



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

Processo n° 16682.722461/2015-30
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.341 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
Recorrente PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

DECISÃO DE PISO. NULIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

É válido o lançamento efetuado de conformidade com as normas legais que regem o procedimento administrativo fiscal. Não merece guarida a alegação de nulidade, uma vez que não houve mudança de critério jurídico e foram cumpridos todos os preceitos legais, não se enquadrando, portanto, em nenhum dos requisitos do citado art. 59 do Decreto n° 70.235, de 1972.

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. NORMA ANTIELISIVA ESPECÍFICA.

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

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

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

O fato da lei não promover a delimitação semântica de determinado signo na esfera jurídico-tributária não redunde em negar a existência, para tal signo, de um conteúdo jurídico próprio, sob pena do princípio da legalidade em matéria tributária ser esvaziado de conteúdo. Assim, o preenchimento semântico de

um signo jurídico em matéria tributária deve socorrer-se da própria lei. Nesse sentido, os inúmeros dispositivos legais que empregam o termo "praça" o fazem no sentido de domicílio, i.e., limitando-se ao recorte geográfico de um Município, nos termos do art. 70 do Código Civil. Logo, a regra antielisiva a ser aqui convocada é aquela prescrita no art. 196, parágrafo único, inciso II do RIPI/2010. Precedentes administrativos e judiciais neste sentido.

Ademais, estender o conceito de praça ao de região metropolitana, além de não ter sustentação legal nem econômica, implicaria ainda em tornar a regra do art. 195, inciso I do RIPI/2010 um sem sentido jurídico, já que a tornaria redundante.

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

Ao afirmar que o conceito de praça é sinônimo de mercado e que este, por seu turno, se identifica com o conceito legal de região metropolitana, deveria a fiscalização ter feito prova neste sentido. Em outros termos, deveria a fiscalização ter provado que a região metropolitana é, economicamente falando, um "mercado de cosméticos" no âmbito de atuação da recorrente, o que não ocorreu no caso em tela.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Relator, Jorge Olmiro Lock Freire e Pedro Souza Bispo. Designado redator para o voto vencedor o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Souza Bispo, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Proferiu sustentação oral pela Recorrente o Dr. Luis Felipe Krieger Moura Bueno, OAB nº 117.908 (RJ), e pela Fazenda Nacional o Procurador DR. Pedro Augusto Junger Cestari.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 3.111/3.117), lavrado contra a empresa PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTDA. (doravante denominada de **PROCOSA**), com exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), referente ao ano calendário de 2011, no montante de R\$ 251.115.632,99, acrescido de multa de ofício proporcional no valor de R\$ 188.336.724,77 e de juros de mora no valor de R\$ 105.980.939,38, totalizando o crédito tributário em R\$ 545.433.297,14, motivado em razão da insuficiência no recolhimento daquele tributo, gerado por conta da inobservância das regras relativas ao valor tributável mínimo (VTM) nas saídas de produtos industrializados pela Recorrente para estabelecimento comercial interdependente.

O fundamento do lançamento foi a violação aos arts. 195 e 196 do RIPI/2010, vigente à época dos fatos geradores, que determinavam que o VTM deveria corresponder ao preço praticado no mercado atacadista da praça do remetente sempre que o produto fosse destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma interdependente e que estabeleciam, ainda, que o VTM deveria ser calculado com base na média ponderada dos preços de cada produtos, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente.

Por trazer uma clara síntese do processo até o julgamento da Impugnação Administrativa, peço vênia para transcrever o relatório do Acórdão 01-33.151, da 3ª Turma da DRJ em Belém (PA), ora recorrido (fls. 3.447/3.473):

"(...) Na descrição dos fatos e enquadramento legal (fl. 3.112 dos autos), a Fiscalização assim fundamentou a lavratura do auto de infração:

“PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL INFRAÇÃO: SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI – INOBSERVÂNCIA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

Falta de lançamento de imposto por ter o estabelecimento industrial ou equiparado a industrial promovido a saída de produto(s) tributado(s), com imposto lançado a menor, por não observar o valor tributável mínimo conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal em anexo.”

O enquadramento legal da infração consta da fl. 3112, valendo destacar o art. 195, inciso I, art. 196, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI/2010). Para a multa de ofício e os juros de mora incidentes, os enquadramentos constam da fl. 3117.

No termo de verificação fiscal (TVF) de fls. 3093/3109 foram detalhados os procedimentos, critérios e conclusões fiscais que ensejaram a autuação, citados sinteticamente abaixo:

- A PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTDA., doravante denominada PROCOSA, possui 99.650.907 (noventa e nove milhões, seiscentas e cinquenta mil, novecentas e sete) quotas de L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA, cnpj nº 30.278.428/0001-61, em um total de 99.657.219 (noventa e nove milhões, seiscentas e cinquenta e sete mil, duzentas e

dezenove) quotas que compõem o capital social da sociedade, **ou seja, mais de 99,99% do total desta empresa**, para a qual vende, no mercado interno, todos os seus produtos;

- “no ano de 2011, todas as vendas no mercado interno atacadista de produtos fabricados ou importados pela PROCOSA (...) foram destinadas para o estabelecimento da L’OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA, CNPJ 30.278.428/0005-95, por meio de notas fiscais em que o IPI foi destacado (...). Este estabelecimento operava como centro de distribuição de mercadorias para revendedores e prestadores de serviço de todo o país, sendo considerado atacadista conforme conceito definido no artigo 14, inciso I, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 26/12/2010 – RIPI/2010”;

- “O estabelecimento FISCALIZADO, constituído em 1984 no **município do Rio de Janeiro**, está localizado no bairro da Pavuna, **enquanto o estabelecimento** de CNPJ 30.278.428/0005-95 da L’OREAL BRASIL, constituído em 09/08/2004, doravante denominado ATACADISTA, está situado no município de **Duque de Caxias**, em área limítrofe à cidade do Rio de Janeiro”; - “Como as empresas em questão [PROCOSA e a L’OREAL BRASIL] fazem parte de um mesmo grupo econômico – uma detém 99,99% do capital da outra e ainda fornece-lhe produtos com exclusividade –, considera-se que o remetente (FISCALIZADO) e o destinatário (ATACADISTA) mantêm relação de interdependência, nos termos do artigo 612, incisos I e IV, do RIPI/2010”;

- “Com base nos dados das notas fiscais de saída de mercadorias emitidas pelo FISCALIZADO e pelo ATACADISTA, efetuou-se a comparação entre os preços unitários de cada produto comercializado pelos dois estabelecimentos. A maioria dos códigos utilizados para identificação das mercadorias era o mesmo em ambos os estabelecimentos, porém havia algumas divergências. Nesta análise, verificou-se que os preços unitários das mercadorias registradas nas notas fiscais de saída do ATACADISTA – emitidas sem destaque do IPI, tendo em vista que esse estabelecimento não se equiparou a industrial nestas operações – foram significativamente superiores aos registrados nas notas fiscais de saídas com destaque de IPI emitidas pelo estabelecimento FISCALIZADO”;

- para a autuada, o termo “**praça**” designava o território de um **município** ao ter informado que “Mercado atacadista, segundo o PN/CST nº 44/81 e do 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 vendas de mercadorias idênticas efetuadas por estabelecimentos atacadistas a outros estabelecimentos atacadistas e varejistas, mas também localizados naquele município”;

- “Em verdade, inexistente na legislação limitação espacial ao conceito de praça (ou mesmo de localidade) à área de um município (...);- “Embora possa se admitir que praça e localidade sejam termos similares, certo é que hodiernamente

essas áreas não estão limitadas à circunscrição de um município. 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 séc XIX sendo que atualmente podem chegar a alcançar a área de uma megalópole (junção de duas ou mais metrópoles) ou mesmo nacional. Esse fenômeno decorre da evolução dos conceitos em função da realidade social que está em permanente transformação. Não foi por outro motivo que se tornou mais importante para fins econômicos o agrupamento de municípios em regiões metropolitanas, normalmente em razão das similitudes que as envolvem”;

- *“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 em determinada região metropolitana (...)”. Nessa mesma linha acerca do significado da expressão “mesma localidade” era a atual jurisprudência trabalhista, “consubstanciada na súmula 06, X, no que tange à caracterização da equiparação salarial em estabelecimentos distintos para fins do alcance ao art. 461 da CLT”. (...). 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 (...).”;*

- *“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 (...) é constituída por 19 municípios (...). Como se vê, o mapa acima revela que os municípios de Duque de Caxias e do Rio de Janeiro são limítrofes (...), ao passo que os mapas abaixo denunciam que ambos os estabelecimentos se situam na fronteira entre essas cidades, de forma que, mais do que vizinhos, eles se encontram bem mais próximos entre si do que em relação às suas sedes administrativas que se situam no mesmo ponto do centro da cidade do Rio de Janeiro (...) Assim, considerando-se a ótica levantada pelo FISCALIZADO sobre a sua localização em praça diversa da do estabelecimento ATACADISTA, pelo simples fato de se situarem em municípios diversos, pode-se afirmar que, no caso em questão, esses estabelecimentos situam-se na mesma localidade, não somente por pertencerem à mesma região metropolitana (do Rio de Janeiro), mas, sobretudo, em face da grande proximidade entre estabelecimentos, maior até do que entre muitos bairros do município do Rio de Janeiro (...). **Note-se que o ATACADISTA, situado em Duque de Caxias, é vizinho à cabeceira da pista do Aeroporto Internacional do Galeão, no Rio de Janeiro, com distância de apenas 9,8 km do FISCALIZADO.** Por outro lado, no que tange à ótica*

econômica de mercado, conceito que abarca não somente os vendedores, mas também os compradores, pode-se considerar que, ante a existência de apenas um remetente industrial (FISCALIZADO) e de um destinatário interdependente (ATACADISTA) que revende os produtos a consumidores atacadistas de todo o país, em relação ao universo das vendas realizadas a que alude Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, a praça do remetente possui abrangência nacional. Não é outra a conclusão que chega a Solução de Consulta Interna nº 8 - Cosit, de 13 de junho de 2012 (...) 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' ”;

- “Em verdade, a norma, em sua correta interpretação, busca considerar, ao determinar que o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, preços de venda de produtos que em sua formação não foram afetados por custos diferenciados em razão de realidades geográficas distintas, já que fatores como mão de obra, energia, serviços de transporte e de comunicações, dentre outros, podem elevar consideravelmente o preço final de venda. Portanto, a legitimidade dessa sistemática consiste em alcançar uma base de cálculo composta por uma média de preços praticados por agentes atacadistas (no caso, há apenas um atacadista: L'OREAL BRASIL) circunscritos à mesma realidade de mercado do estabelecimento remetente, ou, no dizer da norma, à mesma praça comercial. Resta, contudo, esclarecer a existência de mercado atacadista na região considerada, uma vez que há apenas um único estabelecimento atacadista”;

- “O Parecer Normativo CST nº 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’. (grifou-se). Em uma primeira leitura superficial desse conteúdo, poder-se-ia entender que não existe, no presente caso mercado atacadista na praça do remetente para fins de apuração do preço corrente a que alude o artigo 136 do RIPI/2002 (art. 195 do RIPI/2010). Ocorre que em uma leitura mais atenta percebe-se que o ponto que o Parecer Normativo CST 44/81 pretendeu esclarecer, (...), foi simplesmente que existindo diversos estabelecimentos atuantes em operações de compra e venda por atacado quanto um mesmo produto, todos devem ser considerados na determinação do valor tributável mínimo e não apenas um estabelecimento, isoladamente considerado. Não foi outra a conclusão a que chegou a Administração Tributária por meio da Solução de Consulta Interna nº 8 - Cosit, de 13 de junho de 2012, (...)”;

- “(...) 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 ao interdependente do remetente (ATACADISTA) porque o

fabricante/importador não efetuou vendas diretas para destinatários atacadistas com as quais não tinha relação de interdependência, e não existiam outros remetentes a considerar. Por óbvio, não foram consideradas as vendas efetuadas pelo estabelecimento FISCALIZADO para o ATACADISTA no cálculo da média ponderada, uma vez que tais preços, subfaturados, representam os valores que se pretende corrigir, não podendo, ao mesmo tempo, constituir-se em base de cálculo, pois geraria um círculo vicioso, já que o novo valor ajustado tornaria a recompor aquela base”;

- *“Com base nos arquivos digitais, por meio dos dados das notas fiscais de saída emitidas pelo ATACADISTA (CNPJ 30.278.428/0005-95), esta fiscalização elaborou demonstrativo de apuração da média ponderada mensal dos preços unitários dos produtos que este atacadista recebeu do remetente (FISCALIZADO) e comercializou por meio de notas fiscais emitidas com os CFOP (Código Fiscal de Operações e prestações) 5102, 6102, 6403 e 6110, uma vez que esses códigos evidenciam as operações efetuadas na condição de atacadista, conforme disposto no artigo 14 do RIPI/2010. Ficaram fora do escopo apurado, portanto, produtos vendidos pelo ATACADISTA na condição de varejista”;*

- *“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 é suficiente para cobrir todos os custos, inclusive financeiros, administrativos, de venda e publicidade, e ainda garantir a margem de lucro normalmente pretendida pelos sócios”. Cientificada do lançamento de ofício em 04/12/2015 (fl. 3148) por meio de procurador constituído à fl. 3134, a autuada, também por meio de procuradores constituídos às fls. 3205/3206, apresentou a impugnação de fls. 3151/3203, datada de 04/01/2015, com os argumentos e intitulações sintetizados abaixo.*

“II.1 - A IMPERTINÊNCIA DOS COMENTÁRIOS INTRODUTÓRIOS DO TVF”

- *repudiava uma parte introdutória do TVF (subitem 7.1) que a acusava (a impugnante), no seu entender, de ter praticado subfaturamento;*

- *reconhecia que ela (impugnante) e a L'ORÉAL (comercial interdependente) integravam o conglomerado econômico controlado pela francesa L'ORÉAL S.A., mas aduziu que cada qual desempenhava função exclusiva, como “conseqüência natural da boa técnica gerencial, pois permite atingir níveis elevados de eficiência”: a da impugnante ligava-se à industrialização e importação; a da comercial interdependente correspondia à “distribuição desses produtos no atacado por todo o território nacional, incumbindo-se da estocagem, do transporte, do marketing, da publicidade”, dentre outras. Isso implicava, que, normalmente, os preços praticados pela*

comercial interdependente na revenda a terceiros dos produtos adquiridos pela impugnante fossem superiores aos custos de aquisição desses produtos, assim como que o total dos custos operacionais da comercial interdependente fossem maiores do que o total dos custos e despesas da impugnante. Nesse sentido, aduziu que Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 7ª Região Fiscal havia publicado a solução de consulta nº 169, de 2007 em situação análoga à presente;

- a transferência do único estabelecimento distribuidor atacadista da L'ORÉAL para a cidade de Duque de Caxias a partir de 2006 ocorrera por exclusivas razões econômicas e de eficiência/logística empresarial e não de planejamento tributário, como acusava o TVF;

“II.2 – DEMAIS RAZÕES DE DEFESA

3. O Conceito de Praça do Remetente.

O Critério Originalmente Utilizado pela IMPUGNANTE para Calcular o Valor Tributável Mínimo pelo IPI nas Vendas à L'ORÉAL.”

- “(...) originalmente, a L'ORÉAL [a comercial interdependente] estava estabelecida apenas no Município do Rio de Janeiro, na Auto Estrada Rio D'Ouro nº 800, Pavuna, no qual concentrava a distribuição de produtos para todo o território nacional. Dessa maneira, nas saídas de produtos da sua industrialização [da impugnante] com destino àquele estabelecimento distribuidor, como ambos estavam localizados na mesma praça, isto é, no município do Rio de Janeiro, a IMPUGNANTE cumpria os comandos legais hoje consolidados no inciso I do artigo 195 e no caput do artigo-196 RIPI/2010, considerando como valor tributável mínimo pelo IPI a média ponderada dos preços de cada produto em vigor no mês precedente, ou na sua falta, no mês imediatamente anterior, (i) nas vendas do seu estabelecimento industrial com destino ao estabelecimento da L'OREAL e (ii) nas vendas efetuadas no atacado pela L'ORÉAL para estabelecimentos igualmente localizados no município do Rio de Janeiro, conforme, aliás, tinha orientado a SRRF da 7ª RF ao decidir a consulta que havia formalizado no Processo Administrativo nº 13709-001.891/85-95, proferindo decisão de seguinte ementa, confirmada pelo Parecer CST/SIPE nº 76/86, da CST”; Transcreveu ementa.

“O Critério de Apuração do Valor Tributável Mínimo Adotado pela IMPUGNANTE no Ano-Calendário de 2011 Afigura-se Consentâneo com a Legislação que Regula a Matéria.”

- “Com a reunião das atividades dos estabelecimentos comerciais atacadista da L'ORÉAL [a comercial interdependente] no seu único estabelecimento instalado no (..) município de Duque de Caxias, a IMPUGNANTE, entendendo, como ainda entende, inclusive com arrimo na decisão proferida pela SRRF da 7ª RF, evocada (...) e no Parecer Normativo (PN) CST nº 44/81, que não mais existia mercado atacadista no município do Rio de Janeiro, passou a adotar, como base de cálculo mínima do IPI nas saídas de produtos destinados ao novo estabelecimento da L'ORÉAL, o custo de fabricação,

acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração, publicidade, bem assim do seu lucro normal, além das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, de acordo com o parágrafo único do artigo 195 do RIPI/2010, combinado com o seu caput e com o artigo 196 do mesmo regulamento, em vigor quando da ocorrência dos fatos geradores abrangidos pela ação fiscal (...). Não obstante o termo praça, empregado no inciso I do artigo 196 do RIPI/2010, não possuía definição na lei fiscal. A própria administração tributária, no entanto, perfilhando a linha de pensamento assente no âmbito do Direito Bancário e do Direito Comercial, sempre compreendeu como praça, ao aplicar os critérios de apuração do valor tributável mínimo previstos na legislação reguladora do IPI, os limites territoriais de um município, ou cidade, também chamados de localidade, como sobressai dos seguintes trechos do acima invocado PN CST nº 44/81 (...);

- O PN nº 44/81 foi complementado pelo ADN nº 5/82, da própria CST, declarando, em caráter normativo, que: “(...) b) do produto assim caracterizado, para efeito de cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79, que determinará o valor tributável mínimo a que alude o artigo 46, inciso I, do mesmo Regulamento, deverão ser considerados as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI. (grifos nossos). Essa a definição uniforme e reiteradamente observada (...) pelas autoridades da RFB (...), bem como pela jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais cristalizando critério jurídico adotado no exercício do lançamento, tutelado pelo artigo 146 do CTN, (tema ao qual retornaremos no item 5 e seus subitens desta Impugnação), como será assinalado abaixo, os seguintes arestos: (...). Dos votos condutores desses acórdãos merecem transcrição os seguintes excertos, ressaltando que o Acórdão nº 3401-00.768 recusou o conceito de praça como sinônimo de região metropolitana, ou território nacional, ao afirmar que os municípios de Osasco e de São Paulo (que pertencem à mesma região metropolitana desde a edição da Lei Complementar Federal nº 14/73), não estão na mesma praça, para fins da legislação do IPI: (...);

*- “Nesse ponto, vale destacar que a Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2012, invocada (...) como fundamento para o cálculo das diferenças exigidas no lançamento fiscal, não modificou a definição do termo praça dada pelo PN/CST nº 44/81, tanto que, no seu item 8, reproduziu *ipsis literis* o subitem 6.1 daquele Parecer Normativo (...);*

“O Autuante Mostrou-se Pouco Afeito aos Princípios e Garantias Constitucionais que Regem o Sistema Tributário Nacional, Notadamente o da Legalidade.”

- alheio às orientações de mais de três décadas acima, o autuante havia criado de modo pessoal e impreciso, com arrimo em interpretações da lei trabalhista e da lei antitruste, um novo

conceito de praça, afeto ao de região metropolitana, para os efeitos da legislação reguladora do IPI, afrontando tanto a amplitude do conceito de legislação tributária dada pelo art. 96 c/c o art. 100, inciso I, ambos do CTN, que englobava os Pareceres Normativos expedidos pela CST, atual COSIT, quanto a restrição dada pelo § 1º e inciso I do art. 108, também do CTN, ao uso da analogia na interpretação de norma tributária como fito de exigir tributo;

- “A limitação territorial de praça, portanto, não pode ficar ao sabor da legislação estadual, nem do humor ou devaneio de cada auditor-fiscal da RFB, mas precisa se pautar por critério objetivo, respeitador do princípio da segurança jurídica inscrito no preâmbulo e no caput do artigo 5º da Constituição Federal”;

“4. Não Há Mercado Atacadista na Praça do Remetente Quando, no Município em que Estiver Localizado o Estabelecimento Industrial, Somente Ele Efetuar Vendas no Atacado.”

A Inexistência de Mercado Atacadista na Praça da IMPUGNANTE e o Critério Adotado para o Cálculo do Valor Tributável Mínimo.”

- “Estando os estabelecimentos da IMPUGNANTE e da L’ORÉAL, únicos que comercializam os produtos em questão no atacado, localizados em municípios diferentes (Rio de Janeiro e Duque de Caxias), não há mercado atacadista da praça do remetente (Rio de Janeiro). Inexistindo mercado atacadista, o valor tributável mínimo utilizado pela IMPUGNANTE não poderá ser inferior ao custo de fabricação dos seus produtos, acrescido dos custos financeiros, dos de venda, administração e publicidade e de margem de lucro normal, nos termos do parágrafo único do artigo 196 do RIPI/2010, (...)”;

“A Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2012. A Ilegalidade da Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2012. Ato Administrativo Não Publicado, Não Entra em Vigor. A Impossibilidade de Aplicar Nova Interpretação Retroativamente.”

- era inaplicável o entendimento contido na Solução de Consulta Interna nº 8, de 2012, ao caso em debate, uma vez que: i) afrontava o preceito legal dado pelo inciso I do art. 15 da lei nº 4.502, de 1964; ii) trazia conceituações divergentes das consagradas na legislação tributária e na jurisprudência administrativa, representando uma modificação de critérios jurídicos que não poderia ser aplicada ao ano de 2011 por violar o art. 146 do CTN e o inciso XIII do art. 2º da Lei 9.784, de 1999. Além disso, “estar-se-ia afastando a aplicação ao caso do PN/COSIT nº 44/81 e do ADN/CST nº 5/82, assim como das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, demandando excluir do auto de infração a imposição de multa e de acréscimos moratórios, ex vi do prescrito no parágrafo único do novamente evocado artigo 100 do CTN”; iii) não se caracterizava como ato normativo, não integrando a legislação tributária, porquanto não revestida de publicidade;

- *ainda que as conceituações preconizadas pela Solução de Consulta Interna nº 8, de 2012, pudessem prosperar, isso representaria modificação de critérios jurídicos cuja aplicação estaria vedada ao ano de 2011, pois, caso contrário, “implicaria violação ao art. 146 do CTN e ao inciso XIII do art. 2º da Lei nº 9.784/99”;*

- *“Mesmo que assim não fosse, e que o auto de infração não padecesse de nenhum outro defeito, o que mais uma vez se admite aqui apenas para argumentar, estar-se-ia afastando a aplicação ao caso do PN/COSIT nº 44/81 e do ADN/CST nº 5/82, assim como das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, demandando excluir do auto de infração a imposição de multa e de acréscimos moratórios, ex vi do prescrito no parágrafo único do novamente evocado artigo 100 do CTN”;*

- *“Ainda que Praça Pudesse Ser Entendido como Região Metropolitana e que o Valor Tributável Mínimo pelo IPI Fosse Calculado com Base Apenas nos Preços de Vendas dos Produtos em Comento Efetuadas pela L'ORÉAL o Auto de Infração Precitaria Ser Revisto, Porque os Cálculos Efetuados pela Fiscalização Computaram as Vendas Efetuadas no Varejo para o Município do Rio de Janeiro e Não Deduziram os Descontos Incondicionais”;*

“A Fiscalização Considerou, na Determinação da Base de Cálculo do Imposto, Vendas Efetuadas a Consumidores e Vendas Efetuadas para Atacadistas de outras Cidades.”

- *“Ora, mesmo que legalidade houvesse nas suas pretensões (da Fiscalização) de vislumbrar a existência de mercado atacadista na praça da IMPUGNANTE e considerar como valor tributável mínimo para fins de IPI os preços da L'ORÉAL, esse cálculo conteria 2 dois erros que requereriam todo o seu refazimento. O primeiro, seria ter incluído na relação de notas fiscais emitidas com o CFOP 5102 aquelas cujas as mercadorias se destinavam a não contribuintes do ICMS, isto é, a consumidores, cujo campo referente ao número da inscrição estadual do destinatário está a informação “isento” ou ‘Não contribuinte’ (doc. 11). O segundo erro foi deliberado, e residiu na inclusão, no mesmo demonstrativo e para a mesma finalidade, de vendas efetuadas pela L'ORÉAL para estabelecimentos fora da praça. Todavia, ressalvada a hipótese de o autuante estar considerando como praça todo o território nacional, como ele chegou a admitir, o cálculo da média ponderada dos valores das vendas realizadas em determinado mercado inclui unicamente aquelas cujas mercadorias sejam adquiridas por destinatários localizados na praça do remetente, conforme há muito pacificado no âmbito da RFB, a teor da decisão exarada pela SRRF da 7ª RF, ao decidir a consulta formalizada pela IMPUGNANTE no Processo Administrativo nº 13709-001.891/85-95, ratificada pelo Parecer CST/SIPE nº 76/86 (...). Assim, não podem ser computadas no cálculo do valor tributável mínimo efetuado pela fiscalização, as saídas de mercadorias para estabelecimentos fora da praça do*

remetente, bem como as vendas classificadas nos CFOP 5102, 6102, 6403 e 6110, pois defluem de interpretação equivocada, ou, quando menos, mais uma vez inédita, modificadora da consagrada pela administração tributária.”;

“A Ilegitimidade da Adição dos Descontos Incondicionais Concedidos pela IMPUGNANTE à Base de Cálculo do IPI.”

- “(...) a adição feita pela fiscalização, aos valores de venda por ela levantados para determinar as bases de cálculo do IPI, dos descontos que a L’ORÉAL concedeu incondicionalmente aos seus clientes. (...) ofende a Constituição Federal e o CTN, conforme declarado reiteradamente pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça (...). Vale dizer, se legalidade houvesse em considerar como valor tributável mínimo pelo IPI nas vendas efetuadas pela IMPUGNANTE para a L’ORÉAL a média ponderada dos preços das vendas efetuadas pela própria L’ORÉAL no mês anterior, inevitável seria considerar como preços dessas vendas os efetivamente praticados, sem neles computar os descontos concedidos nas notas fiscais, não sujeitos a condição, o que não foi feito pelo autuante que, diferentemente, adicionou tais descontos àqueles preços”;

A Fiscalização Invoca a Aplicação dos Arts. 195 e 196 do RIPI/2010, Mas Não Calcula Média Ponderada Alguma.

“Recorde-se mais uma vez, sem receio de ser tautológico, que, apesar de invocar a aplicação ao auto de infração dos comandos insertos no artigo 195, combinado com o artigo 196 do RIPI/2010, na verdade, fiscalização se afastou por completo do critério neles traçados de determinar o VTM com base na média ponderada dos preços correntes do mercado atacadista da praça do remetente, pois, ainda que possa-se admitir como praça a região metropolitana, inevitável seria considerar como preços praticados nesse mercado, não apenas o do distribuidor, mas, também, o do remetente, no caso, a IMPUGNANTE, conforme há muito reconhecido pela RFB, a exemplo da decisão exarada pela SRRF da 7ª RF, ao decidir a consulta formalizada pela IMPUGNANTE no Processo Administrativo nº 13709-001.891/85-95 ratificada pelo Parecer CST/SIPE nº 76/86, cujas conclusões, reproduzidas nos seus detalhes no subitem 3.1.1, item “ii”, acima, são de clareza meridiana.”

“O Pedido de Diligência”

- “(...) evocando a impossibilidade de anexar a esta petição as milhares de notas fiscais emitidas no ano de 2011 pela L’ORÉAL relativas a vendas a consumidores, a vendas para destinatários localizados fora da praça da IMPUGNANTE, seja qual for o conceito de praça que se adote, e a vendas com descontos incondicionais concedidos, até porque são documentos pertencentes a outra pessoa jurídica, requer, com fulcro no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, seja realizada diligência nos arquivos magnéticos fornecidos pela citada empresa à fiscalização, identificando-se naqueles arquivos as notas fiscais em que estão presentes essas situações, ou, caso assim o prefiram, seja requerido daquela pessoa jurídica

arquivos magnéticos que permitam esses levantamentos, para que os cálculos efetuados pela fiscalização sejam refeitos (...)”;

“III - O PEDIDO”

- *“À vista de todo o exposto, demonstrada à sociedade a impossibilidade jurídica de prosperar o procedimento fiscal ora guereado, a IMPUGNANTE, protestando pela juntada posterior de elementos que venham a se revelar úteis para reforçar a comprovação do que alega, requer seja julgada procedente esta Impugnação, exonerando-a inteiramente da exigência tributária dele decorrente”.*

É o relatório.

Os argumentos aduzidos pelo Sujeito Passivo, no entanto, foram parcialmente acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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. 195, I, RIPI/2010.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. A teor do disposto no § 3º do art. 190 do RIPI/2010, é expressamente vedada a dedução dos descontos incondicionais na base de cálculo do IPI.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. As arguições que, direta ou indiretamente, versem sobre matéria de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de normatização tributária não se submetem à competência de julgamento da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. Indeferem-se os pedidos de diligência considerados no julgamento como prescindíveis ao desfecho da lide.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A empresa **PROCOSA** tomou ciência do Acórdão em 05/07/2016, através de sua Caixa Postal (DTE), Módulo e-CAC no Site da RFB, conforme consta do documento de fl. 3.480. Em 03/08/2016, apresentou Recurso Voluntário de fls. 3.482/3.565, alegando, de forma resumida que, **preliminarmente**:

a) requer a nulidade da decisão da DRJ, que teria alterado os fundamentos da autuação ao alegar que o conceito de "**praça**" seria irrelevante para a solução do litígio e, ainda, por violar normas da própria RFB, que consideram o termo "praça" como sinônimo de cidade ou "município";

b) repudia a acusação de ter praticado subfaturamento; contesta a acusação lançada no subitem 7.1 do TVF de que as vendas efetuadas para a L'ORÉAL eram subfaturadas, alegando que não há evidência nos autos, ou mesmo indício de que tenha emitido nota fiscal fatura com preço inferior ao efetivamente recebido da L'ORÉAL;

c) expõe sobre a legalidade da **estrutura empresarial** adotada, projetada com fundamento em razões econômicas e logísticas, que conferiu mais eficiência às atividades do Grupo econômico do qual a fiscalizada e a Comercial Atacadista interdependente fazem parte, não havendo que se falar em planejamento tributário para este caso;

d) em decorrência da divisão de tarefas entre a Industrial e a Comercial, os preços praticados por esta, na revenda a terceiros dos produtos adquiridos da autuada eram superiores aos custos de aquisição destas mercadorias, assim como o total dos custos operacionais da Comercial eram maiores do que os da Industrial; alega a prática de boa técnica gerencial e investimentos na formação dos operários especializados;

e) que o entendimento da fiscalização ofende a jurisprudência consagrada no CARF e, ainda, Pareceres Normativos emitidos pela própria RFB, violando, assim, o art. 100 do CTN; que a Solução de Consulta Interna COSIT nº 08/2012 é ilegal, representa violação ao art. 146 do CTN, por trazer novo critério jurídico e por isso não pode ser aplicada retroativamente a fatos geradores ocorridos em 2011;

f) que os Custos e Despesas incorridos pela RECORRENTE e pela L'ORÉAL são condizentes com suas respectivas especializações. À luz dessa narrativa, deduz-se que a perplexidade do autuante diante das comparações entre os números que pinçou das DIPJ da RECORRENTE e da L'ORÉAL, só pode ser atribuída à sua pouca familiaridade com o funcionamento e a administração de empresas; de fato, os preços praticados pela L'ORÉAL na revenda dos produtos adquiridos da RECORRENTE são superiores aos preços pelos quais essa distribuidora os adquire da RECORRENTE; também é verdadeiro que o total dos custos e despesas operacionais da L'ORÉAL é muito maior do que o total dos custos e despesas da RECORRENTE;

g) é claro que as despesas com estocagem, com transporte e seguro dos produtos acabados até os estabelecimentos dos varejistas ou consumidores, assim como as com mão-de-obra com vendas, inclusive comissões, deslocamento e hospedagem de vendedores em todos os pontos do território nacional onde existirem supermercados, farmácias, salões de cabeleireiro etc., treinamentos de vendedores, cabeleireiros e manicures no uso apropriado dos produtos comercializados e de publicidade e propaganda desses produtos pertencem à atividade de distribuição, e não à de produção;

h) da necessidade da L'ORÉAL transferir seu estabelecimento para a cidade de Duque de Caxias; a demonstração feita desde na inicial de que a existência do

estabelecimento distribuidor da L'ORÉAL na cidade de Duque de Caxias é dotada de robustas razões econômicas independentes de qualquer vantagem fiscal que disso poderia advir;

No mérito:

i) defende que o conceito de praça, para fins de determinação do VTM, deve ser entendido como **“município ou cidade”**, nos termos do PN CST 44/81, do Ato Declaratório Normativo 5/82 e de decisões administrativas da própria RFB; considerando que a fiscalizada está situada no Município do Rio de Janeiro e a Comercial em Duque de Caxias (RJ), não haveria, mercado atacadista na praça do remetente, razão pela qual a empresa teria observado, para o cálculo do VTM, a regra do art. 196, parágrafo único, II do RIPI/2010;

j) o autor do feito e os Julgadores de 1ª instância, ao criarem novo conceito de praça, fizeram "Tábula Rasa" dos princípios e garantias Constitucionais que regem o Sistema Tributário Nacional, notadamente o da Legalidade;

k) desde a instauração do litígio, a lei pode ter sido silente em definir o termo "praça", mas a Administração Tributária supriu essa lacuna editando legislação para tornar nítido para os contribuintes, em respeito ao princípio da segurança jurídica que habita o preâmbulo e no caput do artigo 5º da Constituição Federal; que praça, no contexto dos critérios de apuração do valor tributável mínimo pelo IPI, correspondente a cidade (município); isso é o que está escrito no subitem 6.1 do PN/CST nº 44/81, no ADN/CST nº 5/82, nas decisões proferidas até então pelos órgãos julgadores administrativos, no Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP Nº 168/96 e na orientação dada à RECORRENTE pela SRRF da 7ª RF, ao decidir a consulta formalizada no Processo Administrativo nº 13709-001.891/85-95, confirmada pelo Parecer CST/SIPE nº 76/86, que foi completamente ignorada pelo acórdão recorrido;

l) resta claro que não existe mercado atacadista na praça do remetente quando, na cidade (município) em que estiver localizado o estabelecimento industrial, somente ele efetuar vendas no atacado; encontrando-se os estabelecimentos da RECORRENTE e da L'ORÉAL, únicos que comercializam os produtos em questão no atacado, localizados em cidades diferentes (Rio de Janeiro e Duque de Caxias), não há mercado atacadista da praça do remetente (Rio de Janeiro);

m) portanto, o critério de apuração do Valor Tributável Mínimo (VTM) adotado pela Recorrente no Ano-Calendarário de 2011, afigura-se consentâneo com a legislação que regula a matéria;

n) que o Lançamento inova o ordenamento, ao conceituar “praça” como **“região metropolitana”**, fazendo, inclusive, uso indevido da analogia para tanto;

o) que existe erro nos cálculos efetuados pela fiscalização que, indevidamente, **computou as vendas efetuadas no varejo**, as realizadas **em outros municípios** e, ainda, quanto aos **descontos incondicionais**; que a **Fiscalização invoca a aplicação do Inciso I do Art. 195 c/c caput do art. 196 do RIPI/2010**, mas não calcula "média ponderada" alguma;

p) por fim, requer que, na eventualidade da não reforma da decisão recorrida, evocando a impossibilidade de anexar a esta petição as milhares de notas fiscais emitidas no ano de 2011 pela L'ORÉAL (relativas a vendas a consumidores), a vendas para destinatários

localizados fora da praça da RECORRENTE, seja qual for o conceito de "praça" que se adote, e às vendas em que foram concedidos descontos incondicionais, até porque são documentos pertencentes a outra PJ, reitera seu pedido no sentido de que, com fulcro no artigo 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72, **seja realizada a diligência/perícia.**

À vista das razões de fato e de direito acima aduzidas e expendidas, requer que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, exonerando-a da improcedente exigência fiscal que lhe foi feita.

Das Contrarrazões da Fazenda Nacional

Em 29/08/2016, os autos foram encaminhado à PGFN para apresentação das suas contrarrazões (fl. 3.570/3.571). Em 27/09/2016, momento que a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas manifestações, concluindo para que seja negado provimento ao recurso voluntário (fls. 3.572/3.585).

Posto isto, o processo, então, foi distribuído para este Conselheiro proceder a análise do Recurso Voluntário interposto pela Recorrente.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Relator Waldir Navarro Bezerra

1. Da admissibilidade do Recurso

Cuida-se de recurso tempestivo e que preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

2. Objeto da lide

Trata os autos sobre remessas de mercadorias efetuadas pela Recorrente à empresa com a qual mantém relação de interdependência. A relação de interdependência é fato incontroverso nos autos. A controvérsia se refere as operações de vendas no atacado para empresa pertencente ao mesmo grupo, portanto, interdependente, sem observância pelo sujeito passivo do Valor Tributável Mínimo (VTM), que se encontra previsto nos arts. 195 e 196 do Regulamento do IPI (RIPI/2010).

3. Do Auto de Infração - motivação e fundamentos

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a cobrança de IPI referente ao ano calendário de 2011, em razão da insuficiência no recolhimento daquele tributo, gerado por conta da inobservância das regras relativas ao Valor Tributável Mínimo (VTM, art. 195 e 196 do RIPI/2010), nas saídas de produtos industrializados efetuadas pela Recorrente para estabelecimento comercial interdependente.

A fiscalização verificou, no caso, que a empresa **PROCOSA**, possui 99,99% do total de quotas que compõem o capital social da L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA, CNPJ nº 30.278.428/0001-61, doravante denominada de **L'OREAL**, sociedade para a qual vende, no mercado interno, todos os seus produtos.

No caso sob análise, a Recorrente (CNPJ nº 33.306.929/0004-45), é estabelecimento da empresa matriz **PROCOSA**, e tem como objeto social: indústria, comércio, importação, exportação de produtos, especialmente de produtos de beleza, cosméticos e/ou toucador, artigos de higiene, para cabeleireiros, perfumes e/ou essências, e outros como descrito no artigo 2º do seu Contrato Social.

Informa o Fisco no seu Termo de Verificação Fiscal (TVF, fls. 3.093/3.109), que no ano de 2011, **todas as vendas** no mercado interno atacadista de produtos fabricados ou importados pela PROCOSA, por meio do estabelecimento de CNPJ nº 33.306.929/0004-45 (FISCALIZADO), foram destinados ao estabelecimento L'OREAL, CNPJ nº 30.278.428/0005-95, por meio de notas fiscais em que o IPI foi destacado mediante aplicação das alíquotas vigentes na TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados). Este estabelecimento opera como **centro de distribuição** de mercadorias para revendedores e prestadores de serviço de todo o país, sendo **considerado ATACADISTA**, conforme conceito definido no artigo 14, inciso I do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI/2010).

O fundamento para o lançamento foi a violação aos arts. 195, I e 196, caput do RIPI/2010 (conforme fl. 3.112, do Auto de Infração), vigente à época dos fatos geradores, que determinavam que o VTM deveria corresponder ao preço praticado no mercado atacadista da praça do remetente, sempre que o produto fosse destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma interdependente. Estabeleciam também, que o VTM deveria ser calculado com base na "média ponderada dos preços" de cada produtos, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente.

4. Preliminar - Nulidade do acórdão DRJ

A Recorrente requer a nulidade da decisão da DRJ, alegando que "(...) *teria alterado os fundamentos da autuação ao alegar que o conceito de "praça" seria irrelevante para a solução do litígio e, ainda, por violar normas da própria RFB, que consideram o termo "praça" como sinônimo de "município"*. Ou seja, a Recorrente pleiteia a nulidade da decisão recorrida, sob o argumento de terem os Julgadores de primeira instância trazido nova fundamentação, diversa daquela apresentada no Auto de Infração.

Primeiramente, cabe ressaltar que conforme disposto nos arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72 a notificação e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente e resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte. Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

No caso sob exame, nenhum desses vícios, entretanto, é verificado no presente procedimento, que foi conduzido por autoridade competente e com total observância ao direito de defesa da Recorrente.

Verifica-se que o Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente e teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da RFB, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade fazendária a sua lavratura. A Recorrente foi cientificada da exigência fiscal e apresentou impugnação que foi apreciada em julgamento realizado na primeira instância. Irresignada com o resultado do julgamento da autoridade *a quo*, protocolou recurso voluntário, rebatendo as posições adotadas no acórdão recorrido, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, uma vez que todo o procedimento previsto no Decreto nº 70.235/72, foi observado, tanto no lançamento tributário, como no curso do devido processo administrativo fiscal.

Além disso, nem mesmo a suposta inovação alegada pela Recorrente é verificada no caso. Com efeito, a decisão atacada não altera o fundamento do lançamento, mas analisa os mesmos fatos e aplica a mesma legislação, apenas corroborando a prática da infração constatada pela autoridade autuante, qual seja, de não utilização do VTM nas operações de venda realizadas com empresa comercial interdependente.

Assim, a decisão recorrida trata da relação de interdependência entre as partes e da necessidade de aplicação dos arts. 195, I e 196 do RIPI/2010; da existência de preço corrente no mercado atacadista da remetente (sendo aquele praticado pela comercial interdependente); da individualização dos produtos da autuada e, ainda, da necessidade de se dar ao termo “praça” um conceito mais amplo do que meramente a noção de “cidade ou município”, no mesmo sentido aplicado pela Fiscalização, como detalhado no TVF.

Em relação aos princípios constitucionais, ao contrário do entendimento da Recorrente, o lançamento não vedou e/ ou alterou sua atividade econômica, foi efetuado com base na legislação tributária vigente e não contrariou entendimento ou determinação do Fisco.

Deste modo, não merece guarida a alegação de nulidade, não houve mudança de critério jurídico e foram cumpridos todos os preceitos legais, não se enquadrando, portanto, em nenhum dos requisitos do citado art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Por todo o acima exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

5. Da alegação da prática de subfaturamento

A Recorrente aduz em seu recurso que *"(...) repudia a acusação de ter praticado Subfaturamento; contesta a acusação lançada no subitem 7.1 do TVF de que as vendas efetuadas para a L'ORÉAL eram subfaturadas, alegando que não há evidência nos autos, ou mesmo indício de que tenha emitido nota fiscal fatura com preço inferior ao efetivamente recebido da L'ORÉAL"*.

Por outro lado, sobre este tema, a fiscalização informa no item 7.1 do TVF que, "Em razão de todas as informações levantadas no curso do procedimento fiscal, apurou o preço corrente do mercado atacadista com base somente nas vendas efetuadas pelo interdependente do remetente (ATACADISTA) porque o fabricante/importador não efetuou vendas diretas para destinatários atacadistas com as quais não tinha relação de interdependência, e não existiam outros remetentes a considerar. Por óbvio, não foram consideradas as vendas efetuadas pelo estabelecimento FISCALIZADO para o ATACADISTA no cálculo da "média ponderada", uma vez que tais preços, subfaturados, representam os

valores que se pretende corrigir, não podendo, ao mesmo tempo, constituir-se em base de cálculo, pois geraria um círculo vicioso, já que o novo valor ajustado tornaria a recompor aquela base".

Primeiramente, de fato, como argumentado pela Recorrente, há que ressaltar o conceito de subfaturamento: "*SUBFATURAMENTO. Dir. Pen. Prática ilícita de fazer constar, de uma fatura, mercadorias ou serviços por preço inferior ao real, no intuito de fraudar o fisco. CP, art. 299, L 4729, de 14.7.1965.*" (*Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Dicionário Jurídico, 5ª edição, 1998, Forense Universitária - Biblioteca Jurídica, pág. 793*).

Neste aspecto, entendo que assiste razão à Recorrente quanto ao termo e a forma que foi utilizado pela fiscalização (diga-se que foi uma única vez no TVE), pois a prática de subfaturamento representa características ou práticas de conduta fraudulenta, o que acarretaria, se fosse constatado no caso sob exame, a aplicação de penalidades qualificadas (multas duplicadas) no Auto de Infração, o que poderia acarretar tipificação de falsidade ideológica por prática de crime contra a ordem tributária sujeito às sanções da Lei nº 8.137/91, o que não restou concretizado pelo Fisco.

Tanto é fato, que a multa aplicada foi de 75%, conforme definida pelo art. 80, caput, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07.

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

Portanto, não se verifica evidências nos autos de que a Recorrente (PROCOSA), tenha emitido nota fiscal fatura com preço inferior ao efetivamente recebido da L'OREAL.

A meu sentir, o termo utilizado pela fiscalização no tópico acima, esta relacionado sobre a formação do preço das mercadorias que foram vendidas ao estabelecimento interdependente (ATACADISTA), com os valores referenciais sendo inferiores, objetivando a formação da base cálculo para a incidência do IPI, com o qual, a fiscalização não concorda.

6. Sobre o conceito de "PRAÇA" para efeitos da apuração do VTM

Toda a tese desenvolvida em seu recurso, a Recorrente assenta-se na consideração de que o termo "praça" ou "localidade", apesar de não contar com definição específica na legislação, possui abrangência especificamente **limitada à circunscrição territorial do município**.

Defende a Recorrente que "(...) o conceito de praça, para fins de determinação do VTM, deve ser entendido como "**município ou cidade**", nos termos do PN CST 44/81, do Ato Declaratório Normativo 5/82 e de decisões administrativas da própria Receita Federal. Considerando que a fiscalizada está situada no Município do Rio de Janeiro e a Comercial em Duque de Caxias, não haveria, mercado atacadista na praça do remetente, razão pela qual a empresa teria observado, para o cálculo do VTM, a regra do art. 137, parágrafo único, II do RIPI/2002.

Afirma que o termo "praça" designa território de um município ao informar que "mercado atacadista", segundo o PN/CST nº 44/81 e do 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.”

Alega ainda que tanto a Fiscalização como os Julgadores de 1ª instância, ao criarem novo conceito de praça, "*fizeram Tábula Rasa dos princípios e garantias Constitucionais que regem o Sistema Tributário Nacional, notadamente o da Legalidade*".

Por outro lado, o Fisco alega que **não existe na legislação**, a limitação espacial do conceito de praça (ou mesmo de localidade), **como sendo a área de um município**.

Pois bem. Conforme disposto nos arts. 195 e 196 do RIPI/2010, que traz normas claras, visando impedir que os fabricantes se utilizem de firmas interdependentes para reduzir a Base de Cálculo do IPI, **considerar** o termo **“praça”**, previsto na legislação tributária, como sendo limitado ao espaço geográfico de um único município (nos termos defendido pela Recorrente), afastaria da incidência do tributo (IPI), os contribuintes que elessem uma estrutura entre interdependentes que se situam em cidades distintas, exatamente para se livrarem da tributação regulamentar.

Para enfrentar essa matéria, subscrevo as considerações tecidas na decisão recorrida, por compartilhar desse mesmo entendimento, adotando-as como razão de decidir, com forte no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto:

"(...) Cumpre 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 em tela" (...).

"(...) Trava-se o debate, simplesmente, para se colocar luzes aos argumentos da impugnante acerca da concepção do que seja “praça”, os quais, no juízo deste relator, não são os mais razoáveis e compatíveis com o ordenamento jurídico em vigor" (...).

"(...) Na análise conceitual de “praça”, há de se ter o cuidado em se formular conceito que venha a atender a finalidade da norma (art. 195 do RIPI/2010), qual seja, garantir que a tributação do IPI recaia sobre valor que se aproxime do valor da operação, evitando, assim, o recolhimento do imposto sobre uma base de cálculo em dimensão econômica muito distante dos preços praticados. No caso de empresas interdependentes, garantir que as saídas dos produtos entre a fabricante/importadora e a sua comercial interdependente sejam tributados, no mínimo, pelo valor do mercado atacadista.

Há de se perceber, inicialmente, tratar-se de norma anti-elisão e não de uma norma que estabelece um favor fiscal ou um tratamento mais benéfico" (...).

"(...) Aceitar o argumento da impugnante de que o conceito de praça restringe-se à dimensão geográfica correspondente ao território de município e que não haveria “mercado atacadista da praça do remetente” (e, conseqüentemente, preço de atacado naquele território) por estarem localizados em municípios diversos os estabelecimentos do remetente/impugnante e do comercial atacadista interdependente, implica interpretar que a localização de empresas interdependentes é fundamental para conferir um determinado tratamento tributário aos diversos sujeitos passivos. Se estiverem domiciliados no mesmo município, um

tratamento jurídico, e se domiciliados em municípios diferentes, outro mais favorável, em total desconformidade com a finalidade da norma do artigo 195, inciso I, do RIPI/2010. Um absurdo jurídico.

Como vimos, esse tipo de interpretação, assentada num conceito reducionista de "praça", circunscrita a município, desprestigia os princípios da uniformidade tributária e da isonomia, uma vez que, em situações idênticas, operações de saída de produtos entre empresas interdependentes estariam sujeitas à aplicação de regras distintas em razão da localização de cada estabelecimento, possibilitando a prática de concorrência desleal e ofendendo a ordem econômica".

Continua argumentando a Recorrente que, (...) *desde a instauração do litígio, a lei pode ter sido silente em definir o termo praça, mas a Administração Tributária supriu essa lacuna editando legislação para tornar nítido para os contribuintes, em respeito ao princípio da segurança jurídica que habita o preâmbulo e no caput do artigo 5º da Constituição Federal; **que praça**, no contexto dos critérios de apuração do valor tributável mínimo pelo IPI, correspondente a cidade (município); isso é o que está escrito no subitem 6.1 do PN/CST nº 44/81, no ADN/CST nº 5/82, nas decisões proferidas até então pelos órgãos julgadores administrativos, no Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP Nº 168/96 e na orientação dada à RECORRENTE pela SRRF da 7ª RF, ao decidir a consulta formalizada no Processo Administrativo nº 13709-001.891/85-95, confirmada pelo Parecer CST/SIPE nº 76/86, que foi completamente ignorada pelo acórdão recorrido".*

Não assiste razão à Recorrente. O termo "praça" não significa necessariamente município, como também pela menção contida no Parecer Normativo CST nº 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 a meu sentir, 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.

Veja-se que o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, ao tratar do valor tributável para efeito de cálculo do IPI, assim dispôs, *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.*

Nesse aspecto, também concordo com o prolatado na decisão *a quo*, em afirmar que aceitar o argumento da Recorrente de que o conceito de "praça" restringe-se à dimensão geográfica correspondente ao território de município e que não haveria "mercado atacadista da praça do remetente" (e, conseqüentemente, preço de atacado naquele território), por estarem localizados em municípios diversos os estabelecimentos do remetente/impugnante e do comercial atacadista interdependente, implica interpretar que a localização de empresas interdependentes é fundamental para conferir um determinado tratamento tributário aos diversos sujeitos passivos. Ou seja, se estiverem domiciliados no mesmo município, um tratamento jurídico, e se domiciliados em municípios diferentes, outro mais favorável, em total desconformidade com a finalidade da norma do artigo 195, inciso I, do RIPI/2010. Tal conceito seria um absurdo jurídico.

Veja-se trecho reproduzido da decisão DRJ:

*"(...) Com efeito, interpretando sistematicamente o art. 195, inciso I do RIPI/2010, firma-se a convicção, com fundamento no artigo 32 do Código Comercial, em princípios constitucionais e no conteúdo de Direito Administrativo, de que "praça" é a localidade ou região, **circunscrita ou não ao território de um município**, onde tem atuação o comerciante nos seus atos negociais em sentido amplo.*

*Assim sendo, como o conceito de "praça" está diretamente relacionado ao **campo de atuação do comerciante**, os preços por ele praticados nos locais onde mantém atuação mercantil caracterizam os seus "preços da praça".*

Há que ser considerado também, que a fiscalização deixou consignado no TVF, que em relação aos fatos em questão, os estabelecimentos remetente (FISCALIZADO) e destinatário (ATACADISTA) estão localizados nos municípios do Rio de Janeiro (RJ) e de Duque de Caxias (RJ), ambos pertencentes à região metropolitana do Rio de Janeiro (RJ). Que essa região, também conhecida como "Grande Rio", foi instituída pela Lei Complementar nº 20, de 1º de julho de 1974, após a fusão dos antigos estados do Rio de Janeiro e Grande Niterói, e é constituída por 19 municípios. Veja-se trecho reproduzido:

*"(...) Como se vê, o mapa acima revela que os municípios de Duque de Caxias e do Rio de Janeiro são limítrofes (números 1 e 3), ao passo que os mapas abaixo denunciam que ambos os estabelecimentos se situam na fronteira entre essas cidades, de forma que, mais do que vizinhos, eles se encontram bem mais próximos entre si do que em relação às suas sedes administrativas que se situam no mesmo ponto do centro da cidade do Rio de Janeiro. **Vide as distâncias a seguir destacadas:***

Distância entre o estabelecimento FISCALIZADO (A) e sua Sede Adm. (B) = 24,6Km;

Distância entre estabelecimentos FISCALIZADO (A) e ATACADISTA (B) = 9,8Km;

Distância entre o ATACADISTA (B) e sua sede administrativa (A) = 21,4Km:

Considerando-se o fato de que mesmo a PROCOSA e a L'OREAL BRASIL, se situarem em municípios diversos, pode-se afirmar que (para efeito de aplicação do art. 195, inciso I do RIPI/2010), no caso em questão, esses estabelecimentos situam-se na mesma localidade, não somente por pertencerem à mesma região metropolitana (do Rio de Janeiro), mas, sobretudo, em face da grande proximidade entre estabelecimentos, maior até do que entre muitos bairros do próprio município do Rio de Janeiro.

Desta forma, o conceito de "praça" adotado pelo Fisco assegura a justiça da apuração e respeita a finalidade da norma. E isto porque o fato de duas cidades serem municípios vizinhos não pode afastar a definição de praça, ainda mais no caso de Rio de Janeiro e de Duque de Caxias, por exemplo, tratado nos autos, **que além de serem municípios limítrofes**, que compõem uma mesma região metropolitana, são cidades que apresentam índices sócio-econômicos bem equivalentes, sendo certo, portanto, que as vendas realizadas pela L'OREAL BRASIL, em Duque de Caxias, não podem ser ignoradas.

Por fim, no caso analisado, restou comprovado nos autos, que existe **um único vendedor atacadista** que opera não só no mercado atacadista do remetente/recorrente, mas em todo o mercado nacional, que é justamente a Comercial atacadista interdependente. E, a luz do artigo 195, inciso I, do RIPI/2010, o preço do mercado atacadista do estabelecimento remetente/Recorrente é aquele praticado pela comercial atacadista interdependente, **sua única representante.**

7. Do Enquadramento Legal do Auto de Infração

Verifica-se no Auto de Infração à fl. 3.112, que foram os seguintes os enquadramentos nos dispositivos legais, para os fatos geradores do IPI, ocorridos entre o período de 01/01/2011 e 31/12/2011: art. 1º da Lei nº 8.850/94, com as alterações introduzidas pelo art. 7º da Lei 11.774/08; art. 24, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10); art. 24, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10); arts. 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 259, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/10) e no **art. 195, inciso I, e art. 196 do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10)**.

8. Da apuração do valor da base cálculo do IPI

Informa a Recorrente em seu recurso à fl. 3.501, que "(...) *Com a reunião das atividades dos estabelecimentos comerciais atacadista da L'ORÉAL no seu único estabelecimento comercial atacadista instalado no endereço mencionado no subitem 3.5.6, na Cidade de Duque de Caxias, a RECORRENTE, entendendo, como ainda entende, inclusive com arrimo na decisão proferida pela SRRF da 7ª RF evocada acima nos subitens 4.1.1 e 4.1.1.1, no Parecer Normativo (PN) CST nº 44/81 e no Ato Declaratório Normativo (ADN) CST nº 5/82, que não mais existia mercado atacadista no município do Rio de Janeiro, passou a adotar, como base de cálculo mínima do IPI nas saídas de produtos destinados ao novo estabelecimento da L'ORÉAL, os efetivos custos de fabricação, acrescidos dos incorridos custos financeiros e dos de venda, administração, publicidade, bem assim do seu lucro normal, além das demais parcelas que deviam ser adicionadas ao preço da operação, de acordo com o inciso II do parágrafo único do artigo 196 do RIPI/2010, em vigor quando da ocorrência dos fatos geradores abrangidos pela ação fiscal, que possuem a seguinte redação*". (Grifei).

O Fisco, no entanto, discordou desse entendimento.

Como pode ser extraído do texto acima, a partir da concentração das atividades dos estabelecimentos comerciais atacadista da L'ORÉAL BRASIL no estabelecimento instalado no município de Duque de Caxias, abandonou o valor tributável mínimo, calculado com base no preço médio ponderado de venda no mercado atacadista praticado no município do Rio de Janeiro, e passou adotar novo valor tributável mínimo, calculado com base no "custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração, publicidade, bem assim do seu lucro normal, além das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação".

Por sua vez, o motivo apresentado pela fiscalização para rejeitar o novo valor tributável mínimo, utilizado pela fiscalizada como base de cálculo do IPI, foi a constatação de que os custos, as despesas e a margem de lucro por ela apresentados foram artificialmente manipulados, para fim de reduzir a base de cálculo do citado imposto. Veja-se trecho reproduzido (fl. 3.098):

4.17. Como demonstrado, esse planejamento tributário destina-se a reduzir consideravelmente os valores tributáveis pelo IPI dos produtos com saída de PROCOSA ao transferir para L'OREAL a quase totalidade da margem de lucro que deveria compor o preço do produto industrializado.

4.18. Considerando a análise de todas as informações apresentadas pelos estabelecimentos remetente (FISCALIZADO) e destinatário (ATACADISTA), 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 tributo (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 do RIPI 2010, cujo resultado para os produtos vendidos pelo FISCALIZADO pode ser verificado nos seguintes demonstrativos anexos ao presente termo: • Demonstrativo de Apuração da Média Ponderada Mensal de Preços Unitários de Produtos. • Números das Notas Fiscais Referentes à Apuração da Média Ponderada dos Preços (Notas de saída do estabelecimento ATACADISTA) • Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido"

Muito embora a Recorrente tenha alegado em seu recurso que a reengenharia econômica e de logística operacional não tenha sido implantada com fim puramente econômico e não com finalidade de planejamento tributário, destinado a obter menor pagamento do IPI, os fatos noticiados nos autos, corroborados com elementos probatórios idôneos, contrariam e infirmam tal alegação.

É fato que sob ponto vista empresarial, a recorrente tem toda liberdade para adotar o modelo gerencial que lhe mais conveniente e adequado para obtenção de melhores resultados econômicos, por meio da redução de custos e despesas e, conseqüentemente, elevação da taxa de lucro. Entretanto, dentro desse objetivo, não se pode esquecer que há exigências na legislação tributária não podem ser desconsideradas.

No caso, ainda que não tenha sido o propósito da recorrente, as diferenças de preços praticadas entre os estabelecimentos industrial e distribuidor interdependentes destoam enormemente dos preços praticados entre estabelecimento industrial e distribuidor em ambiente comercial normal, sem interdependência.

Por essas e as demais razões trazidas no Relatório da fiscalização (TVE de fls. 3.095/3.098), entendo que o Fisco agiu com acerto ao **desconsiderar** o novo valor tributável mínimo adotado pela Recorrente, calculado com base no “custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração, publicidade, bem assim do seu lucro normal, além das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação”.

9. Da Interdependência entres as empresas

Analisa-se aqui, a questão atinente à apuração do valor da base cálculo do IPI, utilizada pela fiscalização no presente lançamento, especificamente, quanto ao Valor Tributável Mínimo (VTM) aplicado aos produtos vendidos com exclusividade, pela Recorrente, ao estabelecimento atacadista, inscrito no CNPJ sob nº 30.278.428/0005-95, pertencente a pessoa jurídica L'OREAL, **interdependente** da autuada e a vendedora (PROCOSA), que detém 99,99% do total das quotas de capital da referida empresa.

Notícia em seu recurso que a Fiscalizada possui dois estabelecimentos cujas linhas de fabricação de produtos são distintas, cabendo ao estabelecimento fiscalizado a industrialização precípua de produtos direcionados ao segmento de coloração para cabelos, e ao outro estabelecimento, situado em São Paulo, a fabricação de outros produtos, especialmente de xampus.

Conforme informações fornecidas pela própria Recorrente, as referidas empresas integram o conglomerado econômico, controlado pela sociedade francesa L'ORÉAL S/A., uma das líderes mundiais no ramo de perfumes, cosméticos e produtos de toucador.

Nos termos do art. 612, I, do RIPI/2010, a interdependência entre duas empresas, verifica-se sempre que uma delas tiver participação no capital social da outra de

quinze por cento ou mais, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges.

É fato que a empresa PROCOSA encontra-se localizada no bairro da Pavuna, pertencente ao município do Rio de Janeiro/RJ, enquanto o estabelecimento da empresa L'ORÉAL BRASIL (doravante denominado também estabelecimento ATACADISTA), está situado no município de Duque de Caxias/RJ, em área limítrofe ao município do Rio de Janeiro/RJ. Consta dos autos que as sedes administrativas das referidas pessoas jurídicas estão localizadas em um mesmo prédio, situado na Rua São Bento, nº 8, no centro da cidade do Rio de Janeiro e que o estabelecimento atacadista operava como centro de distribuição de mercadorias para revendedores e prestadores de serviço (salões de beleza, cabeleireiros em geral) de todo o país, sendo considerado atacadista conforme conceito definido no art. 14, I, do Decreto nº 7.212, de 2010, que veicula o Regulamento do IPI de 2010 (RIPI/2010).

Portanto, conforme demonstrado e provado nos autos, a Recorrente mantém relação de interdependência com a empresa adquirente de seus produtos, cujas operações foram objeto do lançamento em discussão.

10. Da aplicação do Valor Tributável Mínimo - VTM

Analisando as informações acima, resta incontroverso que as operações de venda dos produtos objeto da presente autuação foram realizadas, **com exclusividade, para estabelecimento atacadista interdependente**, conforme definido no art. 612, I e IV, do RIPI/2010. Aliás, esse fato é incontroverso no caso em tela, o que exige do estabelecimento vendedor a adoção de um Valor Tributável Mínimo (VTM), como base de cálculo do IPI, conforme determinado nos arts. 195, I e 196 do RIPI/2010, cujos trechos relevantes, para melhor compreensão das afirmações, seguem abaixo transcritos:

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

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

(...)

*Art.196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195, **será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.***

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I- (...)

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. (Grifei)

Por outro giro, o Fisco verificou que a Recorrente industrializou os produtos de sua marca, bem como os importou de outras empresas do Grupo L'OREAL, e vendeu tais mercadorias para a L'OREAL BRASIL, que por sua vez as comercializou e distribuiu, com exclusividade, para revendedoras e prestadores de serviços (salões de beleza, cabeleireiros, etc), sendo, assim, nos termos do art. 14, I, "c" do RIPI/2010, considerada como estabelecimento (comercial) ATACADISTA, sendo este o fato que **motivou a recusa**, pelo Fisco, do Valor Tributável Mínimo (VTM) calculado pela Recorrente.

Cabe destacar aqui, que a fiscalização constatou que os preços praticados pela L'OREAL BRASIL, na revenda dos produtos, eram significativamente superiores àqueles praticados na operação de aquisição dos mesmos, entre ela e a PROCOSA (industrial), segundo apontado pela fiscalização, que identificou diferenças da ordem de até 500% nos preços dos produtos adquiridos e vendidos pela L'OREAL BRASIL (comercial). Veja-se trecho do TVE:

"(...) 4.15. Em sequência, o FISCALIZADO passa a tratar da questão da divergência de preços entre o mesmo e o ATACADISTA. Aquele justifica a substancial diferença de preços praticados pelas duas empresas alegando que a PROCOSA é responsável pela industrialização dos produtos, de forma que arca com os custos fabris e pratica margem normal de lucro, enquanto a L'OREAL, responsável pela comercialização e distribuição, arca com os custos de transporte, propaganda e marketing, o que por sua vez justificaria a margem maior praticada pela ATACADISTA, "sob pena de auferir seguidos prejuízos fiscais".

4.16. Devemos lembrar aqui, conforme constatado e demonstrado no item 4.5, que a divergência aqui tratada é na ordem de mais de 500% (quinhentos por cento)".

Neste caso, há que se levar em conta que o fato de estabelecimentos interdependentes praticarem entre si preços diferentes daqueles negociados no mercado, quando da comercialização entre partes não relacionadas, caracteriza o favorecimento entre elas o que, por si só, já autoriza a conclusão de que a Recorrente, de fato, praticou a infração que lhe foi imputada.

Isto porque, conforme definido no Regulamento do IPI, existindo mercado atacadista na praça do remetente, o preço do produto negociado entre elas deveria corresponder ao preço corrente naquele mercado, calculado com base na média ponderada dos preços de cada produto, vigorantes no mês antecedente ao da saída do estabelecimento remetente ou ao mês imediatamente anterior.

Nesse mesmo sentido, foi decido por este CARF, pelo Acórdão do 2º CC nº 202-16.152, de 22/02/2005:

"(...) Em havendo a interdependência, a legislação exige que nas remessas de produtos tributados de uma para outra empresa seja observado o valor tributável mínimo, in casu, o preço do mercado atacadista da praça do remetente. Essa exigência não foi cumprida pela reclamante, que deu saída aos produtos para sua interdependente pelo mesmo preço que os importou (preço de custo), sem observar o preço corrente no mercado atacadista de sua praça" (...).

Também nesse mesmo diapasão, foi decido pelo Acórdão nº 3301-001.847, de 22/05/2013, da 1ªTO, 3ª Câmara da 3ª Sejul:

"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.

Há que se ressaltar ainda que no julgamento da Primeira Turma da Segunda Câmara da Terceira Seção, negou-se provimento ao recurso (Acórdão 3201-001-204), sob o fundamento de que "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**". E que existe preço corrente no mercado atacadista da remetente, ainda que se trate de um mercado monopolista. O preço praticado pela distribuidora interdependente nas vendas para terceiros independentes, equivale ao preço de mercado, **por abranger os custos do produto**.

No caso dos autos, é importante frisar, que o Fisco estabeleceu a "média ponderada", com base nas vendas realizadas pela L'OREAL, único atacadista, conforme define os arts. 195, I e 196 *caput*, do RIPI/2010, anteriormente reproduzido.

É importante se destacar que, **apenas no caso de inexistir mercado atacadista**, o que se dá, por exemplo, quando somente houver vendas feitas no varejo, é que se utilizaria a regra do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010 (como pleiteia a Recorrente), o que, como já abordado neste voto, não é o caso desses autos.

Há de se considerar também que, diante da impossibilidade de adotar o critério alternativo de apuração da base cálculo do IPI, previsto no art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, reveste-se de todo razoável e em consonância com as normas de proteção da base de cálculo do IPI a utilização, pela fiscalização, do VTM calculado com base no preço no atacado médio praticado pelo estabelecimento atacadista interdependente da L'ORÉAL BRASIL, localizado no município de Duque de Caxias, limítrofe com o município do Rio de Janeiro, onde se situa o estabelecimento industrial da recorrente, especialmente tendo em conta que ambos os municípios integram a mesma região metropolitana.

Além disso, por utilizar o único preço por atacado idôneo praticado na comercialização dos referidos produtos fabricados pela recorrente e objeto da presente autuação, certamente, trata-se de critério objetivo que está em perfeita consonância com o critério de apuração do VTM estabelecido no PN CST 89/1970 e na SCI Cosit nº 8/2012.

Por fim, como se sabe, o IPI não é um imposto pessoal (de modo a considerar os custos da pessoa do industrial ou da pessoa do distribuidor), mas sim um imposto real, devendo-se no caso, ser levados em conta todos os custos da mercadoria (de produção, de vendas, de publicidades, etc). Nesse sentido, importa registrar que o preço praticado pelo destinatário (no caso, pela LOREAL BRASIL) é o que efetivamente abrange, além dos custos de fabricação, também os demais elementos que devem ser considerados na fixação do VTM.

11. Da Base de Cálculo - Média Ponderada

A Recorrente, embora conhecendo os preços no mercado atacadista praticados pelo seu distribuidor comercial atacadista exclusivo e interdependente, não observou os comandos normativos e utilizou, indevidamente, para definir a base de cálculo do IPI nas suas operações de saída, **o inciso II, do art. 196 do RIPI/2010** (reproduzido em tópico acima).

Desta forma procedendo, recolheu valor de imposto (IPI) muito abaixo do valor tributável mínimo (VTM) previsto pelo inciso I, do art. 195 do RIPI/2010.

Como bem asseverado pela decisão de Piso, "no mundo do Direito, a lógica jurídica nos revela que, igualmente, o preço do mercado atacadista da praça do remetente, no caso concreto em análise, é o mesmo praticado pelo estabelecimento comercial atacadista interdependente". O Parecer Normativo CST nº 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".

Portanto, cabe esclarecer a existência de mercado atacadista na região considerada, uma vez que, no caso, há apenas um único estabelecimento atacadista.

Para tanto, não foi outra a conclusão a que chegou a Administração Tributária por meio da Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 8, de 13 de junho de 2012, cuja ementa e excertos pertinentes ora reproduzimos: (Grifei).

“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 nº 44, de 1981.”

*"(...) 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 (Grifei).*

Quando se observa o inciso I, do art. 195 do RIPI/2010, tal dispositivo legal 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 ou livre de concorrência. Desse modo, deve ser aplicada a regra prevista (inciso I, do art. 195 do RIPI/2010), sempre que o produto for destinado a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência.

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.

Em resumo, 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; deve-se levar em conta “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”. Por outro lado, 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 e nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência de um “mercado atacadista”.

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.

Como os produtos da PROCOSA são perfeitamente caracterizados e identificados por marca (L’OREAL), tipo, modelo, espécie e qualidade, o mercado atacadista da praça do remetente é composto por um único vendedor, que atua nesse mercado, qual seja, a sua própria comercial atacadista interdependente, pois esta é a única e exclusiva distribuidora dos produtos da Recorrente para a sua praça (seja ela o município ou não).

Assim, sobre os preços desse único atacadista, a conformar o preço corrente no mercado atacadista do remetente/Recorrente é que deverá incidir o IPI, conforme o Ato Declaratório Normativo (ADN) CST nº 05, de 1982 e o Parecer Normativo (PN) CST nº 44, de 1981, bem como a exata orientação emanada da Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT nº 08, de 2012, bem como na interpretação do artigo 195, inciso I, do RIPI/2010, apontado no lançamento tributário. Veja-se o trecho da Conclusão da referida SC nº 8:

Conclusão (Negritei)

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.”

A fiscalização informa em seu “Termo de Verificação Fiscal” que tomou com base o valor dos preços praticados pelo ATACADISTA, estabelecimento interdependente foi considerado as vendas efetuadas pelo estabelecimento PROCOSA (recorrente) para o ATACADISTA (L'OREAL BRASIL) no cálculo da "média ponderada", uma vez que tais preços, representam os valores que se pretende corrigir. Que a PROCOSA cobrou de sua interdependente preços muito inferiores aos de mercado, violando as regras do valor tributáveis mínimas previstas nos artigos 195, I e 196 do RIPI/2010.

Alega a Recorrente em seu recurso que, "(...) *Todavia, apesar de invocar a aplicação ao auto de infração dos comandos insertos no artigo 195 e no caput do artigo 196 do RIPI/2010, na verdade, fiscalização se afastou por completo do critério neles traçados de determinar o VTM com base na média ponderada dos preços correntes do mercado atacadista da praça do remetente, pois considerou como preços praticados nesse mercado somente o do distribuidor e desconsiderou o do próprio contribuinte remetente, no caso, a RECORRENTE*" (Grifei).

Não assiste razão à Recorrente. Entendo correto o asseverado na decisão da DRJ. Explico. No caso presente, não seria possível calcular a média ponderada, pois o mercado da praça do remetente/Recorrente é composto por um único vendedor, que atua nesse mercado, qual seja, a sua própria comercial atacadista interdependente.

Por entender que os preços dos produtos da PROCOSA no mercado atacadista, consistem nos mesmos preços praticados pela sua comercial atacadista, interdependente e exclusiva, encontra respaldo no ADN CST nº 05, de 1982, no PN CST nº 44, de 1981, na SCI COSIT nº 08, de 2012, e na interpretação do artigo 195, inciso I, do RIPI/2010, apontado no lançamento tributário. Além disso, há de se levar em consideração os preços praticados pelo estabelecimento comercial atacadista interdependente, distribuidor exclusivo da Recorrente, porquanto este atua naquela praça, conforme disposto nos atos acima citados.

Como já exposto, como se trata de produtos perfeitamente caracterizados e identificados por marca, tipo, modelo, espécie e qualidade, são os preços da comercial atacadista interdependente, a única representante/distribuidora de tais produtos no atacado, que podem ser utilizados para se determinar o preço atacadista na praça da Recorrente/remetente.

Nessa esteira, a fiscalização em relação a determinação do VTM, com base na "média ponderada" dos preços correntes do mercado atacadista da praça do remetente, desta forma consignou em seu TVF:

" (...) Convém informar que, conforme esclarecimento prestado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 07/0749-9, o **procedimento de cálculo da média ponderada mensal** foi efetuado da seguinte forma: para cada produto adquirido do FISCALIZADO, realizou-se o somatório dos valores totais registrados em todas as notas fiscais de saída (CFOP 5102, 6102, 6403 e 6110) do ATACADISTA em um determinado mês (multiplicação entre valores unitários de cada produto e quantidades de itens) e dividiu-se esse total pelo somatório das quantidades de itens de todas as notas fiscais do mês considerado. Ressalte-se que foram utilizados os valores correspondentes às linhas de cada item, e não o valor total da nota que considera frete e tributos.

Pelos motivos já expostos nos itens anteriores deste Termo, os valores obtidos no demonstrativo de apuração das médias de preços praticados nas saídas do ATACADISTA (CNPJ 30.278.428/0005-95) devem ser utilizados para determinação dos valores tributáveis mínimos a serem

observados pelo FISCALIZADO. Portanto, faz parte do presente Termo o “Demonstrativo de Apuração do Valor Tributável Mínimo”, bem como a relação informativa de notas fiscais consideradas na apuração da média ponderada.

As médias relacionadas na última coluna do demonstrativo mencionado no item anterior são as que constituem o **valor tributável mínimo**, sendo que quando da utilização deste para cálculo do tributo devido foi utilizada sempre, conforme determina o artigo 196 do RIPI/2010, **a média ponderada dos preços calculada no mês precedente**, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele. 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 é suficiente para cobrir todos os custos, inclusive financeiros, administrativos, de venda e publicidade, e ainda garantir a margem de lucro normalmente pretendida pelos sócios" (Grifei).

E, foi com base nas informações acima e lastreados nos arquivos digitais das notas fiscais de saída emitidas pelo fabricante/importador que a fiscalização apurou o “Demonstrativo de Apuração do Valor Tributável Mínimo”, bem como a relação informativa de notas fiscais consideradas na apuração da "média ponderada", que resultou no "Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido" (todos anexados aos autos), onde foram relacionadas as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento da Recorrente em que ocorreu insuficiência no destaque do IPI, por inobservância do Valor Tributável Mínimo nas saídas destinadas à firma interdependente.

A média ponderada constante dos demonstrativos elaborados, foram as que constituíram o valor tributável mínimo, sendo que quando da utilização deste para cálculo do tributo devido foi utilizada sempre, conforme determina o artigo 196 do RIPI/2010, a média ponderada dos preços calculada no mês precedente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Portanto, não procede os argumentos da Recorrente que, para determinar o VTM, a fiscalização se afastou por completo do critério comandos pelo artigo 195 e no caput do artigo 196 do RIPI/2010.

Também, entendo que não caberia a autoridade julgadora apurar ou determinar margem de lucro do sujeito passivo. Especialmente, no caso em tela, em que a base de cálculo do imposto lançado não foi calculada com base lucro ou resultado obtido pela Recorrente, mas com base no VTM. Além disso, também não cabe autoridade julgadora determinar critérios de apuração da base de cálculo do tributo lançado. Essa atividade, indubitavelmente, é privativa da autoridade fiscal lançadora, nos termos do art. 142 do CTN. À autoridade julgadora, certamente, cabe se pronunciar sobre legalidade do critério de apuração adotado pela fiscalização, o que no meu entender foi feito apropriadamente, em que restou demonstrado que o VTM apurado pela fiscalização foi feito em perfeita consonância com o disposto no art. 195, I, e 196 do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212/2010).

12. Da aplicação da Solução Consulta Interna Cosit (SCI) nº 08/2012

Argumenta a Recorrente em seu recurso que "(...) a Solução de Consulta Interna COSIT nº 08/2012 é ilegal, representa violação ao art. 146 do CTN, por trazer novo critério jurídico e por isso não pode ser aplicada retroativamente a fatos geradores ocorridos em 2011".

"(...) Acrescente-se que essa malsinada Solução de Consulta Interna nº 8/2012 não é norma complementar, não se caracteriza como ato administrativo normativo,

nem, por conseguinte, integra a legislação tributária referida no artigo 96 e no inciso I do artigo 100 do CTN, porque, para adquirir normatividade, isto é, produzir efeitos gerais e ter seu conteúdo exigível dos contribuintes, é indispensável que a administração, obedecendo ao comando inscrito no caput do artigo 37 da Constituição Federal, lhe dê publicidade.

Sem publicar oficialmente seu conteúdo integral, um ato administrativo não entra em vigor, não podendo seu cumprimento ser exigido dos particulares, como também requer, em linha com o texto constitucional, o inciso I do artigo 103 do CTN, na seguinte dicção" (...).

Veja-se que a Solução de Consulta Interna da COSIT, como o próprio nome sugere, trata-se de ato normativo que tem por finalidade aclarar as dúvidas suscitadas pelos órgãos internos da RFB. Logo, tal ato tem efeito vinculante restrito ao âmbito da RFB, embora sirva de respaldo ao procedimento do sujeito passivo que adote sua orientação.

Dada essa característica, o fato de o referido ato não ter sido publicado externamente (na imprensa oficial, por exemplo), certamente, não desobriga a fiscalização de aplicar a sua orientação na execução da atividade vinculada do lançamento. Ao contrário, a simples publicação interna, dada o alcance do seu efeito vinculante, já é suficiente para que autoridade fiscal autuante observe o disposto no referido ato na atividade de lançamento, como ocorreu no caso em tela.

E mais. Da leitura dos excertos extraídos da referida SCI, fica claro que ela apenas consolidou os entendimentos exarados nos PN CST 44/1981 e PN CST 89/1970, que tratam dos procedimentos de apuração VTM relativos ao mercado atacadista concorrencial e monopolista, respectivamente. Logo, fica demonstrado que os procedimentos de apuração do VTM são diferentes para cada uma das referidas modalidades de mercado atacadista.

Dessa forma, fica evidenciado a improcedência da alegação da Recorrente de que a referida SCI, configura alteração de práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e que **introduziu novo critério jurídico**, o que implicaria violação ao art. 146 do CTN, haja vista que, em relação ao mercado atacadista monopolista, ela apenas reafirmou entendimento exarado no PN CST 89/1970, e nada mais.

E por esta mesma razão, não há que se falar em afronta ao princípio da segurança jurídica.

Quanto a alegação suscitada pela Recorrente, no âmbito do recurso voluntário, de que a ausência de publicidade externa do referido ato retirava-lhe a natureza de norma complementar e a característica de ato administrativo normativo, e que, portanto, não integrava a legislação tributária, referida no art. 96 e art. 100, I, do CTN, obviamente, trata-se de alegação que diz respeito a natureza normativa da referida SCI, matéria essa que é estranha aos autos.

13. Das vendas - Comercial atacadista x varejista e dos fretes e tributos

Aduz a Recorrente que, "(...) Deixou o autuante de considerar também, na apuração do valor tributável mínimo os preços unitários dos produtos que a L'ORÉAL comercializou na qualidade de atacadista "registrados em todas as notas fiscais de saída (CFOP 5102, 6102, 6403 e 6110)", descontados do "frete e tributos".

Quer dizer, para apurar o que acreditou, embora inadequadamente, ser o valor mínimo tributável pelo IPI, o autor do procedimento fiscal quis: a) excluir do seu cálculo todas as vendas efetuadas pela L'ORÉAL no varejo, e b) incluir no seu cálculo as vendas

efetuadas pela L'ORÉAL no atacado, inclusive as vendas a contribuintes estabelecidos em outras cidades, outras regiões metropolitanas e outros estados.

Por outro lado, a Fiscalização, no TVF (fls. 3.107/3.108), informou que as vendas efetuadas pelo comerciante interdependente na condição de varejista **não participaram** dos cálculos dos valores tributáveis mínimos do IPI considerados no lançamento de ofício: Veja-se trechos abaixo reproduzido:

*"(...) esta fiscalização elaborou demonstrativo de apuração da média ponderada mensal dos preços unitários dos produtos que este atacadista recebeu do remetente (FISCALIZADO) e comercializou por meio de notas fiscais emitidas com os CFOP (Código Fiscal de Operações e prestações) 5102, 6102, 6403 e 6110, uma vez que esses códigos evidenciam as operações efetuadas na condição de atacadista, conforme disposto no artigo 14 do RIPI/2010. **Ficaram foram do escopo apurado, portanto, produtos vendidos pelo ATACADISTA na condição de varejista**".*

*"(...) Ressalte-se que foram utilizados os valores correspondentes às linhas de cada item, **e não o valor total** da nota que considera **frete e tributos**.*

Desta forma, como visto na informação elaborada pelo Fisco, os produtos vendidos pelo Atacadista na condição de varejista, não foram computados na apuração.

No mesmo sentido restou consignado em relação a exclusão de fretes e os tributos (que foram excluídos no demonstrativo). Portanto, também não assiste razão a Recorrente neste tópico.

14. Das vendas no Varejo

Afirma ainda a Recorrente que, *"(...) Logo, se para o autuante era indispensável levantar somente preços dos produtos vendidos no atacado, impunha-lhe, por dever de coerência, não incluir na relação de notas fiscais emitidas com o CFOP 5102 aquelas cujas mercadorias se destinavam a não contribuintes do ICMS, isto é, a consumidores, tanto que campo referente ao número da inscrição estadual do destinatário está com a informação "isento" ou "não contribuinte"*.

Este fato foi muito bem enfrentado pela decisão de Piso, infirmoando que o fato de a mercadoria ter sido adquirida por consumidor final não contribuinte do ICMS não pressupõe que tal aquisição tenha sido feita, necessariamente, no varejo. Ou seja, tal fato não pressupõe que tal aquisição jamais possa ter sido feita no atacado.

Isso porque não há na seara comercial nem no ordenamento jurídico pátrio a correlação aventada pela Recorrente de que toda venda efetuada a consumidor final seja, obrigatoriamente, uma venda a varejo. Em outras palavras, não existe óbice negocial ou jurídico a que um consumidor final não contribuinte do ICMS efetue uma compra no atacado.

Especificamente no campo do IPI, a teor dos preceitos contidos no art. 14, tanto no seu inciso I, alínea "b", quanto no seu inciso II, todos do RIPI/2010, há plena possibilidade de existência de venda no atacado a consumidor final adquirente:

Art. 14. Para os efeitos deste Regulamento, consideram-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, § 1º, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1º):

*I - estabelecimento comercial **atacadista**, o que efetuar **vendas**:*

a) de bens de produção, exceto a particulares em quantidade que não exceda a normalmente destinada ao seu próprio uso;

b) de bens de consumo, em quantidade superior àquela normalmente destinada a uso próprio do adquirente; e c) a revendedores; e

II - estabelecimento comercial varejista, o que efetuar vendas diretas a consumidor, ainda que realize vendas por atacado esporadicamente, considerando-se esporádicas as vendas por atacado quando, no mesmo semestre civil, o seu valor não exceder a vinte por cento do total das vendas realizadas.” (Grifei).

Posto isto, não procedem as exclusões das vendas a varejo assim consideradas segundo a concepção da Recorrente.

15. Das vendas efetuadas “fora da praça”

Segundo a Recorrente, ocorreu outro erro no cálculo do valor tributável mínimo do IPI efetuado pela Fiscalização, “(...) O segundo erro foi deliberado, e residiu na inclusão, no mesmo demonstrativo e para a mesma finalidade, de vendas efetuadas pela L’ORÉAL para estabelecimentos fora da praça por ele próprio considerada” (...).

*Todavia, ressalvada a hipótese de entender, como chegou a admitir o autuante, que praça seria todo o território nacional, o cálculo da **média ponderada** dos valores das vendas realizadas em determinado **mercado inclui unicamente aquelas cujas mercadorias sejam adquiridas por destinatários localizados na praça do remetente (...)**”.*

Ocorre que para este relator, a discussão acima levantada pela Recorrente, não merece guarida, porquanto gira em torno da conceituação do termo “**praça**”, o que já se encontra em tópico específico e bem analisado no item “6” deste voto.

16. Dos descontos incondicionais

Afirma a Recorrente sobre a Ilegitimidade da Adição dos Descontos Incondicionais Concedidos pela Impugnante à Base de Cálculo do IPI, “(...) *Agregue-se à coleção de defeitos irremediáveis do auto de infração, endossados pelo acórdão agora enfrentado, a adição feita pela fiscalização, aos valores de venda por ela levantados para determinar as bases de cálculo do IPI, dos descontos que a L’ORÉAL concedeu incondicionalmente aos seus clientes.* Para tanto, fundamentou que tal procedimento do Fisco ofendia a Constituição Federal, o CTN, a lei de regência do imposto e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

No caso dos descontos incondicionais, existe vedação normativa expressa no § 3º do art. 190 do RIPI/2010 à dedução dos descontos incondicionais na base de cálculo do IPI: Veja-se

Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

(...)

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

(...)

§ 3º Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 2º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15). (Grifei)

Portanto, as fundamentações suscitadas pela Recorrente não merecem acato no presente julgamento administrativo.

No entanto, a Recorrente, continua em recurso argumentando que "(...) *Esse comportamento ofende a Constituição Federal e o CTN, conforme declarado reiteradamente pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, a exemplo dos acórdãos proferidos nos julgamentos do REsp nº 848.598/RS35 e do REsp nº 908.441/RN36, e principalmente pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal no RE nº 567.935/SC (Relator: Min Marco Aurélio Mello, data: 04.09.2014), cuja repercussão geral foi reconhecida por essa Suprema Corte, cabendo, portanto, ao caso, a aplicação do disposto no inciso I do artigo 62 do Regimento Interno desse CARF*". Reproduz os acórdãos.

Como se vê, alegou o cumprimento da regra prevista no artigo 62, § 2º, do RICARF/2015, que estabelece a obrigatoriedade da reprodução, pelos julgadores deste Conselho, das decisões definitivas de mérito proferidas pelo plenário do STF nos julgamentos, sob regime de repercussão geral, no caso a aplicação do entendimento esposado no RE nº 567.935/SC:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - VALORES DE DESCONTOS INCONDICIONAIS - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO - ARTIGO 15 DA LEI Nº 7.798/89 - INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL - LEI COMPLEMENTAR - EXIGIBILIDADE.

Viola o artigo 146, inciso III, alínea "a", da Carta Federal norma ordinária segundo a qual hão de ser incluídos, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, os valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos, prevalecendo o disposto na alínea "a" do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional.

Para bem resolvermos o caso, peço licença para reproduzir trechos do voto de lavra do Conselheiro Jose Fernandes do Nascimento (PAF nº 16682.720009/2013-71), que para uma melhor compreensão do alcance da referida decisão do STF, especialmente, em relação ao preceito legal atingido pela mácula da inconstitucionalidade formal, cabe transcrever o teor do dispositivo do julgado:

O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e negou provimento ao recurso, declarando a inconstitucionalidade do § 2º do art. 14 da Lei 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 15 da Lei 7.798/89, apenas quanto à previsão de inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). [...]. (Grifei).

Fazendo uma leitura do dispositivo do referido RE, extrai-se que o preceito legal, parcialmente, declarado inconstitucional (apenas na parte que trata dos descontos incondicionais) foi o § 2º do art. 14 da Lei 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 15 da Lei 7.798/1989, a seguir transcrito:

Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

[...]

II quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

[...]

§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989) [...]. (grifos não originais)

Porém, na presente autuação, a base de cálculo do IPI não foi calculada com **base no valor total da operação**, previsto no art. 14, II, da Lei 4.502/1964, mas sim, **com base no VTM**, definido no art. 15, I, do mesmo diploma legal, que segue transcrito:

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

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

Portanto, diferentemente do alegado pela Recorrente, o fundamento da decisão consignada no citado RE, não se aplica à autuação em apreço, pois o enquadramento legal da base de cálculo da autuação foi feito em preceito legal distinto do que fora declarado inconstitucional no citado Recurso Especial.

Assim, por expressa vedação legal determinada pelo § 3º, II, do art. 190 do RIPI/2010, não há como ser acatado o pedido de dedução da base de cálculo do IPI dos supostos valores a título de descontos incondicionais.

17. Do Pedido de Diligência

Aduz a Recorrente em seu recurso que "(...) evocando a impossibilidade de anexar a esta petição as milhares de notas fiscais emitidas no ano de 2011 pela L'ORÉAL relativas a vendas a consumidores, a vendas para destinatários localizados fora da praça da RECORRENTE, seja qual for o conceito de praça que se adote, e às vendas em que foram concedidos descontos incondicionais, até porque são documentos pertencentes a outra pessoa jurídica, a RECORRENTE reitera seu pedido no sentido de que, com fulcro no artigo 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72, **seja realizada diligência** nos arquivos magnéticos fornecidos pela citada empresa à fiscalização, identificando naqueles arquivos as notas fiscais em que estão presentes essas situações, ou, caso assim o preferam, seja requerido daquela pessoa jurídica arquivos magnéticos que permitam esses levantamentos, para que os cálculos efetuados pela fiscalização sejam refeitos, nos mesmos moldes requeridos no subitem 8.1 da Impugnação" (...).

Sobre o pleito de realização de diligência formulado pela reclamante, mostra-se prescindível pelas razões que foram expendidas ao longo deste voto, cujo arrimo consta do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, combinado com o princípio basilar da livre convicção do julgador presente no art. 29 do citado Decreto.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A Recorrente informou que as notas fiscais emitidas pela L'ORÉAL não estão e nunca estiveram sob sua guarda e responsabilidade, motivo pelo qual seria indispensável a concessão da diligência.

No entanto, neste caso, para afastar qualquer dúvida sobre a existência das notas fiscais nos autos, trago a colação a manifestação do Fisco no Termo de Verificação Fiscal (fls. 3.107/3.108):

"7.4 Com base nos arquivos digitais, por meio dos dados das notas fiscais de saída emitidas pelo ATACADISTA (CNPJ 30.278.428/0005-95), esta fiscalização elaborou demonstrativo de apuração da média ponderada mensal dos preços unitários dos produtos que este atacadista recebeu do remetente (FISCALIZADO) e comercializou por meio de notas fiscais emitidas com os CFOP (Código Fiscal de Operações e prestações) 5102, 6102, 6403 e 6110, uma vez que esses códigos evidenciam as operações efetuadas na condição de atacadista, conforme disposto no artigo 14 do RIPI/2010. Ficaram fora do escopo apurado, portanto, produtos vendidos pelo ATACADISTA na condição de varejista.

*7.5 Convém informar que, conforme esclarecimento prestado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 07/0749-9, **o procedimento de cálculo da média ponderada mensal foi efetuado da seguinte forma: para cada produto adquirido do FISCALIZADO, realizou-se o somatório dos valores totais registrados em todas as notas fiscais de saída (CFOP 5102, 6102, 6403 e 6110) do ATACADISTA em um determinado mês (multiplicação entre valores unitários de cada produto e quantidades de itens) e dividiu-se esse total pelo somatório das quantidades de itens de todas as notas fiscais do mês considerado. Ressalte-se que foram utilizados os valores correspondentes às linhas de cada item, e não o valor total da nota que considera frete e tributos.***

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 do ATACADISTA (CNPJ 30.278.428/0005-95) devem ser utilizados para determinação dos valores tributáveis mínimos a serem observados pelo FISCALIZADO. Portanto, faz parte do presente Termo o "Demonstrativo de Apuração do Valor Tributável Mínimo", bem como a relação informativa de notas fiscais consideradas na apuração da média ponderada.

*7.7 As médias relacionadas na última coluna do demonstrativo mencionado no item anterior são as que constituem o valor tributável mínimo, sendo que quando da utilização deste para cálculo do tributo devido foi utilizada sempre, conforme determina o artigo 196 do RIPI/2010, **a média ponderada dos preços calculada no mês precedente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele**". (Grifei).*

Como se vê, as notas fiscais foram o objeto de investigação pelos Auditores Fiscais que lavraram o Auto de Infração em discussão, não sendo possível falar que as provas necessárias não foram acostados aos autos.

Posto isto, com base no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, entendo que a Diligência requerida é dispensável, já que as notas fiscais se encontra relacionadas nos demonstrativos apensados aos autos e as informações nelas contidas são suficientes para apuração do valor tributável mínimo (VTM) e outras apurações que são objeto desta lide.

18. Dispositivo

Por fim, e para que não se alegue omissão no julgado, ratifico e, supletivamente, adoto todos os fundamentos da decisão recorrida, que tenho por boa e conforme a lei, forte no art. 50, § 1º, da Lei no 9.784, de 1991.

Diante dos fundamentos expostos, rejeito as suscitadas preliminares de nulidade da decisão de piso, indefiro a diligência solicitada e, no mérito, voto no sentido de **negar provimento ao Recurso Voluntário** apresentado, mantendo-se a decisão recorrida em TODOS os seus termos e fundamentos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, Redator designando

1. Com a devida vênia ao douto Relator do caso, ousou dele discordar, o que passo a fazer nos seguintes termos.

2. Conforme se observa dos autos, a presente discussão gravita em torno da adequada interpretação dos artigos 195, inciso I e 196, parágrafo único, inciso II, ambos do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI/2010), dispositivos esses que assim prescrevem:

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;

(...).

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.

3. Tal discussão interpretativa, todavia, não pode ser considerada de forma divorciada da realidade fática apurada no presente lançamento e que aqui se retoma sumariamente:

- a empresa recorrente tem por objeto social, dentre outras atividades, a industrialização, importação e exportação de produtos de beleza, cosméticos e toucador;
- a empresa recorrente era a controladora da empresa *L'oréal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda. ("L'oréal")*, empresa comercial atacadista para quem se destinaram todos os produtos produzidos pela recorrente no ano de 2011;
- há, portanto, uma relação de interdependência entre as citadas empresas, o que é incontroverso nos autos;
- a empresa recorrente está situada na cidade do Rio de Janeiro, enquanto que a empresa *L'oréal* está situada na cidade de Duque de Caxias, na área metropolitana da cidade carioca;
- por se tratar de empresas interdependentes, a recorrente sujeitou tais operações à incidência do IPI nos termos do que dispõe o art. 196, parágrafo único, inciso II do RIPI/2010;
- a fiscalização, por seu turno, entendeu que o método de apuração do IPI para tais operações não seria o adotado pelo contribuinte, uma vez que a regra determinante no presente caso seria aquela disposta no art. 195, inciso I do mesmo RIPI/2010.

4. Feitas tais considerações de ordem fática, cabe agora voltar-se aos dispositivos legais aqui tratados para a sua devida interpretação, mas não sem antes fixar algumas premissas essenciais para o alcance das conclusões que serão externadas ao longo do presente voto.

I. Os limites interpretativos no direito tributário

5. É desnecessário aqui me alongar nas considerações acerca da estrita submissão das exigências exacionais ao princípio da legalidade, haja vista a importância deste princípio na seara tributária - assim como ocorre no direito penal - ao ponto do constituinte originário, não satisfeito com a previsão geral do art. 5º, inciso II da *Magna Lex*¹, reiterar tal norma jurídica no específico nicho tributário (art. 150, inciso I da Constituição Federal²).

¹ "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

6. Tal importância, entretanto, não imuniza a lei tributária de problemas, em especial aqueles de caráter semântico-jurídico. O emprego, por parte do legislador, de expressões vagas, de conceitos jurídicos indeterminados e, até mesmo, a ausência de conceituações legais, levam a interpretações dúbias de um mesmo texto legislativo o que, em matéria tributária, pode originar sérios problemas para o sujeito passivo de uma relação jurídica deste jaez, já que tal sujeito pode deparar-se com a mitigação do seu patrimônio³ a pretexto de uma suposta interpretação normativa.

7. Daí a importância de dispositivos como os artigos 108, § 1º e 110 do Código Tributário Nacional⁴, na medida em que estabelecem limites interpretativos ao aplicador do direito tributário legislado no plano da concretude, densificando, pois, o princípio da legalidade. Assim, mesmo na ausência de uma delimitação semântica por parte da lei ao empregar um determinado signo na esfera jurídico-tributária, ainda sim não seria possível negar a existência, para tal signo, de um conteúdo **jurídico** próprio, sob pena do princípio da legalidade em matéria tributária ser esvaziado de sentido. No mesmo diapasão, destacamos o já clássico voto do Ministro do Supremo Tribunal Federal *Luiz Galotti*, proferido no RE nº 71.758 (Rel. Min. Thompson Flores, DJ de 31.08.1973), *in verbis*:

(...).

Se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiaria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.

(...).

8. Esta conclusão foi reforçada pelo mesmo STF quando do julgamento da inconstitucionalidade da lei n. 9.718/98, conforme se observa de trecho do voto da lavra do Ministro *Cezar Peluso*, *in verbis*:

(...)

Quando não haja conceito jurídico expresso, tem o intérprete de se socorrer, para a re-construção semântica, dos instrumentos disponíveis no próprio sistema do direito positivo, ou nos diferentes corpos de linguagem.

(...).

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

(...)"

² "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)"

³ Para uma perspectiva da relação jurídico-tributária, o ato de tributar nada mais é do que uma autorização constitucional para que o Estado mitigue o direito de propriedade do indivíduo.

⁴ "Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

(...).

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

(...).

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Como já exposto, não há, na Constituição Federal, prescrição de significado do termo "faturamento". Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, no próprio ordenamento, não havia então algum valor semântico a que pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação de sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando u'a mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico.

(...)

(STF – Supremo Tribunal Federal; Rec. Extraordinário 346.084-6 – PR; Tribunal Pleno (grifos nosso).

9. Este recurso empregado pelo ordenamento jurídico e evidentemente limitador do processo hermenêutico na esfera tributária tem um objetivo muito claro: criar um filtro jurídico-racional para preservar a autonomia do direito sem, todavia, fechá-lo para o novo. Procura-se, com isso, evitar que o direito seja incapaz de *se diferenciar e de se especificar funcionalmente em relação ao seu ambiente*⁵.

10. Tais considerações, a título de premissas, são essenciais para o deslinde da presente demanda, uma vez que, ao meu ver, a lide gravita em torno do conteúdo semântico-jurídico das expressões "mercado atacadista" e "praça do remetente", estabelecidas no art. 195, inciso I do RIPI/2010 e, mais do que isso, qual o conteúdo semântico de tais expressões à época do advento do citado Regulamento de IPI. Antes, todavia, é fundamental aqui precisar qual a razão de ser de tal dispositivo e as regras daí extraídas.

II. O valor tributário mínimo como uma regra antielisiva específica para o IPI

11. A regra do valor tributável mínimo ("VTM") para o IPI não é uma novidade na legislação brasileira. Ao contrário, foi inauguralmente prevista no ordenamento jurídico nacional há mais de 50 anos, uma vez que veiculada na própria lei nº 4.502/64⁶, instituidora do então imposto sobre o consumo. Trata-se, em verdade, de norma antielisiva específica para operações com produtos industrializados com o fito de evitar uma manipulação artificial da base de cálculo do tributo quando da realização de operações entre empresas interdependentes.

12. Assim, em hipóteses como a tratada nos autos, há a possibilidade do VTM ser apurado com base em duas metodologias distintas e excludentes entre si. Caso exista mercado atacadista na praça do remetente, o VTM será apurado com base no preço corrente no

⁵ CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad. 2002. p. 21.

⁶ "Art. 15. o valor tributável não poderá ser inferior:

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

(...)."

mercado pelo cálculo da média ponderada de preços das empresas atacadistas da referida localidade. Por sua vez, na hipótese de inexistir mercado atacadista na praça do remetente, o VTM será apurado como base em uma cesta de elementos objetivamente traçados pelo legislador, quais sejam, custos de produção, outras despesas e margem de lucro normal.

13. Com tais disposições, o legislador quis evitar que empresas interdependentes criassem estruturas com o fito de esvaziar a base de cálculo do IPI nas operações promovidas pela industrial para inflá-la na operação com a empresa comercial atacadista.

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

III. O conteúdo semântico-jurídico das expressões "mercado atacadista" e "praça do remetente"

15. Fixadas as premissas alhures desenvolvidas, convém agora precisar o conceito de "praça do remetente".

16. Para cumprir com tal mister, insta desde já fixar a ideia que "praça do remetente" quer significar uma localidade, ou seja, um local determinado onde se realizam operações empresariais. Aliás, nesse sentido, é bastante elucidativo o parecer juntado aos autos pela recorrente e da lavra do Professor *Fábio Ulhoa Coelho* (fls. 3.241/3.282), o qual fora ofertado para a *Associação Brasileira de Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos*. Assim afirma o citado professor:

(...).

6. Praça é conceito jurídico com dois significados diferentes.

*7. O primeiro significado é o de **reunião** de comerciantes que realizam trocas mercantis de determinado produto num certo lugar. Trata-se, nesse caso, de referência à organização típica dos comerciantes.*

(...).

16. As praças - entendidas nesse primeiro significado de reunião de comerciantes - tinham importância no passado. Atualmente, pode-se dizer que desapareceram. Se até as primeiras décadas do século anterior, existiam vigorosas praças no Brasil - como a de Santos, Rio de Janeiro ou Belém -, hoje em dia foram substituídas, em parte, pelas Câmara de Comércio, Associações Comerciais etc.

*17. Por isso, quando a lei fala em **praça** atualmente, ela só pode estar se referindo à **segunda** acepção que o conceito apresenta no direito comercial, a de um **lugar** onde se costumam realizar negócios comerciais.*

18. *Por esse segundo significado jurídico de praça, faz-se referência invariavelmente a uma localidade. Trata-se de expressão destinada a delimitar um espaço. Praça é, portanto, um conceito por assim dizer **geográfico**, um recorte no território nacional.*

(...) (grifos constantes no original).

17. Diante de tais considerações, fica claro que a questão a ser aqui definida é precisar qual a extensão deste recorte geográfico dentro do território nacional, de modo a delimitar a sua amplitude territorial.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...).

a) "o termo produto, constante do subitem 6.1 do Parecer Normativo CST nº 44, de 23 de novembro de 1981, indica uma

mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, se houver, na forma indicada no inciso VIII do artigo 205 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI)"; e

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

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

22. Ademais, o próprio art. 197 do RIPI/2010, inserido na mesmíssima Seção II em que se encontram os analisados artigos 195 e 196, ao estabelecer os procedimentos para o arbitramento da base de cálculo do IPI, textualmente fala em **domicílio**, o que, por sua vez, obrigatoriamente nos remete a ideia de Município. Vejamos o inteiro teor da regra:

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

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

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

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

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

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

25. Não obstante, seguindo esta linha de orientação, i.e., de que *praça* é sinônimo de município, também encontramos farta jurisprudência deste Tribunal Administrativo. É o que se observa, por exemplo, da decisão exarada pelo Conselheiro *Antonio Carlos Atulim* e veiculada no acórdão n. 3403-002.285, *in verbis*:

Ementa

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 31/03/2008 a 31/12/2010

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.

(...).

(CARF; Acórdão n. 3403-002.285; Relator: Antonio Carlos Atulim) (g.n.)

23. Ainda no mesmo sentido:

Ementa

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/01/1999 a 31/12/2001

IPI. REMESSAS PARA INTERDEPENDENTES. VALOR TRIBUTAVEL MÍNIMO.

No caso de saídas para empresas interdependentes o valor tributável mínimo a ser considerado como base de cálculo do imposto é o preço corrente no mercado atacadista da praça comercial do remetente, ou, caso não seja possível assim proceder, o valor mínimo tributável deve ser calculado considerando as especificidades e características (marca, tipo, modelo, espécie, volume, qualidade) dos produtos distintos empregados para sua formação de preços. Recurso Provido.

(CARF; Acórdão n. 3401-00.768; Relator: Dalton Cesar Cordeiro De Miranda) (g.n.).

Trecho do voto do Relator (Acórdão n. 3401-00.768), acompanhado por unanimidade pela Turma julgadora:

(...).

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 e os artigos 68 do RIPI/82 e 123, I, do RIPI/98 determinam que o valor tributável do IPI – base de cálculo do IPI nas operações entre empresas interdependentes – será 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.

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

Ementa

IPI. BASE DE CALCULO. FIRMAS INTERDEPENDENTES.

*Caracterizada a interdependência entre os estabelecimentos remetente e adquirente, o valor mínimo tributável é o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, conforme preceitua o artigo 68, inciso I, alínea "a", do RIPI/82, **que equivale ao preço médio praticado na localidade, e não pode ser considerado como o praticado por um único estabelecimento.***

Recurso de ofício negado.

(CARF; Acórdão n. 203-10.133; Rel. Emanuel Carlos Dantas de Assis) (g.n.).

Ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 10/02/1999 a 31/12/1999

BASE DE CÁLCULO. FIRMAS INTERDEPENDENTES.

*Caracterizada a interdependência entre os estabelecimentos remetente e adquirente, o valor mínimo tributável é o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, conforme preceitua o art. 123, I, "a", do RIPI/98, **que equivale ao preço médio praticado na localidade, e não o praticado pelo adquirente.***

Recurso de ofício negado.

(CARF; Acórdão n. 202-18.215; Rel. Maria Teresa Martínez López) (g.n.).

26. Este também é o entendimento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça, quando analisa o conceito de praça para fins de ação de cobrança com base em cheque prescrito:

DIREITO COMERCIAL. RECURSO ESPECIAL. CHEQUES. BENEFICIÁRIA DOMICILIADA NO EXTERIOR. PRAÇA DE

EMISSÃO. OBSERVÂNCIA AO QUE CONSTA NA CÁRTULA. AÇÃO DE LOCUPLETAMENTO SEM CAUSA DE NATUREZA CAMBIAL. TRANSCURSO DO PRAZO PREVISTO NO ARTIGO 61 DA LEI 7.357/85. POSSIBILIDADE DE AJUIZAMENTO DE AÇÃO DE COBRANÇA, COM DESCRIÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO SUBJACENTE, OU DE AÇÃO MONITÓRIA, CUJO PRAZO PRESCRICIONAL É DE 5 ANOS.

1. O cheque é título de crédito que se submete aos princípios cambiários da cartularidade, literalidade, abstração, autonomia das obrigações cambiais e inoponibilidade das exceções pessoais a terceiros de boa-fé, por isso deve ser considerado como local de emissão o indicado no título.

[...]

4. O cheque é ordem de pagamento à vista, sendo de 6 (seis) meses o lapso prescricional para a execução após o prazo de apresentação, que é de 30 (trinta) dias a contar da emissão, se da mesma praça, ou de 60 (sessenta) dias, também a contar da emissão, se consta no título como sacado em praça diversa, isto é, em município distinto daquele em que se situa a agência pagadora.

(...)

(STJ; REsp n. 1.190.037/SP, Relator Ministro Luis Felipe Salomão, Quarta Turma, DJe de 27/9/2011.) (g.n.).

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

...a escolha expressa pela delimitação geográfica para fins de verificação da média de preços do mercado atacadista precisa ser obrigatoriamente respeitada. O aplicador não tem competência para alterar os termos da lei, nem mesmo através de uma interpretação extensiva não comportada pelo texto legal. A definição legal vincula-se às noções de previsibilidade, estabilidade e segurança jurídica, que seriam violadas se o intérprete pudesse, conforme a sua conveniência, alterar o significado corrente das expressões escolhidas pelo legislador. Por essas razões, estes dispositivos legais não admitem interpretações elásticas, extensivas ou ampliativas conforme o interesse da autoridade fazendária, sendo exigida a rigorosa observância dos limites fixados de forma expressa e inequívoca pelo Poder Legislativo, a quem compete fixar critérios, e delimitadas pelo Poder Executivo, a quem compete especificar os mandamentos legais.

(...).

28. Apesar da conclusão aqui já externada, convém ainda examinar, para fins de motivação (art. 489, §1º, inciso IV, c.c. o art. 15, ambos do CPC⁷⁻⁸), os pretensos fundamentos adotados pela fiscalização no caso decidendo.

IV. A equivocada fundamentação fazendária para a convocação do disposto no art. 195, inciso I do RIPI/2010

29. Conforme se observa do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização **equivocadamente** trata o conceito de praça como sinônimo de mercado, conforme se observa de forma mais precisa as fls. 09/12 do aludido documento. Nesse sentido, mister se faz esclarecer o conceito de mercado para distingui-lo da ideia de praça.

30. Logo, insta desde já esclarecer que o termo *mercado* comporta diferentes abordagens, o que pode redundar em diferentes resultados semânticos, a depender da sua análise ser feita sob uma perspectiva econômica, social, jurídica etc. Mesmo limitando este escopo, ainda sim é possível identificar diferentes espécies de mercados (permanente e temporário; relevante e irrelevante; dentre outras classificações). A classificação, por sua vez, empregada pela fiscalização no caso decidendo leva em consideração o aspecto geográfico como elemento classificatório, o que também pode gerar em diferentes subclassificações (mercados nacionais, regionais, locais etc.). Trata-se, portanto, de um conceito ambíguo e que, por conseguinte, merece a devida delimitação em concreto.

31. No presente caso, a fiscalização atrelou a ideia de praça à de mercado, o qual, por sua vez, estaria geograficamente circunscrito ao conceito de região metropolitana. Daí concluiu que, apesar de situadas em cidades distintas, a empresa industrial e a recorrente compunham um único mercado porque situadas em uma mesma "praça" (aqui empregado no sentido da fiscalização), já que ambas PJ's estão situadas na região metropolitana do Rio de Janeiro.

32. Acontece que, com o devido respeito ao trabalho da fiscalização, tal mister padece de dois problemas: um de natureza conceitual e outro de caráter metodológico.

33. Sob uma perspectiva jurídica, ainda que de forma singela, mercado pode ser conceituado como o conjunto de operações empresariais relacionadas a determinados bens ou serviços em um determinado limite geográfico. E está exatamente aí o problema a ser aqui resolvido: as limitações geográficas para a definição do conceito de praça são as mesmas para conformação de um conceito de mercado? A resposta para tal questionamento é uma só: um sonoro não.

34. A limitação geográfica para fins de definição de mercado é dinâmica, na medida em que varia de acordo com o tipo de produto comercializado, bem como os tipos de operações comerciais praticadas. Quando se fala, por exemplo, em um "mercado" de padarias, é possível, a depender do contexto, restringi-lo a um bairro (v.g., o bairro do Sumaré, na cidade de São Paulo) ou a uma região (a região oeste, também na capital paulista). Já quando se fala, por exemplo, no mercado calçadista, é possível ampliar sensivelmente esta extensão territorial,

⁷ "Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...).

§ 1o Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...).

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

(...)."

⁸ "Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente."

o que pode redundar em delimitação por Estado ou até mesmo por Região do Brasil (Sul, Sudeste, Norte etc.)⁹. O que se percebe, portanto, é que esta delimitação geográfica do conceito de mercado é *dinâmica* ou *fluida*, assim como é a economia, área do saber que fortemente influencia a delimitação semântica deste signo.

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

36. Percebe-se, pois, que a primeira diferença entre mercado e praça é conceitual, o que, diga-se de passagem, foi muito bem pontuado pelo Professor *Fábio Ulhoa Coelho* no parecer alhures citado:

(...). "Praça" não é sinônimo de "mercado". Em nenhuma doutrina ou decisão judicial, afeta ao direito comercial, encontra-se qualquer noção assertiva que pudesse levar a tal sinonímia. Mercado não se confunde com praça. Mercado é o conjunto de relações econômicas associado a algum elemento de relevância, que pode ser determinado produto ("mercado de cosméticos"), um segmento econômico ("mercado varejista"), certa base territorial ("mercado nacional") ou outros. Praça, por sua vez, não é um conjunto de operações econômicas.

*51. Enquanto "mercado" é conceito que reporta algo dinâmico (relações econômicas), o de "praça" reporta algo estático (lugar ou organização). Não existe nada que se pudesse denominar por **praça de cosméticos**, mas existe claramente um conjunto de operações que se liga a noção de **mercado de cosméticos**. Não há nada a que se pudesse referir pela expressão **praça varejista**, mas visualiza-se, sem dificuldade, um conjunto de operações econômicas identificável pela locução **mercado varejista**. Inexiste algo passível de se chamar de **praça nacional**, mas o conjunto de operações econômicas realizadas internamente num certo país chama-se, corretamente, de **mercado nacional**.*

(...) (grifos constantes no original).

37. E nem poderia ser diferente, até porque, se considerado o conceito de praça empregado pela fiscalização, i.e., como sinônimo de conjunto de operações empresariais, o disposto no art. 195, inciso I do RIPI/2010 torna-se-ia um sem sentido jurídico. Referido dispositivo assim prescreve:

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*

⁹ Com segurança é possível afirmar que, por questões climáticas, econômicas e de costumes, o mercado calçadista na região Sul do país apresenta particularidades que o diferem deste mesmo mercado na região do extremo Norte e Nordeste do país.

estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência;

(...).

38. Partindo dos conceitos empregados pela fiscalização poderia ser assim reescrito:

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

I - ao preço corrente do conjunto de operações empresariais do conjunto de operações empresariais 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;

(...).

39. Neste mesmo diapasão conclui o Professor *Fábio Ulhoa Coelho*:

(...).

*103. De outro lado, a tentativa de conferir maior abrangência ao conceito de **praça** desqualificando o elemento territorial que lhe é peculiar, mostra-se igualmente uma distorção. quando se tenta conceituar **praça** como um conjunto de operações mercantis, confunde-se este conceito com o de **mercado**.*

*104. Aliás, esta segunda tentativa de conferir maior abrangência ao conceito de **praça**, aproximando-o ao de **mercado**, torna a lei e os regulamentos do IPI incompreensíveis. Tratando estas normas do "**mercado de praças do remetente**", se tanto **mercado** como **praça** forem considerados **conjuntos de operações mercantis**, as normas legais e regulamentares estariam dizendo algo totalmente ininteligível como "**conjunto de operações mercantis do conjunto de operações mercantis do remetente**".*

(...). (grifos constantes no original).

40. Outro equívoco da fiscalização ao equiparar o conceito de praça ao conceito de mercado é metodológico. Antes, entretanto, de justificar tal assertiva, é importante não perder de vista que o caso analisado é fruto de um **auto de infração**, fato este de extrema relevância para a resolução da presente demanda, à medida que é justamente a iniciativa do processo administrativo que determina o ônus probatório, nos termos do que prevê o art. 373 Código de Processo Civil¹⁰. Assim já decidi este colegiado, conforme se observa do seguinte trecho do acórdão n. 3402-002.881, da lavra do Conselheiro *Antonio Carlos Atulim*:

(...)

É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito

¹⁰ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

(...).

41. Pois bem. Ao afirmar que o conceito de praça é sinônimo de mercado e que este, por seu turno, se identifica com conceito legal de região metropolitana, deveria a fiscalização ter feito prova neste sentido. Em outros termos, deveria a fiscalização ter provado que a região metropolitana é, economicamente falando, um "mercado de cosméticos" no âmbito de atuação da recorrente. Nesse sentido, pergunta-se: quais são os fatos econômicos trazidos pela fiscalização que atestam tal assertiva? Quais os índices econômicos que permitem afirmar que de fato os produtos produzidos pelo recorrente não apresentam um mercado mais amplo (estadual, regional ou até mesmo nacional)?

42. Não há uma única linha sequer no TVF que justifique o discricionário recorte geográfico feito pela fiscalização. Em verdade, o único e suposto fundamento trazido pelo fisco nesse sentido é a aproximação física das empresas em questão, separadas por uma distância inferior a 10 km, o que, sob a equivocada ótica fiscal, seria suficiente para definir o mercado de cosméticos na região metropolitana do Rio de Janeiro.

43. Com o devido respeito ao trabalho fiscal, mas tal recorte geográfico não encontra qualquer subsídio jurídico e nem mesmo econômico. Aliás, quando se analisa a justificativa posta no TVF tal conclusão fica ainda mais patente. Vejamos o que diz a fiscalização:

(...).

*6.7. 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:***

*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.

(...).

44. De forma genérica a fiscalização afirma que alguns índices econômicos, como o INPC e o IPCA são medidos dentro dos limites geográficos de uma região metropolitana, o que, por conseguinte, também deveria ser levado em consideração no caso em comento. O que a fiscalização ignora, todavia, é que os índices citados acima (INPC e IPCA) são determinantes para a apuração de preços para o *consumidor*, ou seja, leva em consideração o mercado de **varejo** e não o mercado atacadista, sendo este último o foco da presente fiscalização. Logo, a delimitação geográfica do mercado varejista em regiões metropolitanas não se aplica, necessariamente, para outros mercados mais concentrados, como ocorre no caso dos mercados industrial e atacadista.

45. Ademais, o esforço da fiscalização em demonstrar a proximidade física entre os estabelecimentos da recorrente e o atacadista não comove este julgador. Trata-se de retórica¹¹ vazia de qualquer conteúdo jurídico ou mesmo econômico. Ora, se proximidades geográficas fossem delimitadoras de critérios jurídicos poderíamos, por exemplo, alterar a competência territorial de uma demanda ajuizada na capital paulista, de acordo com a conveniência do réu, situado em uma extremidade da urbe e mais próximo do Fórum de Santo André, para que a demanda fosse automaticamente transferida para a cidade do ABC. O mesmo poderia ser levado em conta para a delimitação do dever de pagar ISS e assim por diante. Ademais, se o recorrente estivesse em outro ponto da cidade do Rio de Janeiro, com uma distância superior a 50 quilômetros da atacadista *Lóreal*, isso seria suficiente para afastar a interpretação da fiscalização? Qual seria o limite quilométrico suficiente para tanto? Tal delimitação pode ficar a mercê do subjetivismo fiscal?

46. O que se quer afirmar com esses exemplos e indagações é que nem o aplicador do direito nem o destinatário da norma podem inventar critérios, arbitrariamente, para fins de alterar a incidência de normas jurídicas, em especial quando se está diante de questões tributárias, afinal, tal nicho do direito deve profundo respeito ao princípio da legalidade, como já destacado no presente voto.

47. Por fim, nem se alegue, como pretende a fiscalização, que a Súmula 06, X do Tribunal Superior do Trabalho, ao interpretar o art. 461 da CLT, teria o condão de vaticinar o entendimento fiscal. Vejamos o que diz o citado dispositivo legal e o correlato enunciado sumular:

*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. (g.n.)*

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 distintos que, comprovadamente, pertençam à mesma região metropolitana. (g.n.)*

¹¹ Expressão que não é aqui empregada nos entido aristotélico do termos, mas sim sofisticado.

48. Primeiramente, convém desde já destacar que a citada súmula afirma, textualmente, que a expressão "localidade" deve, como regra, ser interpretada como sinônimo de município, o que, como já desenvolvido no presente voto, não é nenhuma novidade. Segue a referida súmula adiante para afirmar que, *excepcionalmente*, referido signo também pode ser visto como sinônimo de região metropolitana.

49. Percebe-se, pois, que para chegar a tal conclusão o TST cria uma exceção não prevista em lei mediante uma interpretação **extensiva**, o que, levando em consideração o tipo de direito material tutelado e quem se pretende prestigiar com tal regra, é perfeitamente compreensível. Ora, o referido enunciado sumular versa sobre relações jurídicas de emprego, as quais apresentam em um dos seus polos o empregado, parte hipossuficiente na referida relação. Logo, é louvável que o TST, em situações *excepcionais* e de forma justificada, estenda a interpretação do art. 461 da CLT em favor do trabalhador.

50. Já no caso em comento a lógica é completamente inversa, já que a parte hipossuficiente da relação é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Não é por acaso, portanto, que a Constituição Federal prevê uma Seção inteira (Seção II) com o título "Das Limitações do Poder de Tributar". Assim, permitir uma interpretação extensiva do conceito de praça, criada ficcionalmente pelo realizador do direito e, o que é pior, mediante a convocação analógica de um enunciado sumular de um Tribunal afeto às relações trabalhistas é, no mínimo, absurdo.

51. Patente está, portanto, os equívocos das premissas fiscal, o que levou a indevida exigência exacional.

V. Das circunstâncias fáticas do presente caso

52. Por fim, resta ainda detalhar um pouco mais as premissas fáticas que antecederam a presente discussão, de modo a afastar qualquer dúvida acerca da legitimidade da estrutura operacional realizada pelo recorrente.

53. Para tanto, insta registrar que, embora não afirme textualmente, a fiscalização induz a interpretação de que a estrutura empresarial tomada pela recorrente teria sido assim arquitetada com um único propósito: reduzir a base de cálculo do IPI na operação realizada pela recorrente, o que se daria mediante a redução dos preços dos produtos negociados nesta fase da cadeia econômica, conforme se observa do seguinte trecho do TVF:

(...).

4.17. Como demonstrado, esse planejamento tributário destina-se a reduzir consideravelmente os valores tributáveis pelo IPI dos produtos com saída de PROCOSA ao transferir para L'OREAL a quase totalidade da margem de lucro que deveria compor o preço do produto industrializado.

4.18. Considerando a análise de todas as informações apresentadas pelos estabelecimentos remetente (FISCALIZADO) e destinatário (ATACADISTA), 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 tributo (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 do RIPI 2010, cujo resultado para os produtos vendidos pelo FISCALIZADO pode ser verificado nos seguintes demonstrativos anexos ao presente termo:

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

54. Como dito acima, a fiscalização sutilmente afirma que a forma da estrutura tomada pela recorrente teria por escopo a redução de tributos, mediante o emprego de um "planejamento tributário". O que a fiscalização ignora, todavia, é que este tipo de segregação de atividades (industrial e atacadista) é explicitamente admitida no caso de operações sujeitas com o IPI, afinal de contas, os artigos 195 e 196 do RIPI/2010 só existem no ordenamento jurídico por partirem da premissa de que este tipo de estruturação empresarial é válida sob o ponto de vista legal.

55. Outrossim, chega a ser pueril a ideia da fiscalização no sentido de que o "planejamento tributário" por ela questionado restaria configurado pela diferença das margens de lucro apuradas pela recorrente e pela atacadista, partindo do pressuposto, equivocadamente, de que a margem de lucros de um produtor/industrial deve ser a mesma ou muito próxima daquela auferida por um distribuidor.

56. A fiscalização ignora, pois, que as atividades em questão (industrial e atacadista) são distintas, com características que lhes são próprias, o que torna absolutamente inviável essa pretensa "planificação" de margens de lucro. A recorrente vende os produtos por ela industrializados no atacado, enquanto que a *L'oréal* vende tais bens no varejo, o que redundará em uma logística simplificada e uma inadimplência minorada para a recorrente, em contraposição a uma logística mais sofisticada/pulverizada e um risco maior de inadimplência para a *L'oréal*, o que, por óbvio, se traduz em uma menor margem de lucro para a recorrente e uma maior margem para a *L'oréal*. Caso, todavia, fosse válida a assertiva fiscal, o que se cogita aqui apenas de forma hipotética, pergunta-se: qual seria a margem de lucro aceitável para validar a presente operação? Este parâmetro deveria ser fixado em lei ou poderia ficar ao arbítrio da fiscalização? Aliás, levando em consideração o caso em concreto, quais as diferenças percentuais de margem de lucro entre a recorrente e a empresa atacadista? Tais indagações também permanecem sem respostas no presente caso, o que só reforça a fragilidade da acusação fiscal.

57. Não obstante, em momento algum a fiscalização acusa a operação praticada pela recorrente de deficitária. Ao contrário, parte do pressuposto que é lucrativa, mas com uma margem minorada quando comparada com a operação perpetrada pela empresa atacadista. Afasta-se, com isso, uma característica muito comum em casos de pretenso subfaturamento ou planejamentos abusivos: de que o preço praticado pelo contribuinte na operação de venda do seu produto é incapaz de arcar com o custo da sua operação. Não é o que ocorre no caso em tela, já que aqui a própria fiscalização - repita-se - reconhece a existência de lucro.

58. Ademais, outro elemento de prova muito empregado para provar a existência de planejamentos abusivos é a identificação do momento da criação das empresas empregadas neste tipo de estratégia. Neste sentido, este Tribunal tem entendido que a criação de empresas logo após o advento da lei que altera a tributação é um forte indício de um planejamento sem propósito comercial, ou seja, com o fito exclusivo de redução de tributos. Não é esse, entretanto, o caso dos autos, podendo a estrutura operacional da recorrente ser assim sumarizada:

- **1959:** início das atividades do *Grupo L'Oréal* no Brasil (em 1960 foi inaugurada a primeira fábrica brasileira);
- **1969:** inauguração da fábrica da *Procosa* na Via Dutra (estabelecimento ora autuado no Rio de Janeiro);
- **1979:** segregação das atividades industrial e comercial com a criação de nova empresa (*Belocap Produtos Capilares Ltda.* – atual *L'Oréal Brasil Comercial de Cosméticos*), ambas na cidade do Rio de Janeiro, seguindo o modelo internacional de organização da Companhia;
- **2001:** aquisição de novo estabelecimento industrial pela *Procosa* na cidade de São Paulo;
- **2001-04:** operação da *L'Oreal Brasil* com 2 CDs (um em Caxias e outro no Rio de Janeiro) recebendo as compras das *Procosas* no Rio de Janeiro e em São Paulo;
- **2004:** mudança definitiva de endereço da *L'Oréal Brasil* para o município de Duque de Caxias, como parte de uma estratégia de redesenho logístico para ganhos de eficiência e de capacidade adequada ao volume de vendas.

59. Aliás, a necessidade da transferência da empresa atacadista para o município de Duque de Caxias foi bem explicada pela recorrente em suas manifestações, conforme se observa do seguinte trecho dos memoriais entregues aos membros deste colegiado e que também consta de suas peças impugnatórias:

(...).

5.2. Com efeito, até o ano de 2000, (i) a RECORRENTE possuía um único estabelecimento fabril, na Cidade do Rio de Janeiro, no qual estava concentrada toda a fabricação dos produtos da marca L'ORÉAL no Brasil, e (ii) a L'ORÉAL um único estabelecimento, também nesta cidade, na Auto Estrada Rio D'Ouro nº 800, Pavuna, com galpão de 14.055 m2 para armazenagem (vide doc. 4 à Impugnação), no qual concentrava a distribuição no atacado, para todo o território nacional, desses produtos e de outros, adquiridos no mercado interno.

5.3. Em 2001, para expandir suas atividades, a RECORRENTE adquiriu novos investimentos industriais na CIDADE DE SÃO PAULO (doc. 05 à Impugnação).

5.3.1. A partir de então, coube à RECORRENTE a industrialização precípua de produtos direcionados ao segmento de coloração para cabelos, e ao estabelecimento em situado na CIDADE DE SÃO PAULO, a fabricação de outros produtos, especialmente de xampus.

5.4. Mais tarde, isto é, em 2004, até mesmo por efeito do aumento da produção da RECORRENTE, o estabelecimento da L'ORÉAL na Cidade do Rio de Janeiro tornou-se pequeno,

obrigando-a a alugar outro imóvel para satisfazer à demanda que cresceria e crescia.

5.4.1. A L'ORÉAL, então, implantou um segundo estabelecimento comercial na Rodovia Washington Luiz, 15509, Parque Eldorado, já na Cidade de Duque de Caxias, com área construída menor, de somente 5.200 m² (docs. 06 e 07 da Impugnação), passando aquela empresa a possuir dois estabelecimentos distribuidores, um na Cidade do Rio de Janeiro e outro na Cidade de Duque de Caxias.

5.5. Essa situação, qual seja, produção em duas unidades da federação diferentes e distribuição segmentada em dois estabelecimentos armazenadores e distribuidores em municípios distintos, acarretou dificuldades logísticas evidentes, levando a L'ORÉAL a procurar novo local com área maior que a da soma dos dois que alugava para substituí-los.

5.6. Nesse momento, surgiu como único disponível com tais dimensões, em condições de preço razoáveis, o prédio situado no Loteamento Internacional Business Park, lotes 4 e 3, parte, também na Cidade de Duque de Caxias, com área total construída de 48.109,70 m², alugado ao Carrefour Comércio e Indústria Ltda., que lhe sublocou 25.000 m², conforme contrato juntado aos autos (doc. 08 à Impugnação).

5.6.1. A partir de então, a L'OREAL encerrou as atividades dos seus dois estabelecimentos, operando unicamente neste, para o qual passou a se destinar a totalidade da produção dos dois estabelecimentos industriais da RECORRENTE, o instalado na Cidade do Rio de Janeiro e o instalado na Cidade de São Paulo.

5.7. Como se vê, ao escolher o endereço acima para instalar, a partir de 2006, seu único estabelecimento distribuidor atacadista, que adotou o número de inscrição no CNPJ do estabelecimento encerrado naquela cidade (docs. 09 e 10 à Impugnação), a L'ORÉAL não agiu movida por planejamento tributário, como consta absurdamente no TVF, para "obter um menor pagamento de tributo (IPI)", ATÉ PORQUE, O TERRITÓRIO DA CIDADE DE SÃO PAULO, ONDE SE ENCONTRA O OUTRO ESTABELECIMENTO DA RECORRENTE, NÃO É LIMÍTROFE A DUQUE DE CAXIAS.

5.8. Diversamente, essa decisão empresarial, da maior relevância para o futuro daquela empresa, foi motivada por necessidade econômica imperiosa e interesse legítimo em gerir seu negócio da forma mais eficaz possível, sendo um despautério negar essa conclusão, mormente quando a fiscalização não trouxe aos autos comprovação alguma da disponibilidade, na Cidade do Rio de Janeiro, de imóvel com características equivalentes, para ser alugado em condições financeiras mais vantajosas, que justificasse as alegações que fez no TVF.

(...).

60. Percebe-se, portanto, que a motivação da empresa atacadista em mudar-se definitivamente para a cidade de *Duque de Caxias* foi econômica e logística, tanto que o novo galpão que passou a ser utilizado nesta cidade possuía 5.000 m² a mais do que a somatória da metragem dos seus estabelecimentos anteriores [no bairro de Pavuna, na cidade do Rio de Janeiro (14.055 m²) e na cidade de Duque de Caxias (5.200 m²)].

61. Todo estes fundamentos afastam a acusação de que a recorrente teria arquitetado um planejamento tributário abusivo com o fito de furtrar-se de obrigações tributárias, o que implica a exoneração da presente exigência fiscal. Aliás, assim tem entendido este CARF em casos semelhantes ao aqui tratado (segregação de atividades empresarias em casos de monofasia de PIS e COFINS):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

*PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA.
DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.
ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126,
III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.*

Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos.

A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN.

*Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado.
(Acórdão n. 3403-002.519 - grifos nosso).*

Ementa

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/10/2001 a 31/12/2003

COFINS - ALÍQUOTA - PRODUTOS DE HIGIENE E BELEZA - ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAL E COMERCIAL - ARTS. 1º E 2º DA LEI Nº 10.147/00

Para o cálculo da Cofins incidente sobre a receita de venda dos produtos de higiene e beleza aplica-se a alíquota de 10,3% no caso de receita auferida por pessoa jurídica que proceda à industrialização ou importação dos citados produtos sendo que a alíquota é reduzida a zero, no caso de receita de revenda dos

referidos produtos, auferida por pessoa jurídica não enquadrada na condição de industrial ou importador.

COFINS - DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS - CISÃO PARCIAL - DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE -SIMULAÇÃO - INOCORRÊNCIA - ART. 116, § ÚNICO DO CTN.

Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, não sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente.

(Acórdão n. 3402-001.908).

62. Ressalte-se, inclusive, que o contexto fático dos precedentes aqui invocados eram muito mais graves em desfavor do contribuinte, uma vez que as empresas em questão (industrial e atacadista) encontravam-se no mesmo local físico e partilhavam os mesmos funcionários, o que não ocorre no presente caso.

63. Assim, diante de tudo o que fora exposto e do vasto e elucidativo acervo probatório produzido pelo recorrente, não há que se cogitar a existência de um planejamento tributário abusivo, mas sim operações empresariais válidas e com o nítido propósito econômico, em perfeita sintonia, portanto, com o princípio constitucional da livre iniciativa privada.

Dispositivo

64. Diante do exposto, **voto pelo provimento total** do recurso voluntário interposto pelo contribuinte, o que faço com a devida vênia ao ilustre Relator do caso.

65. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Conselheiro.

Processo nº 16682.722461/2015-30
Acórdão n.º **3402-004.341**

S3-C4T2
Fl. 3.616
