



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

Processo nº 16561.720176/2012-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.363 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2018
Matéria IPI - Valor Tributável Mínimo - Interdependência
Recorrente Indústria e Comércio de Cosméticos Natura Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

IPI. OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. APURAÇÃO

Provado nos autos a relação de interdependência, nos termos do art. 42 da Lei 4.502, há de ser observado o valor tributável mínimo, previsto no 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.

IPI. OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE. PRAÇA DO REMETENTE. ALCANCE.

Não há na letra da Lei definição objetiva referente ao termo "praça comercial", tampouco menção territorial que a limite ao espaço de Município.

O termo "praça", na acepção do artigo 136, I, do RIPI/2002, deve representar a região onde o preço do produto será o mesmo em qualquer parte desse território, sem interferência externa como frete, seguro, comissões, entre outras despesas, que, em se existindo, provocariam desnivelamento do preço a ser comparado, não havendo que se falar em limite geográfico, genericamente estabelecido.

Assim, "praça de comércio" pode ter abrangência igual, superior ou inferior ao território de Município, a depender dos fatores que integram a operação, dentre outros: produto, concorrência, exclusividade, produto único,

Processo nº 16561.720176/2012-16
Acórdão n.º **3301-004.363**

S3-C3T1
Fl. 3.357

segregação de preço por região de destino, tabelamento, segregado ou não por regiões.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

Ementa:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: I - por maioria de votos, em negar provimento: a) quanto à apuração do VTM, considerando-se como "praça", para fins do disposto nos artigos 136 e 137 do RIPI 2002, a região metropolitana de São Paulo. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada) e Semíramis de Oliveira Duro, que davam provimento ao recurso voluntário nesse ponto; b) para manter a incidência de juros sobre a multa de ofício. Vencida a Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada); e II - por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para reconhecer o direito ao crédito de IPI, conforme valores constantes dos Registros de Apuração do IPI, fls. 42 a 111, cujo montante deverá ser deduzido do Crédito Tributário constituído.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Presidente Substituto e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri (Presidente Substituto e Relator), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro, Ari Vendramini e Valcir Gassen.

Relatório

Contra a empresa foi lavrado Auto de Infração, fls. 2253/2261, constituindo crédito de R\$ 646.867.287,95, a título de IPI, multa e juros de mora.

Relata a autoridade fiscal, por meio do Termo de Verificação de Infração Fiscal, fls. 2.207ss, parte integrante do Auto de infração, que a autuada, doravante Natura Industrial, localizada na cidade de Cajamar/SP, promoveu, nos meses de janeiro a dezembro de 2008, a saída de produtos industrializados de seu estabelecimento industrial para estabelecimento interdependente, Natura Cosméticos S/A, doravante Natura Comercial, localizada em Itapeccerica da Serra/SP, sem observar, na apuração do IPI devido, o valor tributável mínimo, nos termos dos artigos 136 e 137 do RIPI de 2002 (arts. 195 e 196 do RIPI de 2010), cuja matriz legal é a Lei nº 4.502/64, artigo 15.

Os fundamentos utilizados pelos Auditores Fiscais da RFB podem ser sintetizados nos seguintes:

1. A Natura Industrial vende seus produtos exclusivamente para a Natura Comercial, sua controladora. Os preços praticados são abaixo daqueles que seriam praticados entre empresas não relacionadas.
2. A margem bruta obtida pela Natura Industrial situa-se na casa de 13%, conquanto na comercial sobe para 68%.
3. Tece comentários sobre a atuação no Brasil da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (HPPC).
4. Explicita a evolução do grupo Natura desde sua origem, em 1969, enfatizando as reestruturações ocorridas em 1993 e 1994, esta última compreendendo a separação do departamento Industrial do comercial, motivada, na visão da fiscalização, para reduzir o recolhimento de tributos.
5. Conforme planilha elaborada pela fiscalização, fl. 2.222, os preços praticados pela Natura Industrial ao vender seus produtos à Comercial eram, por esta, majorados em percentuais que variaram de 194% a 580%, na amostra estudada, demonstrando uma concentração de faturamento na Natura Comercial em detrimento da lucratividade da Natura Industrial.
6. A fiscalização caracterizou a relação de interdependência entre a Natura Comercial e a Natura Industrial, nos termos da Lei nº 4.502/64, art. 42 (artigo 520 do RIPI).
7. Conclui a fiscalização que o mercado atacadista dos produtos Natura, por serem distribuídos exclusivamente pela Comercial às Consultoras e destas, através do comércio autônomo, aos consumidores, fica circunscrito às unidades da empresa Natura Comercial, nos termos da Solução de Consulta Interna nº 8/2012 - Cosit.

8. Tece comentários acerca do significado de "praça" constante do termo "praça do remetente", nos termos do RIPI/2002, artigo 136, inciso I, traçando seu conteúdo histórico, cuja origem legal remonta do Código Comercial, de 1850.
9. Conclui a fiscalização que as empresas Natura Industrial, instalada na cidade de Cajamar/SP e Natura Comercial, localizada em Itapequerica da Serra/SP, situam-se na mesma praça, assim entendida a Região Metropolitana de São Paulo.
10. Aduz que o "picking", atividade exclusivamente do comércio atacadista, é executado no espaço Cajamar, mesmo local de funcionamento operacional da empresa remetente interdependente, a Natura Industrial. Noutra ponta, em Itapequerica da Serra, local onde situa-se a Natura Comercial, realiza-se operação fabril, ainda que em menor quantidade, caracterizando total integração das unidades de Itapequerica da Serra e Cajamar, convivendo-se negócios típicos e atípicos, evidenciando-se a vontade da contribuinte de contornar a legislação tributária.
11. A fiscalização apurou o Valor Tributário Mínimo, nos termos do RIPI/2002, art. 137, com Base em planilha apresentada pela empresa Natura Comercial, fls. 1.368/2.200.
12. A metodologia utilizada para elaboração da planilha da base de cálculo e correspondente apuração do IPI devido e lançado encontram-se às fls. 2.250/2.251.

Em sede de impugnação a empresa autuada apresentou, em tópicos, os seguintes argumentos de defesa:

- 1.- Esclarecimentos Iniciais Quanto à Matéria Autuada - Tentativa de Rediscutir Tema já Consolidado Pela RFB e Pelo CARF.
- 2 - Do Suposto Equívoco na Apuração do "Valor Tributável Mínimo" Pela Impugnante
- 3 - Da Operação Entre a Impugnante (Empresa Industrial) e a Sociedade Natura Cosméticos S.A. (Empresa Comercial)
- 4 - Do Equivocado Entendimento do Fisco Quanto ao "Valor Tributável Mínimo"
- 5 - Demonstração dos Equívocos Cometidos Pela Fiscalização
- 6 - Das Discussões Precedentes Entre o Fisco e a Impugnante Relativamente ao "Conceito De Praça"
- 7 - Do Conceito de "Praça Do Remetente" Para o IPI - Limitação ao Território do Município
- 8 - Da Impossibilidade de Aplicação do Conceito de "Praça do Comércio" Para a Região Metropolitana de São Paulo - Ausência de Homogeneidade Sócio-Econômica.
- 9 - Da Irrelevância do Picking Para a Determinação da Praça de Comércio
- 10 - Da Ausência de Atividade Fabril em Itapequerica Da Serra
- 11 — "Ad Argumentadum" - Nulidade do Lançamento por Erro na Identificação da Matéria Tributável do IPI.

Processo nº 16561.720176/2012-16
Acórdão n.º **3301-004.363**

S3-C3T1
Fl. 3.361

11.1 - Do Erro na Apuração do Preço Corrente no Mercado Atacadista - Inobservância do Ato Declaratório CST nº 5/1982

11.2 - Da Desconsideração das Aquisições de Mercadorias pela Impugnante na Região Metropolitana de São Paulo

11.3 - Da Desconsideração dos Créditos de IPI da Impugnante

11.4 - Da Ausência de Questionamento Quanto à Efetiva Separação das Atividades Industrial e Comercial

11.5 - Da Inexistência de "Planejamento Tributário Abusivo"

11.5.1 - Histórico das Empresas do Grupo Natura (Análise do Filme Das Operações)

11.5.2 - Inconsistência: Ausência de Questionamento Quanto à Legalidade da Operação

11.5.3 - Inconsistência: Ausência da Pretensão de Opor ao Fisco os Efeitos Derivados da Forma dos Atos Praticados como Requisito para a Desconsideração

11.5.4 - Inconsistência: Narrativa Incompleta, Errônea e Distorcida das Operações Realizadas em Seu Todo

11.5.5 - Inconsistência: Ausência de "Subfaturamento" ou a Questão dos "Preços Muito Baixos"

11.5.6 - Inconsistência: da Opção Fiscal do Contribuinte

12 - Das Questões Concorrenciais Suscitadas Pelo Fisco

13 - Do Afastamento da Incidência de Juros Sobre a Multa de Ofício.

14 - Conclusões e Pedido.

A 2ª Turma da DRJ/RPO, no acórdão n. 14-42.322, de 29 de maio de 2013, julgou improcedente a impugnação, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE.

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

COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA.

Provada a participação do estabelecimento interdependente no mercado atacadista da praça do remetente, seus preços devem servir de parâmetro para a definição do valor tributável mínimo, previsto no Art. 136, I, RIPI/02.

EXCLUSÃO DE OUTROS PRODUTOS.

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

EXCLUSÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

Tendo em vista que os preços praticados nas saídas de produtos da Impugnante para sua comercial atacadista interdependente não correspondem ao preço de mercado atacadista, impõe-se sua exclusão na composição do valor tributável mínimo do Art. 136, I do RIPI/02, conforme orientações do Ato Declaratório Normativo CST nº 05/1982, PN CST nº 44/81 e Solução de Consulta Interna nº 08/2012.

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

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – INEXISTÊNCIA.

O emprego, ainda que impertinente, de raciocínios valorativos, adjacentes, econômicos, estatísticos ou acessórios que não constituem o objeto do Auto de Infração e a infração imputada, não tem a aptidão de afetar a relação jurídica formada pelo lançamento, posto que, este, envolve matéria adstrita a reserva legal e tão pouco provoca nulidade processual por cerceamento do direito de defesa, uma vez que tais raciocínios não integram a “peça acusatória”.

Em sede de recurso voluntário, a empresa apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

1. Repudia com veemência a definição dada pela fiscalização de "praça do remetente" como correlata à Região Metropolitana (no caso de São Paulo) para assim abranger o mercado atacadista do Município em que sediada a sociedade Natura Comercial.
2. Igualmente repudia a inovação trazida pela decisão recorrida de que "praça" seria, a rigor, irrelevante, de modo que deveriam ser considerados, sempre, os valores praticados pelos estabelecimentos da sociedade com a qual mantém relação de interdependência independentemente de qualquer circunscrição geográfica.
3. Aduz que a decisão recorrida ignorou os erros da fiscalização quando da apuração do montante supostamente devido, desconsiderando as operações praticadas pela própria recorrente, além de se equivocar na consideração dos créditos a que fazia jus a recorrente.

4. Traz à luz a lavratura, com base no mesmo procedimento fiscal, de Autos de Infração para a cobrança de supostos débitos de PIS/COFINS, processo 16561.720180/2012-76, já cancelados pela decisão proferida pela Delegacia de Julgamento, Acórdão nº 14-42.460.¹
5. Na seqüência a recorrente apresenta alegações de direito e de mérito que foram segregadas nos seguintes tópicos:
- III. 1 - Da violação aos arts. 142 e 146 do CTN pela modificação dos critérios jurídicos do lançamento, fls. 3.045 ss.
 - III.2 - Da inovação do critério jurídico do lançamento (ofensa ao art. 146 do CTN), fls. 3.053 ss.
 - III.3 - Da Equivocada Interpretação da Fiscalização Acerca do Art. 136,1, do CTN: Impossibilidade de Ignorar a Circunscrição Geográfica das Operações, fls. 3.060 ss.
 - III.4 - Da Discussão Conceitual Acerca da "Praça", fls. 3.076 ss
 - III.5 - Do Erro na Apuração do Preço Corrente no Mercado Atacadista - Inobservância do Ato Declaratório CST nº 5/1982, fls. 3.120 ss.
 - III.6 - Da Desconsideração das Aquisições de Mercadorias pela Recorrente na Região Metropolitana de São Paulo, fls. 3.124 ss.
 - III.7 - Da Desconsideração dos Créditos de IPI da Recorrente, fls. 3.125 ss.
 - III.8 - Do descabimento da incidência de juros sobre a multa de ofício, fls. 3.128 ss.
 - I V - D O PEDIDO, fls. 3.132 ss.

Constam anexos ao Recurso Voluntário o seguinte:

- Doc 01: Acórdão da DRJ favorável à Recorrente nos autos do PAF nº 16561.720180/2012-76 (PIS/COFINS), fls. 3.138 ss.
- Doc 02: Acórdão do STF no RE nº 71.253 (Conceito de "praça do remetente"), fls. 3.150 ss.

¹ 1. Registre-se que referido processo foi julgado no âmbito desse Conselho, em sede de Recurso necessário, por meio do Acórdão 3401-003.266 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, em setembro de 2016, tendo aquele colegiado Negado Provitimento ao Recurso de Ofício, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2008

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SUBFATURAMENTO. ÔNUS DA PROVA.

A acusação de subfaturamento nas operações comerciais não pode ser presumida, devendo ser efetivamente comprovada, não bastando a indicação de meros indícios ou do fato de haver interdependência entre comprador e vendedor para descaracterizar o valor da fatura comercial.

Recurso de Ofício Negado

- Doc 03: Acórdão do STJ no REsp nº 1.190.037/SP (conceito de "praça" como sendo município), fls. 3.158 ss.
- Doc 04: Parecer do Professor Fábio Uchoa Coelho com comentários acerca do Acórdão recorrido, fls. 3.174 ss.
- Doc 05: Inteiro teor do Acórdão 202-18.215 (conceito de "praça do remetente" como localidade, para os fins do art. 15, I, da Lei nº 4.502/64, fls. 3.195 ss.
- Doc 06: Inteiro teor do Acórdão 201-78.103 (conceito de "praça do remetente" como localidade, para os fins do art. 15, I, da Lei nº 4.502/64, fls. 3.203.

Cientificada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário interposto, nos seguintes termos, em síntese:

- Sustenta a validade do lançamento e da decisão recorrida posto que nos termos dos arts. 50 c/c 60 do Decreto nº 70.235 a nulidade suscitada somente tem vez se ocorrerem uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte, o que não se verifica no caso.
- Tece comentários sobre a legislação de interdependência, aplicando-se à recorrente e sua controladora, Natura Comercial.
- Sustenta a obrigatoriedade de se aplicar ao caso o Valor Tributável Mínimo, nos termos dos arts. 136 e 137 do RIPI/02.
- defende que tratando-se de interdependentes com produtos exclusivos, o mercado atacadista resume-se ao próprio atacadista interdependente e o VTM será determinado a partir das vendas efetuadas pelo interdependente, nos termos, aliás, do que definido pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 08/2012.
- Apresenta precedentes desse Conselho que corroboram a tese trazida pela autuação, a exemplo do Acórdão nº 202.04.484, 3301-001.847 e, mais recentemente, em julgamento pela Primeira Turma da Segunda Câmara da Terceira Seção, negou-se provimento ao recurso voluntário do contribuinte, interposto nos autos do Processo nº 11080.006627/2009-94 (acórdão 3201-001.204),
- fundamenta no sentido de que existe, sim, preço corrente no mercado atacadista da remetente, ainda que se trate de um mercado monopolista, quando então, o preço praticado pela distribuidora interdependente nas vendas para terceiros independentes, equivale ao preço de mercado, por abranger os custos do produto.
- partindo-se do pressuposto de que o RIPI/02, nos seus arts. 136 e 137, traz normas que, claramente, visam impedir que os fabricantes se utilizem de firmas interdependentes para reduzir a base de cálculo do imposto, considerar o termo "praça", previsto na legislação tributária, como sendo limitado ao espaço geográfico de um único município, como defendido pela recorrente, afastaria da incidência do tributo os contribuintes que elegessem uma estrutura entre interdependentes que se

situam em cidades distintas, exatamente para se livrarem da tributação (como a grande maioria dos grupos econômicos).

- O termo “praça” deve ser compreendido como "localidade" e não necessariamente como cidade. Localidade com as mesmas características sócio econômicas (referentes a custos e perfil de consumidores) e onde as empresas atuam (e não, simplesmente, onde estejam localizadas), exercendo seus atos de comércio, em condições homogêneas de competição, não se limitando, tal conceito, exclusivamente ao aspecto geográfico de um município.
- Com isso, e levando-se em conta que a NATURA vende seus produtos em território nacional, praticando preços que não sofrem alteração em função da localização do distribuidor ou do cliente, ou seja, em condições homogêneas de atuação no mercado, o conceito de praça adotado na autuação assegura a justiça da apuração e respeita a finalidade da norma.
- Sustenta a legalidade de incidência dos juros sobre a multa de ofício por ser esta uma obrigação principal, nos termos da Lei nº 9.430/96, art. 161, § 1º, na interpretação conjugada com o CTN, art. 113, § 1º e art. 139.

Às fls. 3.241/3.249 a recorrente apresenta petição para noticiar a publicação do Decreto nº 8.393/2015, que, a rigor, tem o condão de corroborar a argumentação da recorrente quanto à ausência de autorização normativa para a lavratura do auto de infração e a exigência de IPI.

Às fls. 3.292/3.315 a recorrente apresenta petição para noticiar que o auto de infração de PIS/COFINS oriundo do mesmo procedimento fiscal de que cuida a presente autuação foi cancelado em definitivo por esse CARF em julgamento realizado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 29/09/2016 (Processo Administrativo nº 16561.720180/2012-76).

Memoriais foram formalizados, contendo pareceres emitidos pelo Prof. Fábio Ulhôa Coelho, Parecer de LCA: Regime tributário e organização empresarial do setor de HPPC, Parecer de Tendências - Consultoria integrada: Parecer econômico sobre aspectos do modelo de negócios e do mercado de atuação da Natura, e precedentes judiciais e administrativos diversos, destacando-se os Acórdãos 3403-002.285² e 3402-004.341³.

Na forma regimental, foi-me distribuído o presente feito para relatar e pautar.

É o relatório, em sua essência.

² Acórdão 3403-002.285 - 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, de 26 de junho de 2013, processo 11080.731081/2011-28.

³ Acórdão 3402-004.341 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 29 de agosto de 2017, processo 16682.722461/2015-30.

Voto

Conselheiro José Henrique Mauri

O recurso voluntário preenche os pressupostos para sua interposição, devendo ser conhecido.

Trata-se de lançamento do IPI em razão do Valor Tributável Mínimo (VTM) que a recorrente, Natura Industrial, deveria aplicar na apuração do imposto no ano de 2008.

Segundo a fiscalização o VTM não poderia ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, sendo esse preço aquele praticado pela Natura Comercial, destinatária exclusiva dos produtos da Natura Industrial, em face de relação de interdependência entre elas, bem assim por ser única empresa atacadista que comercializa referidos produtos, nos termos dos artigos 136 e 137 do RIPI de 2002 (arts. 195 e 196 do RIPI de 2010), cuja matriz legal é a Lei nº 4.502/64, artigo 15.

Para determinação da praça do remetente a fiscalização adotou o território da Região Metropolitana de São Paulo. Fato contestado pela Recorrente por entender que o conceito de praça não pode abarcar área superior ao espaço geográfico de Município.

Portanto, o cerne da presente contenda está, embora não exclusivo, na definição de "praça do remetente", se abrange a Região Metropolitana de São Paulo, como entende a fiscalização ou limita-se ao Município de localização da Natura Industrial, como sustenta a Recorrente.

Feitas as considerações iniciais passaremos para apreciação dos pontos questionados.

1.1 DAS NULIDADES SUSCITADAS: DA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 142 E 146 DO CTN.

1.1.1 Da modificação dos critérios jurídicos do lançamento.

A recorrente alega que a decisão recorrida teria violado os arts. 142 e 146 do CTN pela modificação dos critérios jurídicos do lançamento, na medida que enquanto a atuação limitou-se em determinar que o termo "praça do remetente" alcançaria também a Região Metropolitana [diversamente do que sustenta a recorrente de que "praça" limitar-se-ia à região de um Município], a decisão considerou que a determinação conceitual de "praça" seria irrelevante para o presente caso.

Aduz que a decisão abandonou a discussão conceitual acerca da abrangência do "conceito de praça" como sendo Município ou não, porquanto a caracterização do mercado atacadista da praça do remetente se dá pela atuação, ou seja, em todas as localidades em que faz chegar a mercadoria.

Eis o disposto nos art. 142 e 146 do 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.

[...]

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Não vislumbro qualquer inovação ou modificação no lançamento, advindo da decisão recorrida. O Relator do voto condutor daquela decisão fundamentou seu voto em contraposição aos argumentos apresentados na impugnação, valendo-se de suas convicções. Eis excerto do voto que bem aclaram os fatos:

Convém esclarecer que o conceito de “praça”, em virtude das orientações lançadas no tópico antecedente, em nada altera o enquadramento jurídico tributário e as suas consequências, devidamente descritos no lançamento de ofício.

No caso presente, a definição de praça estar ou não circunscrita ao território de Município, não influencia em nada o julgamento da questão, uma vez que a Comercial atacadista interdependente atua no Município de Cajamar e em muitos outros, representados por seus quase um milhão de consultores.

Trava-se o debate, simplesmente, para se colocar luzes aos argumentos da Impugnante que, ao meu ver, não é o mais razoável e compatível com o sistema jurídico em vigor.

[Destaques pertencem ao original]

Vê-se que o Julgador a quo, ao tratar da definição de "praça", o fez por dever de ofício, para enfrentar os argumentos apresentados na Impugnação, tendo em seu preâmbulo indicado que, a seu juízo, em face de fundamentos precedentes. Vê-se que o julgador não se desviou do obrigatório enfrentamento da matéria, na forma posta na autuação e contraposta pela recorrente. Não há, portanto, resquícios que macule as disposições dos art. 142 e 146 do CTN.

Na espécie, uma vez configurada a interdependência, nos exatos termos da legislação do IPI, cabe ao Auditor Fiscal da RFB aplicá-la. O lançamento tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, consoante dispõem os arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN, logo a autoridade fiscal deve obrigatoriamente observar a legislação específica, ao apurar os valores que compõem o crédito tributário, não podendo negar aplicação a lei ou ato normativo em vigor.

Assim, não padece de nulidade o Lançamento lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 11 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quanto se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito.

1.1.2 Da inovação do critério jurídico do lançamento.

Alega a Recorrente ofensa por parte da decisão da DRJ ao art. 146 do CTN pela inovação do critério jurídico do lançamento em face de que a presente autuação representa uma edição requestrada de procedimento anterior que a recorrente saiu vitoriosa após manifestação da DRJ e do antigo Conselho dos Contribuintes, tendo sido refutada a ampliação do conceito de praça como equivalente ao território de Estado de São Paulo, pretendida pela fiscalização, à época.

De pronto ressalte-se que a presente autuação é distinta de qualquer outra, no tempo e espaço, ainda que em processos pretéritos a matéria levada a litígio tenha a mesma natureza. As decisões proferidas em processos distintos, não surtem, por si só, efeitos vinculantes para a presente autuação. Os processos são autônomos e independentes.

É perfeitamente factível, embora não desejável, que autuações idênticas, com mesmos objetos e sujeitos passivos, diferenciando-se unicamente pelo período de apuração, acabem tendo julgamentos distintos, com decisões divergentes, não havendo, por tal razão, infringência ao comando do art. 146.

Vale transcrever excerto das contrarrazões da PGFN que bem exemplifica a aplicabilidade desse dispositivo:

*"Com efeito, a previsão do artigo 146 do CTN é a de que a fiscalização de um certo sujeito passivo, sob o comando de um determinado critério jurídico vigente à época, não possibilita nova fiscalização **do mesmo período já fiscalizado** sob o argumento de ter havido alteração no critério jurídico adotado. Mas não foi isso que se deu nos autos."*

Assim, não deve receber guarida as alegações da recorrente, nesse pormenor.

1.2 DO MÉRITO

1.2.1 Do Valor Tributável Mínimo: Da Circunscrição Geográfica das Operações e do Conceito de Praça.

Conforma já explicitado, a fiscalização rejeitou a base de cálculo de IPI utilizada pela recorrente (Natura Industrial) em suas operações com a Natura Comercial, com quem mantém relação de interdependência, formalizando, em consequência, a exigência de diferença de IPI, pela aplicação do Valor Tributável Mínimo (VTM), nos termos dos artigos 136 e 137 do RIPI de 2002 (arts. 195 e 196 do RIPI de 2010), cuja matriz legal é a Lei nº 4.502/64, artigo 15.

Eis as disposições dos artigos em comento:

Decreto 4.544/2002

Art. 136. 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);

II - [...]

III - ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 28);

[...]

§ 2º No caso do inciso III, o preço de revenda do produto pelo comerciante autônomo, ambulante ou não, indicado pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, não poderá ser superior ao preço de aquisição acrescido dos tributos incidentes por ocasião da aquisição e da revenda do produto, e da margem de lucro normal nas operações de revenda.

.....

Art. 137. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 136, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, vigorantes 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 assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

[Destaquei]

Vê-se que a regra do art. 136, I, do RIPI/2002, determina um valor mínimo de base de cálculo (VTM), com base no preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente.

No caso concreto, a Recorrente, Natura Industrial, elabora os produtos de sua própria marca "natura", notoriamente conhecido no mercado de cosméticos, revendendo-os exclusivamente para a Natura Comercial, ambas localizadas na Região Metropolitana de São

Paulo, ainda que em cidades distintas, Cajamar e Itapecerica da Serra, respectivamente. Não há portanto outro atacadista que comercialize referidos produtos.

Segundo a fiscalização, diversamente do que sustenta a Recorrente, o termo "praça do remetente" constante do art. 136, I, do RIPI/2002, não está limitado ao espaço geográfico de Município, podendo ser maior ou menor. Na espécie, entendeu o Auditor Fiscal que a praça em que atua a Natura Industrial estaria representada pela Região Metropolitana de São Paulo, alcançando portanto a empresa Comercial, para fins de referência de preço no mercado atacadista da praça do remetente.

Portanto, torna-se essencial para a solução da presente lide a definição de "praça do remetente", i.é., abrange a Região Metropolitana de São Paulo, como entende a fiscalização ou limita-se ao território do município de localização da Natura Industrial, como sustenta a Recorrente.

Vejamos o entendimento da recorrente sobre o tema.

Segundo a recorrente, a decisão recorrida equivocou-se ao concluir que, para a consideração do preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, de que trata o art. 136, I, do RIPI/2002, deveriam ser considerados os valores praticados pela Natura Comercial, porquanto seria esta pessoa jurídica a única e exclusiva distribuidora dos produtos da recorrente. Agindo assim, conclui a recorrente, a decisão teria igualado os conceitos de praça e mercado.

Assim, no entender da recorrente, a decisão teria ignorado a "praça" em que efetivamente está localizada a recorrente e adotado o preço do mercado atacadista. Entretanto, para o IPI, não existe "mercado atacadista do remetente" mas sim "mercado atacadista da praça do remetente". E mais adiante, reportando-se ao prof. Fábio Ulhôa Coelho, sustenta que *mercado* reporta algo dinâmico (mercado de cosméticos), conquanto *praça* reporta algo estático.

Argumenta que o conceito de praça não pode ser ampliado, mas sim reduzido, em termos de espaço territorial, no máximo a um município.

"116. Em verdade, embora tenha havido sensível modificação do cenário sócio e econômico, com impactos nos conceitos utilizados pelo legislador, daí não se chega à conclusão de que o conceito de praça tenha sido ampliado. De reverso, o que se tem visto é a sua paulatina redução a espaços inferiores, até, ao Município."

Para sustentar tal argumento, traz à baila Parecer do Prof. Fábio Ulhôa Coelho, consubstanciando-se em três elementos, quais sejam:

- (i) assentos das Juntas Comerciais: conforme usos e costumes (transcreve "Assento nº 3")⁴.
- (ii) doutrina sobre os auxiliares de comércio: referindo-se à praça, no sentido de localidade, a recorte geográfico nunca superior ao Município, foca na distinção que se estabelece

⁴ Excerto do Assento nº 3: A 16 de julho de 1907, em sessão ordinária da Junta Comercial do Estado de São Paulo, [...] foi unanimemente assentado de acordo com as máximas comerciais geralmente praticadas entre os comerciantes da praça de Santos, as quais são conformes aos sãos princípios de boa-fé e não são contrárias a nenhuma lei comercial, [...].

entre dois auxiliares dependentes externos dos comerciantes: o vendedor viajante e o praticista. Cita Rubens Requião, fls 3081. e

- (iii) legislação que fixou as praças de pagamentos: antiga lei do cheque, que fixava prazos diferentes para a apresentação do título ao banco para pagamento dependendo de ser o título da mesma praça ou de praças diferentes (Dec. nº2.591/1912, art. 4).

Robustecendo seus argumentos, a recorrente relaciona alguns pronunciamentos do Poder Público na pretensão de demonstrar que "praça do remetente" limitar-se-ia à circunscrição geográfica de um município, portanto, conclui, o alargamento do alcance do termo "praça do remetente", não encontra respaldo jurídico.

Cita algumas definições de praça, buscadas em dicionários da língua portuguesa, de onde se extrai que as expressões "domicílio", "mercado" e "praça" têm em comum o apelo geográfico, ou seja, indicando determinado lugar ou localidade.

Traz à luz, dentre outros, os seguintes Atos ou Precedentes:

- Recurso Extraordinário nº 71.253, de 1973 em que o STF considerou a localidade de Maringá como praça do remetente, no caso que especifica (ICM), conclui então a recorrente que a suprema corte teria considerado que a praça é o Município.
- Parecer Normativo CST nº 44, de 23/11/1981, destacando-se:

"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".

- Acórdão proferido pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Recurso nº 79.395, de 25/4/1989:

"IPI

I - A existência de dois ou mais estabelecimentos dedicados ao mesmo ramo empresarial na mesma praça, constitui mercado capaz de permitir obtenção de preço médio.

II — O preço mínimo tributável pelo IPI é a média do preço ponderado do mercado.

III — Incorpora-se ao valor básico do cálculo do IPI a parcela do ICM adicionada ao frete destacado na nota fiscal, cobrado ao comprador.

Recurso a que se nega provimento. "

- Trecho do voto proferido pelo Conselheiro SÉRGIO GOMES VELLOSO, integrante da 1ª Câmara do antigo 2º Conselho de Contribuintes, no julgamento do Recurso nº 124.633, em sessão realizada em 17/12/2004, quando foi negado o Recurso de Ofício interposto pela DELEGACIA REGIONAL DE JULGAMENTO DE JUIZ DE FORA/MG:

"(...) Quanto ao segundo fundamento da autuação, isto é, o valor tributável mínimo nas operações realizadas com empresas interdependentes, em que devem ser consideradas as vendas efetuadas pelo próprio remetente e pelos interdependentes no mercado atacadista da praça do remetente, a decisão sub exame apoiou-se no Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, para a definição do que seja "mercado " na acepção emprestada pela legislação do IPI.

E, por entender que em uma mesma cidade ou praça comercial, "mercado" dever ser considerado como sendo o universo das vendas que se realizam nesta mesma localidade (fl. 268), a decisão recorrida não validou, portanto, a autuação no que diz respeito aos preços utilizados para apuração do valor tributável mínimos de IPI, em que foram consideradas as operações praticadas pelos distribuidores localizados em outras cidades que não aquela onde está situado o estabelecimento fabril do remetente, mantendo, em consequência, a exigência quanto àquelas praticadas na mesma localidade, expurgando, ainda, como no primeiro item da autuação, da base de cálculo do IPI, os valores relativos ao ICMS-Substituição Tributária e a margem de comercialização de 20%, conforme o PN/CSTnº341, de 1971."

- Excerto do voto condutor do Acórdão nº 3401-00.768, 25/5/2010, 3ª Seção de Julgamento do Carf, Processo nº 19515.003405/2004-60:

"Como muito bem observado nestes autos, a resposta a este quesito é de extrema valia, uma vez que o Ato Declaratório CST nº 5/82, o Parecer Normativo CST nº 44/81 I e os artigos 68 do RIPI 182 e 123, I, do RIPI1982 determinam que o valor tributável do IPI — base de cálculo do IPI nas operações entre empresas interdependentes — sendo o preço corrente no mercado atacadista na praça do remetente, ou seja, na praça da cidade onde está localizada a autuada, in casu, cidade de São Paulo.

Que fique bem claro, por oportuno, que tais dispositivos afastam quaisquer hipóteses de inclusão na média ponderada de preços praticados por empresas atacadistas localizadas em outras praças que não a do remetente.

E em face desta afirmativa, tem-se que a recorrente não atua como atacadista de seus produtos na praça da cidade de São Paulo, onde está localizada a Avon Industrial, local sim de sua sede administrativa.

Por outro lado, verificamos que foram considerados os preços praticados por estabelecimentos da recorrente localizados em outras praças, diferentes da de São Paulo: cidade de Osasco/Estado de São Paulo e cidade de Maracanafi /Estado do Ceará. E apuração destes preços se deu através da coleta e análise de documentos entregues pela recorrente (sede administrativa) a fiscalização, documentos esses emitidos pelos estabelecimentos da recorrente localizados em outras praças que não a cidade de São Paulo."

- Acórdão nº 3403-002.285, de 26/6/2013, 3ª Seção de Julgamento do Carf, Processo nº 11080.731081/2011-28,:

"VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. EMPRESAS INTERDEPENDENTES.

Inexistindo mercado atacadista na cidade em que está localizado o estabelecimento remetente, o valor tributável mínimo do IPI a ser observado nas vendas para empresa interdependente deve ser apurado com base na regra do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, considerando-se apenas e tão-somente os custos de fabricação e demais despesas incorridas pelo remetente dos produtos."

É fato que em alguns julgados, a ex. dos Acórdãos Carf nº 3403-002.285 e nº 3401-00.768, já referenciados anteriormente, restaram consignados que praça refere-se a Cidade ou, mais precisamente, a Município.

Não obstante, também é fato que existem julgados desse mesmo Conselho em que se concluiu de forma diversa, a exemplo dos seguintes Acórdãos:

- Acórdão 3201-001.204 - 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 25 de fevereiro de 2013, processo nº 11080.006627/2009-94, redator designado Conselheiro Paulo Sérgio Celani:

SAÍDAS PARA ESTABELECIMENTO DE FIRMA INTERDEPENDENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. INOBSERVÂNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Na saída de produtos tributados pelo IPI para firma interdependente, o valor tributável não pode ser inferior ao preço corrente dos produtos no mercado atacadista do remetente, sendo válida sua apuração com base em notas fiscais de saída de apenas um ou dois estabelecimentos, quando, no procedimento de auditoria, tendo em vista as especificidades dos produtos, não forem encontrados outros atacadistas, e o remetente, fabricante dos produtos, não demonstrar sua existência. A inobservância deste valor tributável mínimo enseja o lançamento de ofício.

- Acórdão 3301-001.847 - 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 22 de maio de 2013, processo nº 10480.724644/2011-56, Relator Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes:

BASE DE CÁLCULO. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

Comprovada a relação de interdependência entre as empresas, adota-se como base de cálculo do IPI incidente nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial da interdependente o valor tributável mínimo.

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. APURAÇÃO.

O valor tributável mínimo corresponde à média ponderada dos preços de cada produto, vigente no mês precedente ao da saída dos produtos do estabelecimento industrial remetente, e, ainda, não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça daquele, no caso de remessa para empresa interdependente.

- Acórdão 3302-003.026 - 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 27 de janeiro de 2016, processo 16682.720009/2013-71, Redator designado Conselheiro José Fernandes do Nascimento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

BASE DE CÁLCULO. VENDAS PARA ESTABELECIMENTO ATACADISTA INTERDEPENDENTE EXCLUSIVO. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. PREÇO MÉDIO DE VENDA NO ATACADO DO ADQUIRENTE. POSSIBILIDADE.

Na falta de outros adquirentes, ou melhor, na remessa para estabelecimento atacadista interdependente que seja o único comprador do produto, o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda no atacado do adquirente atacadista exclusivo para os seus clientes.

- Acórdão 3401-003.954 e 3401-003.955, ambos da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 29 de agosto de 2017, processos nº 18470.720682/201594 e 10872.720074/2015-45, respectivamente, Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida:

OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE.

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

COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA.

Provada a participação do estabelecimento interdependente no mercado atacadista da praça do remetente, seus preços devem servir de parâmetro para a definição do valor tributável mínimo, previsto no art. 136, inciso I, do RIPI/2002 e art. 195, inciso, I, do RIPI/2010.

Recurso Voluntário Negado

Destaque-se que, os processos nº 18470.720682/2015-94 e 10872.720074/2015-45, acima citados, cuidam de situações similares (pra não dizer idênticas) ao caso ora apreciado, relacionadas a outro Grupo empresarial, igualmente de cosméticos, onde a fiscalização atribuiu o conceito de praça à Região Metropolitana do Rio de Janeiro, conquanto no presente caso, foi caracterizada como praça a Região Metropolitana de São Paulo.

Vê-se, diversamente do que pretendeu demonstrar a recorrente, que a matéria não se encontra pacificada, tampouco há convergência no tocante ao alcance territorial que se deve dar ao termo "praça", para fins de observância do art. 136, I, do RIPI/2002, ou dos dispositivos posteriores que o sucederam, de mesmo teor.

Certo é que o direito tributário não definiu objetivamente o significado de "praça", para fins de aferição do VTM. Não por outra razão emergem-se variantes interpretativas que, buscando apoio em outros ramos do direito, acabam por apresentarem fundamentos e conclusões divergentes entre si, frutos de visões relativas, ainda que, r.g., ancoradas em fundadas interpretações, igualmente válidas juridicamente.

Assim, não obstante a validade fática e jurídica dos precedentes trazidos pela recorrente, deles não me vinculo, fazendo a seguir minhas próprias considerações.

Desde já afugenta-se qualquer relação jurídica entre a presente autuação e o lançamento formalizado por meio do processo nº 16561.720180/2012-76,⁵ para exigência de supostos débitos de PIS/COFINS. Não obstante tratar-se de autuações com base no mesmo procedimento fiscal, naquela exigência, cancelada no âmbito desse Conselho, restou demonstrado inexistir norma jurídica que imponha adoção de critérios substitutivos para a base de cálculo de PIS/Cofins, nos moldes do VTM, este último legalmente instituído para o IPI.

⁵ Registre-se que referido processo foi julgado no âmbito desse Conselho, em sede de Recurso necessário, por meio do Acórdão 3401-003.266 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, em setembro de 2016, tendo aquele colegiado Negado Provimento ao Recurso de Ofício, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2008

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SUBFATURAMENTO. ÔNUS DA PROVA.

A acusação de subfaturamento nas operações comerciais não pode ser presumida, devendo ser efetivamente comprovada, não bastando a indicação de meros indícios ou do fato de haver interdependência entre comprador e vendedor para descaracterizar o valor da fatura comercial.

Recurso de Ofício Negado

No presente caso, é inconteste a existência de interdependência entre a Natura Industrial e a Natura Comercial, bem assim que as operações de venda dos produtos objeto da presente autuação foram realizadas pela recorrente, Natura Industrial, com exclusividade para a interdependente, o que exige do estabelecimento vendedor a adoção de um valor tributável mínimo como base de cálculo do IPI, conforme determinado nos arts. 136, I, do RIPI/2002.

Art. 136. 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);

Já dito, para determinação da praça do remetente a fiscalização adotou o território da Região Metropolitana de São Paulo. Fato contestado pela Recorrente por entender que o conceito de praça não pode abarcar área superior ao espaço geográfico de Município.

Assim concluiu a fiscalização em seu Termo Fiscal:

"90. Concluindo: a legislação do IPI ao se referir a "praça", claramente a conceitua como a região onde existam as mesmas características econômicas em que produtos possam ser oferecidos, como dito acima, em condições de competição homogêneas. Onde os custos que se tenha para colocar os produtos no mercado consumidor não provoquem grandes aumentos ou diminuições de preços. Onde os consumidores tenham as mesmas características sócio-econômicas e de costumes para comprar esses mesmos produtos aos mesmos preços. Todas as definições e explanações efetuadas acima deixam claro que as cidades de Cajamar e Itapequerica da Serra, pertencentes à Região Metropolitana de São Paulo, devem ser consideradas como mesma "praça". Desta forma, ficou configurado que a Comercial, mercado atacadista dos produtos fabricados pelo Industrial, em sua sede formal, Itapequerica da Serra, pertence à mesma praça da remetente interdependente Industrial."

Do teor descritivo constante do Termo de Verificação Fiscal, da lavra de Auditor Fiscal da RFB, bem assim dos Pareceres apresentados pela Recorrente, emitidos pelo Prof. Fábio Ulhôa Coelho, por LCA Consultorias e por Tendências - Consultoria integrada, constata-se a elaboração de aprofundados e detalhados trabalhos técnicos, jurídicos e acadêmicos que, no conjunto, explicitam a história, evolução, conceitos, definições e significados do termo "praça", comumente utilizado na realização de negócios.

Todavia tais ensinamentos não se mostram suficientes para dirigir, de forma objetiva, a lide. Os usos e costumes, a cultura sócio-política, bem assim a economia vigente nos idos do século XIX não se coadunam com o atual período da história brasileira, onde vigora nova realidade comercial, alicerçada eminentemente em meios tecnológicos inexistentes à época. Assim, torna-se arduo o trabalho para se adequar os termos técnicos e jurídicos empregados no comércio do Brasil antigo, para os dias atuais.

Nesse pormenor, assim se manifestou o Auditor Fiscal em seu Termo de Verificação Fiscal, fl. 2235, ao se referir à origem do termo "praça" constante do art. 136, I, RIPI/2002:

"Tinha o sentido de buscar um padrão de preço mais próximo possível da realidade de um determinado mercado, e, naquela época a área geográfica influenciava muito, pois o transporte, a comunicação e a tecnologia, eram difíceis e caros. Hoje com a globalização, que promoveu a integração das economias, bem como a inovação das tecnologias de comunicação, transporte, informação, processamento de dados etc, provocando o nivelamento dos preços de determinados segmentos do comércio, seja em qualquer região geográfica do país onde esteja localizado o estabelecimento [...]. Ou seja, é uma região que apresenta características sócio econômicas semelhantes que influenciam comercialmente os produtos ofertados, tanto do ponto de vista dos custos (salários, fretes, água, energia etc.) como do perfil dos consumidores (renda, preferências etc)."

Alinho-me, na essência, com o entendimento suso transcrito.

Não obstante a hipótese de se caracterizar "praça" como reunião de pessoas, suscitadas nos trabalhos apresentados, na espécie aqui tratada é certo que a norma refira-se a "praça" no sentido de lugar (*lato sensu*) onde o negócio é celebrado, independente de para onde o produto será destinado ou consumido (mercado consumidor ou atacadista).

Intrinsecamente, tenho que "praça", na acepção do artigo 136, I, do RIPI/2002, deve representar a região onde o preço do produto será o mesmo em qualquer parte desse território, sem interferência externa como frete, seguro, comissões, entre outras despesas, que, em se existindo, provocaria um desnivelamento do preço a ser comparado, não havendo que se falar, a meu ver, em limite geográfico, genericamente estabelecido. Ademais, repita-se, não se vislumbra, na letra da Lei, qualquer definição objetiva referente ao termo "praça comercial", tampouco menção territorial que a limite ao espaço de Município.

Partindo dessa premissa, temos que a praça de comércio pode ter abrangência superior, ou inferior, ao território de Município, a depender dos fatores que integram a operação: produto, concorrência, exclusividade, produto único, segregação de preço por região de destino, tabelamento, segregado ou não por regiões etc.

Em se tratando de mercado monopolizado, o preço praticado será único, sendo determinado pelo atacadista, único distribuidor, que detém o poder de lançar, distribuir o produto para o mercado consumidor. Na espécie, temos um mercado atacadista formado por uma única empresa, Natura Comercial, monopolista, exclusiva, quem determina o preço desse mercado, ainda que situado em cidade diversa da unidade produtora, sua interdependente.

Portanto, Natura Comercial compõe com exclusividade o mercado atacadista dos produtos que comercializa, porquanto única distribuidora de Natura Industrial, com quem mantém relação de interdependência, razão pela qual estão inseridas na mesma praça comercial, para fins do art. 136, I, do RIPI/2002.

É nesse sentido que caminhou a Solução de Consulta Interna nº 08/2012 - COSIT, de 13 de junho de 2012, ao tratar do artigo 195, I do RIPI de 2010, sucessor do art. 136, I do RIPI de 2002, base do lançamento aqui tratado, nos seguintes termos:

Solução de Consulta Interna nº 08/2012 - COSIT

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.

[...]

2. Trata-se de pedido de orientação relativo à possibilidade de aplicação da regra de fixação de valor tributável mínimo vazada no inciso I do art. 195 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI/2010), quando no mercado atacadista a que essa regra se refere existir um único distribuidor, sendo este interdependente do estabelecimento industrial fabricante do produto cujo valor tributável mínimo se pretenda determinar.

3. A dúvida exsurge em razão do Parecer Normativo CST nº 44, de 30 de novembro de 1981, o qual dispõe que, quando a determinação do valor tributável para efeito de cálculo do IPI for efetuada através dos preços praticados no mercado atacadista da praça do remetente, deve-se considerar o universo de vendas realizadas naquela localidade, e não somente àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.

4. Deste modo, com o intuito de sanar a dúvida suscitada internamente e visando uniformizar a interpretação a ser dada à regra de determinação de valor tributável mínimo, a SRRF10/Disit solicitou a esta Cosit que se manifestasse sobre a questão, indagando textualmente:

(...) quando uma distribuidora é a única vendedora no mercado atacadista do país ou da região do fabricante, os preços por ela praticados devem ser utilizados para determinação do valor tributável mínimo referido no artigo 195, inciso I, do RIPI/2010? Ou, em função do que consta no trecho acima transcrito do Parecer Normativo CST nº 44/81, deve se entender que a regra do artigo 195, inciso I, do RIPI/2010 só pode ser aplicada nos casos em que o mercado atacadista seja composto por mais de um vendedor?

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 dispôs 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.

[Destaquei]

Por oportuno, registre-se que o Parecer CST nº 89, de 1970 bem alinhou o sentido do art. 15 da Lei nº 4.502, de 1964, matriz legal do art. 136, RIPI/2002:

Produto destinado a estabelecimento de firma interdependente: o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente (RIPI, art. 21, inciso I).

Estabelecimento que vende seus produtos a terceiros atacadistas e, além destes, para uma empresa, também atacadista, com a qual mantém relação de interdependência. Neste último caso, o valor tributável "não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente", conforme dispõe o inciso I do art. 21 do Decreto n.º 61.514/67.

O "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente" é, evidentemente, o preço de venda por atacado feita pelo mencionado estabelecimento, a terceiros, não interdependentes.

Na falta de outros adquirentes, ou melhor, na remessa para estabelecimento que seja o único comprador do produto (firma interdependente), o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda do adquirente, salvo se este operar, exclusivamente, na venda a varejo, devendo, neste caso, ser observado o disposto no inciso II e §§ 4.º e 5.º do art. 21 do RIPI."

Resta cristalino que, em se havendo no mercado atacadista a que se refere o inciso I do art. 136 do RIPI/2002 um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante, o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado.

Transcreve-se excertos do Acórdão 3401-003.954 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 29 de agosto de 2017, processos nº 18470.720682/2015-94 da relatoria do Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, cujo teor bem ilustra e converge com os fundamentos suso expostos :

No presente caso, entendo mesmo inócua a interpretação restritiva pretendida, sobre o conceito de 'praça', entre os municípios do Rio de Janeiro/RJ e de São João de Meriti/RJ, pois, o monopólio da distribuição garante à empresa Delly Distribuidora a fixação dos preços, em todo mercado atacadista, não existindo outros distribuidores dos mesmos produtos à formar preços distintos.

Como bem acentuado na SCI Cosit nº 8/12, 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 art. 136, inc. I, do RIPI/2002, e art. 195, inc., I, do RIPI/2010.

Cite-se ainda excertos do Acórdão nº 3101-001.806 - 1ª Câmara - 1ª Turma Ordinária, de 24 de fevereiro de 2015, de Relatoria do Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, do qual participei do julgamento tendo acompanhado o voto do Relator:

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

No caso concreto aqui tratado, cuidou a fiscalização de demonstrar pormenorizadamente a caracterização da Região Metropolitana de São Paulo como elemento aglutinador constitutivo do mercado atacadista do Grupo Natura, e conseqüentemente de seus produtos, conquanto abarca os municípios de Cajamar, sede da Natura Industrial e Itapeverica da Serra, sede da Natura Comercial.

Nesse pormenor, trago à luz fala da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em suas contrarrazões:

*Com isso, e levando-se em conta que a NATURA vende seus produtos em território nacional, praticando preços que não sofrem alteração em função da localização do distribuidor ou do cliente, ou seja, em condições homogêneas de atuação no mercado, **o conceito de praça adotado na autuação assegura a justiça da apuração e respeita a finalidade da norma.***

Assim, agiu com correição a fiscalização ao considerar “praça” a região metropolitana de São Paulo, permitindo-se aplicar como VTM o preço praticado pela Natura Comercial, destinatária exclusiva dos produtos da Natura Industrial, em face de relação de interdependência entre elas, bem assim por ser única empresa atacadista que comercializa referidos produtos, nos termos dos artigos 136 e 137 do RIPI de 2002 (arts. 195 e 196 do RIPI de 2010), cuja matriz legal é a Lei nº 4.502/64, artigo 15.

1.2.2 Da Apuração do Preço Corrente no Mercado Atacadista

O Auditor Fiscal da RFB entendeu que, pelo fato de a Recorrente situar-se na mesma praça da Natura Comercial, com a qual mantém relação de interdependência, e por ser ela a única atacadista, dever-se-ia considerar que o preço corrente no mercado atacadista de sua praça seria o próprio valor das saídas praticadas pela Natura Comercial.

Entende a Recorrente que tal entendimento contraria o Ato Declaratório CST nº 5/1982, segundo o qual também as operações praticadas entre o remetente e a sociedade com

a qual mantém relação de interdependência devem compor a média, para fins de apuração do preço corrente no mercado atacadista na praça do remetente.

Ato Declaratório CST nº 5/1982:

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

Alega ainda a Recorrente que a decisão recorrida não considerou as aquisições de "terceiros" pela **Recorrente** na composição do mercado atacadista, ao argumento de que não poderiam ser consideradas as aquisições de matérias-primas, e de que não se teria prova de que os produtos eram os mesmos.

Não assiste razão a recorrente.

As vendas a que se referem o ADE CST nº 5/82, antes transcrito, são aquelas realizadas com terceiros. O Parecer CST nº 89, de 1970, é cristalino:

Produto destinado a estabelecimento de firma interdependente: o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente (RIPI, art. 21, inciso I).

Estabelecimento que vende seus produtos a terceiros atacadistas e, além destes, para uma empresa, também atacadista, com a qual mantém relação de interdependência. Neste último caso, o valor tributável "não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente", conforme dispõe o inciso I do art. 21 do Decreto n.º 61.514/67.

O "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente" é, evidentemente, o preço de venda por atacado feita pelo mencionado estabelecimento, a terceiros, não interdependentes.

Conforme já manifestei em tópico precedente, em se tratando de mercado monopolizado, o preço praticado será único, sendo determinado pelo atacadista, único distribuidor. Portanto, esse preço praticado pelo atacadista exclusivo é o que estabelece o preço do mercado atacadista, para fins de apuração do VTM, *ex vi* item 9.1 da Solução de Consulta Interna nº 08/2012 - COSIT:

"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."

Ademais, não é crível que o preço praticado pela Natura Industrial possa compor a apuração do VTM, porquanto considerado inidôneo pela fiscalização.

Por óbvio, na apuração do VTM consideram-se exclusivamente as operações de vendas de produtos industrializados. As regras para definir o VTM estão esculpidas no art. 136 e 137 do RIPI/2002, não havendo espaço para inclusão de produtos adquiridos pela indústria.

1.2.3 Da Desconsideração dos Créditos de IPI da Recorrente.

Alega a recorrente que não foram considerados os créditos decorrentes da não-cumulatividade, sustenta que a fiscalização, na apuração do crédito tributário, deveria ter abatidos todos os créditos de IPI, na seguinte forma:

- (I) apuração do IPI supostamente devido pela Recorrente nos períodos de 01/2008 a 12/2008;
- (II) abatimento de todos os créditos de IPI registrados pela Recorrente no período em referência;
- (III) dedução dos valores informados em DCTF (e, portanto, já previamente "constituídos" pela Recorrente); e
- (IV) lançamento de ofício apenas das supostas diferenças de IPI, correspondentes ao resultado da seguinte operação matemática: débitos apurados de ofício - (subtração) créditos da não-cumulatividade - (subtração) valores previamente informados em DCTF.

Afirma a recorrente que esse alegado equívoco por parte da fiscalização teria acarretado agravamento da exigência fiscal em mais de R\$ 70 milhões.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, o Auditor Fiscal adotou a seguinte metodologia para elaboração da planilha da base de cálculo, fls. 2250/2251:

- 1º) Separamos os produtos enviados pela Industrial à Comercial, mês a mês;*
- 2º) Suprimimos as colunas do CNPJ da Cosméticos e Mês;*
- 3º) Retiramos todos os produtos que eram fabricados por terceiros e revendidos pela Industrial (portanto não sujeitos ao IPI);*
- 4º) Na coluna de Preço Médio de Venda, substituímos o valor do mês corrente, pelo valor do mês precedente ou anterior. Dessa forma, o mês de janeiro/2008 possui valores do mês de dezembro/2007 ou anterior (cujos dados solicitamos à Comercial) e assim por diante, até dezembro/2008, cujos valores são de novembro/2008;*
- 5º) Eliminamos da planilha os produtos cujos preços nos meses precedentes não foram encontrados, pois não se encontram abrangidos pelo determinado no artigo 137;*
- 6º) Multiplicamos o valor do item anterior pela alíquota de cada produto, obtendo assim o tributo devido em cada unidade de produto.*
- 7º) Multiplicamos o tributo por unidade pela quantidade vendida, obtendo assim o valor tributável total por espécie de produto;*
- 8º) Fizemos a somatória mensal de todos os valores tributáveis totais por espécie de produto. Essa somatória é o valor mensal de IPI devido;*

9º) *Subtraímos dos totais mensais, o IPI lançado como devedor no Livro de IPI.*

O quadro resumo do lançamento encontra-se à fl. 2.251.

Tenho que nesse ponto assiste razão o contribuinte.

Vê-se que o Auditor Fiscal, após apurar o IPI devido, deduziu desse valor o IPI lançado como devedor no Livro de IPI (identificado pela fiscalização como "IPI Livro").

Todavia, do confronto do quadro-resumo do lançamento, fls. 2251 (abaixo transcrito), elaborado pela fiscalização, com os dados constantes dos Registros de Apuração do IPI, fls. 42 a 111 e do demonstrativo de apuração da base de cálculo do IPI - Valor Tributável Mínimo, fls. 1368 a 2200, constatamos que o valor de "IPI Livro" refere-se ao resultado do batimento entre débitos e créditos, fruto da não cumulatividade inerente ao IPI. Assim, "IPI Livro" representa unicamente o IPI "lançado" pela recorrente, em face do saldo devedor apurado.

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	Julho	Agosto
IPI Calculado	21.208.909,09	16.653.938,76	20.415.867,97	26.026.029,66	23.208.400,85	27.865.813,20	26.722.387,94	28.940.594,00
IPI Livro	1.799.591,53	288.993,38	447.450,71	2.554.385,76	2.274.169,03	1.544.328,95	571.844,27	2.096.399,11
IPI a lançar	19.409.317,56	16.364.945,38	19.968.417,26	23.471.643,90	20.934.231,82	26.321.484,25	26.150.543,67	26.844.194,89

	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
IPI Calculado	33.154.039,32	31.671.842,70	40.619.784,61	27.655.137,40	324.142.745,50
IPI Livro	3.981.895,20	3.633.132,38	5.549.073,14	2.271.873,08	27.013.136,54
IPI a lançar	29.172.144,12	28.038.710,32	35.070.711,47	25.383.264,32	297.129.608,96

Resta concluso que, ao refazer a apuração do IPI com base no VTM, a fiscalização não deduziu, do montante do imposto apurado, os créditos de IPI a que faz jus a recorrente, oriundos da não cumulatividade. Frise-se que a fiscalização foi silente em relação a esses créditos, não havendo nos autos qualquer manifestação que pudesse macular a validade dos mesmos.

O Princípio Constitucional da Não Cumulatividade, regido pelo art. 153 da Constituição Federal de 1988, *Art. 153, § 3º, inciso II estabelece que o IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.*

A não-cumulatividade do IPI é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período.

Assim, à recorrente deve ser creditado, deduzindo-se do montante de IPI Lançado de Ofício, os valores relativos aos créditos de IPI a que faz jus a recorrente, conforme valores constantes dos Registros de Apuração do IPI, fls. 42 a 111.

1.2.4 Do descabimento da incidência de juros sobre a multa de ofício.

Alega a recorrente inexistir amparo legal para a incidência de juros sobre a multa de Ofício.

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu artigo 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa Selic.

Vejamos:

*Art. 61. Os débitos para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal**, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Em sintonia, a Súmula CARF nº 5 estabelece que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento:

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Noutro norte, a combinação dos artigos 113, § 1º, e 139 do CTN dispõe que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, por óbvio, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Resta concluso portanto que a expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, contempla a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício punitiva, proporcional ou isolada, constituída por ocasião do lançamento.

No mesmo sentido manifestou-se a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em suas contrarrazões, fls. 3.213/3.230. Vejamos o seguinte excerto:

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

O conceito de crédito tributário está esculpido no art. 139 do CTN: O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

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

Corroborando o suso exposto, trago à luz excerto do voto vencedor condutor do Acórdão 9101-003.106, de 14 de setembro de 2017, da 1ª Turma da CSRF, redatora designada Conselheira Adriana Gomes Rego:

Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do artigo 3º do CTN: *"Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"*. Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os artigos 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiando-se de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.

Assim, conforme exposto a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício decorre da lei, atendendo ao princípio da legalidade, nos termos dos artigos 5º, II e 37, *caput* da Constituição e artigo 97 do CTN, logo é obrigatória a sua aplicação.

Processo nº 16561.720176/2012-16
Acórdão n.º **3301-004.363**

S3-C3T1
Fl. 3.386

1.3 DISPOSITIVO

Com os fundamentos expostos, voto por **Dar Parcial Provimento** ao Recurso Voluntário, unicamente para reconhecer o direito ao crédito de IPI, conforme valores constantes dos Registros de Apuração do IPI, fls. 42 a 111, cujo montante deverá ser deduzido do Crédito Tributário constituído, mantendo-se, no mais, o Auto de Infração.

É como voto.

José Henrique Mauri - Relator