às atividades de marketing e comercialização dos produtos adquiridos de UBI. Menciona que, de acordo com a fiscalização, em 2013 teria havido redução substancial do pagamento do IPI devido pelo impugnante nas operações praticadas com UBR, na medida em que supostamente não foi observado o VTM do IPI. A fiscalização acusa UBI de praticar preços insuficientes para suportar o custo de aquisição de insumos básicos para a industrialização dos produtos, sem que, segundo o impugnante, exista prova disso neste processo.

O estabelecimento UBI alega ter esclarecido, no curso da fiscalização, que o IPI foi recolhido com observância do VTM, nos termos do art. 196, II, do RIPI, de 2010, particularmente porque UBI e UBR são interdependentes e inexistente preço corrente dos

produtos no mercado atacadista da praça do remetente. O remetente, UBI, se situa no município de Indaiatuba (SP) e a maioria dos produtos foi destinada ao estabelecimento de UBR localizado no município de Louveira (SP), tendo havido remessas para outros estabelecimentos de UBR, todos localizados em municípios distintos, vale dizer, praças distintas. Menciona a afirmação do TVIF de que mesmo existindo dois estabelecimentos de UBR em Indaiatuba, toda a produção do estabelecimento de UBI localizado no referido município foi destinada a estabelecimentos comerciais atacadistas de UBR em outras cidades. Ainda segundo o TVIF, a localização dos estabelecimentos industriais e dos estabelecimentos distribuidores decorre de decisão do Grupo Unilever, que é livre para se instalar em municípios que lhe convenham. A distância entre Indaiatuba e Louveira é de 34 km.

Segue dizendo que, para a fiscalização, o VTM deveria ter sido apurado com base no art. 195 do RIPI, de 2010, porquanto o conceito de praça não corresponde ao de município, uma vez que praça é a localidade ou região onde tem atuação o comerciante em atos de comércio. Segundo essa lógica, como o conceito de praça está diretamente relacionado ao campo de atuação do comerciante, os preços por ele praticados nos locais onde mantém atuação mercantil caracterizam os seus preços de praça.

Diz o impugnante que esse conceito de praça é bem abrangente e, na prática, torna sem utilidade o cálculo com base no art. 196, parágrafo único, do RIPI, de 2010. Tal dispositivo estaria supostamente ratificado pela SCI nº 8, de 2012, emitida para registrar o entendimento de que o mercado com um único distribuidor não compromete a existência do mercado atacadista, nos moldes do art. 196 do citado regulamento, sendo esse mercado considerado completo e hábil para fins de apuração do VTM.

Partindo dessas premissas, a fiscalização levantou as notas fiscais eletrônicas (NF-e) emitidas por UBI em 2013, apurou os preços dos cinco produtos com maior faturamento e os comparou com os preços praticados por UBR nas vendas a terceiros. Em seguida, calculou o IPI supostamente devido pelo impugnante, com base no VTM que leva em consideração o art. 195, I, combinado com o art. 196, caput, ambos do RIPI, de 2010, vale dizer, pela média ponderada do preço de cada produto, corrente no mercado atacadista da praça do remetente.

Além de exigir a diferença entre o IPI que foi recolhido pelo impugnante e o IPI que supostamente deveria ter sido recolhido, foi imposta multa de 75%, duplicada para 150%, porquanto a fiscalização entendeu que teria ocorrido reincidência específica, por ter sido autuado pela mesma infração no processo 10830.720562/2010-34, e sonegação, decorrente da suposta consciência da ilicitude do ato e da vontade de concretizar a conduta.

Feito esse resumo, o impugnante sustenta a nulidade do Auto de Infração, por ausência de provas quanto à inobservância do VTM. Diz que esclareceu no curso do procedimento fiscal que, segundo a legislação, praça corresponde a município, razão pela qual o cálculo do VTM em relação às operações autuadas, de Indaiatuba para centros de distribuição da UBR, localizados em diversos estados, seguiu o art. 196, parágrafo único, do RIPI, de 2010. Contudo, a fiscalização utilizou seu próprio conceito de praça, que diverge daquele defendido pelo impugnante, por ampla doutrina e também por diversos precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Ocorre que a inobservância do VTM não deve decorrer apenas do conceito jurídico de praça que, vale dizer, tem sido controvertido por iniciativa da Receita Federal, para imputar ao impugnante a prática de sonegação. Da mesma forma que o impugnante é livre para definir a localização de seus estabelecimentos, também tem direito de interpretar a legislação e os conceitos tributários, desde que o faça com o devido embasamento jurídico e jurisprudencial. Considera que a fiscalização deveria ter calculado a média ponderada do preço conhecido no mercado atacadista na praça do remetente, estabelecimento de UBI em Indaiatuba (SP), e ter apurado o custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, além do lucro normal a ser obtido na operação. Após tais verificações, a

fiscalização poderia fazer qualquer afirmação a respeito do VTM praticado pelo impugnante. Contudo, ao calcular a média ponderada do preço conhecido no mercado atacadista da praça do remetente, a fiscalização considerou apenas os preços praticados por UBR, para terceiros, em Louveira (SP) e em outras localidades, por entender que o conceito de praça seria onde se praticam os atos de comércio, com o que o impugnante não concorda, em face das disposições do Ato Declaratório Normativo (ADN) nº 5, de 1982, porquanto foram considerados exclusivamente os preços praticados por UBR, sem considerar os preços praticados por UBI. Além disso, a fiscalização deixou de apurar detalhadamente os custos financeiros e os de venda, administração e publicidade, tampouco buscou apurar a margem de lucro praticada nas operações, o que é exigido pelo art. 196 do RIPI, de 2010, mas se considerou em condições de afirmar que os preços praticados por UBI seriam inferiores aos seus custos para aquisição de insumos, o que não possui qualquer embasamento documental. A fiscalização desconsiderou que os custos de UBR são diferentes dos custos do impugnante UBI, eis que a natureza das atividades exercidas por essas empresas não se confunde. Tudo isso caracteriza a nulidade de que trata o art. 59, II, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Ainda caracteriza nulidade, segue a defesa, a afirmação existente no TVIF de que, se a praça fosse apenas uma localidade, como o município, ficaria ao arbítrio do grupo econômico definir o tratamento tributário a ser dispensado, por meio da alocação e realocação dos estabelecimentos industriais e comerciais atacadistas, da forma que melhor conviesse. Essa realocação dos estabelecimentos industriais e comerciais supostamente teria sido implementada pelo Grupo Unilever, tendo em vista que o estabelecimento autuado, localizado em Indaiatuba (SP), e o estabelecimento de UBR para o qual 75% das vendas foram destinadas, localizado em Louveira (SP), estariam distantes em apenas 34 km. Assim, para a fiscalização, praça não deve limitar-se ao conceito de município, mas deve corresponder à localidade ou região onde tem atuação o comerciante em atos de comércio. Apesar disso, a fiscalização utilizou, para apuração da base de cálculo, todos os estabelecimentos de UBR, ainda que situados em regiões extremamente distantes do estabelecimento autuado, como é o caso dos estabelecimentos em Cabo de Santo Agostinho (PE), Camaçari (BA), Pouso Alegre (MG), Goiânia, (GO), Pinhais (PR), Canoas (RS), dentre outros. Por um lado, a fiscalização desvincula os conceitos de praça e município; por outro lado, não define com clareza o que considera praça, isso para que a autuação pudesse ser feita com base em todos os estabelecimentos de UBR que receberam produtos do estabelecimento autuado. Na prática, praça abrangeria todo o território nacional, o que o impugnante considera um absurdo e tornaria inócua a previsão do art. 196 do RIPI, de 2010, pois não existiria hipótese de falta de preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente. Por faltar ao lançamento de ofício parâmetros claros, foi cerceado o direito de defesa do impugnante, o que justifica a alegação de nulidade.

Na sequência, a defesa discorre sobre a formação da base de cálculo do IPI em operações com estabelecimentos interdependentes. Aborda o conceito jurídico de praça, reportando-se ao art 32 do Código Comercial, para dizer que praça tem relação com um local físico e determinado em que os diversos comerciantes estabeleciam os preços das mercadorias comercializadas. Também menciona De Plácido e Silva, para quem praça é tomado no mesmo sentido de mercado, lugar público, confundindo-se com o sentido de cidade. Segundo Maria Helena Diniz e Fábio Ulhôa Coelho, praça é o conjunto de estabelecimentos empresariais e bancários de uma cidade, sendo que em nenhuma ocasião, na lei, doutrina ou mesmo na economia, se emprega o conceito de praça além dos limites de uma cidade, de um município. O próprio Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, equipara praça a município.

Ainda sobre o conceito de praça, menciona a jurisprudência administrativa, aludindo ao que denomina “Caso Natura”, julgado pelo antigo Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão 204-02.706, de 15 de agosto de 2007, segundo o qual não pode ser utilizado o preço de revenda da empresa comercial para determinar a base de cálculo do IPI, na saída do estabelecimento industrial. Além do referido aresto, alude

ao Acórdão 3402-004.341, referente ao caso L'Oréal/Procosa, em que o atual Carf reconheceu que o conceito de praça corresponde a município, por força do art 70 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, atual Código Civil. Em setembro de 2018 a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Carf ratificou o entendimento de que praça corresponde a município, ao apreciar o caso Procosa, conforme Acórdão 3402-005.599. Também menciona decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em que aparece o termo praça.

Segue o impugnante, dizendo que existem situações em que o intérprete é livre para definir o conceito de uma determinada palavra constante da lei, havendo outras em que isso não é possível, especialmente quando existir um correspondente semântico na ordem jurídica que já lhe estabeleça o sentido, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 357.950/RS, em linha com o art. 110 do Código Tributário Nacional. Assim, não pode o fisco querer atribuir qualquer significado à palavra praça, quando essa palavra já possuía um significado mínimo na edição do art. 15, I, da Lei nº 4.502, de 1964. Reporta-se à Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, que alterou a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, para lhe acrescentar o art. 24, que a defesa transcreve, para afirmar que a mudança de interpretação sobre o conceito de praça não pode prejudicar os contribuintes que a consideravam como sinônimo de município, dizendo que a SCI nº 8, de 2012, não legitima tal mudança de interpretação. Segundo Fábio de Ulhôa Coelho, seriam necessárias mudanças na Constituição e na lei, para que fosse revisto o entendimento administrativo, judicial e doutrinário, que hoje considera que praça refere-se a município, ou fração.

O impugnante afirma que, por inexistir preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, em relação às vendas para o estabelecimento de UBR em Louveira (SP), além de outros estabelecimentos de UBR, o valor tributável mínimo deveria ser equivalente ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade e do lucro normal a ser obtido na operação, conforme art. 196, parágrafo único, II, do RIPI, de 2010. Contudo, ao invés de aplicar a regra citada, a fiscalização utilizou, sem amparo legal, o preço praticado pelo destinatário UBR, para terceiros, na apuração do IPI supostamente devido, por entender que os custos de UBR deveriam ser considerados para fins de VTM. A defesa aponta o Acórdão 3403-002.285, proferido no Carf, que não admitiu essa metodologia de apuração do VTM. Além disso, o ADN nº 5, de 1982, deixa claro que a média ponderada deve levar em consideração tanto o preço praticado pelo remetente (UBI) quanto o preço praticado pelo distribuidor interdependente (UBR), ou seja, os preços praticados pelo remetente devem necessariamente ser computados na média, não sendo possível utilizar apenas os preços do distribuidor interdependente como pretende a fiscalização. Na prática, portanto, a apuração do IPI devido pelo impugnante na forma do inciso I do art. 195 do RIPI, de 2010, deveria, ao menos, ter sido embasada no “preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”, calculado de maneira a incluir preço praticado por UBI nas operações com UBR.

No tocante à duplicação do percentual básico da multa, de 75% para 150%, por reincidência específica, o impugnante considera que o estabelecimento autuado no presente processo, inscrito no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) sob nº 01.615.814/0028-13, não reincidiu, porquanto a autuação anterior, indicada pela fiscalização, referente ao processo 10830.720562/2010-34, diz respeito a estabelecimento distinto, localizado em Vinhedo (SP), inscrito no CNPJ sob nº 01.615.814/0064-87. Além disso, em que pese haver decisão administrativa definitiva no referido processo 10830.720562/2010-34, o crédito tributário está sendo discutido perante o Poder Judiciário, nos Embargos à Execução Fiscal nº 0009935-42.2014.8.26.0659, referentes à Execução Fiscal nº 0003107- 64.2013.8.26.0659.

Quanto à duplicação do percentual básico da multa, de 75% para 150%, por sonegação, o impugnante, após transcrever o art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, afirma

que não incorreu em qualquer ação ou omissão tendente a impedir ou retardar o conhecimento do fisco sobre a ocorrência do fato gerador ou das suas condições pessoais. Isso porque as vendas de UBI para UBR foram objeto de notas fiscais e houve pagamento dos tributos devidos. Tampouco caracteriza sonegação o conhecimento do processo 10830.720562/2010-34 e da SCI nº 8, de 2012, além de uma suposta consciência da ilicitude do ato e de um inexistente intuito delitivo de suprimir ou reduzir tributo. O que se verifica, no caso, é uma divergência quanto ao conceito jurídico de praça. Alega, ainda, que tampouco existe ilegalidade na segregação de atividades comerciais e industriais implementada pelo Grupo Unilever, pois se trata de estrutura operacional legítima e lícita, inclusive admitida pela legislação tributária, que prevê o VTM nas relações de interdependência e regra de equiparação a industrial, conforme excerto do Acórdão 3302-003.138 do Carf, que transcreve.

Adiante, a defesa alega decadência do direito de exigir o IPI em relação a parte do período autuado, porquanto não agiu com dolo, existindo exclusivamente uma divergência de interpretação do conceito de praça. À vista disso, fica descartada a contagem do prazo decadencial com base no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, devendo ser aplicado o prazo de que trata o § 4º do art. 150 do mesmo código. Assim, considerando a ciência do Auto de Infração em 14 de dezembro de 2018 e considerando que o impugnante apurou saldos credores do IPI de janeiro a setembro de 2013 e que efetuou o recolhimento dos saldos devedores do referido imposto de outubro a dezembro de 2013, em 14 de dezembro de 2018 estavam fulminados pela decadência os fatos geradores anteriores a 14 de dezembro de 2013. Transcreve excertos de decisões do STJ a respeito do assunto.

O impugnante também alega a não incidência de juros sobre as multas aplicadas, caso seja mantida a exigência consubstanciada no Auto de Infração. Isso porque a aplicação de juros sobre as multas não tem amparo legal, louvando-se exclusivamente no Parecer MF nº 28, de 2 de abril de 1998, da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit). Cita decisão do Carf, contrária ao referido acréscimo.

Na hipótese de não serem acolhidas as alegações de nulidade e caso os julgadores considerem necessário, solicita a conversão do julgamento em diligência, para que todas as questões postas na impugnação sejam devidamente averiguadas, especialmente para que se apure se o VTM previsto no art. 196, parágrafo único, do RIPI, de 2010, foi observado pelo impugnante, e, em relação ao argumento subsidiário, qual seria o valor supostamente devido por UBI, se seus preços tivessem sido considerados no cálculo da média ponderada, sem prejuízo de serem apuradas outras questões reputadas essenciais à resolução do caso concreto. Indica e qualifica seu assistente técnico, bem assim formula os quesitos que pretende ver respondidos.

Conclui, pedindo o acolhimento de todas as razões de defesa.

Alegações dos diretores arrolados como responsáveis

Os administradores responsáveis por UBI na época dos fatos geradores em causa, todos representados pelas mesmas advogadas que subscreveram as impugnações de UBI e de UBR, sustentam a nulidade dos Termos de Sujeição Passiva Solidária, eis que não foram juntados quaisquer documentos que justifiquem tal responsabilização.

Independentemente disso, os referidos termos são improcedentes, no mérito, pois o art. 135, III, do Código Tributário Nacional é inaplicável ao caso concreto. Afirmam que não houve infração à lei, nem atuação com excesso de poderes em relação àqueles previstos no contrato social de UBI. A acusação de dolo e sonegação fiscal é insubsistente. A mera condição de diretor não é suficiente para lhe atribuir responsabilidade tributária. Sequer foram mencionadas as atribuições de cada diretor no âmbito de UBI, muito menos se essas atribuições foram excedidas, ou o foram com infração à lei. A própria Receita Federal disciplinou a responsabilização, conforme Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018. Aludem ao Acórdão nº

2403-002.559, do Carf, segundo o qual é indispensável a conduta dolosa, o que não ocorreu. O art. 135, III, do CTN também é inaplicável ao caso, porque os diretores não podem ser responsabilizados pela falta de recolhimento de tributos, conforme Súmula nº 430 do STJ. Para evitar que a responsabilização de terceiros seja feita de forma desmedida e abusiva, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional regulamentou a questão por meio da Portaria PGFN nº 180/2010, na qual previu que a pessoa física somente pode ser responsabilizada por débitos da pessoa jurídica caso tenha poderes de gerência na época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e caso haja declaração fundamentada de que teria ocorrido excesso de poderes, infração à lei, infração ao contrato social ou estatuto. Nada disso ocorre no presente caso, como se pode facilmente constatar. O Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 também é enfático ao destacar que a responsabilização com base no art. 135, III, do CTN somente pode ocorrer se a fiscalização provar a prática de ato ilícito, sendo que este, especificamente, não corresponde à mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica.

Nesse contexto, pleiteiam o acolhimento integral da impugnação e o imediato cancelamento dos Termos de Sujeição Passiva Solidária, bem assim o julgamento conjunto de todas as impugnações apresentadas neste processo.

Alternativamente, caso os julgadores entendam que a responsabilização dos diretores é cabível, o que se admite para fins de argumentação, requerem que todos os argumentos de mérito apresentados na impugnação de UBI, que comprovam a insubsistência do lançamento de ofício, sejam estendidos às impugnações apresentadas pelos diretores.

Em conclusão, requerem o imediato e integral cancelamento do Auto de Infração, com o consequente afastamento do vínculo de responsabilização solidária e arquivamento deste processo administrativo.

Alegações do responsável UBR

O estabelecimento comercial atacadista UBR aborda o vínculo de responsabilidade, fundamentado no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, em razão de interesse comum. Alega erro na identificação do estabelecimento matriz de UBR, como responsável solidário, porquanto não participou de todos os fatos geradores objeto da autuação fiscal combatida. Pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos, o estabelecimento matriz de UBR não pode ser considerado responsável solidário com relação a todas essas operações, conforme entendeu o Carf em situação análoga, no Acórdão 3302-01.600, segundo o qual o referido erro na identificação do sujeito passivo implica nulidade do lançamento.

Segue dizendo que o art. 124, I, do CTN é inaplicável ao caso, conforme aponta Misabel Abreu Machado Derzi, em atualização da obra de Aliomar Baleeiro, no sentido de que a solidariedade do art. 124 do CTN não é forma de eleição de responsável tributário, visto que esse dispositivo é mera cláusula para graduação de responsabilidade, e não um mecanismo de inclusão de terceiros na relação jurídico-tributária. Menciona que o referido artigo sequer está inserido no capítulo que trata da responsabilidade tributária. Também menciona outros doutrinadores, no mesmo sentido, além de excertos de decisões do Carf. Aduz que a Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 2018, tampouco foi observada. Reporta-se a diversas decisões do STJ sobre o tema. O fato de UBI e UBR pertencerem ao mesmo grupo econômico e de terem mesmos diretores na época dos fatos geradores também não evidencia interesses jurídicos comuns, conforme decisão do Carf que indica.

Segue dizendo que o fato da produção da UBI decorrer praticamente sob demanda de UBR também não representa qualquer irregularidade: em qualquer situação, seja dentro ou fora de um grupo econômico, um fornecedor planeja sua produção com base no que seus clientes pretendem adquirir, sob pena de ineficiência e

prejuízo. Essa situação não é diferente no caso de empresas do mesmo grupo econômico. É também absurdo dizer que o acordo de rateio de despesas evidenciaria suposto interesse jurídico comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal. Isso também é prática conhecida e reiterada entre empresas do mesmo grupo econômico e legitimada pela legislação, doutrina e jurisprudência. Certa informalidade em atos intragrupo também inexistente, pois todas as operações que por lei devem ser registradas o foram, com a emissão de nota fiscal e reconhecimento contábil e fiscal.

Da mesma forma, a inexistência de contrato de locação que justifique a utilização, por UBI, de imóvel localizado em Indaiatuba (SP) que pertence a UBR, também não demonstra essa suposta informalidade, pois há pagamentos realizados entre as empresas em virtude dessa locação, conforme comprovado no curso da auditoria, que por si só servem para registrar a operação. Além disso, mais vale a realidade dos fatos do que a situação formal, e a realidade dos fatos afasta qualquer alegação de interesse jurídico comum de UBR na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

Quanto à inexistência de documento formal registrando o acordo de preço entre as partes, alega que, segundo a cláusula 1.2.2 do contrato de compra e venda, está previsto que todas as faturas, títulos de crédito ou qualquer outra documentação de fixação de preço pertinente deverão ser emitidos de acordo com as exigências legais. Nesse sentido, como foram feitos pedidos de compra, houve pagamentos por UBR a UBI, em razão dos produtos adquiridos, e foram emitidas notas fiscais, não há dúvida de que houve acordo de preços.

A existência de diretrizes gerais do grupo econômico não chega perto de configurar existência de interesse jurídico comum em relação à situação que resultou no crédito tributário ora combatido, tampouco evidencia suposta falta de autonomia de UBI. O Grupo Unilever atua em âmbito mundial e é óbvio que há coordenação estratégica e econômica entre as empresas do grupo, mesmo em relação às que estão localizadas em outros países. Isso não é falta de autonomia, mas estrutura corporativa plenamente válida e legítima.

Pelo exposto, UBR tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência do Termo de Sujeição Passiva Solidária, pois a fiscalização incidiu em erro ao interpretar os fatos e o direito aplicável neste caso.

Em conclusão, UBR pleiteia o acolhimento integral da impugnação e o imediato cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária, sendo necessário o julgamento conjunto de todas as impugnações apresentadas neste processo.

Caso os julgadores entendam que UBR pode ser incluído no rol de responsáveis solidários pelo crédito tributário discutido, o que admite para fins de argumentação, solicita que todos os argumentos de mérito trazidos na impugnação apresentada por UBI, que comprovam a insubsistência do lançamento de ofício, sejam estendidos à impugnação apresentada por UBR.

É o relatório.

Ato contínuo, a decisão da DRJ que manteve o lançamento restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. SAÍDAS PARA ESTABELECIMENTO DE FIRMA INTERDEPENDENTE.

O valor tributável do IPI não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante. O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tem na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponde aos próprios preços praticados por esse distribuidor único, nas vendas por atacado do citado produto.

MULTA DE OFÍCIO. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL BÁSICO,

Duplica-se o percentual básico da multa de ofício de 75%, para 150%, por reincidência específica e por sonegação.

REINCIDÊNCIA ESPECÍFICA.

Caracteriza reincidência específica a prática de nova infração de um mesmo dispositivo, pela mesma pessoa jurídica, dentro de cinco anos da data em que passou em julgado administrativamente a decisão condenatória referente à infração anterior.

SONEGAÇÃO.

Ação dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, ou o crédito tributário correspondente, caracteriza sonegação.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a exigência de juros de mora sobre a multa objeto de lançamento de ofício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Os diretores de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelo crédito correspondente a obrigações tributárias resultantes de sonegação.

ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, mesmo que tenha havido antecipação de pagamento do IPI, seja pelo recolhimento do saldo devedor, seja pela dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher, o termo inicial do prazo de decadência desloca-se, da data do fato gerador, para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, por ter sido verificada a prática de sonegação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

ALEGAÇÃO DE NULIDADE POR PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

É descabida a alegação de nulidade por suposta preterição do direito de defesa, contra Auto de Infração devidamente motivado, com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos pertinentes ao caso.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Indefere-se diligência requerida pelo sujeito passivo, por ser prescindível à solução do litígio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimados, a recorrente (sujeito passivo principal) e os responsáveis solidários protocolizaram seus Recursos Voluntários que serão reproduzidos e esmiuçados adiante no voto.

A recorrida apresentou contrarrazões aos recursos.

É o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

Conheço de todas as peças recursais, eis que cumpridos os requisitos formais de admissibilidade necessários, especialmente de tempestividade.

Extraí-se do relatório que a matéria de fundo sob litígio circunda o conceito de praça e a aplicação do Valor Tributável Mínimo – VTM, para exigência do IPI. A autoridade fiscal ainda aplicou contra os recorrentes multa de ofício de 150%, em razão da reincidência e sonegação.

Passo a examinar as razões recursais.

1. Recurso Voluntário da Unilever Brasil Industrial (contribuinte principal).

Trago a cabo, os fundamentos trazidos pela recorrente em sua peça recursal:

III. A NULIDADE DA R. DECISÃO RECORRIDA

3.1. Cerceamento do direito de defesa por inovação quanto aos fundamentos que ensejaram a lavratura do auto de infração

3.2. Cerceamento do direito de defesa por indeferimento do pedido de diligência

IV. MOTIVOS QUE ENSEJAM A REFORMA DA R. DECISÃO RECORRIDA

4.1. A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO: fiscalização precária: ausência de produção de prova quanto à observância do VTM

4.2. A nulidade do auto de infração: indefinição do conceito de praça e dos parâmetros para aferição da correta base de cálculo

V. MÉRITO: FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IPI EM OPERAÇÕES COM ESTABELECIMENTOS INTERDEPENDENTES

A. Conceito jurídico de praça

B. Apuração do IPI nas operações entre estabelecimentos interdependentes: custo + margem de lucro normal

C. Pedido subsidiário: Média ponderada do preço de venda na praça do remetente

VI. DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE 150% DO TRIBUTO SUPOSTAMENTE DEVIDO

6.1. Reincidência específica

6.2. Sonegação

VII. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA

VIII. NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE AS MULTAS APLICADAS

IX. DO PEDIDO DE CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA

X. CONCLUSÃO E PEDIDO

1.1. Preliminar de Nulidade da Decisão Recorrida.

1.1.1. Alteração do Critério Jurídico. Inovação dos Fundamentos pela DRJ.

Inicialmente, a recorrente defende que a DRJ inova nos motivos que montam o lançamento fiscal ao recorrer do argumento de “confusão patrimonial” nas vendas ocorridas entre as interdependentes UBR, UBI e de seus diretores. Segundo ela, o fato restringe legítimo direito ao contraditório e a ampla defesa com fins de esclarecer os fatos.

Discordo da recorrente.

Primeiro, que o cenário foi desenvolvido previamente pela fiscalização. Ademais, em atendimento aos princípios da motivação e legalidade o julgador está obrigado a motivar sua decisão (art. 2º da Lei nº 9.874/99), indicando, pois, as razões de fato e de direito que justificam seu livre convencimento, sob pena de nulidade (inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72).

Nesse sentido, entendo que o argumento de “confusão patrimonial” posto pela DRJ vem, apenas, consumar as razões de decidir. Estas feitas a partir da interdependência entre as empresas autuadas, fato incontroverso. Logo, inovação no critério jurídico se daria se este fosse o único argumento da DRJ, que de modo algum observo.

Portanto, cumpridos os requisitos de validade da decisão, previstos no art. 31 do Decreto nº 70.235/72, e não demonstrada pela recorrente preterição do direito de defesa, rejeito a nulidade arguida.

1.1.2. Cerceamento do direito de defesa. Diligência Indeferida pela DRJ.

A recorrente busca anular os efeitos da decisão recorrida, porquanto inconformada com o indeferimento do pedido de diligência pela DRJ.

Sem delongas, é direito do contribuinte requerer diligências com fins de elucidar os fatos sob litígio. No entanto, é faculdade do julgador a sua feitura, cabendo, apenas, justificar sua negativa, de acordo com os artigos 28 e 29 do Decreto nº 70.235/72, que prescrevem:

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Se os elementos carreados aos autos são suficientes para o julgamento, a diligência é dispensável, a critério do julgador, por conseguinte.

No presente caso, a DRJ fundamentou a negativa para a conversão do julgamento em diligência porque prescindível.

Isto posto, não vislumbro qualquer mácula na decisão a atrair uma das hipóteses de nulidade do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

2. Preliminar de Nulidade do Auto de Infração. Fiscalização Precária.

A recorrente traz sub tópicos discutindo:

- (i) Ausência de provas pela fiscalização quanto ao VTM adotado; e,
- (ii) Indefinição do conceito de praça e dos parâmetros para aferição da correta base de cálculo;

Entendo que os fundamentos estão atrelados ao conceito de praça, uma vez que sua definição indicará qual regra deve estabelecer o valor tributável mínimo do IPI ao presente caso que poderá ou não ser aquele eleito pela recorrente, momento em que será enfrentada a tese.

Por essa razão, deixo o tópico para ser tratado mais adiante, após esvaziamento da temática “praça”, sendo o caso.

3. Questões de Mérito.

3.1. Conceito de Praça. Critérios Legais.

Incontroverso nos autos a interdependência entre os estabelecimentos da Unilever Brasil (UBR) situado em Louveira/SP (CNPJ 61.068.276/0307-80), e Unilever Brasil Industrial (UBI) sediada em Vinhedo/SP (CNPJ nº 01.615.814/0064-87). Igualmente, a relação comercial entre as empresas, figurando a UBI como importador/industrial da UBR comercial atacadista.

Em síntese, de um lado a fiscalização argumenta que nas operações de venda a UBR, ora recorrente, pratica preços inadequados e nem sequer suportaria os custos de aquisição dos insumos básicos da industrialização. Segundo ela, a recorrente utiliza erroneamente seu município como “praça” na apuração da base de cálculo do IPI, quando, na verdade, a legislação não delimitou “praça” a uma localidade geográfica.

A DRJ ratifica o lançamento, sob as seguintes razões:

Ocorre, como bem exposto pela autora do procedimento fiscal, que, apesar da existente relação entre praça e localização geográfica, o art. 32 do vetusto Código Comercial de 1850, ponto de partida do esforço hermenêutico, não delimitou “praça” a uma localidade específica, sendo explícito no sentido de que não se tratava apenas do local, mas de “reunião dos comerciantes, capitães e mestres de navios, corretores e mais pessoas empregadas no comércio”.

Portanto, empregar o termo “praça” com o rigor geográfico pretendido pelos infratores da legislação do IPI, além de não ter sustentação jurídica, esvazia, isto sim, o conteúdo das disposições sobre o valor tributável mínimo. O IPI, repita-se, é um imposto real, vale dizer, incide sobre produtos industrializados, e não, como os impugnantes tentam convencer, sobre estabelecimentos industriais.

Note-se que a decisão de contar com um único distribuidor interdependente, localizado em município distinto daquele em que se situa o industrial, aponta, ainda, para uma deliberada confusão patrimonial. Com efeito, a Auditora-Fiscal menciona a existência de dois diretores em comum durante o período fiscalizado, o compartilhamento de custos intragrupo, a circunstância de o imóvel ocupado pelo estabelecimento industrial pertencer ao distribuidor, além de inexistir documentação que formalize a fixação de preços entre os interdependentes.

Por outro lado, a recorrente, que está localizada no Município de Indaiatuba/SP, sustenta que o conceito jurídico de “praça” é o município em que se localiza o remetente. Por essa razão, teria adotado no cômputo do IPI as regras dos artigos 195 e 196 do RIPI/2010, de modo que ausente mercado atacadista em sua “praça”, para fins de incidência do IPI acabou por considerar os custos e margem de lucro, nos termos dos incisos I e II do art. 196 que versam:

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.

Reforça inoccorrência de sonegação tendo, recentemente, apresentado petição requerendo a aplicação da Lei nº 14.395/2022 e reiterando o pedido de cancelamento da cobrança.

A recorrida apresentou contrarrazões arguindo, em suma:

A tese ora defendida já foi adotada por este Conselho, a exemplo do que decidido no acórdão nº 202-04.484, em que a Turma Julgadora concluiu que no caso de não haver outros atacadistas que comercializem os produtos especificados, o VTM deve ser o preço praticado na venda a terceiros pelo próprio estabelecimento interdependente,

quando único na praça. Ainda no mesmo sentido foi proferido o acórdão nº 3301-001.847.

(...)

O tema, como é possível perceber, já foi muito debatido, tanto pelas turmas ordinárias quanto pela CSRF e se encontra muito amadurecido no CARF. A bem do debate, passamos a expor as razões que fazem com que a PGFN entenda que andou bem a CSRF ao adotar o posicionamento de que “praça” nunca se identificou com o conceito de município.

O tema sempre foi bastante discutido, sendo a matéria controversa no CARF. Portanto, o conceito de “praça” não está devidamente consolidado pela jurisprudência.

Segundo o Código Tributário Nacional, a base de cálculo do IPI na saída dos estabelecimentos do importador, industrial, comerciante ou arrematante será (i) o valor da operação; ou, (ii) na sua falta, o preço corrente da mercadoria ou similar no mercado atacadista da praça do remetente. Vejamos:

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

[omissis]

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

De modo igual, vemos no RIPI/2010, transcrevo:

Art.192.Considera-se valor tributável o preço corrente do produto ou seu similar, no mercado atacadista da praça do remetente, na forma do disposto nos arts. 195 e 196, na saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, quando a saída se der a título de locação ou arrendamento mercantil ou decorrer de operação a título gratuito, assim considerada também aquela que, em virtude de não transferir a propriedade do produto, não importe em fixar-lhe o preço(Lei nº 4.502, de 1964, art. 16).

Art.193.Na saída de produtos do estabelecimento do importador, em arrendamento mercantil, nos termos da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, o valor tributável será:

I-o preço corrente do mercado atacadista da praça em que o estabelecimento arrendador estiver domiciliado(Lei nº 6.099, de 1974, art. 18, e Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983, art. 1º, inciso III); ou

II-o valor que serviu de base de cálculo do imposto no desembaraço aduaneiro, se for demonstrado comprovadamente que o preço dos produtos importados é igual ou superior ao que seria pago pelo arrendatário se os importasse diretamente(Lei nº 6.099, de 1974, art. 18, § 2º).

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);

Em ambos os casos “praça” está intrinsecamente relacionada ao local do remetente, ou seja, município, conforme artigo 197 do mesmo diploma legal, que peço venia para reproduzir:

Art. 197. [omissis]

§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. (grifos nossos)

Ao correlacionar os artigos 197 c/c 195 e 196, Carlos AUGUSTO DANIEL NETO E DIEGO DINIZ RIBERIO (DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL Nº 39), explicam a intenção do legislador de delimitar geograficamente o território que definirá a base de cálculo do IPI. Qual seja, “cidade”:

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.

Trata-se, pois, de um espaço delimitado geograficamente, dentro do território nacional.

(....)

Como se vê, o dispositivo traça uma ligação direta entre o conceito de “praça” e o de “domicílio do contribuinte”, atrelando-os à delimitação geográfica da verificação do preço no mercado atacadista e, ao mesmo tempo, traz um eloquente contraste com a expressão “principais mercados nacionais”, por reconhecer que a praça não corresponde à totalidade do território do país, haja vista a possibilidade de existirem vários “mercados nacionais”.

Ao empregar o termo domicílio, fica claro que o legislador está se referindo ao limite geográfico de um município, exatamente como se depreende do disposto no art. 70 do Código Civil²⁶, e cogitar 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, implicaria 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 único tema (arbitramento da base de cálculo do IPI), porém com conteúdos semânticos distintos.

De modo didático, traçam as diferenças entre “praça” e “mercado”, que inconfundíveis. Explicam que para aplicação e apuração do VTM há um problema semântico que, de modo algum tem o condão de afastar a definição dada pelo legislador ao termo “praça”:

Outro argumento usualmente utilizado pela fiscalização para a motivação dos autos de infração consiste na confusão entre mercado e praça. Logo, cabe esclarecer que o termo mercado comporta diferentes abordagens, o que pode redundar em diferentes resultados semânticos, a depender da análise ser feita sob uma perspectiva econômica, social, jurídica etc., e mesmo limitando este escopo, ainda sim é possível identificar diferentes espécies de mercados (permanente e temporário; relevante e irrelevante; dentre outras classificações).

A fiscalização leva em consideração o aspecto geográfico como elemento classificatório dos mercados, o que também pode gerar em diferentes subclassificações (mercados nacionais, regionais, locais etc.). Atrela-se, pois, a ideia de praça à de mercado, o qual, por sua vez, estaria geograficamente circunscrito ao conceito mais abrangente do que simplesmente a municipalidade.

(...)

Por sua vez, a delimitação geográfica que influi na conformação do conceito de praça é estática, uma vez que, como visto, o signo praça é, por diferentes legislações, atrelado à ideia domicílio, isto é, de cidade. Ora, quando se pensa em domicílio fiscal, por exemplo, o que se afigura é um lugar precisamente delimitado, de modo que o contribuinte possa ser fácil e eficazmente encontrado para fins de comunicação com a Receita Federal do Brasil.

O problema surgiu com a Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2012, momento em que se passou a “alargar” o conceito legal, dada a ausência de mercado atacadista no município para apuração do VTM, passando-se a incluir o distribuidor de outra localidade para fins de configuração do mercado atacadista.

Posteriormente, o Projeto de Lei nº 1.559/2015 proposto com o objetivo de consolidar a definição de “praça”, foi fonte de instabilidade da jurisprudência. De um lado, tem-se a corrente que aplica o conceito restrito previsto na legislação e, de outro, aquela que parte do conceito amplo dado pela referida COSIT.

No entanto, importante destacar que o mencionado projeto tinha como objetivo explicitar o alcance do termo “*praça*”, *para efeito do art. 106, inciso I, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.*”. Colaciono o Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania de 2016:

JUSTIFICAÇÃO

A Emenda Modificativa proposta tem o intuito de aperfeiçoar a redação da proposta inicial, conferir maior segurança jurídica e deixar claro que o art. 15-A que se pretende introduzir na Lei nº 4.502, de 1964, é expressamente interpretativo e será aplicado de acordo com o inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

I - RELATÓRIO

O Projeto de Lei nº 1.559, de 2015, de autoria do ilustre Deputado William Woo, altera a redação do artigo 15 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados, no que se refere à fixação do menor valor tributário aceito pela administração fiscal, no caso de remessas a outro estabelecimento da empresa ou de terceiros ou ainda que opere exclusivamente em venda a varejo, para determinar que o termo “praça” seja definido como a cidade onde está situado o estabelecimento remetente das mercadorias.

Por fim, estabelece que a lei entrará em vigor na data de sua publicação.

Em sua justificativa, o auto aduz que o Fisco Federal tem expandido o conceito de “praça”, de forma arbitrária e sem critério, promovendo insegurança jurídica e lavrando autuações indevidas, com base em preços praticados em outras cidades.

O projeto foi distribuído às Comissões de Finanças e Tributação, para análise de mérito e Constituição e Justiça e de Cidadania, nos termos dos artigos 24, II e 54 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados.

A Comissão de Finanças e Tributação acolheu parecer da relatoria da Deputada Tereza Cristina, que concluiu pela não implicação da matéria em aumento ou diminuição da receita ou despesa públicas, não cabendo pronunciamento sobre a adequação financeira e orçamentária; e, no mérito, aprovou o PL nº 1.559, de 2015, com substitutivo.

O texto aprovado pela Comissão de Finanças e Tributação optou por acrescentar o art. 15-A ao texto da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, para especificar em dispositivo próprio que para os efeitos de apuração do valor tributável nas hipóteses do artigo 15, acima explicitado, é praça do remetente a cidade onde está situada o estabelecimento do remetente.

No âmbito dessa Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, observado o prazo regimental, foi apresentada Emenda Modificativa, de autoria do ilustre Deputado Evandro Gussi, nos termos do texto aprovado na CFT.

É o Relatório.

II - VOTO DO RELATOR

Com fundamento no que dispõem os artigos 54, I, e 139, II, “c”, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados, a proposição vem ao exame desta Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania para análise dos seus aspectos constitucional, jurídico e de técnica legislativa.

Iniciando o exame da proposição pelos aspectos formais, relativos à competência legislativa, à iniciativa parlamentar, e à espécie normativa empregada, conclui-se que a proposição não apresenta vícios constitucionais formais que possam obstar sua aprovação, da mesma forma que o substitutivo aprovado na Comissão de Finanças e Tributação, uma vez que ambos estão em consonância com os arts. 24, inciso I; 48, inciso I e, 153, inciso IV, da Constituição Federal.

É legítima a iniciativa parlamentar sobre o assunto (art. 61, caput, da CF/88), haja vista não incidir, na espécie, reserva de iniciativa. Com efeito, a jurisprudência da Suprema Corte brasileira, cujo precedente mais importante reside na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.464/DF, já pacificou que os parlamentares possuem a iniciativa legislativa concorrente em matéria tributária.

Por fim, revela-se adequada a veiculação da matéria por meio de projeto de lei ordinária, visto tratar-se da alteração de lei ordinária em vigor e não haver exigência constitucional de lei complementar ou outro veículo normativo para disciplina do assunto.

No que se refere à análise da constitucionalidade material, não se verifica nenhuma incompatibilidade de conteúdo, substantiva, entre os textos de lei veiculados no projeto e, também, no Substitutivo aprovado pela CFT e a Constituição Federal, não havendo contrariedade com nenhum de seus dispositivos.

Nesse sentido, a matéria legislativa ora em apreço prestigia o princípio da segurança jurídica, na medida em que traz clareza e precisão ao conceito de “praça”, para fins de fixação do valor tributável mínimo do IPI, aprimorando a legislação tributária federal e harmonizando-se com os princípios do Sistema Tributário Nacional, assentados na Constituição de 1988.

Não há qualquer reparo quanto à juridicidade da matéria, uma vez que a proposição não viola os princípios maiores que informam o ordenamento jurídico, harmonizando-se ao conjunto de normas que compreendem o direito positivo. Na acepção ampla de juridicidade, também chegamos à conclusão que as proposições observam o princípio da generalidade normativa e respeitam os princípios gerais do direito.

No que concerne à técnica legislativa, o Projeto de Lei nº 1.559, de 2015 e o Substitutivo da CFT não merecem reparos, estando em conformidade com as disposições da Lei Complementar nº 95/98.

No que tange a Emenda nº 1 apresentada pelo Ilustre Dep Evandro Gussi, à CCJC compete à análise tão somente da constitucionalidade, juridicidade e técnica legislativa da proposição, com fundamento no art. 54, I, do RICD, sendo o parecer terminativo, não lhe cabendo adentrar ao mérito. Nesse particular, a Emenda mencionada promove alteração do mérito da matéria, sem aparato regimental nesse momento da tramitação, razão pela qual, opinamos pela sua injuridicidade.

Por todo exposto, nosso voto é pela constitucionalidade, juridicidade e boa técnica legislativa do PL nº 1.599, de 2015 e do Substitutivo da Comissão de Finanças e Tributação e, pela constitucionalidade, injuridicidade e boa técnica legislativa da Emenda nº1 de 2016. (grifos nossos)

Cabe, ainda, transcrever o Parecer do Senador Rodrigo Pacheco de 2019 sobre o Projeto nº 2.110/2019 (em substituição ao nº 1.559/2015):

II – ANÁLISE

Compete à Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), nos termos do art. 99, incisos I e IV, do Regimento Interno do Senado Federal (RISF), opinar sobre proposições pertinentes a tributos e sobre os aspectos econômicos e financeiros de qualquer matéria.

No aspecto constitucional, registre-se que cabe ao Congresso Nacional legislar sobre sistema tributário e que há legitimidade na iniciativa parlamentar nos termos dos arts. 48, inciso I, e 61 da Constituição Federal. Além disso, conforme prevê o inciso IV do art. 153 do Texto Constitucional, o IPI é tributo de competência exclusiva da União, cujo regramento de sua base de cálculo é alterado pelo PL.

Em relação à técnica legislativa, não há reparos a serem efetivados na proposição, visto que observadas as regras da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998.

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.

III – VOTO

Em razão do exposto, o voto é pela constitucionalidade, regimentalidade, adequação financeira e boa técnica legislativa do Projeto de Lei nº 2.110, de 2019, e, no mérito, pela sua aprovação. (grifos nossos)

Referido projeto foi transformado na Lei Ordinária nº 14.395/2022, que veio incluir na Lei nº 4.502/64 o art. 15-A, sanando o imbróglio ao assentar o conceito de “praça” como o município do remetente:

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.(Incluído pela Lei nº 14.395, de 2022)

Na Justificativa do projeto restou consignado:

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.

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.

Como bem explicado na emenda modificativa, o objetivo da norma é “*explicitar o alcance do termo "praça", para efeito do art. 106, inciso I, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.*”, e assim, trazer segurança jurídica e encerrar qualquer confusão sobre a matéria.

Assim sendo, ficou decretado (Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania – versão final do projeto de lei):

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Para efeito de interpretação e aplicação do artigo 15 da Lei n. 4.502, de 30 de 30 de novembro de 1994, e do termo praça para os efeitos da determinação do valor mínimo tributável, acrescente-se o art. 15-A ao texto da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a seguinte redação:

Art.15-A Para os efeitos de apuração do valor tributável do art. 15, inc. I e II, praça do remetente é o município onde está situado o estabelecimento do remetente.

Art. 2º Esta lei entra em vigor na data de sua publicação. (grifos nossos)

Perceba que o dispositivo não revoga ou modifica a lei anterior (Lei nº 4.502/64), vindo, apenas, interpretar norma já válida no ordenamento jurídico (art. 197 c/c 192, 193, 195 e 196 do RIPI, e 47 do CTN), a chamada “*interpretação autêntica*”, hipótese perfeitamente viável e aplicável, segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

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.

I - 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. 9532/1997, manteve a sentença que cancelou a constrição nos imóveis autorizado no valor anterior ao previsto no referido decreto.

II - 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.

III - 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.)** (grifos nossos)

O Supremo Tribunal Federal na ADI nº 605-3/DF reconhece a existência de norma interpretativa no sistema jurídico que dará significado autêntico à norma interpretada, ao declarar:

A primeira questão a apreciar envolve a análise do tema concernente à admissibilidade, em nosso sistema jurídico, dos atos estatais interpretativos, enquanto instrumentos de veiculação da denominada interpretação autêntica.

Partilho da compreensão de que não constitui função institucional do Poder Legislativo a prerrogativa de interpretar as leis. Não questiono tratar-se de atividade anômala e virtualmente estranha à tipicidade das atribuições político-jurídicas dos órgãos incumbidos de legislar.

Tenho presente, até, a posição daqueles que sustentam, no rigor dos princípios, a inexistência da figura das denominadas leis interpretativas. Para os que assim analisam o fenômeno e a dinâmica das relações institucionais entre os Poderes do Estado, "A uma lei não é dado interpretar uma outra lei" (ROQUE ANTONIO CARRAZZA, "Curso de Direito Constitucional Tributário", p. 176, 2ª ed., 1991, RT), pois "A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica".

As leis interpretativas constituem, na realidade, espécies jurídicas a que a doutrina e o nosso próprio direito positivo aludem e não permanecem indiferentes. Disso é exemplo o que dispõe o art. 106, n. I, do Código Tributário Nacional, que a elas se refere, expressamente.

A norma jurídica - todos o sabemos - nada mais é, na expressão do seu sentido e conteúdo, do que a sua própria interpretação. Daí, a observação lapidar do eminente Prof. MIGUEL REALE, para quem a lei é a sua interpretação.

O magistério doutrinário, ao analisar as diversas modalidades do processo interpretativo, nelas identifica a interpretação autêntica, definida, em função da fonte de que emana, como aquela "fornecida pelo mesmo poder que elaborou a lei" e que "Quase sempre se exerce através de lei interpretativa, por via da qual se determina o verdadeiro sentido, o exato significado do texto controverso" (WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, "Curso de Direito Civil - Parte Geral", vol. 1/35, 28ª ed., 1989, Saraiva).

Outro não é o entendimento de CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA ("Instituições de Direito Civil", vol. I/178, item n. 38, 5ª ed., 1976, Forense), para quem

"A interpretação autêntica, também chamada pública (CUNHA GONÇALVES), realiza-se por via de um provimento legislativo. Reconhecendo a ambigüidade ou inobviedade da norma, o legislador vota uma nova lei, destinada a esclarecer a sua vontade, e, neste caso, a lei interpretativa é considerada como a própria lei interpretada. Não há, aqui, um verdadeiro processo interpretativo, pois que se não trata de dar entendimento à lei para uma aplicação, senão de fixar o legislador a sua própria vontade, mal concretizada ou imperfeitamente manifestada nos termos em que se vazou, ou de se alterar o rumo de aplicação da lei interpretada, acaso em desconformidade com as

conveniências sociais ou com os propósitos a que se visava ao tempo de sua promulgação. Sendo a lei interpretativa uma norma de direito objetivo, um comando estatal da mesma natureza da interpretada, requer à sua vez entendimento e está sujeita ao processo interpretativo. Por outro lado, o escalonamento hierárquico deve ser observado por tal jeito, que uma lei constitucional somente pode receber interpretação autêntica por via de uma outra lei constitucional. O legislador ordinário pode votar lei interpretativa de outra lei ordinária etc. Mas, o Executivo não pode baixar um decreto interpretativo de uma lei, nem é possível à União votar lei interpretativa de lei estadual ou municipal ou vice-versa."

As leis interpretativas - não obstante o caráter extraordinário que ostentam - constituem, naquilo que concerne à fixação do sentido das normas editadas pelo Poder Legislativo, o instrumento juridicamente idôneo à concretização da interpretação autêntica.

Mesmo que se negue à interpretação autêntica o caráter de verdadeira interpretação normativa, não se pode desconhecer que essa atuação do Poder Legislativo não constitui mera possibilidade doutrinária. Insere-se, na realidade, ainda que em situação de absoluta excepcionalidade, na competência institucional dos órgãos investidos da função legislativa.

É importante assinalar, neste ponto, - até mesmo para efeito de registro histórico - que, ao fenômeno jurídico das leis interpretativas, não permaneceu indiferente, no plano de sua evolução política, o nosso constitucionalismo.

(STF - ADI: 605 DF, Pleno, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 23/10/91, Data de Publicação: DJ 05/03/93)

Veja que o STF reconhece a competência do legislador de interpretar norma para externar sua vontade de sanar interpretações equivocadas que distorcem a aplicação da lei interpretada e o seu propósito, dando sentido pleno. Portanto, a lei interpretativa é a própria lei interpretada, a chamada interpretação autêntica.

Nessa linha, trago lições de Ricardo Mariz de Oliveira (DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL nº 18), que aponta a interpretação como veículo tradutor de norma, quando a redação apresenta conclusões que podem causar falhas no seu cumprimento. Colaciono:

Por conseguinte, são realmente muito estreitos os limites dentro dos quais o Poder Legislativo pode vir interpretar uma lei já promulgada, reduzindo-se, como dito antes, à hipótese de a redação de uma determinada norma ser tão falha que nenhuma conclusão segura poderia ser tirada do seu texto.

Mesmo quando se trate de uma norma cuja redação seja tão deficiente que duas ou mais interpretações possam ser feitas, a todo rigor não se trataria de norma interpretativa aquela que viesse a dizer que uma dessas interpretações seria a correta, pois na verdade o que ocorreria seria haver uma lei ou norma com um espectro de alcance mais abrangente - mais de uma hipótese fática possível, ou mais de um comando possível - , e vir ela a sofrer redução desse seu espectro através de norma nominalmente interpretativa, mas que essencialmente

representaria uma nova norma distinta da anterior e de alcance menor, restrito ao que nela tivesse passado a ser estabelecido, seja quanto a qual pressuposto fático ela se aplicaria, seja quanto a qual comando normativo único deveria remanescer. Em suma, enquanto a norma do passado conteria mais de uma hipótese, a norma do presente reduziria a multiplicidade anterior a apenas uma hipótese. (grifos nossos)

No caso em tela, resta inequívoca a intenção do legislador de aclarar a definição de “praça” do inciso I, do art. 15 da Lei nº 4.502/64, com o único propósito de impedir interpretações imprecisas e emprego incorreto do VTM.

Uma vez demonstrado que a Lei é expressamente interpretativa, aplica-se, inclusive, o dispositivo do art. 106 do CTN:

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;

Dessarte, assiste razão a recorrente sendo “praça” o seu município.

3.2. Base de Cálculo do IPI – Valor Tributável Mínimo. Estabelecimentos Interdependentes.

Tratado o conceito de “praça” e demonstrada a validade do art. 215-A da Lei nº 14.395/22, entendo que os preços a serem praticados pela recorrente são aqueles estabelecidos no art. 195, I e 196, do RIPI/2010, ou seja, aqueles eleitos pela recorrente.

Logo, o recurso deve ser provido nesta matéria.

4. Recursos dos Responsáveis Solidários.

Extinto o crédito tributário, não há o que ser apreciado nos recursos aviados pelos responsáveis solidários.

Se vencida na matéria supra, prossigo com o julgamento das demais teses da defesa.

Antes de adentrar aos outros argumentos de mérito, é preciso regressar à preliminar de nulidade do auto de infração para julgamento dos tópicos de “**Ausência de provas pela fiscalização quanto ao VTM adotado**” e “**Indefinição do conceito de praça e dos parâmetros para aferição da correta base de cálculo.**”, como hipóteses de nulidade.

5. Preliminares de Nulidade do Lançamento.

5.1. Ausência de provas pela fiscalização quanto ao VTM adotado.

De um lado, a empresa alega que, embora tenha a fiscalização levantado acusação de sonegação, não teria demonstrado: (i) o cálculo da média ponderada do preço conhecido no mercado atacadista na praça do remetente (Recorrente em Indaiatuba/SP); e (ii) apurado o custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade e do lucro normal a ser obtido na operação.

Afirma:

44. A Recorrente esclareceu em sua Impugnação que, considerando a redação dos artigos 195 e 196 do RIPI/10, para fazer qualquer afirmação referente à efetiva observância ao VTM e mesmo acusação de sonegação, seria imprescindível que a D. Fiscalização tivesse: (i) calculado a média ponderada do preço conhecido no mercado atacadista na praça do remetente (Recorrente em Indaiatuba/SP); e também (ii) apurado o custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade e do lucro normal a ser obtido na operação. Somente após tais verificações a D. Fiscalização poderia fazer qualquer afirmação a respeito do VTM praticado pela Recorrente e suposta intenção de praticar ato ilícito.

45. Isso, contudo, não foi feito. **Quanto ao ponto (i) acima, ao calcular a média ponderada do preço conhecido no mercado atacadista na praça do remetente (Recorrente), a D. Fiscalização considerou apenas os preços praticados pela UBR para terceiros (em Louveira/SP e outras localidades), por entender que o conceito de praça da legislação seria “onde se praticam os atos de comércio”. No que se refere ao ponto (ii), não foi feito qualquer trabalho fiscal no intuito de se verificar se o VTM nos termos do artigo 196, parágrafo único, RIPI, foi observado.**

46. Apesar disso, essa nulidade não foi reconhecida pela r. decisão recorrida, que considerou que não houve qualquer tipo de cerceamento do direito de defesa da Recorrente. Ora, DD. Julgadores, muito embora a r. decisão não o reconheça, **é evidente que a D. Fiscalização não apurou detalhadamente quais são os custos de fabricação da Recorrente, os custos financeiros e os de venda, administração e publicidade, tampouco buscou apurar a margem de lucro praticada nas operações e, mesmo assim, afirmou de forma indevida que os preços praticados pela UBI seriam inferiores aos seus custos para aquisição de insumos**, o que não possui qualquer embasamento documental.

48. O que se pretende demonstrar é que, em sendo superada a discussão quanto ao conceito de praça e concluindo-se que seria equivalente a “Município”, tal como já foi e ainda será defendido pela Recorrente, **não será possível concluir se a infração alegada na autuação fiscal ocorreu, pois (i) os preços da Recorrente não foram considerados para fins de apuração do montante supostamente devido, nos termos do artigo 195 do RIPI; e (ii) não houve investigação quanto aos custos da Recorrente e quanto à sua margem de lucro nas operações realizadas com a UBR, de modo que se possa verificar se o VTM conforme artigo 196, parágrafo único do RIPI foi ou não observado.**

De outro lado, sustenta a recorrida que a carência probatória é questão de mérito, passível de improcedência, mas não, de nulidade. Ainda, que o lançamento está firmado nas regras do VTM, não em arbitramento. Sendo, de certo, temáticas distintas. Consequentemente, as provas apontadas pela recorrente seriam irrelevantes.

Pois bem.

Indiscutível que é dever do requerente/autuante, apresentar provas dos fatos alegados e sua adequação à lei, isto é, demonstrar que sobre o caso concreto se aplica ao dispositivo legal (fato-norma). À vista disso, o ônus da prova nos processos de lançamento

recaiu sobre a fiscalização, responsável também pelo lançamento, de acordo com o Decreto nº 70.235/72 que trata do processo administrativo fiscal:

Art. 9º A **exigência do crédito tributário** e a aplicação de penalidade isolada serão **formalizados em autos de infração** ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, **os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.**

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. (grifos nossos)

São condições cumulativas de validade do ato administrativo: a) qualificação do autuado; b) descrição do fato; c) local, data, hora da lavratura e assinatura do autuante; d) disposição legal infringida e penalidade aplicável e, ainda, e) prova do ilícito.

A prova é indispensável à comprovação do ilícito, a sua falta, ou produção incompleta, restringe o direito constitucional do autuado ao acesso absoluto aos elementos de prova que consubstanciam o lançamento, salvo na hipótese de conclusão presuntiva. Caso contrário, o lançamento já deriva de procedimento imperfeito, maculado, ante o desatendimento de uma das condições de validade “a prova” (Art. 9º).

Até porque, desconhecidos os fatos e as evidências, sendo estas pilares da acusação, como viabilizar o autuado a contrapor as fontes/diligências alegadas? Se produzidas as provas, elas não só robustecem o lançamento como, ainda, propiciam o autuado esclarecer o que foi detectado (leia-se provado).

Nesse sentido, a ausência de uma das condições de validade do lançamento, enseja sua nulidade por subsistir vício insanável que restringe direito do autuado ao contraditório e ampla defesa. É patente a ocorrência da hipótese prevista no inciso II do art. 59 do referido Decreto, confira-se:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

É manso e pacífico o posicionamento adotado por este Tribunal Administrativo como visto no Acórdão nº 3201-003.374, trecho do voto abaixo colacionado:

Em nova peça, de fls. 17291 o contribuinte afirmou que a diligência acabou por confirmar que 96% do lançamento não procedem.

Finalmente na análise da lide administrativa, a DRJ/PE anulou o lançamento por vício material, uma vez que o contribuinte comprovou a regularidade nas operações (possui registro especial prévio, cumpriu requisitos e apresentou as DIFs), que a fiscalização não comprovou a descaracterização da imunidade, que o lançamento foi realizado por pura presunção e amostra, que o lançamento por si não serve como prova pré-constituída, que não houve descrição e tampouco individualização da infração, que não foi comprovado o desvio de finalidade e que na posse do Livro Modelo 3 (livro de registro de controle e produção e estoque) a fiscalização poderia ter cruzado as informações pretendidas (Notas Fiscais com entradas, saídas, origem e destinação), que a fiscalização inverteu o ônus da prova, que o lançamento foi revisado e inovado nas diligências e que somente com a publicação da IN RFB 976/09 é que surgiu a obrigatoriedade do registro cruzado das importações, mercado interno e estoque.

De fato, todas as conclusões do colegiado de primeira instância procedem. Como exemplo, transcreve-se trecho do relatório Fiscal, em fls. 537, que explicitou a inversão do ônus da prova por parte da fiscalização:

A partir de agora inverte-se o ônus da prova, passando exclusivamente ao contribuinte a responsabilidade da apresentação de novos elementos de provas. Elementos que comprovem que o interessado utiliza e controla de forma clara a utilização do papel imune adquirido no mercado externo.

Assim, ficou claro que a fiscalização exigiu controle que não possui amparo legal, assim como criou contra-prova em face ao contribuinte.

Como pode ser verificado em muitos outros lançamentos, a fiscalização deveria ter diligenciado e procedido ao confronto das informações com os livros apresentados, notas fiscais, valores das entradas e saídas, consumo efetivo, contagem física, giro de estoque e capacidade industrial, de forma a remontar a fórmula da produção do contribuinte nas diversas etapas de industrialização dos semi elaborados e finais, avaliando o processo produtivo e destinações e somente a partir dessas análises concluir quantas mercadorias poderiam ter configurado o suposto desvio de finalidade.

A conclusão mais acertada é reconhecer a ausência de descrição, comprovação e motivação do lançamento, em respeito às garantias previstas no art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no art. 31 do Decreto n. 70.235/723 e art. 2.º da lei n. 9.784/99.

O Auditor Fiscal descreve “Importação não amparada por imunidade”, ou “Falta de Recolhimento”, mas as alegações do contribuinte vieram no sentido de demonstrar que não existem sequer fatos que possam subsumir às disposições legais que poderiam fundamentar a lavratura do Auto de Infração, assim como sequer existem disposições legais que poderiam “receber” os fatos.

Inclusive, sem prejuízo aos fundamentos utilizados na decisão de primeira instância, é importante registrar que a exigência de liquidez e certeza dos créditos é *conditio sine qua non* para o lançamento.

Não é controverso, mas é importante lembrar, em analogia ao presente caso, que autorizar a compensação com créditos pendentes de certeza e liquidez é algo impossível, porque a comprovação dos créditos pleiteados necessita de prova clara e incontestável.

No caso em tela, o contribuinte alega que o fisco lançou os tributos sem apresentar provas válidas que comprovam as suas acusações.

A autoridade fiscal tem o ônus da comprovação dos fatos quando da realização do lançamento tributário. A validade ou procedência do lançamento somente poderia ocorrer com a comprovação da existência do crédito. A simples alegação sem a apresentação de documentação comprobatória válida não é suficiente para lançar o tributo.

A alegação do contribuinte veio no sentido de ressaltar que a existência da lacuna na tessitura do libelo basilar, mais precisamente, da natureza da infração descrita no auto de infração restou comprometida, face a incerteza material e a insegurança jurídica relativa ao crédito tributário, pois imprecisa a exigência narrada pelo autor do feito com o tipo infrator, não reportando com fidelidade a materialidade do fato infringente detectado. Vigente no Decreto 70.235 (PAF) e no Código Tributário Nacional, o ônus da prova do estado é positivado da seguinte forma:

“PAF - Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

CTN - Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Analisando a situação da necessidade da prova, pode ser lembrada a lição de Humberto Teodoro Júnior. “Não há um dever de provar, nem à parte contrária assiste o direito de exigir a prova do adversário. Há um simples ônus, de modo que o litigante assume o risco de perder a causa se não provar os fatos alegados dos quais depende a existência de um direito subjetivo que pretende resguardar através da tutela jurisdicional. Isto porque, segundo máxima antiga, fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente.”

A quantificação e a certeza realizada pelo lançamento são pressupostos para a realização da sua finalidade principal e única que seria a determinação e exigibilidade do crédito.

O lançamento tornaria a obrigação tributária certa e líquida, mas isto apenas por que tais atributos são indispensáveis para que o débito se torne exigível.

Denotada a indispensabilidade da prova nos processos de lançamento, passemos às provas carreadas pela autoridade fiscal e, posterior manifestação de sua validade a sustentar a presente autuação.

A fiscalização acusa a recorrente de sonegação, sustenta que os preços por ela praticados são inferiores aos seus custos para aquisição de insumos e, ainda, embasa o lançamento para aplicação da multa qualificada e demonstra a intenção dolosa da recorrente quanto ao cálculo do VTM a partir de: a) notas fiscais de saída da UBI (CNPJ nº 01.615.814/0028-13) para a UBR (CNPJ nº 61.068.276/0001-04 – responsável solidária) – estas usadas para a apuração do IPI; e, b) provas produzidas no PAF nº 10830.720562/2010-34 (período 01/2006 a 12/2007) e PAF nº 10830.727241/2013-31 (período 2008 a 2010), tendo como fiscalizada a empresa UBI inscrita no CNPJ nº 01.615.814/0064-87 (principal) e responsável solidária a empresa UBR CNPJ nº 61.068.276/0307-80.

Consta no TVF:

À época do fato gerador aqui examinado, o contribuinte já havia sido autuado na mesma matéria, ou seja, inobservância do valor tributável mínimo.

O sujeito passivo teve ciência do lançamento, formalizado no processo nº 10830.720562/2010-34, que em 02/12/2010. A matéria tributada na autuação referia-se aos períodos de janeiro/2006 a dezembro/2007. Transcreve-se trecho da fundamentação do legal da autuação na sequência.

PRODUTOS SAÍDOS DO ESTABELECIMENTO COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL
INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DE IMPOSTO POR INOBSERVÂNCIA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

Conforme exposto em Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal, o estabelecimento fiscalizado promoveu a saída de produtos tributados destinados a firma com a qual mantém relação de interdependência, sem observar as regras sobre valor tributável mínimo constantes do Regulamento do IPI.

Enquadramento Legal: Artigos 24, incisos II e III, 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, 130, 131, inciso II e seus parágrafos, 136, inciso I, 137, 199, 200, inciso IV, 202, inciso III, todos do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 (RIPI/02).

O Acórdão nº 1030.786 3ª Turma da DRJ/POA, manteve o crédito tributário em sua integralidade, ficando a Unilever Brasil Industrial formalmente identificada em 31/10/2012. Como não foi protocolado recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Contribuintes, a decisão se tornou definitiva em esfera administrativa em 01/12/2012, nos termos do art. 42, I do Decreto 70.235/72.

Repise-se que o texto presente nos arts. 136, inciso I e 137 do Decreto 4.505/02 (RIPI/2002) na fundamentação legal da infração daquela autuação, se repete nos arts. 195, I e 196, inciso I e parágrafo único do Decreto 7.212/10 (RIPI/10), que servem de embasamento legal ao presente auto de infração. Portanto, tratam do mesmo assunto: inobservância do valor mínimo tributável.

A presente fiscalização se debruçou sobre os fatos geradores ocorridos no ano subsequente 2013, que tiveram início aproximadamente dois meses após à decisão definitiva em esfera administrativa do auto de infração no processo 10830.720562/2010-34.

9.2.1 CONSCIÊNCIA DA ILICITUDE DO ATO

A partir da ótica da voluntariedade ou consciência da ilicitude do ato, analisa-se se: 1) era possível ao sujeito passivo proceder de forma correta; 2) e mais relevante, estava ciente do procedimento escorreito e ainda assim optou por incidir em infração de encontro à legislação tributária.

Todos os dados necessários para que a Unilever Brasil Industrial pudesse calcular o valor tributável mínimo corretamente sempre estiveram à mão desta tendo em vista que sua única distribuidora em território nacional era também sua controladora no período sob análise.

A Unilever Brasil Industrial Ltda. e a Unilever Brasil Ltda. funcionam de forma próxima, no caso dos produtos fabricados em Indaiatuba, a atacadista só adquiria e distribuía produtos deste tipo da industrial e a industrial, por sua vez, só vendia seus produtos à sua própria atacadista para distribuição em território nacional. A integração entre as empresas é tamanha que a codificação das mercadorias também é idêntica.

A condição de interdependentes implica, inclusive, numa facilidade acima da usual em se obter o preço do produto no mercado atacadista. Ou seja, não havia qualquer óbice à adequação à legislação do VTm.

No que tange à ciência de que o procedimento adotado infringia norma tributária, há de se considerar que o sujeito passivo já havia sido autuado na mesma matéria, no processo nº 10830.720562/2010-34. A decisão definitiva em esfera administrativa contrária ao contribuinte fora devidamente identificada um mês antes do início do período de apuração sob exame.

Além disso, no ano-calendário 2013, também se encontrava disponível a Solução de Consulta Interna nº 08/2012, que se aplica perfeitamente à situação fática das operações do grupo Unilever. Repise-se: as SCI são normas complementares nos termos do art. 96 do Código Tributário Nacional, têm caráter público e são disponibilizadas na internet, no endereço: <http://receita.fazenda.gov.br>.

Por consequente, o procedimento adotado pela empresa já divergia: do entendimento da fiscalização e da DRJ nos autos 10830.720562/2010-34 e da SCI 8/2012, tendo sido dada ciência formal em relação ao primeiro e sendo de conhecimento público o segundo.

9.2.2 VONTADE DE CONCRETIZAR A CONDUTA

Com base nas circunstâncias objetivas constatadas no curso da auditoria, constata-se o intuito delitivo de suprimir ou reduzir tributo.

A Unilever Brasil Industrial apurou o IPI na saída do industrial tendo por base de cálculos preços inferiores ao praticado pelo seu distribuidor atacadista:

- Em 2006 e 2007, conforme descrito no auto de infração formalizado no processo 10830.720562/2010-34;
- Em 2011 e 2012

Foi realizado levantamento sumário dos preços praticados para o produto 224001 – Omo Multição DT pó, para verificação do comportamento dos preços do grupo Unilever no curso dos dois anos.

Da análise, demonstrada no gráfico em sequência, revela-se também diferença entre a base de cálculo na saída da industrial (preço de saída) praticados pela Unilever Brasil Industrial Ltda. e o preço no mercado atacadista da interdependente (UBR)¹⁵.

- 2013 (objeto do presente procedimento fiscal).

No período que abrange 2008 a 2010, foi lavrado auto de infração em face do estabelecimento 01.615.814/0064-87, no processo 10830.727214/2013-31¹⁶. Naquela situação, o preço adotado pelo industrial era em média 1/3 (um terço) do preço praticado pelo comercial atacadista.

¹⁵ Gráfico criado a partir de tabela de dados, denominada “Levantamento 2011 2012”, juntada ao processo. Na referida tabela estão disponíveis a chave de todas as notas fiscais utilizadas para análise.

Da análise, significa que não há relação entre as provas produzidas pela fiscalização com o propósito de evidenciar a suposta operação fraudulenta ou simulada realizada pela recorrente. Nos referidos processos a recorrente e sua responsável solidária no presente litígio, não foram sequer citadas.

Traz-se o rol de empresas fiscalizadas no PAF:

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL**Contribuinte: UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA****CNPJ: 01.615.814/0064-87**

Endereço : Av. das Indústrias, 315

Bairro: Distrito Industrial

Município : Vinhedo (SP)

MPF nº : 08.1.04.00.2012-00260-8

Sucedida: UNILEVER BRASIL HIGIENE PESSOAL E LIMPEZA LTDA**CNPJ: 03.085.759/0001-02**

Endereço: O mesmo

Responsável solidária: UNILEVER BRASIL LTDA**CNPJ: 61.068.276/0001-04**

(art. 124, I da Lei 5.172/66)

Endereço: Av Presidente Juscelino Kubitschek, 1309

Complemento: 1 ao 12 andar

Bairro : Vila Nova Conceição

Município : São Paulo (SP)

DATA, HORA E LOCAL DA LAVRATURA

Data : 19 de dezembro de 2013

Hora : 09:45

Local : Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas - SP

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em ação fiscal no âmbito do Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.04.00-2012-00260-8, efetuei as verificações do cumprimento das obrigações tributárias referentes ao IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados do período compreendido entre janeiro de 2008 e dezembro de 2010 no estabelecimento do contribuinte acima identificado, tendo sido adotados os procedimentos e apurados os fatos adiante relatados.

Importante destacar que no PAF nº 10830.720562/2010-34 o pilar argumentativo da fiscalização para descaracterizar a operação e imputar a penalidade a recorrente, foi a ausência de contrato de compra e venda entre UBI CNPJ nº 01.615.814/0064-87 e UBR CNPJ nº 61.068.276/0001-04:

Falsidade nos Acordos de Fornecimento

(...)

Em síntese, Milton Luís Nascimento Brandt não poderia ter assinado os Acordos de Fornecimento nas datas de 01 de fevereiro de 2008 e 03 de março de 2008, uma vez que "não mantinha vínculos funcionais ou empregatícios com as empresas do grupo Unilever no Brasil", não era diretor de nenhuma das pessoas jurídicas signatárias, estatutário ou não, e sequer residia no País. Antonio Fernando Conde, por sua vez, não tinha os poderes conferidos aos Diretores Estatutários para assinar contratos, nos termos previstos nos Contratos Sociais, antes mencionados. Não era diretor estatutário. Tais impossibilidades significam evidências claras de que os instrumentos denominados "Acordos de Fornecimento" tenham sido forjados com a única finalidade de tentar justificar, ao Fisco, negociações de compra e venda e operações comerciais que, na prática, não existem.

Outro aspecto importante diz respeito às declarações contidas no documento, que não correspondem à verdade, pois não há negociação de preços, nem há pagamentos.

(...)

Configurada a fraude, há de se indagar os motivos. A apresentação de contratos forjados em que foram inseridas declarações falsas foi uma tentativa de mostrar ao Fisco que havia um contrato de compra e venda entre as pessoas jurídicas do grupo

Unilever. A corporação sabia que as verificações atinentes à formação do preço nas saídas de produtos do estabelecimento indicavam a ausência de propósito negocial e a absoluta falta de autonomia decisória do estabelecimento industrial em face do comando centralizado na Unilever Brasil.

(...)

Inexistência de vendas ao estabelecimento da firma interdependente

(...)

No mesmo sentido, está demonstrado que não houve negociação de preços entre as partes. Reiteradamente intimado, o contribuinte não comprovou haver negociação. O "Acordo de Fornecimento", apresentado quando solicitados os contratos de venda, foi forjado e apresentado à fiscalização. A afirmação da fiscalizada - de que o preço é "sempre resultante da aplicação do custo, acrescido dos valores de frete, despesas acessórias e impostos" — somente confirma que não há negociação. Resta saber a quem beneficia a política de "preços" do estabelecimento industrial que não prevê qualquer margem de lucro. Ora, se a "fixação dos preços" fica ao arbítrio exclusivo da empresa principal do grupo econômico, a resposta é uma só: a beneficiária é a destinatária de toda a produção, segundo o informado nas notas fiscais de saída. Então, ainda que, verdadeiramente, houvesse contrato de compra e venda, de acordo com o artigo 489 do Código Civil, esta circunstância o tornaria nulo.⁵³

(...)

Falsidade ideológica e material

Conforme relatado em tópico específico, dois diretores, não estatutários, da Unilever assinaram contratos forjados, antedatados, que foram apresentados a esta Fiscalização em resposta à intimação por meio do qual foram solicitados os contratos de venda firmados entre a fiscalizada e a Unilever Brasil.

(...)

A prestação de informações falsas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP ou em Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, **em tese, também se enquadra nas hipóteses de ilícito penal previstas acima.** A GFIP e a DIPJ constituem documentos públicos, nos quais foram inseridas declarações falsas ou diversas das que deviam ser escritas, com o fim de prejudicar direito da União no que concerne à arrecadação dos tributos, alterando a verdade sobre fatos juridicamente relevantes, **quais sejam, a real natureza dos Centros de Distribuição da Unilever Brasil e a condição de interdependência das firmas.**

No mesmo sentido, cabe reiterar, **a emissão de nota fiscal de venda, por si só, não cria um compra e venda; é um ato meramente formal. Restando evidente que não houve qualquer negociação de natureza comercial entre as partes, quando muito, a nota fiscal será considerada como um documento correspondente a simples transferências.**

A informação, ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, de vários estabelecimentos para um único prédio, onde **não existem divisões ou separações, entradas ou portarias independentes para cada um, em total desacordo ao previsto na legislação do IPI, também configura falsidade.**

(...)

Ausência de propósito negocial

(...)

As afirmações do contribuinte em resposta às intimações, literalmente transcritas neste Termo, confirmam que o preço do produto na saída da indústria "é formado por materiais químicos e embalagens, acrescido do custo de fabricação, valor de frete e das demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário". Em outra passagem, o contribuinte deixa claro que os custos suportados pelo estabelecimento industrial estão restritos aos de fabricação, pesquisa e desenvolvimento, mas não estão incluídos os custos relacionados à venda e publicidade (fls. 638/39).

Ou seja, ficou comprovado que os valores de saída do estabelecimento industrial não incluem qualquer margem de lucro. Também não incluem os custos previstos na legislação do IPI em operações entre estabelecimentos interdependentes, tais como os financeiros, de venda, administração e publicidade.

Os valores de saída de produtos importados pelo estabelecimento industrial são a "fratura exposta" do planejamento evasivo do grupo Unilever. Conforme relatado, considerado um universo de 78% dos itens importados analisados, em cerca de 2/3 destes, o valor unitário de saída esteve abaixo do valor de importação com os acréscimos devidos; em 70% dos casos, o valor de saída foi menor ou, no máximo, igual. Também foi relatado que os produtos sequer ingressam no estabelecimento industrial, seguindo direto para o Centro de Distribuição da Unilever em Louveira.

(...)

DA QUALIFICAÇÃO DAS MULTAS

Por todo o exposto neste Termo, evidencia-se que o grupo Unilever engendrou um sofisticado mecanismo de evasão de tributos.

De forma consciente, e contando, inclusive, com o suporte de uma sólida estrutura jurídica e administrativa, a direção do grupo econômico optou por neutralizar quase totalmente a incidência do IPI, por meio da chamada "quebra da cadeia" do imposto. Para tanto, simulou a existência de estabelecimentos de natureza comercial atacadista em Louveira, Aparecida de Goiânia, Camaçari, Canoas, Contagem, Ipojuca, Pinhais e Rio de Janeiro, bem como, simulou a existência de operações de comercialização entre a empresa industrial (UBHPL / UBI) e a UB, firma interdependente e empresa-mãe do grupo econômico. Verificou-se que, nos anos de 2008 a 2010, como já vinha fazendo desde 2001, o estabelecimento industrial emitiu notas fiscais de saída sob os CFOP correspondentes a operações de venda de produtos acabados de sua fabricação ou importação, indicando como destinatários estabelecimentos da Unilever Brasil localizados nas cidades citadas e fazendo constar que equivalem a aproximadamente 1/3 (um terço) daqueles constantes nas notas fiscais de saída aos terceiros não interdependentes do mercado consumidor. As notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento industrial dão conta de que 100% (cem por cento) dos produtos de sua fabricação ou importação tiveram como destino estabelecimentos da Unilever Brasil.

(...)

Assim, a "fórmula criativa" utilizada para a redução da base de cálculo do imposto foi a simulação de uma operação de comercialização entre o estabelecimento industrial e os supostos comerciais atacadistas da empresa-mãe. Esta etapa de comercialização só existe formalmente, declaradas nas notas fiscais, mas não existe no

plano material. Nessa passagem fictícia pelas supostas comerciais atacadistas, os valores de saída triplicam, mas não há mais destaque do imposto. Os créditos oriundos das aquisições de produtos e insumos pelo estabelecimento industrial compensam quase totalmente os débitos do imposto nesta fase, conforme se demonstrou, configurando a "quebra da cadeia do IPI."

Foi apurada também a utilização indevida de créditos de IPI em devoluções não comprovadas pelo contribuinte. Em vários casos, conforme relatado, as notas fiscais de devolução originais indicavam peso dos volumes da ordem de centenas de toneladas, revelando a impossibilidade material de tal retorno ter efetivamente ocorrido ao estabelecimento industrial.

E, mais, os fatos fiscalizados alcançaram os anos de 2006 a 2010, enquanto aqui se discute as vendas feitas pela recorrente no ano de 2013. Tem-se como provas apenas as notas fiscais de venda e contrato de compra e venda celebrado entre a recorrente e a UBR (CNPJ nº 61.068.276/0001-04), sem que haja, pela fiscalização, provas de ilegalidades no acordo comercial a descaracterizar as operações.

Apoiada nos critérios legais necessários de validade do lançamento tratados anteriormente e na ausência de provas pela fiscalização da efetiva simulação ou fraude nas operações de compra e venda da UBI (CNPJ nº 01.615.814/0028-13) para a UBR (CNPJ nº 61.068.276/0001-04), que entendo inviável a manutenção do lançamento.

Se ainda vencida na nulidade suscitada, sigo com o segundo argumento de nulidade da recorrente.

5.2. Indefinição do Conceito de Praça e dos Parâmetros para Aferição da Correta Base de Cálculo.

Por sua vez, a recorrente reforça que a fiscalização não apurou detalhadamente quais são os custos despendidos na fabricação, os custos financeiros e os de venda, administração e publicidade, tampouco buscou apurar a margem de lucro praticada nas operações. Assim, com base na ausência de provas pela fiscalização, a recorrente pontua duas questões:

1) que no cálculo da média ponderada do preço obtida no mercado atacadista, a fiscalização teria considerado apenas os preços praticados pela UBR para terceiros (em Louveira/SP e outras localidades), deixando de considerar a praça da recorrente em Indaiatuba/SP; e,

Partindo da premissa adotada pela fiscalização de que praça do remetente não se limita ao Município, que foi utilizada a de sua atacadista UBR, situada em Louveira/SP. Veja-se:

Esta fiscalização está convencida de que esta formatação de mercado, em relação a qual o contribuinte alega inexistência de mercado atacadista é, antes de tudo, resultado de decisões do próprio grupo Unilever pelos motivos expostos a seguir.

- Há estabelecimentos do distribuidor, em Indaiatuba-SP, que não dão entrada aos produtos fabricados na industrial da mesma cidade.

Há dois estabelecimentos da UBR em Indaiatuba, inscrições no CNPJ 61.068.276/0102-40 e 61.068.276/0139-31. Ainda assim, toda a produção foi enviada para estabelecimentos da comercial atacadista em outras cidades.

- A localização dos estabelecimentos do industrial e do distribuidor é decisão do grupo Unilever.

Embora discorde da fiscalização, como exaustivamente tratado no tópico **3.1. Conceito de Praça. Critérios Legais**, uma vez decidido pela maioria do Colegiado que o conceito de praça é diverso daquele apontado pela recorrente à vista disso, não há irregularidades na eleição feita pela fiscalização, já que possível o emprego de qualquer praça.

Rejeito, pois, o argumento neste quesito.

2) que não foi apurado pela fiscalização o custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade e do lucro normal a ser obtido na operação, para apuração do VTM.

Como dito acima, este Colegiado afastou o conceito de praça adotado pela recorrente e, por essa razão, o VTM aplicável ao caso concreto é aquele eleito pela fiscalização.

6. Questões de Mérito.

6.1. Indefinição do Conceito de Praça e dos Parâmetros para Aferição da Correta Base de Cálculo.

Cumprе reiterar que afastado o conceito de praça da recorrente, o VTM é aquele constante do auto de infração, cujos parâmetros estão indicados no lançamento e que devem ser mantidos. Percebe-se do teor:

7. DA APURAÇÃO DO VTM A partir das NF-e de venda¹⁰ emitidas pelos estabelecimentos supramencionados, no período de nov/12 a nov/13, foi apurado o preço do mercado atacadista com base na média ponderada dos preços correntes de cada produto, praticados pelo atacadista no mês precedente ao da saída do estabelecimento do remetente, ou, na sua falta, os correspondentes ao mês imediatamente anterior àquele.

i. O cálculo da média ponderada foi efetuado a partir do somatório do Valor dos Item da nota fiscal menos qualquer desconto a ele associado. Importante reiterar que nesta métrica já estão excluídos fretes e IPI.

ii. Por fim, para cada código de produto, foi realizado o somatório dos valores totais registrados em todas as notas fiscais de saída do atacadista em um determinado mês e dividiu-se este valor pelo somatório das quantidades de itens deste mesmo produto relacionadas nas notas fiscais de saída do mês considerado.

8. DO LANÇAMENTO Os valores lançados estão demonstrados no arquivo digital denominado “Anexo TVIF” em formato .xlsx, que acompanha este termo. O referido arquivo possui cinco planilhas, descritas a seguir.

a. IPI a cobrar Resumo do valor principal do tributo devido por mês apurado pela fiscalização.

b. Demonstrativo de apuração;

Considerando as diferenças apuradas na planilha “Saídas Industrial”, foi refeita a apuração do Registro de Apuração do IPI12.

c. Saídas Industrial;

Esta planilha registra todas as notas fiscais de saída emitidas pela UBI Indaiatuba para a UBR. Nela estão inclusos: mês de emissão do arquivo, número da nota, número do item, código da mercadoria, descrição da mercadoria unidade estatística, chave da nota fiscal eletrônica, quantidade, valor unitário e valor dos itens – descontos.

A partir do cruzamento da planilha “Saídas Industrial” com a planilha “Preço atacado” é possível levantar o preço médio do mercado atacadista, que comporá o VTM, por item e por NF-e emitida pela industrial e compará-lo com a base de cálculo utilizada pelo contribuinte.

Os resultados desta análise estão expressos na coluna: Diferença IPI, cujos valores foram agregados mensalmente. Todas as notas fiscais eletrônicas emitidas pelo estabelecimento industrial sob fiscalização, no período sob exame, encontram-se juntadas aos autos.

d. Preço atacado;

Consolida o preço médio no mercado atacadista a partir dos dados de quantidade e valor dos itens – descontos por mês de saída e por código de mercadoria13 dispostos na planilha “Saídas comercial atacadista”. e. Saídas comercial atacadista.

Nesta planilha, constam os seguintes dados de todas as NF-e de vendas emitida pela UBR para os produtos adquiridos pela Industrial em Indaiatuba: mês de emissão do arquivo, número da nota, número do item, código da mercadoria, descrição da mercadoria unidade estatística, chave da nota fiscal eletrônica, quantidade, valor unitário e valor dos itens – descontos.

Devido a elevado volume, as notas fiscais emitidas pela UBR não foram anexadas aos autos ficando substituídas pela relação das notas nesta planilha. A partir dos atributos informados, tais quais: CNPJ do estabelecimento emitente, número da nota e chave eletrônica da NF-e, é possível proceder à identificação dos documentos fiscais. Ademais, dispondo da chave eletrônica é possível consultar os dados completos da nota fiscal no site do SPED na internet: <http://sped.rfb.gov.br/>.

Constam ainda no lançamento os dados do Livro RAUPI:

Entretanto, no processo industrial do contribuinte, a esperada agregação de valor pela transformação de matérias-primas em produtos acabados não acarretou o recolhimento do referido imposto conforme demonstrado no quadro abaixo extraído das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF:

Mês da DCTF	Número da Declaração	CNPJ Estabelecimento	Valor Total do Débito
01/2013	100201320131890808126	01.615.814/0028-13	-
02/2013	100201320131880808908	01.615.814/0028-13	-
03/2013	100201320131850810044	01.615.814/0028-13	-
04/2013	100201320131860809637	01.615.814/0028-13	-
05/2013	100201320131820811936	01.615.814/0028-13	-
06/2013	100201320131880808913	01.615.814/0028-13	-
07/2013	100201320141821289360	01.615.814/0028-13	-
08/2013	100201320141851286447	01.615.814/0028-13	-
09/2013	100201320141861285663	01.615.814/0028-13	-
10/2013	100201320141871285291	01.615.814/0028-13	348.335,45
11/2013	100201320141831287815	01.615.814/0028-13	5.188.852,51
12/2013	100201320141881284443	01.615.814/0028-13	5.818.663,91

Tal resultado é ratificado no livro de Registro de Apuração do IPI (RAIPI).

Mês	Saldo Credor Anterior SOMA	Entradas com Crédito IPI SOMA	Saídas com Débito IPI SOMA	Saldo IPI Recolher SOMA	% Entrada x Saída
01/2013	4.359.168,34	6.858.004,07	7.072.238,56	0,00	3,03%
02/2013	4.113.824,53	6.839.579,31	6.670.888,28	0,00	-2,53%
03/2013	4.281.834,64	7.273.811,72	6.810.574,42	0,00	-6,80%
04/2013	4.745.071,94	7.430.655,52	7.393.023,22	0,00	-0,51%
05/2013	4.782.704,24	6.920.985,65	7.152.160,94	0,00	3,23%
06/2013	4.551.251,76	7.097.595,79	7.544.864,95	0,00	5,93%
07/2013	4.105.029,61	8.093.362,96	8.495.222,58	0,00	4,73%
08/2013	3.701.780,08	6.366.165,33	5.593.333,49	0,00	-13,82%
09/2013	4.478.595,92	7.018.019,99	7.325.393,96	0,00	4,20%
10/2013	4.171.221,95	7.534.064,74	12.052.479,98	348.335,45	37,49%
11/2013	0,00	7.320.010,40	12.507.406,10	5.188.852,51	41,47%
12/2013	0,00	7.167.007,38	12.985.671,29	5.818.663,91	44,81%

Por essa razão, recuso o pedido da recorrente.

7. Da Multa Qualificada de 150%.

Como fundamento para aplicação da multa de ofício de 150%, a fiscalização adota como premissas a reincidência específica do fato, com base no processo anterior (10830.720562/2010-34) e na prática de sonegação, registro trecho do auto:

À época do fato gerador aqui examinado, o contribuinte já havia sido autuado na mesma matéria, ou seja, inobservância do valor tributável mínimo.

O sujeito passivo teve ciência do lançamento, formalizado no processo nº 10830.720562/2010-34, que em 02/12/2010. A matéria tributada na autuação referia-se aos períodos de janeiro/2006 a dezembro/2007. Transcreve-se trecho da fundamentação do legal da autuação na sequência.

PRODUTOS SAÍDOS DO ESTABELECIMENTO COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL
INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DE IMPOSTO POR INOBSERVÂNCIA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

Conforme exposto em Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal, o estabelecimento fiscalizado promoveu a saída de produtos tributados destinados a firma com a qual mantém relação de interdependência, sem observar as regras sobre valor tributável mínimo constantes do Regulamento do IPI.

Enquadramento Legal: Artigos 24, incisos II e III, 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, 130, 131, inciso II e seus parágrafos, 136, inciso I, 137, 199, 200, inciso IV, 202, inciso III, todos do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 (RIPI/02).

O Acórdão nº 1030.786 3ª Turma da DRJ/POA, manteve o crédito tributário em sua integralidade, ficando a Unilever Brasil Industrial formalmente cientificada em 31/10/2012. Como não foi protocolado recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Contribuintes, a decisão se tornou definitiva em esfera administrativa em 01/12/2012, nos termos do art. 42, I do Decreto 70.235/72.

Repise-se que o texto presente nos arts. 136, inciso I e 137 do Decreto 4.505/02 (RIPI/2002) na fundamentação legal da infração daquela autuação, se repete nos arts. 195, I e 196, inciso I e parágrafo único do Decreto 7.212/10 (RIPI/10), que servem de embasamento legal ao presente auto de infração. Portanto, tratam do mesmo assunto: inobservância do valor mínimo tributável.

9.2.2 VONTADE DE CONCRETIZAR A CONDUTA

Com base nas circunstâncias objetivas constatadas no curso da auditoria, constata-se o intuito delitivo de suprimir ou reduzir tributo.

A Unilever Brasil Industrial apurou o IPI na saída do industrial tendo por base de cálculos preços inferiores ao praticado pelo seu distribuidor atacadista:

- Em 2006 e 2007, conforme descrito no auto de infração formalizado no processo 10830.720562/2010-34;
- Em 2011 e 2012

Foi realizado levantamento sumário dos preços praticados para o produto 224001 – Omo Multiação DT pó, para verificação do comportamento dos preços do grupo Unilever no curso dos dois anos.

Da análise, demonstrada no gráfico em sequência, revela-se também diferença entre a base de cálculo na saída da industrial (preço de saída) praticados pela Unilever Brasil Industrial Ltda. e o preço no mercado atacadista da interdependente (UBR)¹⁵.

Em relação à reincidência específica, entendo pela inoccorrência, eis que a ora recorrente (CNPJ 01.615.814/0028-13), não é sequer mencionada no processo, mas outras empresas, mesmo que de mesmo grupo empresarial.

Assim, não cabe tal prova como indício ou fonte de reincidência em relação à ora recorrente em homenagem ao princípio da autonomia dos estabelecimentos (§ 3º do art. 11 da Lei Kandir), preceito disposto no Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010), como se nota:

Art. 609. Na interpretação e aplicação deste Regulamento, são adotados os seguintes conceitos e definições:

[omissis]

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

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

[omissis] (destaques nossos)

Vê-se de modo igual no Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

[omissis]

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, **considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.**
(destaques nossos)

No que envolve a sonegação. Partindo dos elementos dos autos, cuja matéria foi ventilada no voto do tópico “Ausência de provas pela fiscalização quanto ao VTM adotado”, reitero a inexistência de provas, especialmente em relação à sonegação pela recorrente. Tal qual visto, as provas colacionadas aos autos, além de não terem relação com a empresa, referem-se a períodos diversos aos do presente lançamento e, por essa razão, resta deficiente o lançamento a induzir a ocorrência de sonegação.

Por derradeiro, resta claro que o lançamento em discussão, decorrente do valor pago a menor de IPI, possui relação com conceito de praça e o VTM apurado pela recorrente que, por sua vez, tem como base a interdependência entre as empresas matriz e filial (art. 196, parágrafo único, do RIPI/2010).

Como abordado de início, o tema foi aclarado pela Lei nº 14.395/2022, apenas para endossar conceito já existente na legislação.

A partir da decisão do Colegiado em torno do conceito de praça, em que fiquei vencida, parte-se do princípio que a base adotada pela recorrente foi equivocada. No entanto, não significa que a empresa tenha agido com intenção dolosa de fraudar ou sonegar tributos, até porque, como reputado, a fiscalização não provou o liame entre as empresas.

Sem provas pela fiscalização da vontade pela recorrente e do conluio com os demais responsáveis, afasto a multa agravada.

8. Decadência. Aplicação do Prazo do Art. 150, §4º do CTN.

Sem mais delongas, uma vez afastada a multa de ofício de 150%, o prazo decadencial para o lançamento do crédito de IPI é aquele indicado no art. 150, §4º do CTN, qual seja cinco anos da data do fato gerador, vez que evidenciado nos autos pagamento a menor do crédito tributário de IPI no período ora discutido.

Certificando o pagamento a menor, colaciono fragmento do auto de infração:

Tal resultado é ratificado no livro de Registro de Apuração do IPI (RAIPI).

Mês	Saldo Credor Anterior SOMA	Entradas com Crédito IPI SOMA	Saídas com Débito IPI SOMA	Saldo IPI Recolher SOMA	% Entrada x Saída
01/2013	4.359.168,34	6.858.004,07	7.072.238,56	0,00	3,03%
02/2013	4.113.824,53	6.839.579,31	6.670.888,28	0,00	-2,53%
03/2013	4.281.834,64	7.273.811,72	6.810.574,42	0,00	-6,80%
04/2013	4.745.071,94	7.430.655,52	7.393.023,22	0,00	-0,51%
05/2013	4.782.704,24	6.920.985,65	7.152.160,94	0,00	3,23%
06/2013	4.551.251,76	7.097.595,79	7.544.864,95	0,00	5,93%
07/2013	4.105.029,61	8.093.362,96	8.495.222,58	0,00	4,73%
08/2013	3.701.780,08	6.366.165,33	5.593.333,49	0,00	-13,82%
09/2013	4.478.595,92	7.018.019,99	7.325.393,96	0,00	4,20%
10/2013	4.171.221,95	7.534.064,74	12.052.479,98	348.335,45	37,49%
11/2013	0,00	7.320.010,40	12.507.406,10	5.188.852,51	41,47%
12/2013	0,00	7.167.007,38	12.985.671,29	5.818.663,91	44,81%

Vê-se que a recorrente não recolheu IPI entre janeiro e setembro de 2013, portanto o prazo do art. 150, §4º do CTN mostra-se aplicável.

Tendo a empresa sido citada do lançamento em 14/12/2018, como observado abaixo, os créditos apurados pela fiscalização nos últimos cinco anos de até determinada data encontram-se decaídos:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB**

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 13896.722835/2018-66
INTERESSADO: 01615814002813 - UNILEVER BRASIL
INDUSTRIAL LTDA

TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM

O destinatário teve ciência dos documentos relacionados abaixo por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, ciência esta realizada por seu procurador 61.068.276/0001-04 - UNILEVER BRASIL LTDA., na data de 14/12/2018 16:16:32, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72.

Data do registro do documento na Caixa Postal: 12/12/2018
18:10:45

Mantida a exigência do crédito tributário entre 15 e 31 de dezembro de 2013, analiso a responsabilidade dos demais sujeitos passivos.

9. Da Responsabilidade Solidária da Empresa UBR e Sócios da Recorrente UBI.

Tecidas todas as questões fáticas, especialmente no que diz respeito à manutenção do lançamento pelo voto de qualidade, no que concerne à responsabilidade solidária da empresa UBR, entendo que se enquadra à disposição do art. 124, I do CTN, dado o interesse comum na situação, como colocado pela fiscalização:

10.1 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – ART. 124, I A Unilever Brasil Ltda. (CNPJ 61.068.276/0001-04) será considerada responsável solidária nas infrações apuradas neste termo, com base no art. 124, I do Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

O citado dispositivo pressupõe interesse comum na situação, ou seja, sua participação ativa da UBR com a UBI na operação comercial e, no caso concreto, pelo voto de qualidade, restou caracterizada a reincidência específica em razão da interdependência dos estabelecimentos, de modo a atrair a responsabilidade solidária da UBR.

Sobre o tema cabe citar o Resp nº 1.273.396/DF:

3. Segundo a dicção do art. 124 do CTN, há duas espécies de devedores solidários, os quais, embora não se achem em relação direta com o fato gerador, ficam sujeitos ao cumprimento do dever tributário. É a seguinte a redação do dispositivo legal em referência:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e

II - as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

4. Ao regular a solidariedade tributária, o art. 124 do CTN estabelece que o contribuinte e o terceiro são obrigados ao respectivo pagamento do tributo quando há interesse comum entre eles, ou seja, quando um deles realiza conjuntamente com o outro a situação que constitui o fato gerador do tributo (inciso I), ou por expressa disposição de lei (inciso II). Esse dispositivo legal dá efetividade ao comando do art. 146, I da Carta Magna, segundo o qual somente a Lei Complementar, nesta hipótese, o CTN, tem a potestade de instituir, alterar ou modificar qualquer elemento componente da obrigação tributária. Isso quer dizer que qualquer regra jurídica que não detenha hierarquia complementar não tem a força de alterar esse quadro.

5. Embora o inciso I do art. 124 do CTN seja bastante vago ao imputar a outrem o dever de recolher o tributo pela solidariedade decorrente do interesse comum, o conceito dessa locução não é de apreensão imediata. Por essa razão, o eminente doutrinador Professor JOSÉ JAYME DE MACEDO OLIVEIRA esclarece, com precisão, o seu alcance, ao lecionar que a responsabilidade solidária somente pode ser atribuída a terceiro que tenha relação com o fato gerador da obrigação tributária. Eis a lição desse autor, esclarecendo a dicção da regra codificada (art. 124 do CTN):

Há solidariedade passiva no caso de, na mesma relação jurídica obrigacional, existir mais de um devedor, cada um obrigado à dívida toda, conforme leciona o art. 896, parágrafo único, do Código Civil.

Em sede tributária, o CTN enumera duas situações denunciativas da configuração de solidariedade de fato, no inciso I, e de direito, no inciso II. Quanto à primeira, embora o dispositivo não defina o que vem a ser interesse comum, exsurge que envolve ele as pessoas que tenham participação comum no fato gerador, ou seja, que o hajam praticado conjuntamente.

6. E esse autor reporta um caso exemplar de solidariedade e corresponsabilidade pelo pagamento do tributo – o IPTU – dizendo o seguinte:

Se a hipótese de incidência do IPTU é a propriedade imobiliária urbana e se José e Maria são ambos donos de um mesmo imóvel, há solidariedade entre ambos, isto é, o Município pode exigir o pagamento do total do tributo de qualquer dos dois. Pagando um, o problema do ressarcimento pelo outro é questão não-tributária.

Na segunda, o inciso II reza que ocorrerá também solidariedade passiva quando a lei (ordinária) assim prescrever, obviamente entre pessoas que não apresentem o interesse comum acima referido, e que atendam ao comando do art. 128 deste Código, vale dizer, sejam pessoas vinculadas, de alguma maneira, ao fato gerador do tributo. Significa que não pode o legislador agir com absoluta discricionariedade ao estabelecer hipótese de solidariedade tributária. (Código Tributário Nacional: Comentários, Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 310/311).

7. Não se desconhece que outros doutrinadores, dentre os quais se destaca com notoriedade o ilustre Professor HUGO DE BRITO MACHADO, divergem dessa corrente por entender que a expressão interesse comum, que cria a solidariedade, não é o interesse meramente de fato, mas um interesse jurídico (Comentários ao CTN, II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 460/461).

8. Todavia, conquanto exista essa divergência doutrinária acerca da exata medida da condição em que figuram os partícipes da concretização do fato gerador, deve prevalecer o entendimento de que somente se estabelece o nexo entre os devedores da prestação tributária originária, quando todos os partícipes contribuem para a realização de uma situação que constitui fato gerador da exação, ou seja, que a hajam praticado conjuntamente. Penso ser esta a melhor inteligência do art. 124, I do CTN, pois, se assim não for, poderá a solidariedade tributária ser identificada em qualquer relação jurídica contratual, por exemplo, o que conduziria à inaceitável conclusão de universalidade da corresponsabilidade tributária.

9. Sob outro ângulo, em relação ao inciso II do art. 124 do CTN, que estabelece a responsabilidade por expressa disposição legal, também não se pode considerar que seja dado ao legislador amplos poderes para eleger ao seu talante os solidariamente responsáveis pela obrigação tributária. Em outros termos: a quem não reveste a condição de contribuinte, somente se pode atribuir o dever de recolher o tributo, originalmente devido pelo contribuinte, quando, à semelhança do inciso I, existir interesse jurídico entre o sujeito passivo indireto e o fato gerador.

10. Essa orientação é compartilhada pelo jurista HAMILTON DIAS DE SOUZA, que afirma que a responsabilidade solidária ex lege do qual trata o inciso II do art. 124 não é capaz de determinar a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse jurídico na situação que reproduz a hipótese legal prevista em lei como fato gerador do tributo. Eis as suas decisivas palavras: [...]

11. Logo, considerando esses limites para se atribuir a corresponsabilidade tributária, temos que, na hipótese dos autos, é fato incontroverso que o recorrente não contribuiu para a formação da situação constitutiva do fato gerador da obrigação tributária, porquanto a cobrança diz respeito tão somente à remuneração mensal percebida unicamente por sua esposa e paga pelo Organismo Internacional pelos serviços prestados ao PNUD.

12. Assim, não se pode dizer, neste caso, que há interesse comum do marido na situação constitutiva do fato gerador do IRPF da esposa, pelo menos na acepção prevista no inciso I do art. 124 do CTN, porquanto se pressupõe, para esse efeito, que tivesse havido participação ativa dele, ao lado da esposa, na produção do fato gerador da percepção dos rendimentos tidos por tributáveis. Tampouco, se poderá dizer haver expressa disposição legal capaz de atribuir a carga tributária a pessoa que não contribuiu para realização do fato previsto como gerador da obrigação, no caso, a percepção de renda. (...)

(RECURSO ESPECIAL Nº 1.273.396 – DF, Relator MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Julgamento em 12/12/2019)

Por outro lado, não há provas nos autos para responsabilizar os sócios da UBI com fundamento no art. 135, inciso III do CTN, que incluídos no polo passivo da autuação em virtude de suposta prática de atos com infração à lei. Reproduzo:

10.2 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO – ART. 135, III

De acordo com art. 135, III do Código Tributário Nacional, são responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com infração à lei os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

À época do fato gerador, conforme alteração efetuadas junto ao Contrato Social em 10/01/2013, os administradores responsáveis pela Unilever Brasil Industrial eram:

- ☐ José Roberto Negrete – CPF 035.938.218-50, como diretor presidente;
- ☐ Flávio Figueira Cotini – CPF 069.776.798-30, como diretor financeiro;
- ☐ José Eduardo Reis da Silva – CPF 091.484.048-70, como diretor sem designação;

□ Fernando Fernandez – CPF 253.053.928-80, como diretor sem designação.

(...)

A infração à lei considerada é a própria sonegação fiscal descrita no item 9 deste termo. Ressalte-se que a o presente enquadramento é realizado tendo em vista dolo gênero uma vez que os indivíduos supramencionados eram os administradores da empresa nos moldes do Contrato Social.

O art. 135 do CTN traz como responsáveis pelas obrigações tributárias da sociedade, em decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, (i) as pessoas arroladas no art. 134, (ii) mandatários, prepostos e empregados; e, **(iii) diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.**

Na hipótese do inciso III (diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado), é imperiosa a demonstração do liame entre a irregularidade e o poder de gestão, como ensina LEANDRO PAULSEN (2020):

Somente os “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” podem ser responsabilizados, e não todo e qualquer sócio. Faz-se necessário, pois, que o sócio tenha exercido a direção ou a gerência da sociedade, com poder de gestão. Efetivamente, a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. Constitui prova para a configuração da responsabilidade o fato de o agente encontrar-se na direção da empresa na data do cumprimento da obrigação, devendo ter poderes de decisão quanto ao recolhimento do tributo 528 .

A mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante. Daí por que o art. 13 da Lei n. 8.620/93, no que estabelece a solidariedade dos sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada, sem nenhum condicionamento, extrapola o comando do art. 135, III, do CTN, contrariando a norma geral de direito tributário e, portanto, incorrendo em invasão à reserva de lei complementar, com ofensa ao art. 146, III, b, da CF 529. **Efetivamente, a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, prevista no art. 13 da Lei n. 8.620/93, só existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN 530.** (grifos nossos)

Tal entendimento se coaduna com o posicionamento adotado pelo judiciário, a que faço referência ao Resp nº 1.201.993/SP-RR.

Com esteio nos fundamentos abordados ao longo do voto, especialmente na falta de provas pela fiscalização da ciência, intenção e/ou participação dos responsáveis solidários na prática de sonegação, que entendo pela exclusão de José Roberto Negrete, Flávio Figueira Cotini, José Eduardo Reis da Silva e Fernando Fernandez do polo passivo do lançamento.

Conclusão.

Ante o exposto, decido pelo:

- a) parcial provimento ao Recurso Voluntário da empresa Unilever Brasil Industrial, para cancelar o lançamento em relação aos fatos geradores anteriores a 14 de dezembro 2013, em razão da decadência; e,

- b) dar provimento ao Recurso Voluntário dos responsáveis solidários José Roberto Negrete, Flávio Figueira Cotini, José Eduardo Reis da Silva e Fernando Fernandez para excluí-los do polo passivo da autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa.

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Redator designado.

Com devido respeito e admiração a i. Relatora Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, expresso no presente voto minhas divergências em relação ao conceito de praça para fins de apuração do valor tributável mínimo (VTM) e em relação a manutenção da qualificação da multa em 150% em virtude da ocorrência da reincidência específica.

Conforme já exposto no voto vencido, não há controvérsia em relação a interdependência entre a Unilever Brasil (UBR) situado em Louveira/SP e a Unilever Brasil Industrial (UBI) sediado em Vinhedo/SP. Entretanto, a questão controvertida e objeto do presente voto vencedor é afeta ao conceito de “PRAÇA” utilizado pela fiscalização ao proceder o lançamento de IPI utilizando-se o conceito de valor tributário mínimo (VTM) para fins de apuração da base de cálculo do imposto em face da prática de preços inadequados nas suas operações comerciais.

Sobre o conceito de “PRAÇA” assim se pronunciou a decisão recorrida:

A legislação a ser interpretada para solução do litígio assim instaurado é a que rege o IPI, como um todo. Esse imposto é seletivo, em função da essencialidade do produto, e não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Além disso, é um imposto real e indireto. Real, porque incide sobre produtos industrializados, e não sobre pessoas, gravadas, dentre outros, pelo imposto de renda. Indireto, porque comporta a transferência do encargo financeiro, pois o IPI é lançado na nota fiscal e cobrado do destinatário do produto, devendo o valor assim recebido pelo remetente ser levado a débito, em sua escrita fiscal, para posterior confronto com os créditos admitidos e apuração do saldo, devedor ou credor.

Partindo de tais premissas, devem ser interpretados os arts. 195 e 196 do RIPI, de 2010, que tratam do VTM. A transcrição desses dispositivos, embora repetida, é recomendável:

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 5º);

(...)

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:

(...)

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.

Nesse particular, é preciso levar em conta o teor do art. 7º, V, da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, que disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJs). Segundo esse dispositivo, é dever do julgador no exercício do mandato em turma de DRJ observar as normas legais e regulamentares, bem assim o entendimento da RFB expresso em atos normativos, como é o caso da SCI nº 8, de 2012.

Segundo a referida SCI nº 8, de 2012, deve ser aplicada a regra prevista no inciso I do art. 195 do RIPI, de 2010, sempre que o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência. No caso, UBI e UBR mantêm relação de interdependência. Além disso, a referida SCI considera que, existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, não será válida a determinação do VTM tomando por base o preço praticado por apenas um estabelecimento, isoladamente considerado. Deve-se levar em conta o mercado atacadista de determinado produto, como um todo. Agora, se o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, possui um único vendedor, que, no caso concreto, é UBR, é inevitável que o VTM seja determinado a partir das vendas por este efetuadas. Nesse contexto, as operações de compra e venda por atacado não deixarão de caracterizar a existência de um “mercado atacadista”, possibilitando, portanto, a aplicação da regra do inciso I do art. 195 do RIPI, de 2010, segundo orientação da SCI nº 8, de 2012. Note-se que a decisão pela existência de um único distribuidor interdependente para os produtos fabricados por UBI é de responsabilidade do grupo Unilever.

Em que pese a solução do litígio esteja definida, neste voto, pelo entendimento vinculante da SCI nº 8, de 2012, pode-se acrescentar que é usual, em impugnações a autuações da espécie, o argumento de que a ausência de um significado preciso para o termo “praça” não pode implicar a ausência de um conteúdo jurídico próprio para esse termo, sob pena de o princípio da legalidade em matéria tributária ser esvaziado de conteúdo. Para por um fim no imbróglio, afirmam os impugnantes, em geral, que inúmeros dispositivos legais empregam o termo “praça” no sentido geográfico, equivalente à cidade ou ao município, para sustentar que o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente significa preço corrente no mercado atacadista da cidade, ou do município, do remetente.

Ocorre, como bem exposto pela autora do procedimento fiscal, que, apesar da existente relação entre praça e localização geográfica, o art. 32 do vetusto Código Comercial de 1850, ponto de partida do esforço hermenêutico, não delimitou “praça” a uma localidade específica, sendo explícito no sentido de que não se tratava apenas do local,

mas de “reunião dos comerciantes, capitães e mestres de navios, corretores e mais pessoas empregadas no comércio”.

*Portanto, empregar o termo “praça” com o rigor geográfico pretendido pelos infratores da legislação do IPI, além de não ter sustentação jurídica, esvazia, isto sim, o conteúdo das disposições sobre o valor tributável mínimo. O IPI, repita-se, é um imposto **real**, vale dizer, incide sobre **produtos industrializados**, e não, como os impugnantes tentam convencer, sobre estabelecimentos industriais.*

Note-se que a decisão de contar com um único distribuidor interdependente, localizado em município distinto daquele em que se situa o industrial, aponta, ainda, para uma deliberada confusão patrimonial. Com efeito, a Auditora-Fiscal menciona a existência de dois diretores em comum durante o período fiscalizado, o compartilhamento de custos intragrupo, a circunstância de o imóvel ocupado pelo estabelecimento industrial pertencer ao distribuidor, além de inexistir documentação que formalize a fixação de preços entre os interdependentes.

Ficou, pois, caracterizada a erosão na base de cálculo do IPI, nas saídas do estabelecimento industrial, o que justifica a manutenção da exigência do referido imposto, na íntegra.

Entendo que tanto a fiscalização quanto a decisão de piso foram precisas em apontar a questão afeta a origem da palavra “PRAÇA” para fins comerciais, qual seja, o art. 32 do remoto Código Comercial de 1850 no qual definia praça como sendo o local de “*reunião dos comerciantes, capitães e mestres de navios, corretores e mais pessoas empregadas no comércio*”, não podendo limitar o conceito de praça ao espaço geográfico de um município. O identificação de que a UBR é o único distribuidor interdependente dos produtos fabricados pela UBI corrobora a intenção por parte das interessadas em erodir a base de cálculo do IPI nas operações de saída do estabelecimento industrial. Neste sentido, correta a apuração da base de cálculo por meio do valor tributário mínimo nos termos do art. 195, I c/c 196 do RIPI/2010.

Destaque-se que o entendimento a respeito do conceito de “PRAÇA” não ser afeto a apenas a localidade de um município, apesar de controverso neste Tribunal Administrativo, possui ampla jurisprudência neste sentido, no qual cito como exemplo a decisão da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais por intermédio do Acórdão nº 9303-008.545 cuja ementa é reproduzida a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. NORMA ANTIELISIVA.

O art. 195, I, do RIPI/2010, que estabelece que o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência, é norma antielisiva, devendo ser interpretada de forma a evitar, em especial, a prática de preços artificialmente baixos pelo remetente (o industrial, contribuinte do imposto, de cujo pagamento assim pretende se evadir) a distribuidor interdependente exclusivo.

CÁLCULO DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. DISTRIBUIDOR EXCLUSIVO INTERDEPENDENTE. PREÇOS POR ELE PRATICADOS NO ATACADO.

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, sendo incabível a inclusão, na média ponderada, de preços bem inferiores praticados pelo industrial remetente, sob pena de distorção do valor que justamente se pretende determinar com a aplicação da norma antielisiva (Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2012 e Pareceres Normativos CST nos 44/81 e 89/70).

CONCEITO DE PRAÇA. NECESSÁRIA IDENTIDADE COM O DE MUNICÍPIO, DESCABIMENTO, CONFORME JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE EM RECENTES DECISÕES DO CARF.

O conceito de praça, utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010, não tendo sido o legislador específico quanto à abrangência territorial, comporta interpretação, melhor se identificando, conforme vem sendo entendido pela recente jurisprudência do CARF, com o mercado, que não tem necessária identidade com configurações geopolíticas, em especial a de um Município, restrição esta que implicaria em dar azo a que grandes empresas com características operacionais que a esta possibilidade levam (como as do ramo de cosméticos), adotem livremente a prática de instalar um único distribuidor, interdependente, em outro Município, para forçosamente caracterizar que não existe mercado atacadista na “praça” do remetente e, assim, permitir, ao industrial, contribuinte do IPI, que pratique preços artificialmente muito inferiores ao de mercado, ou seja, admitir que a norma que visa justamente coibir esta prática venha a viabilizá-la. (grifos do redator)

SOLUÇÃO DE CONSULTA EXARADA À VISTA DE SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA DA ATUAL. INAPLICABILIDADE.

Deixa de ser aplicável o resultado de uma Solução de Consulta feita por um fabricante que, além de também vender no atacado a outras empresas, era remetente a distribuidor interdependente localizado no mesmo Município, quando à época dos fatos geradores, tinha passado a vender exclusivamente a seu único distribuidor interdependente, estabelecido em outro Município, considerado ainda que não houve mudança do entendimento da Receita Federal em relação à matéria.

Já no que concerne a questão afeta a aplicação retroativa da recente Lei nº 14.395/2022 no sentido de que a mesma teria cunho interpretativo em relação à discussão sobre o conceito de “PRAÇA”, também entendo descabido. Vejamos.

Observe-se que estamos diante de uma nova disposição legal tendo em vista que o art. 3º da Lei nº 14.395/2022, ao incluir o art. 15-A à Lei nº 4.502/1964, dispõe que a nova norma introduzida na Lei nº 4.502/64 entra em vigor na data da publicação da referida lei. Ou seja, a redação a seguir reproduzida esclarece a natureza constitutiva e o início de sua vigência:

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.”

Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Neste sentido, verifica-se que a nova lei cria um novo conceito de “PRAÇA”, distinto daquele adotado pela jurisprudência deste Conselho, porém sem qualquer efeito retroativo. Portanto, a nova disposição legal não pode ser caracterizada como lei interpretativa.

Destaque-se que na Mensagem de Veto Total nº 489/2021 relativo a este novo conceito de “PRAÇA”, reproduzida a seguir, o Presidente da República buscou alertar o Congresso Nacional quanto ao risco de insegurança jurídica, contrariando entendimento sedimentado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

“Senhor Presidente do Senado Federal,

Comunico a Vossa Excelência que, nos termos previstos no § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar integralmente, por contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei nº 2.110, de 2019 (Projeto de Lei nº 1.559, de 2015, na Câmara dos Deputados), que “Altera a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, para conceituar o termo ‘praça’ para os fins que especifica”.

Ouvido, o Ministério da Economia manifestou-se pelo veto ao Projeto de Lei pelas seguintes razões:

“A proposição legislativa estabelece que para os efeitos de apuração do valor tributável de que tratam os incisos I e II do caput do art. 15 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, deveria ser considerado ‘praça’ o Município onde estivesse situado o estabelecimento do remetente.

Contudo, a proposição legislativa contraria o interesse público por gerar insegurança jurídica, haja vista que a definição do termo ‘praça’ como sendo o Município onde estivesse situado o estabelecimento do remetente, para fins de determinação do valor mínimo tributável do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, estaria em desconformidade com o entendimento aplicado pela 3ª Turma da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF na análise de recursos administrativos, que definiu, em decisão proferida no ano de 2019, que o conceito de ‘praça’ não se limita, necessariamente, ao de um Município, com a possibilidade de abranger também regiões metropolitanas.

Além disso, a proposição legislativa possibilitaria que empresas se utilizassem de artifícios para reduzir a incidência do IPI e esviassem o mecanismo antielisivo que estabelece o valor tributável mínimo disposto nos art. 15 e art. 16 da Lei nº 4.502, de 1964.

Por fim, a medida ensejaria o risco potencial de novos litígios em relação a casos já julgados na esfera administrativa, sob o argumento de que a nova lei teria caráter interpretativo com aplicação a fatos pretéritos, conforme o disposto no inciso I do caput do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.”

Essas, Senhor Presidente, são as razões que me conduziram a vetar o Projeto de Lei em causa, as quais submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.” (grifos do redator)

Reforçando ainda mais as questões relacionadas aos efeitos retroativos de uma norma legal, há uma EXPRESSA determinação nesse sentido no art. 106 do CTN, que assim dispõe:

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; (destaquei)*

Quando o objetivo da lei aprovada no Congresso Nacional seja eminentemente interpretativa, tal previsão deve (e vem) expressamente contida no texto legal conforme exemplos a seguir reproduzidos:

LEI COMPLEMENTAR Nº 118, DE 9 DE FEVEREIRO DE 2005

Art. 3º **Para efeito de interpretação** do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

LEI Nº 12.407, DE 19 DE MAIO DE 2011.

Art. 2º O art. 16 da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, passa a vigorar acrescido do seguinte parágrafo único:

“Art. 16.

.....

Parágrafo único. **Para efeito de interpretação**, o regime de tributação de que trata o art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não impede nem prejudica a fruição dos benefícios e incentivos fiscais de que tratam os arts. 1º, 11, 11-A e 11-B desta Lei.” (NR)

Art. 3º O art. 3º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, passa a vigorar acrescido do seguinte parágrafo único:

“Art. 3º

Parágrafo único. **Para efeito de interpretação**, o regime de tributação de que trata o art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não impede nem prejudica a fruição dos benefícios e incentivos fiscais de que trata esta Lei.” (NR)

LEI Nº 12.873 DE 24 DE OUTUBRO DE 2013

Art. 19. A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 3º.

§ 9º-A. **Para efeito de interpretação**, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º entende-se o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida. (Incluído pela Lei nº 12.873, de 2013)”

LEI Nº 12.995, DE 18 DE JUNHO DE 2014.

Art. 21. O art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar acrescido do seguinte § 9º-B:

“Art. 3º

§ 9º-B. **Para efeitos de interpretação** do caput, não são considerados receita bruta das administradoras de benefícios os valores devidos a outras operadoras de planos de assistência à saúde. (Incluído pela Lei nº 12.995, de 2014)”

LEI Nº 14.173, DE 15 DE JUNHO DE 2021

Art. 5º A Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 33-A: (Promulgação partes vetadas)

*‘Art. 33-A. **Para efeito de interpretação** da alínea e do inciso I do caput do art. 33 desta Medida Provisória, a oferta de vídeo por demanda, independentemente da tecnologia utilizada, a partir da vigência da contribuição de que trata o inciso I do caput do art. 32 desta Medida Provisória, não se inclui na definição de ‘outros mercados’.’ (destaquei)*

Portanto, não havendo previsão expressa na Lei nº 14.395/2022 que a adoção do novo conceito de “praça” é meramente interpretativo, não há que se falar em retroatividade desta nova disposição legal.

Ainda que a houvesse a dotação de interpretação no texto da referida, o que se admite apenas para argumentar, a Corte Suprema decidiu, no julgamento do RE nº 566.621/RS, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, ainda que seja interpretativa, mas que possua caráter inovador, não se permite a retroatividade, de acordo com a ementa abaixo transcrita:

“DIREITO TRIBUTÁRIO — LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 — DESCABIMENTO — VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

***Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.** (grifos do redator)*

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação.

Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-as, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal.

O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos.

Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede a iniciativa legislativa em contrário.

Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B. § 3º, do CPC aos recursos sobrestados.

Recurso extraordinário desprovido.”

Ambas as questões abordadas nesse voto (conceito de “PRAÇA” e retroatividade da Lei nº 14.395/2022) foram abordadas em recente decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 3ª Seção e da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais por intermédio dos Acórdãos nºs 3301-013.582 e 9303-014.772, respectivamente, cujas ementas são reproduzidas a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FUNÇÃO DESODORANTE. LAUDO TÉCNICO. MULTIFUNCIONALIDADE. NOME COMERCIAL. IRRELEVÂNCIA. ANÁLISE DA FUNÇÃO PARA ENQUADRAMENTO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

As análises foram detalhadamente descritas neste Parecer Técnico e os resultados comprovam sua atividade primordial desodorizante e sendo multifuncional. O nome comercial não tem o condão de fixar o NCM.

IPI. INTERDEPENDÊNCIA. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. ART. 195, INCISO I, DO REGULAMENTO DO IPI.

O valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante. 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. (Parecer Normativo CST nº 44/1981 e SCI COSIT nº 8/2012).

IPI. INTERDEPENDÊNCIA. INVIABILIDADE DE INTERPRETAÇÃO DE PRAÇA 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.

CONCEITO DE PRAÇA INTRODUZIDO PELA LEI Nº 14.395/2022. APLICAÇÃO RETROATIVA. DESCABIMENTO.

Em obediência ao art. 106 do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa.

(Acórdão n. 3301-013.582, relator Conselheiro Laércio Cruz Uliana Júnior, julgado em 24/10/2023)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/09/2014

SAÍDAS PARA ESTABELECIMENTO INTERDEPENDENTE. VTM. INOBSERVÂNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CABIMENTO

Na saída de produtos tributados pelo IPI para estabelecimento interdependente, o valor tributável mínimo não pode ser inferior ao preço corrente dos produtos no mercado atacadista do remetente. Solução de Consulta Cosit no 08, de 2012.

CONCEITO DE PRAÇA. IDENTIDADE COM O DE MUNICÍPIO. DESCABIMENTO, CONFORME JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE EM RECENTES DECISÕES DESTE CARF.

O conceito de “praça”, utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010, melhor se identifica, conforme vem sendo entendido pela recente jurisprudência do CARF, com “mercado”, que não tem necessária identidade com configurações geopolíticas, em especial a de um Município.

CONCEITO DE PRAÇA. LEI 14.395/2022. NATUREZA CONSTITUTIVA. VIGÊNCIA FIXADA NA PRÓPRIA LEI.

O art. 15-A acrescentado à Lei 4.502/1964, pela Lei 14.395/2022, para dispor que a partir da sua vigência considera-se “praça o Município”, ou a cidade onde está situado o estabelecimento remetente - em caso de remessas de mercadorias para outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, ou ainda estabelecimento que opere exclusivamente em venda a varejo esclarece que a natureza da norma é constitutiva, havendo ainda clara informação sobre o início da vigência do comando normativo. (grifos do redator)

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. ESTABELECIMENTO INTERDEPENDENTE. COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA.

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

(Acórdão n. 9303-014.772, relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, julgado em 13/03/2024)

Conclui-se que o alcance do conceito de “PRAÇA” não deve ser afeto a apenas a localidade de um município. Também não há que se falar em retroatividade das disposições contidas na Lei nº 14.395/2022 que adotou um novo conceito de “PRAÇA” por não ser considerada norma interpretativa.

A fiscalização majorou a multa de ofício aplicada em 150% (cento e cinquenta por cento) tendo em vista a ocorrência cumulativa de reincidência específica (circunstância agravante) e prática de sonegação (circunstância qualificadora).

O Colegiado acompanhou a relatora em afastar o fundamento de majoração da multa com base na sonegação, entretanto, pelo voto de qualidade, decidiu manter a qualificação da multa em 150% em virtude da ocorrência da reincidência específica.

Vejamos o que dispõe o art. 80, §6º da Lei nº 4502/2010:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#) [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

I - aumentado de metade, ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica; [\(Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei. [\(Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

A manutenção da majoração se deu em virtude da previsão contida no art. 70 da Lei nº 4.502/64 na qual estabelece literalmente que ocorrerá a reincidência específica quando “cometida pela mesma pessoa natural ou jurídica ou pelos sucessores” dentro de cinco anos da data em que passar em julgado a decisão condenatória. Reproduzo a fundamentação legal:

Art. 70. Considera-se reincidência a nova infração da legislação do Imposto do Consumo, cometida pela mesma pessoa natural ou jurídica ou pelos sucessores referidos nos incisos III e IV do artigo 36, dentro de cinco anos da data em que passar em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior.

Parágrafo único. Diz-se a reincidência:

I - genérica, quando as infrações são de natureza diversa;

II - específica, quando as infrações são da mesma natureza, assim entendidas as que tenham a mesma capitulação legal e as referentes a obrigações tributárias previstas num mesmo capítulo desta lei.

A Recorrente havia sido autuada na mesma matéria (inobservância do valor tributável mínimo), referente aos períodos de janeiro/2006 a dezembro/2007, lançado em 02/12/2010 e formalizado no processo nº 10830.720562/2010-34. O mencionado processo transitou em julgado após a Recorrente ter perdido o prazo para apresentação do Recurso Voluntário em 01/12/2012 contra o Acórdão nº 1030.786 da 3ª Turma da DRJ/POA.

Portanto, tendo em vista que a pessoa jurídica já havia sido autuada por inobservância do valor tributável mínimo no processo nº 10830.720562/2010-34, com decisão definitiva na esfera administrativa, independentemente de a penalidade ter sido aplicada em unidades diferentes da pessoa jurídica, cabível o enquadramento na reincidência específica prevista no art. 70, II da Lei nº 4.502/64.

É o que me cabe apresentar como redator designado do voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva