



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.722760/2016-55
ACÓRDÃO	3402-012.336 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

EXCLUSIVIDADE. INTERDEPENDÊNCIA. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Marcos Antônio Borges que negava provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 16 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcos Antonio Borges (substituto[a]integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente)

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 1.685/1.691), lavrado contra a empresa PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTDA. (doravante denominada de PROCOSA), com exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), referente aos meses de janeiro a dezembro de 2012, no montante de R\$ 594.148.235,28, a título de IPI, juros de mora e multa proporcional, 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 estabeleçam, 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 vênha 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 revendas de mercadorias idênticas efetuadas por estabelecimentos atacadistas a outros estabelecimentos atacadistas e varejistas, mas também localizados naquele município”; - “Em verdade, inexiste 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 Precisaria 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 guerreado, 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

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 estabeleçam, 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.

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 DIPIJ 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-Calendário 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.

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).

O recurso voluntário foi julgado em 29/08/17, através do acórdão 3402-005.599, que por maioria dos votos, concedeu provimento cancelando integralmente o auto de infração, ao entender que diante do vasto e elucidativo acervo probatório produzido pelo recorrente, não houve 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.

Por conseguinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, demonstrando a referida divergência jurisprudencial entre o acórdão supracitado e os acórdãos 3302003.026 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, e o AC 3401003.954 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, em que se julgaram casos análogos nos quais houve inobservância por parte do sujeito passivo do valor tributável mínimo previsto no Regulamento de IPI quando há relação de interdependência com comerciante atacadista exclusivo na mesma praça. Requerendo, portanto, o reestabelecimento do auto de infração.

Contribuinte apresentou suas contrarrazões repisando os argumentos apresentados em sede de recurso voluntário e, mais uma vez, reforçando as especificidades do caso e, em 14/05/2019, a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu acórdão nº 9303008.545, conhecendo do recurso especial e, no mérito, por voto de qualidade, concedeu provimento ao recurso afirmando

que “restringir, na interpretação da norma antielisiva, o conceito de “praça” ao de Município é justamente dar azo a que grandes empresas com características operacionais que a esta possibilidade e levam (como as do ramo de cosméticos), adotem livremente a prática de instalar um único distribuidor, interdependente, em outro Município, para forçosamente caracterizar que não existe mercado atacadista na “praça” do remetente e, assim, permitir, ao industrial, contribuinte do IPI, que pratique preços artificialmente muito inferiores aos de mercado”.

Contudo, este mesmo acórdão determinou o retorno dos autos a este Colegiado para a análise das demais matérias porventura existentes.

Em face do acórdão da Câmara Superior, houve interposição de Embargos de Declaração e Inominados, por parte do contribuinte, alegando que se o acórdão recorrido tinha enfrentado somente o conceito de “praça”, identificando-o como significando “cidade” ou “município”, e o § 5º do artigo 67 do Regimento Interno dessa Corte veda o seguimento do recurso quanto a matéria não prequestionada, resta evidente que essa é a única matéria recursal suscetível de apreciação pela Corte ad quem cujo julgamento está adstrito às questões jurídicas decididas pela instância a quo, vejamos:

“Em outras palavras, se o recurso especial é de fundamentação vinculada, como é inerente aos recursos excepcionais, e o acórdão atacado pelo recurso especial nada disse, por exemplo, a respeito da juridicidade da Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2012, ou da possibilidade de sua aplicação retroativa ao ano de 2011, sobre os efeitos do artigo 146 do CTN, do inciso XIII do artigo 2º da Lei nº 9.784/99, e do parágrafo único do artigo 100 do CTN sobre o caso, a respeito dos diversos erros de cálculo atribuídos ao autuante na apuração da matéria tributável, quer quanto ao universo de operações a serem compreendidas pela média ponderada a que se refere o inciso I do artigo 195 do RIPI/2010, nem quanto à fórmula de cálculo da ponderação dos seus valores, nem quanto ao cômputo nesses cálculos de vendas efetuadas no varejo e de descontos incondicionais concedidos, não poderia essa Corte Administrativa Superior opinar sobre esses temas”.

Em 11/02/2020, o acórdão CSRF nº 9303-010.104, conheceu e acolheu os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, extraíndo do voto vencedor as considerações feitas sobre a vigência da SCI Cosit nº 8/2012 e sobre a inclusão das vendas do industrial para o distribuidor no cálculo da média ponderada para efeito do cálculo do VTM.

Novos pareceres jurídicos foram apresentados pela recorrente.

Posto isto, o processo, então, foi devolvido para este colegiado, a fim de que se pronuncie sobre as matérias que não haviam sido apreciadas. Redistribuído para esta Conselheira, procedo a análise de partes do Recurso Voluntário (especificamente no que tange à vigência da SCI Cosit nº 8/2012 e sobre a inclusão das vendas do industrial para o distribuidor no cálculo da média ponderada para efeito do cálculo do VTM) interposto pela Recorrente.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta**, Relator

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

Em atenção ao despacho de fls. 3934-3935 e, consoante acórdão do Recurso Especial do Procurador nº 9303-008.545 do CSRF, reservo este voto ao esclarecimento das seguintes matérias:

- a) vigência da SCI Cosit nº 8/2012;

- b) inclusão das vendas do industrial para o distribuidor no cálculo da média ponderada para efeito do cálculo do VTM.

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

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

Inicialmente, insta ressaltar as considerações, através do voto vencedor proferido no acórdão 3402-005.599, o qual coaduno em sua completude:

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:

(...).

Praça é conceito jurídico com dois significados diferentes.

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.

(...).

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.

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.

(...)

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).

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.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...).

"o termo produto, constante do subitem 6.1 do Parecer Normativo CST nº 44, de 23 de novembro de 1981, indica uma mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, se houver, na forma indicada no inciso VIII do artigo 205 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI)"; e "do produto assim caracterizado, para efeito de cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79, que determinará o valor tributável mínimo a que alude o

artigo 46, inciso I, do mesmo Regulamento, deverão ser considerados as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (fls. 3.284/3.322): (sem destaques no texto original)

Ademais, ao apreciar a matéria, o voto vencido da Câmara Superior, exarado pela ilustre Conselheira Érika Costa Camargos Autran no acórdão de nº 9303-008.546, trouxe lucidez ao tema, cujo trechos mais relevantes reproduzo abaixo:

Assim, o Valor Tributável Mínimo VTM é uma regra antielisiva, cujo objetivo é o de evitar redução indevida da base de cálculo do IPI em operações entre empresas “interdependentes”.

Nas operações entre empresas industrial e comercial do mesmo grupo econômico, a base de cálculo do IPI será no mínimo o valor apurado de acordo com os artigos 195 e 196 do RIPI/2010 ou, não sendo possível sua aplicação, arbitrado, nos termos do art.197. Como normas antielisivias, **em princípio**, devem ser interpretados de forma restrita.

(...)

A controvérsia, nestes autos se refere ao cálculo do Valor Tributável Mínimo VTM e seu deslinde se dará ao decidir se o vocábulo “praça”, empregado no inciso I do artigo 195 do RIPI/2010 significa “cidade”, “município”, “localidade”, “região metropolitana”, ou “todo o território nacional”.

O critério de cálculo previsto no inciso I do art. 195 gera controvérsias, em razão de requerer a identificação dos preços praticados no “mercado atacadista” da “praça do remetente”, duas expressões para quais não há definições específicas no ordenamento jurídico.

(...)

No Resp n.º 1.190.037/SP, o STJ consignou o conceito de “praça” como sendo “Município”: “(. . .) 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.”

(...)

Apesar de o termo praça e mercado atacadista empregado no inciso I do artigo 195 do RIPI/2010 não possuir definição na lei fiscal, a legislação da administração tributária sempre o interpretou seguindo a linha de pensamento existente no âmbito do Direito Bancário e do Direito Comercial, ao aplicar os critérios de apuração do Valor Tributável Mínimo – VTM. Sempre aplicou os limites territoriais de uma cidade, ou município, também chamados de localidade, como sobressai dos seguintes trechos do Parecer Normativo CST n.º 44/81.

(...)

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.

(...)

O CARF cancelava os autos de infração que ampliavam o limite geográfico do conceito de “praça”. Essa foi a definição uniforme e reiteradamente observada AO LONGO DAS ÚLTIMAS TRÊS DÉCADAS pelas autoridades da RFB e pelo CARF

(...)

Pois bem.

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

Valor Tributável Mínimo

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

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

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

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

I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e

II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado. (grifos nossos)

Em continuidade, no que tange a Solução de Consulta Interna COSIT nº 8/2012, por meio da qual a Receita ampliou o conceito de “praça”, com o objetivo de abarcar o distribuidor que se situe em outros municípios para fins de incidência da regra antielisiva aqui tratada.

Vale ressaltar que a solução de consulta não modificou a definição do termo praça dada pelo PN/CST n.º 44/81, tanto que, no seu item 8, reproduziu *ipsis literis* o subitem 6.1 daquele ato administrativo.

O fisco também, claramente despreza as diferenças semânticas existentes entre “mercado” e “praça”. E conclui que fabricante e distribuidor compõem um mesmo “mercado”, sem qualquer limitação geográfica.

De fato, o conceito de “mercado”, econômico ou jurídico, é dinâmico. Porém, não se confunde com o de praça. E equiparar o conceito de “praça” com o de “mercado atacadista”, isto é, trata-lo como um conjunto de operações empresariais, transformaria o artigo 195, inciso I do Ripi/2010 em uma norma sem sentido jurídico, na medida em que o Valor Tributável Mínimo VTM passaria a ser lido como o “conjunto de operações industriais” do “conjunto de operações industriais”.

Ademais, ao afirmar-se que o conceito de praça é sinônimo de mercado e que este, por seu turno, se identifica com conceito, por exemplo, de região metropolitana, é ônus da fiscalização, em sede de autuação fiscal (artigo 373, inciso I do CPC), fazer prova neste sentido, ou seja, de que “mercado”, para um específico caso, equivaleria ao conceito de região metropolitana ou de Estado ou mesmo de país. Tal prova deve estar calcada em dados econômicos analiticamente apresentados e que justificariam a conclusão fiscal.

Entretanto, após todos esses julgamentos citados aqui, em julho de 2022 foi publicada a Lei nº 14.395, que alterou a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, para conceituar o termo “praça” para os fins que especifica. Vejamos:

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

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

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

Contudo, a referida lei não pôs fim as divergências deste tema no âmbito deste Conselho.

Inclusive, este Turma Ordinária, não obstante ter outra composição à época, manifestou-se sobre o tema em fevereiro deste ano, **proferindo voto unânime sobre a matéria**, sobre a relatoria da Conselheira Cynthia Elena Campos, no acórdão nº 3402-011.381, cuja fundamentação adoto em partes nas minhas razões de decidir:

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

De fato, é justificável o posicionamento de quem entende pela irretroatividade do conceito abordado neste novo dispositivo, uma vez que não está expresso na redação tratar-se de norma interpretativa.

Todavia, o fato de não constar expressamente na redação, por si só, não retira a possibilidade de se buscar o alcance do termo “praça” que já estava previsto na legislação alterada.

E, por todas as razões já explicitadas no r. voto acima reproduzido, não há dúvidas de que o conceito de “praça do remetente” pode ser considerado como “município onde está situado o estabelecimento do remetente.” Ainda com relação à redação da nova Lei nº 14.395/2022 e, apenas para elucidar toda e qualquer dúvida sobre o real objetivo do legislador, buscamos pela origem do texto legal, no intuito de entender a justificativa para a respectiva proposição.

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

A lei do IPI fala em preço tributável mínimo, quando da venda de produtos para empresas interdependentes. Ocorre que o Fisco Federal vem distorcendo o conceito da praça, vindo a expandi-lo de forma totalmente arbitrário e sem critério.

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

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

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

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

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

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

A proposição está estruturada em três dispositivos. O art. 1º enuncia o objeto da norma, materializado por meio da inserção, pelo art. 2º do PL, do art. 15-A na Lei nº 4.502, de 1964, para prever que deve ser considerado praça, para fins de

determinação do valor tributável mínimo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a cidade onde está situado o estabelecimento do remetente.

(...)

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

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

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

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

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

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

Com vistas a acabar com a insegurança jurídica decorrente dessa interpretação, é preciso aprovar o PL nº 2.110, de 2019, para dispor textualmente que, para fins de fixação do valor tributável mínimo, “considera-se praça a cidade onde está situado o estabelecimento do remetente”. Dessa forma, as indústrias deixarão de

ser autuadas pela fiscalização, o que reduzirá o litígio tributário e diminuirá a incerteza relativa aos empreendimentos estruturados pelas empresas.

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

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

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

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

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

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

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

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

Com essa base territorial mais bem definida, diminuem-se os riscos de situações absurdas que escapariam da previsão legal, caso de um estabelecimento

atacadista situado fora da cidade em que localizada a indústria, mas dentro do mesmo município desta. (sem destaque texto original)

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

Nesse mesmo sentido, são os pareceres dos juristas Tércio Sampaio Ferraz Junior e Carlos Ayres Brito ao esclarecerem, respectivamente que: *“Com efeito, o Poder Legislativo brasileiro se movimentou para inserir no artigo 15 da citada Lei 4.502/64 uma disposição interpretativa para delimitar o conceito de praça. Derrubou veto da Presidência da República.*

Cabe, em suma, o pronunciamento do Ministro Celso de Mello: É plausível, em face do Ordenamento Constitucional Brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade de Leis Interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. (MC/ADin 605, DJ 05.03.1993). Constata-se, afinal, um meio legítimo para que o Legislativo promova uma estabilização e consolidação de sentidos normativos, dentro do seu espectro de exercício de poder outorgado pela CF” e “Pronto! É o suficiente para proclamar o entendimento sólido de que se trata de uma lei de natureza e funcionalidade interpretativas, dotada de típica retroatividade eficaz, nos exatos termos enunciados pelo inciso I do art. 106 do CTN. A começar pela circunstância de que a equivalência físico-geográfica entre praça e município traduziu, em período predominante da vigência da Lei nº 4.502/1964, o significado e o alcance normativos do instituto. São objetivamente demonstráveis (e assim já o foram nos itens 2 e 3 do parecer) que esse entendimento resplandecia na doutrina e no contencioso administrativo-tributário. Quanto ao Poder Judiciário, embora os pronunciamentos decisórios versem a figura da “praça” em outros contextos normativos, isso não elide a constatação de que a equiparação entre praça e município está inscrita no raio semântico e exegético do instituto, inclusive para os fins da operabilidade da Lei nº 4.502/1964 e, portanto, da quantificação do valor tributável mínimo. É que, em primeiro lugar, trata-se do mesmo vocábulo, sem que, na lei tributária, encontre-se nenhum elemento que o particularize de modo distinto. Ademais, o certo é que, nos termos do art. 109 do CTN, os “princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”

Logo, em termos substantivos ou conteudísticos, jamais houve razão jurídica para se atribuir ao instituto da “praça” outro significado que não o de município, sabido que, na generalidade dos domínios jurídicos, é para esse sentido que apontam doutrina e jurisprudência.

Portanto, em que pese não estar expressamente inserido na nova redação legal o termo “interpretativo”, sendo assim, retroativa, devendo-se levar em conta o objetivo traçado

pelo legislador, permitindo a constatação de que a norma foi editada para elucidar a controvérsia, na forma acima demonstrada.

Logo, entendo que inexistindo atacadista na “praça” / Município em que se localiza o fabricante, para cálculo do Valor Tributável Mínimo VTM, deve ser aplicada a regra do inciso II do art. 196: “ (. . .) **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 (. . .).**”

Isto posto, ao esclarecer os pontos que não haviam sido abordados no primeiro julgamento deste recurso voluntário, voto por dar provimento, cancelando o auto de infração.

Assinado Digitalmente

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta