



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.721207/2018-67</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.513 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTDA FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/01/2010

**IPI. INTERDEPENDÊNCIA. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. CONCEITO DE “PRAÇA”. ART. 15-A DA LEI nº 4.502/1964 (INCLUÍDO PELA LEI nº 14.395/2022). INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA. MUNICÍPIO DO ESTABELECIMENTO REMETENTE. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, I, CTN). IMPOSSIBILIDADE DE ALARGAMENTO PARA MUNICÍPIOS DIVERSOS OU REGIÕES METROPOLITANAS. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.**

Para efeito de apuração do valor tributável mínimo nas hipóteses do artigo 15, incisos I e II, da Lei nº 4.502/1964, considera-se praça o município onde situado o estabelecimento do remetente, nos termos do artigo 15-A, incluído pela Lei nº 14.395/2022.

A Lei nº 14.395/2022 ostenta natureza interpretativa, por explicitar o sentido normativo já subjacente ao artigo 15 da Lei nº 4.502/1964, atraindo a retroatividade benigna prevista no artigo 106, I, do CTN, por não instituir nem majorar tributo.

A definição legal da base de cálculo do IPI não admite alargamento por critérios extralegais, econômicos ou geográficos ampliativos, sendo inaplicável a equiparação de municípios contíguos ou integrantes de região metropolitana para caracterização de “mesma praça” quando distintos do município do remetente.

A ausência de menção expressa à qualidade de “lei interpretativa” não impede o reconhecimento dessa natureza, que decorre do conteúdo e da finalidade da norma.

É vedado ao CARF afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, consoante a Súmula CARF nº 2.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro e Paulo Guilherme Deroulede, que não consideraram o caráter interpretativo do conceito de praça trazido pela Lei nº 14.395/2022.

*Assinado Digitalmente*

**Rachel Freixo Chaves** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Guilherme Deroulede** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento as Conselheiras Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, e os Conselheiros Aniello Miranda Aufiero Junior, Bruno Minoru Takii, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Adoto o relatório da 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária (Resolução nº 3301-001.859), por economia processual e por bem descrever a demanda.

Trata o presente processo de impugnação a auto de infração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no valor de R\$ 838.712.549,52, a título de imposto, juros de mora e multa proporcional (fl. 7.011), lavrado em 13/12/2018 e com a capitulação legal consignada às fls. 7.012/7.013. **O lançamento tributário foi efetuado em virtude de a autoridade fiscal ter verificado que a autuada deu saída de produto industrializado de seu estabelecimento industrial com inobservância do valor tributável mínimo previsto na legislação de regência para empresa com a qual mantém relação de interdependência, nos meses de janeiro de 2014 a abril de 2015.** Conforme podemos verificar na descrição dos fatos da peça fiscal (fls. 7.012/7.013), que remete ao “termo de verificação fiscal” (fls. 3.754/3.774) e aos demonstrativos anexos (anexos 1 a 6, fls. 3.775/7.010), a autoridade fiscal relata que a empresa fiscalizada, industrial, vende seus produtos exclusivamente para a empresa L’OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA (doravante denominada L’ORÉAL BRASIL), inscrito no CNPJ sob o nº

30.278.428/0005-95, a preços muito abaixo daqueles que seriam praticados entre empresas não relacionadas.

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

(...)

**Consta, ainda, que ambas as empresas situam-se em uma mesma região metropolitana, qual seja, do Rio de Janeiro, possuindo domicílios na cidade do Rio de Janeiro-RJ (PROCOSA), e no município de Duque de Caxias-RJ (L'OREAL BRASIL).**

Intimada, a autuada esclarece que os preços praticados nas operações de saída de produtos industrializados da fiscalizada para a Comercial observaram o disposto no artigo 196 do RIPI/10. A fiscalização concluiu que as operações de saída da unidade Industrial, segregando as funções de comercialização, a cargo da empresa L'OREAL BRASIL visou a redução artificial do valor da base de cálculo.

Consoante o termo de verificação fiscal:

“4.10. Em que pese as argumentações do fiscalizado, sintetizadas nos itens 4.7 a 4.9, em decorrência das diferenças mencionadas no item 4.5 e do entendimento (ver item 5 e seus subitens) de que o cálculo do preço corrente do mercado atacadista para fins de determinação do valor tributável mínimo deveria considerar os preços médios praticados nas vendas efetuadas pelos estabelecimentos ATACADISTAS situados na praça do remetente (FISCALIZADO), esta fiscalização elaborou Demonstrativo de Apuração da Média Ponderada, que relaciona a média ponderada de cada um dos produtos constantes das suas notas fiscais de saída emitidas entre novembro de 2013 e abril de 2015.

4.11. Tal diferença ficou comprovada no documento "ANEXO 6 – Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido”, em que o somatório dos valores apurados na coluna sob o título "Valor total do Item" é de R\$ 611.264.016,54 (somatório dos valores totais dos produtos vendidos, 9ª coluna, pelo FISCALIZADO); ao passo que o valor total apurado na 13ª coluna, sob o título "Valor Tributável", (obtido com base nos preços médios unitários praticados pelos estabelecimentos ATACADISTAS, multiplicados pela quantidade de mercadorias vendidas pelo fabricante/importador) é de R\$ 3.319.178.190,31.

4.12. Devemos lembrar aqui, conforme constatado e demonstrado no item 4.6, que a diferença entre os preços praticados pelo estabelecimento industrial remetente (FISCALIZADO) e o estabelecimento atacadista é superior a 400% (quatrocentos por cento).

4.13. Como demonstrado, a prática do GRUPO L'ORÉAL nada mais é do que um planejamento tributário ilícito, cujo único objetivo é reduzir consideravelmente a tributação de seus produtos pelo IPI, mediante subfaturamento dos mesmos quando da saída do estabelecimento da PROCOSA (estabelecimento industrial remetente FISCALIZADO), o que acaba por transferir para a L'ORÉAL (estabelecimento atacadista interdependente, que não é industrial e nem equiparado a industrial, e portanto não é sujeito passivo do IPI) a quase totalidade da margem de lucro que deveria compor o preço do produto industrializado.

**4.14. Considerando a análise de todas as informações apresentadas pelos estabelecimentos industrial remetente (FISCALIZADO) e destinatário (estabelecimento ATACADISTA interdependente), e ainda, a legislação aplicável, resta evidente que a estrutura criada pelo grupo empresarial visou resguardar o resultado econômico e, ao mesmo tempo, obter um menor pagamento de IPI, situação esta prevista e rechaçada pelo legislador ao impor, para tais casos, a necessidade de determinação do Valor Tributável Mínimo conforme a regra positivada pelo art. 195, I e 196, caput, todos do RIPI 2010, cujo resultado para os produtos vendidos pelo FISCALIZADO pode ser verificado nos seguintes demonstrativos anexos ao presente termo:**

ANEXO 1 - Demonstrativo de Apuração de Média Ponderada de Preços Unitários de Produtos - L'Oréal

ANEXO 2 - Relação das Chaves das NF-e Utilizadas na Apuração da Média Ponderada dos Preços (Notas de saída dos estabelecimentos ATACADISTAS da L'Oréal)

ANEXO 3 - Demonstrativo de Apuração de Média Ponderada de Preços Unitários de produtos - PROCOSA

ANEXO 4 - Relação entre os Códigos de Mercadorias L'Oréal e PROCOSA.

ANEXO 5 - Demonstrativo de Apuração do Valor Tributável Mínimo - VTM

ANEXO 6 - Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido” (destaques do original)

#### **O valor tributável mínimo no RIPI:**

“5.1. Acerca do valor tributável mínimo, os artigos 195 e 196 do Decreto nº 7.212, de 26/12/2010 - RIPI/2010, assim preveem:

**“Art. 195. 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.**

(...)

**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.”**

**“5.2. No caso em questão, equivoca-se o FISCALIZADO ao delimitar os conceitos de "mercado atacadista" e "praça do remetente" para fins de determinação do valor tributável mínimo como se verá no item 6 deste Termo.**

5.3. Pode-se verificar que o GRUPO L'ORÉAL, ao afirmar que inexistente mercado atacadista na praça do estabelecimento industrial remetente (FISCALIZADO), quer que somente lhe seja possível aplicar a regra do inciso II do parágrafo único do art. 196 do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010). Entretanto, como restará provado no item seguinte, não lhe assiste razão.” (d.d.o)

Sobre os conceitos de praça e mercado atacadista:

**“6.1. O contribuinte quer fazer crer que o termo “praça”, empregado no art. 195, inciso I, do RIPI/2010, designa o território de um município, ao informar que “Mercado atacadista, segundo o PN/CST nº 44/81 e o ADN/CST nº 5/82, significa o conjunto (i) das vendas efetuadas por um estabelecimento industrial, ou equiparado, a estabelecimentos comerciais atacadistas localizados no mesmo município e (ii) das revendas de mercadorias idênticas efetuadas por estabelecimentos atacadistas a outros estabelecimentos atacadistas e varejistas, mas também localizados naquele município.”**

**6.2. Em verdade, inexistente, na legislação, limitação espacial do conceito de praça, ou de localidade, à área de um município ou de uma cidade, como a seguir será demonstrado.**

6.3. Em primeiro lugar cabe aqui reproduzir a ementa do Parecer Normativo CST nº 44, de 1981:

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO - REMESSAS PARA INTERDEPENDENTE.

“Quando da determinação do valor tributável para efeito de cálculo dos preços praticados no mercado atacadista da praça do remetente, será considerado o universo das vendas realizadas naquela localidade.” (grifo nosso)

6.4. Por sua vez, extrai-se do ADN CST nº 5 de 29.04.1982 o seguinte entendimento:

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

**6.5. Embora se possa admitir que "praça" e "localidade" sejam termos similares (como, aliás, parecem fazer crer os normativos acima), certo é que, hodiernamente, esses termos não descrevem áreas limitadas à circunscrição de um município.**

6.6. Historicamente, já até representaram uma área menor do que a de uma cidade - a atual Praça XV, situada no Rio de Janeiro, por exemplo, já foi a praça comercial daquela cidade no século XIX - mas, atualmente, podem chegar a descrever a área de uma megalópole (junção de duas ou mais metrópoles), ou mesmo de todo o território nacional. Esse fenômeno decorre da evolução dos conceitos em função da realidade social, que está em permanente transformação.

**6.7. Não foi por outro motivo que, para fins econômicos, surgiram agrupamentos de municípios em regiões metropolitanas, normalmente em razão das similitudes que as envolvem. Decorrente do fenômeno social chamado "conurbação", situação em que há junção entre cidades vizinhas - geralmente em torno de uma grande metrópole - por conta do crescimento horizontal, a formação dessas regiões constitui um fato no Estado do Rio de Janeiro, que conta atualmente com oito regiões a seguir identificadas:**



6.8. Adequando-se a essa realidade, alguns índices econômicos, como o INPC e o IPCA, apurados com base nos preços correntes de determinada área, hoje são calculados com base no mercado consumidor de determinada região metropolitana:

> INPC - índice Nacional de Preços ao Consumidor. Calculado pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) nas regiões metropolitanas do Rio de Janeiro, Porto Alegre, Belo Horizonte, Recife, São Paulo, Belém, Fortaleza, Salvador e Curitiba, além do Distrito Federal e do município de Goiânia. Mede a variação nos preços de produtos e serviços consumidos pelas famílias com rendas entre um e oito salários mínimos. O período de coleta de preços vai do primeiro ao último dia do mês corrente, e é divulgado aproximadamente após o período de oito dias úteis. É o índice mais utilizado.

> IPCA - índice de Preços ao Consumidor Ampliado. É calculado pelo IBGE nas regiões metropolitanas do Rio de Janeiro, Porto Alegre, Belo Horizonte, Recife, São Paulo, Belém, Fortaleza, Salvador e Curitiba, além do Distrito Federal e do município de Goiânia. Mede a variação nos preços de produtos e serviços consumidos pelas famílias com rendas entre um e quarenta salários mínimos. O período de coleta de preços vai do primeiro ao último dia do mês corrente, e é divulgado aproximadamente após o período de oito dias úteis.

6.9. Nessa mesma linha acerca do significado da expressão "mesma localidade", toma-se por empréstimo a visão atual da jurisprudência trabalhista, consubstanciada na Súmula 06, X, do Tribunal Superior do Trabalho (TST), que trata da equiparação salarial em estabelecimentos distintos para fins do alcance do art. 461 da CLT, in verbis:

“Art. 461 - Sendo idêntica a função, a todo trabalho de igual valor, prestado ao mesmo empregador, na mesma localidade, corresponderá igual salário, sem distinção de sexo, nacionalidade ou idade.” (grifo nosso)

“Súmula nº 06 TST

X - O conceito de "mesma localidade" de que trata o art. 461 da CLT refere-se, em princípio, ao mesmo município, ou a municípios distinto que, comprovadamente, pertençam à mesma região metropolitana.” (grifo nosso)

6.10. Nesse sentido decidiu o Tribunal Regional do Trabalho (TRT) da 2ª Região, conforme acórdão a seguir ementado:

“EQUIPARAÇÃO. LOCALIDADE DIVERSA. CIDADES DA REGIÃO METROPOLITANA. DIREITO ÀS DIFERENÇAS.

Metrópole ('mater' + 'polis' = cidade-mãe) significa cidade principal ou capital de província ou Estado, e região metropolitana tem por

conceito "região densamente urbanizada constituída por municípios que, independentemente de sua vinculação administrativa, fazem parte de uma mesma comunidade sócio-econômica e cuja interdependência gera a necessidade de coordenação e realização de serviços de interesse comum" (Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, 2ª Edição, editora Nova Fronteira, pg. 1474).

É de notório conhecimento a identidade de interesses sócio-econômicos no âmbito das metrópoles. Daí porque, forçoso concluir que o fato de o reclamante ter trabalhado em São Paulo e o paradigma na Região do ABC - Santo André, São Caetano e São Caetano do Sul não afasta a equiparação salarial, posto que tais municípios pertencem à mesma região metropolitana, que se insere no conceito de mesma localidade contido no art. 461 da CLT, conforme entendimento perfilhado na Súmula 6, X, do C.TST. Provada a igualdade funcional, prestigia-se, no particular, sentença de origem que deferiu a equiparação pretendida.

(TRT 2a R - 4a T - Processo nº 02790200504902006 -Acórdão nº 20080545488 - Relator Desembargador Ricardo Artur Costa e Trigueiros - DOE 27.06.2008)"

6.11. Por sua vez, para o Direito Antitruste, a praça do remetente pode significar o mercado relevante geográfico, que, para vários produtos do ramo de cosméticos, considera-se de abrangência nacional conforme jurisprudência do CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica) ao analisar atos de concentração. Um dos processos paradigma é o de nº 08012.002526/2003- 58 de cujo voto, do Conselheiro-Relator Thompson Andrade, extrai-se a seguinte passagem:

"O mercado relevante, na dimensão produto, considerado foi de shampoos, pósshampoos e produtos 2 em 1 conjuntamente. Em relação à dimensão geográfica defino sendo mercado nacional, pois tanto as requerentes quanto as concorrentes informaram que distribuem os produtos em território nacional..."

**Em relação aos fatos em questão, tem-se que os estabelecimentos remetente (FISCALIZADO) e destinatário (ATACADISTA) estão localizados nos municípios do Rio de Janeiro e de Duque de Caxias, ambos pertencentes à Região Metropolitana do Rio de Janeiro. Essa região, também conhecida como Grande Rio, foi instituída pelo artigo 19 da Lei Complementar nº 20, de 1o de julho de 1974, após a fusão dos antigos estados do Rio de Janeiro e Grande Niterói.**

Nesta esteira e lastreado pelo artigo 25, § 3 da Constituição da República Federativa do Brasil, o Estado do Rio de Janeiro editou a Lei Complementar Estadual nº 87, de 16 de dezembro de 1997 que mantinha como membros da Região Metropolitana do Rio de Janeiro os mesmos municípios previstos pelo artigo 19 da Lei Complementar Federal nº 20/1974.

Posteriormente, através da Lei Complementar Estadual nº 158, de 26 de dezembro de 2013, os municípios de Rio Bonito e de Cachoeiras de Macau, que outrora pertenciam à Região das Baixadas Litorâneas, foram incorporados à Região Metropolitana do Rio de Janeiro que, atualmente é constituída por 21 municípios.

(...)

**6.18. Assim, certamente os estabelecimentos 0005 e 0018 da L'ORÉAL BRASIL fazem parte do mercado atacadista da praça (localidade) do estabelecimento industrial remetente (0004) da PROCOSA, independentemente do fato de os atacadistas revenderem os produtos adquiridos da fiscalizada, por atacado, para o município do Rio de Janeiro, de Duque de Caxias ou para outro município localizado a 2.000km de distância.**

6.19. Aliás, o conceito de mercado atacadista da praça do estabelecimento industrial remetente, previsto no art. 195, inciso I, do RIPI/2010 não se importa com o local de destino das vendas realizadas pelo vendedor atacadista, mas sim que o estabelecimento que vende o faça por atacado, e esteja na mesma praça (localidade) do estabelecimento industrial que remeteu os produtos para venda.

**6.20. Assim, se o estabelecimento atacadista interdependente revende os produtos remetidos pelo estabelecimento industrial localizado em sua mesma praça (localidade) a consumidores de todo o país, ou seja, se as vendas do estabelecimento atacadista têm abrangência nacional, isto pouco importa para o conceito de mercado atacadista da praça do remetente conforme art. 195,1, do Decreto nº 7.212/2010.**

6.21. Não é outra a conclusão que chega a Solução de Consulta Interna nº 8 - Cosit, de 13 de junho de 2012 (detalhada nos itens 6.23 e 6.24) quando dispôs em sua ementa que *"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"*.

6.22. Veja que a Solução de Consulta acima não menciona o local de destino das vendas do estabelecimento distribuidor. Até porque, como se verá no presente Termo, o valor do frete não foi considerado para o cálculo do Valor Tributável Mínimo.

6.23. Quanto a entendimentos existentes que restringem o universo de vendas (para fins de determinação do valor tributável mínimo) ao considerar somente aquelas efetuadas a consumidores atacadistas situados no município do industrial remetente, deve-se alertar sobre o erro nas premissas em que se funda esse raciocínio, não somente pelo fato já exposto, e repisado, de que praça não significa necessariamente município, como também pela menção contida no Parecer Normativo CST n° 44, de 1981, de que deve ser considerado "o universo das vendas realizadas naquela localidade" e não das vendas realizadas "para aquela localidade", o que, por absurdo, levaria à conclusão de que não haveria mercado atacadista em determinada localidade se ali não houvesse compradores dos produtos vendidos no atacado, ainda que estabelecimento industrial (ou equiparado) e atacadistas se situassem nessa mesma localidade.

6.24. Em verdade, a norma, em sua correta interpretação, busca alcançar uma base de cálculo composta por uma média de preços praticados por agentes (compradores ou vendedores) atacadistas (no caso, há apenas um vendedor atacadista: L'OREAL BRASIL) circunscritos à mesma realidade de mercado do estabelecimento remetente, ou, no dizer da norma, à mesma praça (localidade) comercial.

**6.25. Resta, contudo, esclarecer a existência de mercado atacadista na região considerada, uma vez que há apenas dois únicos estabelecimentos atacadistas, ambos da empresa L'Oréal BRASIL interdependente da fiscalizada.**

6.26. O Parecer Normativo CST n° 44, de 1981, dispôs em determinado trecho que "o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada".

6.27. Em uma primeira leitura superficial desse conteúdo, poder-se-ia entender que não existe, no presente caso, mercado atacadista na praça do remetente (já que só há apenas dois estabelecimentos pertencentes à empresa interdependentdo fiscalizado e situados na praça deste) para fins de apuração do preço corrente a que alude o artigo 195 do RIPI/2010 (antigo art. 136 do RIPI/2002).

6.28. Ocorre que em uma leitura mais atenta percebe-se que o ponto que o Parecer Normativo CST 44/81 pretendeu esclarecer, no excerto trasladado no item 6.26 acima, foi simplesmente que, existindo diversos estabelecimentos atuantes em operações de compra e venda por atacado quanto a um mesmo produto, todos devem ser considerados na determinação do valor tributável mínimo e não apenas um estabelecimento, isoladamente considerado.

6.29. Não foi outra a conclusão a que chegou a Administração Tributária por meio da Solução de Consulta Interna nº 8 - Cosit1, de 13 de junho de 2012, cuja ementa ora reproduzimos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - 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.

Dispositivos Legais: Decreto no 7.212, de 15 de junho de 2010 - Regulamento do

IPI; Parecer Normativo CST nº44, de 1981." (grifo nosso)

(...)

6.33. 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.”

6.34. Ou seja, existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista da praça do remetente, 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"

6.35. 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.

6.36. 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.

6.37. Dessa forma, as operações realizadas por este estabelecimento atacadista único 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.

**6.38. Diante do exposto, como no caso em tela existe no mercado atacadista a que se refere o inciso I do art. 195 do RIPI/2010, no período fiscalizado, apenas dois distribuidores (os estabelecimentos 0005 e 0018 da L'ORÉAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA), interdependentes de estabelecimento industrial fabricante (o estabelecimento 0004 da PROCOSA) 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 distribuidores interdependentes, nas vendas por atacado do citado produto". (d.d.o) No tocante à apuração do valor tributável mínimo"**

.....

**"7.1. Em razão de todas as informações levantadas no curso do procedimento fiscal, a fiscalização apurou o preço corrente do mercado atacadista com base somente nas vendas efetuadas pelos interdependentes do remetente (ATACADISTAS INTERDEPENDENTES), na medida em que o fabricante/importador (FISCALIZADO) não efetuou vendas diretas para destinatários atacadistas com as quais não tinha relação de interdependência, e não existiam outros atacadistas a considerar.**

7.2. Por óbvio, não foram consideradas as vendas efetuadas pelo estabelecimento FISCALIZADO para os ATACADISTAS INTERDEPENDENTES no cálculo da média ponderada, uma vez que tais preços, subfaturados, representam os valores que se pretendiam corrigir, não podendo, ao mesmo tempo, constituir-se em base de cálculo, sob pena de macular esta.

7.3. Para a apuração do preço corrente do mercado atacadista, deve haver uma perfeita caracterização e individualização dos produtos comercializados por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, conforme disposto no ADN CST nº 05/82:

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

7.4. Uma vez que os estabelecimentos remetentes (FISCALIZADO) e destinatários interdependentes (ATACADISTAS INTERDEPENDENTES) utilizam muitas vezes o mesmo código de descrição para cada produto (v. Item 4.3), adotou-se esse parâmetro de individualização de mercadoria como forma de atendimento aos requisitos impostos pelo ADN CST nº 05/82. Para os demais produtos foi utilizada a tabela de correlação de códigos entregue pelos ATACADISTAS INTERDEPENDENTES, a qual associava os códigos destes com os códigos de produtos idênticos a ele remetidos pelo FISCALIZADO.

7.5. Com base nos arquivos digitais de Notas Fiscais Eletrônicas, e tomando-se os dados das Notas Fiscais de Saída emitidas pelos estabelecimentos ATACADISTAS INTERDEPENDENTES (CNPJ 30.278.428/0005-95 e 30.278.428/0018-00), esta Fiscalização elaborou Demonstrativo de Apuração da Média Ponderada Mensal (art. 196, caput, RIR/2010), seguindo o seguinte procedimento: realizou-se o somatório dos valores totais registrados em todas as notas fiscais de venda (CFOP 5102, 5403, 6102, 6108, 6110 e 6403) do ATACADISTA para pessoa jurídica

7.6. Pelos motivos já expostos nos itens anteriores deste Termo, os valores obtidos no demonstrativo de apuração das médias de preços praticados nas saídas dos estabelecimentos ATACADISTAS INTERDEPENDENTES (CNPJ 30.278.428/0005-95 e 30.278.428/001800) devem ser utilizados para determinação dos valores tributáveis mínimos a serem observados pelo FISCALIZADO. Portanto, faz parte do presente Termo o "Demonstrativo de Apuração de Média Ponderada de Preços Unitários de Produtos - L'Oréal", ANEXO 1, que serviu de base para elaboração do demonstrativo citado no parágrafo seguinte, bem como a relação informativa de notas fiscais consideradas na apuração da média ponderada, constante do ANEXO 2.

7.7. A partir da tabela de médias mencionada no parágrafo anterior, a qual contém em sua última coluna os preços médios unitários mensais dos produtos revendidos pela L'Oréal, discriminados por código L'Oréal, esta fiscalização, valendo-se da “Relação entre os Códigos de Mercadorias L'Oréal e PROCOSA”, constante no ANEXO 4 ao presente documento, elaborou o “Demonstrativo de Apuração de Média Ponderada de Preços Unitários de Produtos - PROCOSA”, ANEXO 3 ao presente documento.

7.8. No ANEXO 5, consta o “Demonstrativo de Apuração do Valor Tributável Mínimo – VTM” (de produtos destinados ao estabelecimento

interdependente), onde apuraram-se os valores tributáveis mínimos referentes a cada código de produto, que correspondem às médias relacionadas na última coluna do demonstrativo constante do ANEXO 3, observando-se que, conforme determina o artigo 196 do RIPI/2010, foi utilizada a média ponderada dos preços calculada no mês precedente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

7.9. Na apuração do valor tributável mínimo, houve várias situações em que não se pode aplicar a média ponderada, uma vez que não foram identificadas vendas de determinado produto pelos estabelecimentos interdependentes (ATACADISTAS INTERDEPENDENTES) nos dois meses anteriores ao mês considerado para atribuição do valor tributável mínimo. Neste caso, quando não foi possível obter este valor, deixou-se o campo sem informação. Esse fato está indicado em cada célula do demonstrativo citado com a seguinte observação: "(1\*) Inexiste média ponderada aplicável conforme art. 196 RIPI/2010".

7.10. Observe-se que o critério adotado assegura a justiça da apuração, pois ninguém melhor que o próprio grupo econômico para determinar o preço a ser cobrado de seus clientes cujo montante deve ser suficiente para cobrir todos os custos, inclusive financeiros, administrativos, de venda e publicidade, e ainda garantir a margem de lucro normalmente pretendida pelos sócios.

7.11. Com efeito, não é demais repisar o fato de que o caso em questão trata de grupo econômico estruturado na forma ilustrada na fl. 02 deste termo, cuja divisão de receitas, custos e despesas fogem daquilo que é normalmente praticado no mercado por industriais e atacadistas independentes.

7.12. Em relação ao ano de 2014, parte do período sob análise, compulsando as demonstrações do resultado do exercício (DRE) anuais contábeis e fiscais, informadas nas escritas fiscais digitais, ECF, obtidas do ambiente SPED e juntadas aos presentes autos processuais, correspondentes a PROCOSA e a L'Oréal Brasil, se observa, por exemplo, que as despesas de propaganda, R\$ 597.614.641,87, de royalties, R\$ 30.752.782,56, de pesquisa de laboratório, R\$ 9.419.867,56, e Despesas de Viagens e Locomoções, R\$ 79.551.231,42, estão concentradas na empresa atacadista. Sem dúvida, a situação das empresas é particular, pois atacadista algum aplica percentual tão grande de sua receita bruta, mais de 18%, em publicidade dos produtos de um único fabricante.

7.13. Se somente os dispêndios mencionados, que no período em comento somam aproximadamente 720 milhões de reais, fossem trasladados para a indústria responsável pela produção, verificar-se-ia que a PROCOSA teria auferido sucessivos prejuízos. No anocalendarário de 2014, o resultado positivo de R\$ 145.880.507,14 tornar-se-ia negativo, aproximadamente 574

milhões de reais de déficit. Se ainda fosse retirado do resultado da referida indústria os ganhos pela participação em investimento da PROCOSA na L'Oréal, R\$ 138.549.970,20, o prejuízo superaria os 700 milhões de reais.

7.14. Neste contexto, considerando que a atividade econômica realizada pela PROCOSA somente se completa com ações publicitárias, promoções de mercadorias, operações financeiras, serviços comerciais e pesquisas realizadas pela L'Oréal, salta aos olhos que a contabilidade da contribuinte não reflete o real valor de seus produtos, sendo imprescindível que a Fazenda proceda o ajuste dos preços de venda praticados pela indústria fiscalizada, calculando o valor tributável mínimo.

7.15. Note-se que, pelo que já foi explicado, não seria possível, como argumentou a fabricante auditada, estabelecer o preço tributável mínimo a partir de sua contabilidade, apurando os custos de fabricação, de vendas e de administração, as despesas financeiras e de publicidade e sua margem de lucro, pois grande parte destes valores não foram registrados lá.

7.16. Pela inegável simbiose das empresas, seria necessário integrar as contabilidades da PROCOSA e da L'Oréal Brasil para que fosse calculado o valor tributável mínimo nesta modalidade. A consequência lógica seria o Fisco obter o mesmo valor agregado total que formou os preços atribuídos pela L'Oréal as mercadorias produzidas pela PROCOSA. Entretanto a presente Auditoria seria obrigada a fazer uma distribuição simples do total agregado baseada nos valores de cada produto, distorcendo a realidade uma vez que os itens vendidos possuem diferentes gastos com propaganda, promoções, pesquisas, ações comerciais etc, em prejuízo da própria contribuinte.

7.17. Em síntese, tendo em vista que os preços de saída da PROCOSA encontram-se subfaturados, a contribuinte fica sujeita ao lançamento de ofício.

Por sua vez, o método de apuração do valor tributável mínimo deve ser o utilizado por esta Fiscalização, pois outro método, como demonstrado, levaria ao mesmo resultado ou a resultado ainda mais desfavorável ao contribuinte.”(d.d.o)

**A autuada tomou ciência do procedimento administrativo em 14/12/2018, conforme o “termo de ciência por abertura de mensagem” (fl. 7.023), e, irresignada, apresentou sua impugnação (fls. 7.030/7.112) em 14/01/2019, de acordo com o “termo de solicitação de juntada”, à fl. 7.027.**

Em síntese, são os seguintes argumentos em sua defesa veiculados na peça impugnatória:

(i) em sede **preliminar**, seja reconhecida e declarada a **NULIDADE** do Auto de Infração, por cerceamento de defesa e ilegalidade na alteração dos critérios jurídicos do lançamento;

(ii) ainda em **preliminar**, seja reconhecido que houve erro de Direito em razão da não aplicação da Consulta Formal da Requerente, a qual define o conceito de “praça” como cidade e a forma de cálculo do VTM, para os casos em que o Estabelecimento Industrial e o comercial atacadista estejam localizados no mesmo Município, e possui efeito vinculante tanto para a Administração Pública, quanto para a Requerente, no período de 1.1.2014 a 30.4.2015;

(iii) novamente em **preliminar**, existência de erro por adotar novo conceito jurídico de “praça”, diferente daquele previsto na Consulta Formal, sem prévia notificação à Requerente e com base em ato normativo (Solução COSIT 8/12) não publicado na imprensa oficial e que não tratou do conceito jurídico de “praça”;

(iv) também em **preliminar**, houve erro material em razão da falta de aplicação da Consulta Formal quando da apuração do “VTM Praça”, uma vez que, na autuação ora questionada, não foram considerados os preços praticados pelo Estabelecimento Industrial em suas vendas para o estabelecimento comercial da L’Oréal Brasil;

(v) seja decretada a **nulidade** do Auto de Infração pelo fato de a D. Fiscalização ter realizado o lançamento baseado apenas em mera presunção de suposto subfaturamento, tendo em vista que não carregou aos autos quaisquer evidências documentais que comprovassem a realização de pagamentos complementares de preço nas operações com a L’Oréal Brasil, bem como não demonstrou qualquer indício de simulação, fraude ou outro defeito jurídico, que pudesse colocar em dúvida a verdade material refletida nos documentos fiscais emitidos pelas empresas;

(vi) **subsidiariamente**, seja decretada a **nulidade** do Auto de Infração por erro no *quantum debeatur*, já que a D. Fiscalização não considerou o preço de venda do Estabelecimento Industrial no cálculo da média ponderada, além de considerar as vendas da L’Oréal Brasil para clientes em quaisquer localidades e cometer diversos erros de cálculo na apuração da média ponderada;

(vii) no **mérito**, seja reconhecida a insubsistência do lançamento, e cancelado o Auto de Infração, uma vez que a D. Fiscalização não pode alterar o conceito do termo “praça” livremente, sem que para isso haja a expedição de uma nova norma, alterando o antigo conceito. Dessa forma, deve-se manter o conceito atualmente em vigor de “praça”, limitada a Município e, por isso, não haveria que se falar em aplicação da média ponderada do preço de venda dos produtos da L’Oréal Brasil no mercado atacadista da Requerente, para fins determinação da base de cálculo do IPI a ser recolhido pelo Estabelecimento Industrial nas vendas para a referida empresa comercial;

(viii) **subsidiariamente**, no **mérito** e na hipótese de o pedido anterior não ser acatado, seja determinado o recálculo da exigência fiscal na forma do inciso II do Parágrafo Único do artigo 196 do RIPI/10 (*i.e.* aplicação do “VTM Custo”) e da Solução de Consulta colacionada aos autos, hipótese em que será considerado como base de cálculo do IPI o preço praticado pelo Estabelecimento Industrial, o

qual incluirá exclusivamente os seus custos financeiros e de venda, administração e publicidade;

(ix) **subsidiariamente**, no **mérito** e na hipótese de o pedido anterior não ser acatado, seja determinado o recálculo da exigência fiscal, de maneira a: (a) **incluir** o preço praticado pelo próprio Estabelecimento Industrial em suas operações com a L'Oréal Brasil; (b) **excluir** os preços de venda da L'Oréal Brasil para clientes localizados em Municípios que não são parte da Região Metropolitana do Rio de Janeiro; (c) **considerar** a existência de média ponderada, para fins do cálculo do "VTM Praça", apenas quando houver preço de venda do Estabelecimento Industrial e da L'Oréal Brasil, concomitantemente, no mês anterior ao fato gerador do IPI ou no mês imediatamente anterior, para um determinado produto; e (d) **expurgar** do cálculo da média ponderada os erros cometidos pela D. Fiscalização, por considerar quantidades menores de produtos vendidos pela L'Oréal Brasil do que a realidade;

(x) afastar a aplicação de quaisquer penalidades, juros de mora e atualizações monetárias em razão do disposto no parágrafo único do artigo 100 do CTN; e

(xi) **por fim**, seja afastada a incidência dos juros SELIC sobre as multas de ofício aplicadas.

**Por todo o exposto, a impugnante, tendo em vista a comprovação da exatidão dos procedimentos adotados e a improcedência do auto de infração, além do equívoco cometido pela fiscalização na interpretação dos fatos e do direito, requer que a impugnação seja integralmente acolhida, com o conseqüente cancelamento da exigência fiscal e o arquivamento do processo administrativo.**

Subsidiariamente, caso não sejam considerados os argumentos da peça de defesa, a impugnante requer a conversão do julgamento em diligência para a reapuração da base de cálculo do IPI em razão de erros de cálculo. Protesta ainda pela juntada posterior de documentos que sejam necessários tendo em conta a busca pela verdade material.

A DRJ/RIBEIRÃO PRETO, analisando as razões de defesa, resolveu julgar procedente em parte a impugnação, exonerando a impugnante da seguinte forma :

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte a impugnação, com a exoneração de R\$ 13.228.057,53 de imposto e R\$ 9.921.043,15, além dos juros de mora correspondentes.

Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em igual prazo, conforme facultado pela legislação vigente.

Submeta-se à apreciação do CARF, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 1997 e Portaria MF nº 375, de 2001, por força de recurso necessário, sendo o montante total exonerado do imposto e da multa de ofício superior ao limite de alçada. A exoneração do crédito deste acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

Como acima se pode constatar, a DRJ/RPO recorreu de ofício a este CARF, com relação ao valor exonerado, que perfaz R\$ 23.149.100,58.

Restou assim ementado seu Acórdão :

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2015

**OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE**

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

**COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA**

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

**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 mostram aptos a compor o valor tributável mínimo, previsto no art. 195, I do RIPI/2010.

**EXCLUSÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO**

Tendo em vista que os preços praticados nas saídas de produtos da impugnante para sua comercial atacadista interdependente não correspondem ao preço de mercado atacadista, impõe-se sua exclusão na composição do valor tributável mínimo do art. 195, I, do RIPI/2010, conforme orientações do Ato Declaratório Normativo CST nº 05/1982, PN CST nº 44/81 e Solução de Consulta Interna nº 08/2012.

Impõe-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.

**IMPOSTO NÃO LANÇADO. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.**

Verificada a relação de interdependência entre os estabelecimentos emitente da nota fiscal de venda e o adquirente, cobra-se o imposto devido, com os consectários legais, traduzido na diferença entre o valor tributável mínimo e o valor tributável efetivamente adotado pelo sujeito

passivo nas vendas dos produtos, observada a colmatação do feito quanto a erros de fato.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2015 MULTA DE OFÍCIO.

Existente a infração tributária traduzida na falta de lançamento, é cabível a imposição de multa de ofício.

JUROS DE MORA.

Sendo o caso de débitos em mora, devem ser aplicados juros de mora calculados pela taxa SELIC.

JUROS SOBRE MULTA. LEGALIDADE.

A legislação vigente determina que os juros incidam sobre o débito existente em relação à União, este obviamente decorrente de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil e que inclui também a multa de ofício no caso de lançamento de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2015

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexiste nulidade por cerceamento do direito de defesa se o auto de infração ostentar os requisitos legais e a fundamentação do feito for suficiente em todos os aspectos, com supedâneo em conjunto probatório sólido e não em mera presunção.

NULIDADE. MUDANÇA DE CRITÉRIOS JURÍDICOS.

A alteração de estratégia de fiscalização, com a mudança de enfoque quanto à apuração de valor tributável mínimo e quanto a conceitos como praça, não corresponde a modificação de critérios jurídicos (aplicação retrospectiva de ato normativo com disposições mais onerosas ao sujeito passivo) e, destarte, inexiste nulidade.

NULIDADE. ERRO DE DIREITO.

Inexiste erro de direito na ampliação do conceito jurídico de praça, para efeito de apuração de valor tributável mínimo, e na desconsideração de solução de consulta anterior frente a situação fática nova e a solução de consulta posterior, mais abrangente; sem nulidade, porquanto.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de diligência que, além de ausente a formulação de quesitos, seja prescindível para a composição da lide.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de provas suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça impugnatória.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ainda inconformada, a então manifestante apresentou Recurso Voluntário a este CARF, onde repisa os argumentos expendidos em sede de impugnação, requerendo, ao fim :

## IX. CONCLUSÃO E PEDIDO

329. Em vista de todo o exposto, requer-se que o presente Recurso Voluntário seja integralmente acolhido em suas razões de fato e de Direito, para que:

em sede preliminar, seja reconhecida e declarada a NULIDADE do Auto de Infração, por cerceamento de defesa e ilegalidade na alteração dos critérios jurídicos do lançamento;

ainda em preliminar, seja reconhecido que houve erro de Direito em razão da não aplicação da Consulta Formal da Recorrente, a qual define o conceito de “praça” como cidade e a forma de cálculo do VTM, para os casos em que o Estabelecimento Industrial e o comercial atacadista estejam localizados no mesmo Município, e possui efeito vinculante tanto para a Administração Pública, quanto para a Recorrente, no período de 1.1.2014 a 30.4.2015;

novamente em preliminar, existência de erro por adotar novo conceito jurídico de “praça”, diferente daquele previsto na Consulta Formal, sem prévia notificação da Recorrente e com base em ato normativo (Solução COSIT 8/12) não publicado na imprensa oficial e que não tratou do conceito jurídico de “praça”;

também em preliminar, houve erro material em razão da falta de aplicação da Consulta Formal quando da apuração do “VTM Praça”, uma vez que, na autuação lavrada, não foram considerados os preços praticados pelo Estabelecimento Industrial em suas vendas para os estabelecimentos comerciais da L’Oréal Brasil;

seja decretada a nulidade do Auto de Infração pelo fato de o lançamento ter se baseado apenas em mera presunção de suposto subfaturamento, tendo em vista que não se carrou aos autos quaisquer evidências documentais que comprovassem a realização de pagamentos complementares de preço nas operações com a L’Oréal Brasil, bem como não se demonstrou qualquer indício de simulação, fraude ou outro defeito jurídico, que pudesse colocar em dúvida a verdade material refletida nos documentos fiscais emitidos pelas empresas;

subsidiariamente, seja decretada a nulidade do Auto de Infração por erro no quantum debeatur, já que a D. Fiscalização não considerou o preço de venda do Estabelecimento Industrial no cálculo da média ponderada, além de considerar as vendas da L’Oréal Brasil para clientes em quaisquer localidades e cometer diversos erros de cálculo na apuração da média ponderada;

no mérito, seja reconhecida a insubsistência do lançamento, e cancelado o Auto de Infração, uma vez que as Autoridades Fiscais não podem alterar o conceito do termo “praça” livremente, sem que para isso haja a expedição de uma nova norma, alterando o antigo conceito. Dessa forma, deve-se manter o conceito

atualmente em vigor de “praça”, limitada a Município e, por isso, não haveria que se falar em aplicação da média ponderada do preço de venda dos produtos da L’Oréal Brasil no mercado atacadista da Recorrente, para fins determinação da base de cálculo do IPI a ser recolhido pelo Estabelecimento Industrial nas vendas para a referida empresa comercial; subsidiariamente, no mérito e na hipótese de o pedido anterior não ser acatado, seja determinado o recálculo da exigência fiscal na forma do inciso II do Parágrafo Único do artigo 196 do RIPI/10 (i.e. aplicação do “VTM Custo”) e da Solução de Consulta colacionada aos autos, hipótese em que será considerado como base de cálculo do IPI o preço praticado pela Estabelecimento Industrial, o qual incluirá exclusivamente os seus custos financeiros e de venda, administração e publicidade;

subsidiariamente, no mérito e na hipótese de o pedido anterior não ser acatado, seja determinado o recálculo da exigência fiscal, de maneira a:

incluir o preço praticado pelo próprio Estabelecimento Industrial em suas operações com a L’Oréal Brasil;

excluir os preços de venda da L’Oréal Brasil para clientes localizados em Municípios que não são parte da Região Metropolitana do Rio de Janeiro;

considerar a existência de média ponderada, para fins do cálculo do “VTM Praça”, apenas quando houver preço de venda do Estabelecimento Industrial e da L’Oréal Brasil, concomitantemente, no mês anterior ao fato gerador do IPI ou no mês imediatamente anterior, para um determinado produto; e

expurgar do cálculo da média ponderada os erros cometidos pela D. Fiscalização, por considerar quantidades menores de produtos vendidos pela L’Oréal Brasil do que a realidade;

.....

afastar a aplicação de quaisquer penalidades, juros de mora e atualizações monetárias em razão do disposto no parágrafo único do artigo 100 do CTN; e por fim, seja afastada a incidência dos juros SELIC sobre as multas de ofício aplicadas.

Pelo exposto, a Recorrente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados. Assim sendo, a Recorrente pleiteia que o presente Recurso Voluntário seja integralmente acolhido, a fim de que o v. Acórdão recorrido seja reformado e seja reconhecida a insubsistência integral do Auto de Infração ora questionado, com o consequente cancelamento da exigência fiscal (principal, multa e juros), determinando-se ao final o arquivamento do presente Processo Administrativo.

Subsidiariamente, caso assim não entenda esse E. CARF, a Recorrente renova o seu pedido, com fulcro no artigo 16 do Decreto 70.235/72, de conversão do julgamento em diligência para fins de reapurar o valor da base de cálculo do IPI, nos termos dos quesitos formalizados no Anexo I deste Recurso Voluntário.

A Recorrente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o Processo Administrativo fiscal.

A D. PGFN apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário (e-fls. 10.581/10.642).”

**2.** Em fevereiro de 2023, a Recorrente juntou petição (peça 10647-10662) onde suscitou questão de ordem com base em fato superveniente a edição da Lei nº 14.395/2022, que definiu o conceito de “praça” como o Município onde está situado o estabelecimento do remetente, para fins de apuração do Valor Tributável Mínimo (VTM) do IPI. A empresa sustenta que tal norma possui caráter interpretativo, nos termos do art. 106, I, do CTN, e, portanto, deve ser aplicada retroativamente ao caso concreto, que envolve operações entre estabelecimentos situados em municípios distintos (Rio de Janeiro e Duque de Caxias), afastando a aplicação do VTM com base em preços praticados fora da “praça” do remetente. A petição é fundamentada em doutrina, jurisprudência (inclusive decisões da DRJ08), e pareceres jurídicos de notórios juristas, requerendo a aplicação da nova legislação ao presente processo administrativo, sua apreciação de ofício pelo CARF como matéria de ordem pública, bem como a retirada do feito da pauta de julgamento para manifestação da PGFN.

**3.** Em outubro de 2023, a 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária ao analisar o Recurso voluntário, por unanimidade, converteu o julgamento em diligência, para que os presentes autos retornasse á Unidade de Origem e para que a autoridade fiscal se manifeste a respeito dos erros apontados e verifique a necessidade de rever a autuação, diante da possibilidade de erro no cálculo da média ponderada, tendo graves reflexos no cálculo do Valor Tributável Mínimo e, ainda no valor do débito a ser exigido da Recorrente.

**4.** Concluído em outubro de 2024 (peça 11476-11480) o relatório de diligência fiscal consignou que a diligência limitou-se à verificação de eventuais erros de cálculo na apuração da média ponderada dos preços unitários utilizados como base do lançamento de IPI. A fiscalização solicitou ao contribuinte a identificação de itens com erro, realizou novos cálculos com base em planilhas atualizadas e, constatando falhas na extração original de NF-e, incluiu documentos fiscais ausentes. Por outro lado, acatou o pedido do contribuinte para expurgar notas fiscais de vendas no varejo, por distorcerem o cálculo do preço médio no atacado.

**5.** As correções foram realizadas utilizando-se a mesma metodologia aplicada no auto de infração, e os novos documentos fiscais foram considerados apenas para fins de

apuração da média ponderada, sem modificação do lançamento. Por fim, foi elaborado “Demonstrativo Mensal de Débitos Apurados” com os antigos e novos valores.

6. Intimada a se manifestar sobre o Relatório de Diligência Fiscal, a Requerente sustentou que a atuação da autoridade fiscal não atendeu integralmente ao escopo da diligência determinado pela Resolução nº 3301-001.859 do CARF, uma vez que limitou sua análise exclusivamente a erros relacionados às quantidades de produtos consideradas no cálculo da média ponderada de preços, deixando de apreciar outros vícios de cálculo expressamente apontados no recurso voluntário, tais como a ausência de inclusão dos preços praticados pelo próprio estabelecimento industrial, a incorreta consideração de operações da L’Oréal Brasil em localidades alheias à Região Metropolitana do Rio de Janeiro, a adoção de médias ponderadas em meses desprovidos de dados suficientes e a utilização de informações imprecisas quanto aos volumes efetivamente comercializados; defendeu, portanto, que todos esses aspectos constituem erros de natureza aritmética e repercutem diretamente na determinação do valor do crédito tributário, motivo pelo qual requereu o saneamento integral das inconsistências e a apresentação de novo cálculo contemplando todos os quesitos previamente formulados.

7. Nada mais foi juntado aos autos após os acontecimentos acima relatados.
8. É o relatório. Passo à análise.

## VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

### I. DO CONHECIMENTO

9. Os Recursos Voluntário e de Ofícios são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, tanto extrínsecos quanto intrínsecos, razão pela qual devem ser conhecidos.

### II. PRELIMINAR DE ORDEM PÚBLICA

10. O conceito de “ordem pública” apresenta natureza jurídica indeterminada, assumindo diferentes delineamentos no ordenamento normativo. O Decreto nº 70.235/1972 não delimita, de forma expressa, o que se deve entender por matéria de ordem pública, motivo pelo qual sua identificação tem sido construída pela jurisprudência administrativa, conforme as particularidades de cada caso.

**11.** No âmbito deste Conselho, é possível verificar que, de modo reiterado, o reconhecimento de matérias de ordem pública está vinculado a aspectos processuais estruturantes, tais como: legitimidade das partes, interesse processual, decadência e prescrição, inovação recursal, cerceamento do contraditório, intempestividade e critérios de atualização monetária.

**12.** No caso concreto, após a apresentação do recurso voluntário, a contribuinte protocolou petição às fls. 10647 a 10662, na qual alegou matéria que reputa ser de ordem pública, consistente na possibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 14.395/2022, sob o argumento de que se trata de norma interpretativa, nos termos do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional.

**13.** Todavia, a meu juízo, tal alegação não configura questão de ordem pública, mas reflete o próprio mérito da controvérsia. Isso porque a Lei nº 14.395/2022 não introduziu inovação normativa no ordenamento jurídico, mas tão somente esclareceu a interpretação do conceito de “praça”, cuja delimitação já se encontrava positivada em normas anteriores.

**14.** Aliás, a controvérsia central dos presentes autos reside, justamente, na interpretação do conceito de “praça”, tal como previsto na legislação tributária, em confronto com a leitura conferida pela autoridade fiscal. Trata-se, portanto, de matéria de fundo, a ser devidamente analisada no exame de mérito, e não de vício que enseje a nulidade do feito por violação a pressupostos de ordem pública.

**15.** Diante disso, rejeito a preliminar de nulidade suscitada, por entender que a aplicação da Lei nº 14.395/2022 se insere no âmbito do mérito recursal.

### III. DO MÉRITO

**16.** No que tange ao mérito a discussão jurídica central gravita em torno da interpretação do conceito de “praça”, nos moldes previstos no artigo 15 da Lei nº 4.502, de 1964, especificamente no que se refere à fixação da base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nas operações entre empresas consideradas interdependentes. A controvérsia consiste, fundamentalmente, em definir se, para tais situações, deve prevalecer o critério do Valor Tributável Mínimo (VTM), nos termos do inciso I do referido artigo, ou, alternativamente, a metodologia do custo de produção acrescido de margem, conforme previsto no inciso III do mesmo dispositivo legal.

**17.** Para fins de clareza expositiva e rigor metodológico, cumpre destacar que essa relatoria estruturou a análise da controvérsia de forma lógica e sequencial, de modo a propiciar adequada compreensão e segura conclusão da matéria. Assim, o exame desenvolve-se nos seguintes eixos: (i) a constitucionalidade formal e a regularidade do procedimento legislativo de elaboração normativa (DPEN); (ii) a tramitação legislativa da Lei nº 14.395/2022 e sua

finalidade pacificadora; (iii) a natureza interpretativa do art. 15-A da Lei nº 4.502/1964 e sua aplicação no tempo, à luz do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional; (iv) os limites da atuação interpretativa da Administração Tributária, considerados os princípios da legalidade e da separação dos Poderes, bem como os termos da Súmula nº 2 do CARF; e, por fim, (v) a aplicação das premissas fixadas ao caso concreto, com a correspondente formulação da conclusão deste voto.

**18.** Pois bem. A leitura dos autos revela que a autoridade fiscal adotou como premissa para o cálculo do VTM os preços de venda praticados por uma empresa revendedora localizada em município diverso daquele em que se encontra o estabelecimento industrial do contribuinte autuado. Tal interpretação parte do pressuposto de que ambos os municípios integram a mesma “praça”, o que ensejou a majoração da base de cálculo do imposto devido.

**19.** A contribuinte, por sua vez, rechaça tal interpretação, aduzindo que a leitura adotada pelo Fisco extrapola os limites legais e normativos então vigentes e promove, de forma indevida, alargamento da base de cálculo, além de ensejar manifesta insegurança jurídica aos contribuintes afetados por essa elasticidade conceitual. Esse quadro fático serve de fio condutor para as etapas analíticas acima delineadas, que serão enfrentadas de modo sequencial e articulado.

**20.** Importante lembrar que essa não é a primeira oportunidade em que esse egrégio Conselho se debruça sobre a matéria dos autos. Apesar disso, verifica-se, até recentemente, a inexistência de um entendimento consolidado ou pacificado sobre a matéria, circunstância que agravava o grau de incerteza no trato fiscal da base de cálculo do IPI em operações com interdependentes. Daí a necessidade de, primeiro, fixar o marco procedimental e constitucional (item i), para só então avançar ao histórico legislativo e ao propósito da lei (item ii).

**21.** Até o ano de 2022, a definição de “praça” resultava de construções interpretativas apoiadas em pareceres normativos e atos declaratórios da Receita Federal do Brasil, sem respaldo expresso e direto na legislação ordinária. Contudo, essa dinâmica foi significativamente alterada com o advento da Lei nº 14.395, de 2022, que introduziu um novo artigo na Lei nº 4.502/1964, positivando o conceito de “praça” para os efeitos do VTM. Esse movimento legislativo, examinado no item (ii), prepara o terreno para a discussão sobre a natureza interpretativa e os efeitos temporais da norma (item iii).

**22.** A solução da controvérsia reclama abordagem integrada do devido procedimento de elaboração normativa – DPEN, que culminou na edição da Lei nº 14.395/2022, das finalidades explicitadas pelo legislador e dos princípios constitucionais que regem a aplicação temporal das normas tributárias. Tal integração metodológica alinha os itens (i), (ii) e (iii), conferindo coerência ao percurso lógico deste voto.

**23.** A adoção de interpretação distinta da aqui delineada pode representar violação ao princípio da separação dos Poderes, previsto no art. 2º da Constituição Federal, sobretudo quando se busca afastar os efeitos de norma regularmente aprovada pelo Poder

Legislativo, hipótese que se aproxima do controle de constitucionalidade, atribuição exclusiva do Supremo Tribunal Federal. Além disso, esta instância administrativa está sujeita a limites expressos de atuação, conforme dispõe a Súmula nº 2 do CARF<sup>1</sup>. Esses contornos institucionais, que correspondem ao item (iv), balizam o alcance da atividade interpretativa deste colegiado.

**24.** Dito isso, e estabelecidas as premissas condutoras, passo à análise.

### **III.1. Da constitucionalidade formal e do devido processo legislativo (DPEN)**

**25.** A Constituição da República, nos arts. 59 a 69, estrutura o processo legislativo em fases encadeadas (iniciativa, deliberação nas Casas, sanção ou veto, promulgação e publicação), cuja observância é condição de validade da lei. Não se trata de formalismo estéril: as etapas asseguram legitimidade democrática, transparência do debate e controle público da produção normativa. Em matéria tributária, essas exigências se adensam pela legalidade estrita e pela reserva absoluta de lei para instituir ou majorar tributos (CF, art. 150, I), vedando a criação ou elevação de ônus fiscal por atos infralegais ou por interpretação extensiva.

**26.** Nesse contexto, a doutrina desenvolveu o conceito do “Devido Procedimento de Elaboração Normativa” (DPEN), destacando-se a contribuição de Ana Paula de Barcellos (2020), que defende ser a justificação legislativa elemento indissociável da validade formal e substancial da norma. Segundo a autora:

“A observância do devido procedimento na elaboração normativa de uma norma (DPEN), que inclui a justificativa apresentada por quem apresentou a proposição normativa (...) e todos os materiais produzidos ao longo do debate público são relevantes e fundamentais para o eventual controle de constitucionalidade do conteúdo da norma. (...) O dever de apresentar justificativas na elaboração normativa não é um favor ou uma gentileza, nem apenas uma conveniência política da qual a autoridade que edita a norma – mesmo que ela seja o Poder Legislativo – possa abrir mão. Trata-se de uma exigência constitucional de natureza procedimental que corresponde a um direito fundamental das pessoas em geral, e dos cidadãos em particular, em um Estado democrático.” (BARCELLOS, Ana Paula de. *Curso de Direito Constitucional*. 2020)

**27.** Em termos operacionais, o DPEN demanda que a justificativa legislativa exponha, de modo claro e verificável: o problema jurídico-econômico a enfrentar (estado de coisas anterior e disfunções identificadas), os resultados pretendidos com a medida, e os custos e impactos previsíveis (sobre contribuintes, Administração e mercado). A mesma autora resume:

---

<sup>1</sup> Súmula nº 2 do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

“O devido procedimento na elaboração normativa impõe, como se viu, o dever de apresentação de uma justificativa por quem proponha a edição de alguma norma no âmbito do Estado brasileiro, justificativa essa que deverá abordar necessariamente três temas: o problema que a norma pretende enfrentar, os resultados pretendidos com a medida proposta e os custos e impactos que já se possa antecipar resultado da norma caso editada.” (Idem)

**28.** Aliás, tal compreensão foi acolhida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Na MC da ADI nº 7.222/DF (Rel. Min. Luís Roberto Barroso), assentou-se a imprescindibilidade da motivação legislativa estruturada na tríade problema-finalidade-impactos como parâmetro de controle procedimental da validade normativa, conferindo padrão objetivo ao exame de constitucionalidade formal:

“55. Como ensina Ana Paula de Barcellos, a observância de um devido procedimento na elaboração legislativa exige que quem apresente uma proposição normativa apresente, também, a justificativa correspondente. E explicita ela: ‘Essa justificativa deve conter razões e informações relativamente a três conteúdos básicos (dentre outros possíveis): o problema que a norma proposta pretende enfrentar; os resultados pretendidos com a edição e execução da norma; e os custos e impactos antecipados da medida proposta.’” (STF, ADI 7.222 MC, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Brasília, DF, 4 set. 2022)

**29.** A doutrina crítica converge. Como adverte Freixo (2021)<sup>2</sup>:

“A justificativa do projeto de lei é expressão legítima da vontade política que move a criação da norma. Ignorá-la é corroer o próprio pacto democrático que sustenta o processo legislativo.”

**30.** Em matéria tributária, essa premissa protege a tipicidade cerrada, desincentiva mutações interpretativas oportunistas e reforça a previsibilidade.

**31.** Portanto, à luz do arcabouço exposto a aferição da constitucionalidade formal reclama a verificação do cumprimento das fases do processo legislativo e o exame da suficiência da motivação legislativa segundo a tríade problema-finalidade-impactos.

**32.** Assim, o DPEN atua como ponte entre vontade política e juridicidade, fornecendo lastro documental verificável que legitima o controle de último grau, social e

<sup>2</sup> FREIXO CHAVES, Rachel. *Retomada da tributação de dividendos no Brasil: análise empírica quanto aos argumentos dos projetos de lei fundamentados em capacidade contributiva e agressividade fiscal*. 2021. 123 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fucepe Fundação de Pesquisa e Ensino, Vitória, 2021.

jurisdicional, exercido em nome do povo. Ao exigir que o Parlamento explicita problema, finalidade e impactos, o DPEN habilita o escrutínio público e judicial, concretizando a soberania popular mediada pelas instituições. Sua inobservância caracteriza vício de constitucionalidade formal e compromete a segurança jurídica, especialmente no campo tributário.

### III.2. Da tramitação legislativa e da finalidade pacificadora da Lei nº 14.395/2022

**33.** Retomando o processo legislativo da Lei nº 14.395/2022, verifica-se que sua proposição foi instruída com **Justificativa** nos seguintes termos:

#### 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.

Isto posto, acreditado estar aperfeiçoando o regime jurídico pátrio que trata da matéria, conto com o apoio dos pares na rápida aprovação da presente proposição

**34.** A proposição tramitou regularmente, com parecer favorável da Comissão de Finanças e Tributação (CFT) da Câmara dos Deputados, no relatório de 26.8.2015 (PL nº 1.559-A/2015 – Rel. Dep. Tereza Cristina), o qual destacou que a definição de “praça” deveria restringir-se à mesma localidade (município) do estabelecimento remetente, prevenindo “excessos interpretativos” na apuração do VTM.

PROJETO DE LEI N 1.559-A, DE 2015

(Do Sr. William Woo)

**Altera o art. 15 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1.964 com o objetivo de conceituar “praça” para os fins que especifica; tendo parecer da Comissão de Finanças e Tributação, pela não implicação da matéria em aumento ou diminuição da receita ou da despesa públicas, não cabendo pronunciamento quanto à adequação financeira e orçamentária; e, no mérito, pela aprovação, com Substitutivo (relatora: DEP. TEREZA CRISTINA).**

DESPACHO: ÀS COMISSÕES DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO (MÉRITO E ART. 54, RICD) E CONSTITUIÇÃO E JUSTIÇA E DE CIDADANIA (ART. 54 RICD)

APRECIAÇÃO: PROPOSIÇÃO SUJEITA À APRECIAÇÃO CONCLUSIVA PELAS COMISSÕES – ART. 24 II

Publicação do Parecer da Comissão de Finanças e Tributação

I – Relatório

A proposição em epígrafe, da lavra do Deputado William Woo, pretende modificar o art. 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 terceiro (3º) 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.

*Alega o autor que o fisco federal tem expandido o conceito “praça”, de forma arbitrária e sem critério, promovendo insegurança jurídica e lavrando autuações indevidas, com base em preços praticados em outras cidades.*

Sujeita à apreciação conclusiva das Comissões em regime de tramitação ordinária, e ao exame de mérito, previstos no artigo 54, inciso II, e no artigo. 24, inciso II, do Regimento Interno desta Casa.

O projeto de lei em tela não recebeu emendas no prazo regimental junto à Comissão de Finanças e Tributação.

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

A seguir, a decisão em tela estabelece que:

*“Verifica-se que deve ser considerado, no cálculo do valor mínimo tributável, as compras e vendas de determinado produto (para o qual se está determinando o valor mínimo tributável) numa mesma localidade, aqui entendido como sendo uma mesma cidade ou praça comercial, e não apenas as vendas realizadas por um só estabelecimento, isoladamente. Por fim, o referido Parecer conclui que os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor- tributável do IPI através do preço corrente no mercado atacadista devem ser considerados.”*

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

E a decisão em exame ainda assinala que:

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

**Não obstante a matéria já se achar plenamente esclarecida não está definida em lei de forma explícita. Isto posto, com vistas a permitir a correta adoção da lei, prevenindo excessos interpretativos, consideramos oportuna a inclusão do dispositivo proposto.**

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

Sala da Comissão, em 26 de agosto de 2015. –

Deputada Tereza Cristina, Relatora.

**35.** Além disso, a CFT apontou inexistência de impacto orçamentário-financeiro e, no mérito, recomendou a aprovação com substitutivo. Essa conclusão é compatível com o art. 14 da LRF: a lei tem caráter interpretativo, apenas positiva o sentido de “praça” já contido no art. 15 da Lei nº 4.502/1964, sem criar ou ampliar benefícios, sem alterar alíquota e sem modificar base de cálculo com efeito redutor (§ 1º). Só haveria exigência de estimativa de impacto e, se necessário, medidas compensatórias (incisos I e II) se a proposta inovasse e implicasse renúncia de receita. Como não é o caso, dispensa-se a estimativa, o que reforça o acerto do parecer da CFT e a regularidade da tramitação.

**36.** O projeto foi aprovado pelo Parlamento e enviado à sanção presidencial, tendo sido vetado integralmente por contrariedade ao interesse público (Mensagem nº 498, de 5.10.2021). As razões do veto invocaram suposta insegurança jurídica, possível esvaziamento do mecanismo antielisivo do VTM e risco de controvérsias retroativas, notadamente ao sustentar que “praça” não se limitaria ao município.

MENSAGEM Nº 498, DE 5 DE OUTUBRO DE 2021

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 descompasso 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 antielísivo 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 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.

Este texto não substitui o publicado no DOU de 6.10.2021.

**37.** Devolvida a matéria ao Congresso Nacional, as razões do veto foram apreciadas e rejeitadas integralmente, sendo, em seguida, promulgada a Lei nº 14.395/2022. Com isso, prevaleceu a opção do Parlamento por positivar o conceito de “praça” como o município do remetente para fins de apuração do VTM.

**38.** Portanto, apesar das objeções do Poder Executivo, relativas a suposta insegurança jurídica e a divergências com entendimentos administrativos anteriores, prevaleceu a

finalidade pacificadora do legislador: conferir segurança jurídica e previsibilidade à base de cálculo do IPI em operações entre interdependentes, impedindo ampliações infralegais do conceito de “praça” e uniformizando sua aplicação segundo o texto legal.

### III.3. Da natureza interpretativa da norma e sua aplicação retroativa (art. 106, I, do CTN)

**39.** A controvérsia quanto à aplicação temporal resolve-se pela correta distinção entre leis inovadoras e leis interpretativas.

**40.** As primeiras criam ou modificam o regime material (hipóteses de incidência, base de cálculo, alíquotas, exclusões), ao passo que as segundas não inovam apenas declaram o sentido já contido no texto anterior, eliminando ambiguidades e divergências hermenêuticas.

**41.** Essa diferenciação é decisiva porque o art. 106, I, do CTN autoriza a aplicação retroativa benigna apenas quando a lei é efetivamente interpretativa, isto é, quando não implica majoração de tributo nem alteração de critério jurídico em desfavor do contribuinte.

**42.** A qualificação interpretativa não decorre do “rótulo”, mas do exame do conteúdo e da finalidade. Por conteúdo, quando a norma limita-se a explicitar significado já possível e coerente com o sistema preexistente e, por finalidade a busca por pacificar o entendimento e uniformizar a aplicação do direito, não alterar o regime material. É, pois, irrelevante a autodenominação legislativa, prevalecem conteúdo e finalidade.

**43.** Por essa mesma razão, a cláusula “*entra em vigor na data de sua publicação*” constitui regra de vigência (e.g, técnica da LC nº 95/1998) e não afasta a retroatividade materialmente admitida pelo CTN quando se trate de norma interpretativa, vigência (quando a lei passa a valer) não se confunde com aplicação temporal (se e como alcança fatos pretéritos).

**44.** Aliás, a função da retroatividade benigna é pacificadora e garantista, posto que corrige distorções interpretativas, reforça a legalidade estrita e promove segurança jurídica ao impedir ampliações indevidas por via infralegal. Não se confunde com renúncia de receita (LRF, art. 14), porque não concede benefício novo nem reduz carga por opção política, apenas restaura o alcance correto da lei anterior.

**45.** A título exemplificativo (e, sem adentrar no mérito do conteúdo, mas apenas na técnica legislativa) cite-se a Lei Complementar nº 118/2005, que, embora empregue no art. 3º a expressão “*para efeito de interpretação*”, fixou no art. 4º cláusula de vigência prospectiva (“*entra em vigor 120 dias após a publicação*”) e, simultaneamente, determinou, quanto ao dispositivo interpretativo, a observância do art. 106, I, do CTN.

**46.** Em outras palavras, o legislador combinou técnica de vigência para frente com a retroatividade material própria de norma interpretativa, distinção que reafirma a autonomia entre vigência e a aplicação normativa.

**47.** No caso concreto, o art. 15-A, introduzido pela Lei nº 14.395/2022, limita-se a positivizar que, para fins do art. 15 da Lei nº 4.502/1964, “praça” corresponde ao município onde situado o remetente. O dispositivo não cria conceito novo nem amplia a base de cálculo, apenas consolida compreensão já imanente ao regime legal, em reação à instabilidade produzida por interpretações administrativas expansivas. Sob o prisma dos critérios de conteúdo e finalidade, a norma tem natureza interpretativa.

**48.** Rebate-se, por conseguinte, a objeção de que a cláusula de vigência impediria a retroação. Trata-se de fórmula redacional padronizada que não interfere no comando material do art. 106, I, do CTN. Também não procede a alegação de que a aplicação a fatos pretéritos violaria segurança jurídica, não há inovação gravosa, mas clarificação do sentido originário, logo, preservam-se a legalidade estrita e a proteção da confiança, na medida em que se afasta a leitura administrativa que alargava, sem base legal, o conceito de “praça”.

#### **III.4. Da vedação à reinterpretação extensiva. Da separação de Poderes e da observância às normas. Súmula CARF nº 2.**

**49.** À luz da vedação à reinterpretação extensiva em matéria tributária, negar a natureza interpretativa da Lei nº 14.395/2022 ou, sob o rótulo de “mutação interpretativa”, redefinir a base de cálculo do art. 15 da Lei nº 4.502/1964 importa substituir a vontade do Parlamento por juízo discricionário do intérprete. Tal proceder invade competência legislativa e vulnera a separação de Poderes (CF, art. 2º), além de colidir com a legalidade estrita (CF, art. 150, I) e com a reserva de lei para base de cálculo (CTN, art. 97, II).

**50.** Em tributação prevalece a tipicidade cerrada: fatos geradores, bases de cálculo e alíquotas pertencem à lei (CF, art. 150, I; CTN, art. 97). Alterar o alcance do termo “praça” por apelos a “mudanças econômicas” ou a supostas “mutações interpretativas”, sem lei nova, é exercício próprio do Poder Legislativo e não da função hermenêutica. A interpretação não pode alargar o tipo tributário nem restabelecer critério já afastado pelo legislador.

**51.** A Lei nº 14.395/2022, em especial o art. 15-A, possui natureza interpretativa (CTN, art. 106, I): não cria conceito novo; apenas explicita que “praça” corresponde ao município do remetente para os fins do art. 15 da Lei nº 4.502/1964. Recusar essa qualificação para, na prática, inovar o regime equivale a contornar o devido processo legislativo e usurpar competência normativa.

**52.** A observância às normas do processo legislativo foi reforçada pela rejeição integral do veto presidencial e subsequente promulgação do texto (Lei nº 14.395/2022). Preservada a legitimidade democrática da opção normativa, vinculam-se os aplicadores do direito: não cabe ao intérprete substituir a finalidade explicitada pelo Congresso por preferências hermenêuticas pessoais.

**53.** No âmbito administrativo, há limite orgânico: ao CARF é vedado pronunciar-se sobre inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2). Afastar o comando legal sob o pretexto de “mutação interpretativa” equivaleria a controle de constitucionalidade disfarçado, extrapolando a competência desta instância e contrariando a repartição funcional da Constituição.

### **III.5. Da aplicação ao caso dos autos.**

**54.** Retomando o contexto fático dos autos, observa-se que a autoridade fiscal considerou como integrantes da mesma “praça” os municípios do Rio de Janeiro e Duque de Caxias, ambos situados no Estado do Rio de Janeiro. Tal entendimento foi utilizado como base para aplicação do VTM nas operações realizadas entre empresas interdependentes. No entanto, conforme já exaustivamente demonstrado, a Lei nº 14.395/2022 atribuiu ao termo “praça” interpretação restrita, limitada ao município em que se encontra o estabelecimento remetente.

**55.** Diante do caráter interpretativo da norma, impõe-se sua aplicação aos fatos geradores pretéritos, nos termos do artigo 106, inciso I, do CTN, afastando-se a interpretação fiscal que ampliava indevidamente o conceito de “praça” para além dos limites do município do remetente.

**56.** Dessa forma, o lançamento objeto da presente impugnação não se sustenta, devendo ser integralmente desconstituído.

**57.** Por fim, fica prejudicada a análise dos demais temas suscitados em caráter subsidiário, pois somente seriam apreciados na hipótese de manutenção do lançamento, o que não se verifica no caso.

## **IV. DO RECURSO DE OFÍCIO**

**58.** Trata-se de remessa necessária da decisão exoneratória, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/1972 (com a redação da Lei nº 9.532/1997) e do limite de alçada da Portaria MF nº 375/2001, porquanto o montante de imposto e multa de ofício exonerado supera o patamar normativo.

**59.** Nas contrarrazões, a PGFN em síntese afirma que:

- (i) não há nulidade por “inovação de fundamentos” da DRJ, pois o lançamento se apoiou, desde a origem, na regra objetiva do Valor Tributável Mínimo (VTM), e as referências a “subfaturamento” ou “planejamento” foram meramente contextuais, sem servir de base autônoma à exigência;
- (ii) em operações entre interdependentes, o VTM impõe que a base de cálculo do IPI não seja inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, regra que incide independentemente de prova de fraude e que não se confunde com arbitramento;
- (iii) no cenário de distribuidor único interdependente, os próprios preços praticados por esse distribuidor nas vendas por atacado constituem os preços correntes a considerar;
- (iv) o preço de saída do estabelecimento industrial para o interdependente é “artificial” para fins de VTM e, por isso, não integra a média ponderada; e
- (v) a jurisprudência do CARF/CSRF confirma tanto a adoção dos preços do distribuidor único interdependente quanto a compreensão de “praça” como região de mercado, que pode ser maior, igual ou menor que o território de um município, a depender das características concorrenciais e logísticas do produto.

**60.** No mérito, a peça recursal limita-se a reeditar as teses já afastadas no provimento do recurso voluntário: (a) rotular o art. 15-A da Lei nº 4.502/1964 como meramente interpretativo; (b) restringir o conceito de “praça” ao Município do estabelecimento remetente; e (c) afastar o VTM quando os preços de referência decorrem de município diverso — exatamente o que a jurisprudência administrativa repele, ao adotar o “mercado atacadista” efetivo e, em havendo distribuidor único interdependente, os preços por ele praticados como parâmetro objetivo.

**61.** À luz da legalidade estrita e da reserva de lei em matéria de base de cálculo, e das razões já expendidas, não se identificam fatos novos nem fundamentos supervenientes capazes de infirmar a conclusão anterior, ao revés, os precedentes citados dão suporte à metodologia adotada e à inaplicabilidade do preço de saída da indústria na média do VTM.

**62.** Diante do exposto, nego provimento ao recurso de ofício, mantendo-se integralmente a exoneração reconhecida.

## V. CONCLUSÃO

**63.** Em face de todo o exposto, com fundamento nos dispositivos legais mencionados, na análise sistemática do processo legislativo, bem como nos princípios

constitucionais aplicáveis à espécie, VOTO NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO TOTAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para ANULAR o auto de infração em sua integralidade.

**64.** É como voto

*Assinado Digitalmente*

**Rachel Freixo Chaves**