



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720544/2022-04
ACÓRDÃO	3102-002.696 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SAVOY INDÚSTRIA DE COSMÉTICOS S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2018, 2019

CONCEITO DE PRAÇA. IDENTIDADE COM O DE MUNICÍPIO. DESCABIMENTO.

Conforme jurisprudência predominante em decisões recentes deste CARF, o conceito de “praça”, utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010 melhor se identifica com “mercado”, que não tem necessária identidade com configurações geopolíticas, em especial a de um Município.

CONCEITO DE PRAÇA INTRODUZIDO PELA LEI Nº 14.395/2022. APLICAÇÃO RETROATIVA. DESCABIMENTO. VIGÊNCIA FIXADA NA PRÓPRIA LEI.

Em obediência ao art. 106 do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito apenas quando seja expressamente interpretativa. Não é o caso da Lei 14.395, de natureza constitutiva e que traz, inclusive, clara informação sobre o início da vigência do comando normativo.

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

O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto, sendo incabível a inclusão, na média ponderada, de preços bem inferiores praticados pelo industrial remetente, sob pena de distorção do valor que justamente se pretende determinar com a aplicação da norma.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018, 2019

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4)

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em julgar o processo da seguinte forma: i) por unanimidade, em conhecer do recurso e afastar as nulidades do auto de infração, da decisão recorrida e a nulidade da autuação pela forma de cálculo de inclusão da média das saídas da Savoy; ii) por voto de qualidade, para negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Neiva Aparecida Baylon (suplente convocada) que davam provimento parcial ao recurso para anular a autuação, com base nos seguintes fundamentos (a) por entender pela inaplicabilidade da regra do valor tributável mínimo ao caso concreto, tendo em vista que a destinatária é estabelecimento equiparado a industrial (contribuinte do IPI); e (b) afastar a regra de VTM praça, uma vez que o conceito de praça está atrelado a município, considerando que a Lei n. 14.395/22, com caráter interpretativo, deve ser aplicada retroativamente. Julgamento realizado após a vigência da Lei 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Sala de Sessões, em 20 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Souza Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Luiz Carlos de Barros Pereira, Neiva Aparecida Baylon (suplente convocada), Pedro Souza Bispo (Presidente) e Fábio Kirzner Ejchel. Ausente a conselheira Karoline Marchiori de Assis, substituída pela conselheira Neiva Aparecida Baylon.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado junto ao contribuinte acima (CNPJ: 15.392.876/0003-60) relativo ao IPI dos exercícios de 2018 e 2019 no valor total de R\$509.036.091,00, incluindo imposto (R\$258.396.339,17), multa de 75% (R\$193.797.254,30) e juros calculados até nov/2022 (R\$56.842.497,53), em função de saída de produtos sem lançamento do IPI – Inobservância do Valor Tributável Mínimo (VTM).

Abaixo, principais excertos do Termo de Verificação Fiscal (TVF):

(...)

De forma sucinta e introdutória, constatou-se que quase a totalidade da receita declarada pelo estabelecimento da SAVOY INDUSTRIA DE COSMETICOS S.A., CNPJ 15.392.876/0003-60, doravante denominada de SAVOY, INDUSTRIAL, FISCALIZADA ou CONTROLADA, no período de 2018 a 2019, tem origem na saída de mercadorias para a empresa COTY BRASIL COMERCIO LTDA., doravante denominada COTY, Controladora ou Atacadista, inscrita no CNPJ sob o nº 22.137.853/0001-02.

As empresas SAVOY e COTY mantinham relação de interdependência, de acordo com definição do art. 612 do Regulamento do IPI – RIPI/2010 (Decreto no 7.212, de 15 de junho de 2010).

Nessa condição, a Industrial deveria ter utilizado, para a definição do valor tributável, as orientações definidas no art. 195, I do RIPI/2010. Entretanto, esse comando legal não foi observado pela Fiscalizada.

II - INFORMAÇÕES SOBRE O CONTRIBUINTE E O GRUPO ECONÔMICO

A fiscalizada é estabelecimento da SAVOY INDUSTRIA DE COSMETICOS S.A. e está localizada no município de Senador Canedo-GO.

A SAVOY é pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade por ações, e que tem como objeto, entre outros: industrialização, comercialização, exportação e importação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, toucador, artigos para cabelereiros, artefatos plásticos, aparelhos elétricos e produtos químicos, conforme consta do artigo 3º de seu Contrato Social.

(...)

Nos anos sob análise, a COTY detinha 100% das ações da SAVOY. Assim, a FISCALIZADA era subsidiária integral da Atacadista, (...)

Além de ser subsidiária integral, a SAVOY repassava praticamente toda a sua produção à COTY, conforme visto nos quadros abaixo, obtidos a partir das NF-Es emitidas pelas SAVOY:

Importante observar que, como:

1. Os estabelecimentos e as pessoas jurídicas em questão fazem parte do mesmo grupo econômico, e uma, a COTY, detém 100 % do capital da outra, a SAVOY;
2. A Fiscalizada fornece produtos com exclusividade à sua Controladora.

Considera-se que o remetente (FISCALIZADO) e o destinatário (ATACADISTA) mantêm relação de interdependência, nos termos do artigo 612, incisos I, II e IV, do RIPI/2010.

Paralelamente a esta auditoria, foi iniciado procedimento fiscal de diligência, na pessoa jurídica COTY, destinatário quase exclusivo dos produtos vendidos pela FISCALIZADA no mercado interno, em 2018, e exclusivo, em 2019, com o intuito de buscar informações pertinentes e necessárias ao desenvolvimento do procedimento fiscal tratado neste documento.

(...)

Considerando-se a relação de interdependência entre a SAVOY e a COTY, passaremos a demonstrar, no item seguinte, que a fiscalizada descumpriu regras de determinação do Valor Tributável Mínimo - VTM na saída dos produtos discriminados no Anexo III - Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido, que foram remetidos à sua CONTROLADORA.

III – VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO - VTM

O VTM, previsto no art. 195, I do RIPI/2010, assim dispõe:

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);

O VTM se aplica à saída de produto destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de empresa com a qual mantenha relação de interdependência.

As situações objetivas que configuram interdependência entre sociedades estão elencadas no art. 612 do RIPI/2010:

Art. 612. Considerar-se-ão interdependentes duas firmas:

I - quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por

intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física;

II - quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso II);

III - quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso III);

IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I) ; ou

V - quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso II).

Parágrafo único. Não caracteriza a interdependência referida nos incisos III e IV a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador.

As empresas SAVOY e COTY mantiveram, no período fiscalizado, relação de interdependência fundada nos incisos I e IV.

No que se refere ao inciso I, já foi mostrado que a COTY possuía a totalidade da participação no capital social da SAVOY, sendo sua controladora integral.

Já a respeito da previsão contida no inciso IV, praticamente todos os produtos fabricados pela SAVOY são vendidos com exclusividade para a COTY no período fiscalizado.

(...)

IV – COMPARATIVO DE PREÇOS ENTRE INDUSTRIAL E COMERCIAL ATACADISTA

Da análise das notas fiscais eletrônicas – NF-e emitidas pela fiscalizada, percebe-se que a Industrial e a Atacadista utilizam o mesmo código para identificação de cada produto discriminado no Anexo III - Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido.

Também, os preços unitários dessas mercadorias registradas nas notas fiscais de saída da COTY – emitidas sem destaque de IPI, tendo em vista que a empresa não se equiparara a industrial nestas operações – foram significativamente superiores aos registrados nas notas fiscais de saída com destaque de IPI emitidas pela fiscalizada referentes a produtos do Anexo III - Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido, remetidos à Atacadista.

V – MERCADO ATACADISTA E CONCEITO DE PRAÇA

O estabelecimento fiscalizado foi intimado, no TIF no 2, a explicar o motivo pelo qual não se apurou o valor tributável mínimo de IPI na saída dos produtos repassados à Coty, entre os anos de 2016 e 2019. Em resposta, informou que:

Como não foi possível identificar, na praça do remetente, no caso da Contribuinte, no município de Senador Canedo, “preço corrente no mercado atacadista”, para aplicação da regra do art. 195, I, do RIPI/2010, o art. 196, parágrafo único, incisos I e II, do RIPI/2010, prevê a adoção de critério subsidiário, para determinar a base de cálculo do IPI, nos casos de produto importado e nacional.

Portanto, a Contribuinte esclarece que aplicou corretamente as regras do Valor Tributável Mínimo, previstas no art. 196, parágrafo único, incisos I e II, as quais exigem, para fins de determinação da base de cálculo do IPI, a inclusão de “lucro normal”. Desse modo estamos à disposição para demonstrar a normalidade da margem de lucro nas transações, de acordo com o seguimento de mercado da Contribuinte.

Vê-se, assim, que a Contribuinte busca limitar o conceito de praça à circunscrição do município. Essa conceituação, entretanto, é indevida, merecendo algumas observações.

A primeira observação é que, em relação ao valor tributável mínimo previsto no art. 195 do RIPI/2010, é preciso compreender qual é o mercado atacadista, referente aos produtos listados no Anexo III - Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido, da praça do remetente.

Toda a produção das mercadorias analisadas neste Termo de Verificação Fiscal (Anexo III - Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido), destinada à venda em atacado, foi remetida da Savoy apenas à sua Controladora, única atacadista que adquiriu e revendeu os produtos mencionados, atuando como centro de distribuição para revendedores e prestadores de serviço em todo o país.

Portanto, a Coty é considerada atacadista nos termos do art. 14, I, do RIPI/2010, sendo o mercado atacadista dos produtos, elencados no Anexo III - Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido, na praça do remetente, conforme visto abaixo:

Estabelecimentos Atacadistas e Varejistas

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 1ª):

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.

A segunda observação sobre praça é que, ainda que a fiscalizada (remetente) se encontre na mesma região metropolitana da Atacadista, já que a cidade em que está instalada a SAVOY faz parte, inclusive, da região metropolitana de Goiânia, onde está a sede da COTY, distanciando-se por apenas 32 km, conforme informações do Google Maps, o termo “praça do remetente” não se encontra restrito aos limites geográficos de um município ou de sua região metropolitana, melhor se identificando com a noção de “mercado”. De fato, a expressão “praça” deve abranger toda a região em que determinado produto fabricado pelo fiscalizado seja comercializada.

Caso se aceite que o termo “praça” esteja limitado às fronteiras de um município, não se atenderia a finalidade da norma de VTM, norma essa antielisiva, com o objetivo de impedir a utilização de empresas interdependentes para diminuir indevidamente a base de cálculo do IPI. Uma simples decisão empresarial de montar uma estrutura com fabricante e atacadista interdependentes em municípios distintos poderia permitir a redução da carga tributária a partir da saída de produtos com preços muito inferiores àqueles praticados no mercado com terceiros independentes.

(...)

No presente caso, tendo o Grupo Coty segregado as atividades de industrialização e revenda de produtos em duas empresas distintas, sendo uma, a COTY, controladora integral da outra e que recebe toda a produção da industrial, situando-se essas empresas em municípios limítrofes, não é exagero concluir que essa arquitetura foi adotada visando a economia tributária, justamente aquela que a norma antielisiva busca coibir. De fato, esse seria um perfeito exemplo dos abusos que essa norma pretende evitar.

(...)

VI – APURAÇÃO DO VTM

(...)

Em razão das informações levantadas durante o procedimento fiscal, apurou-se o preço corrente no mercado atacadista dos produtos detalhados no Anexo III -Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido com base somente nas vendas efetuadas pela COTY, na medida em que a fabricante não efetuou vendas diretas para destinatários atacadistas com as quais não tinha relação de interdependência, não existindo outros atacadistas a considerar.

(...)

A empresa apresentou impugnação ao lançamento, que foi julgada improcedente, por unanimidade de votos, pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ06) conforme acórdão 106-045.283, cuja ementa está transcrita abaixo:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/02/2018 a 31/12/2019

VÍCIOS NO LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Verificada a correta aplicação das normas em vigor e a correta identificação dos sujeitos passivos e das operações por eles praticadas, atendidos todos os requisitos do lançamento e, por fim, garantido o amplo direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade da autuação.

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

O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto, sendo incabível a inclusão, na média ponderada, de preços bem inferiores praticados pelo industrial remetente, sob pena de distorção do valor que justamente se pretende determinar com a aplicação da norma antielisiva.

CONCEITO DE PRAÇA. NECESSÁRIA IDENTIDADE COM O DE MUNICÍPIO. DESCABIMENTO.

O conceito de praça, utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010, não tendo sido o legislador específico quanto à abrangência territorial, comporta interpretação, melhor se identificando com o mercado, que não tem necessária identidade com configuração de um Município.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Tendo tomado ciência da decisão de 1ª instância em 24/11/23, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, a empresa apresentou, em 22/12/23, recurso voluntário em que solicita:

318. Em vista de todo o exposto, a Recorrente requer que seja reconhecida a nulidade do Acórdão Recorrido, em razão da carência de fundamentação e dos equívocos de premissa que fundamentaram suas razões, conforme exposto no item III deste Recurso Voluntário.

319. Caso assim não se entenda, a Recorrente pugna pelo provimento de seu Recurso Voluntário, para a reforma do Acórdão Recorrido para:

(a) o reconhecimento da nulidade integral da autuação, em preliminar, frente a ausência da observância ao art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto 70.235/72,

em vista da falta de fundamentação sobre o critério adotado no Auto de Infração e incongruência da premissa jurídica com o montante tributável;

(b) o cancelamento integral da autuação, no mérito, tendo em vista que sequer seria devida a observância da regra de VTM no caso concreto, em vista do racional previsto na IN 87/89, e porque a interpretação da regra de VTM adotada no Auto de Infração é mantida pelo Acórdão Recorrido, além de incoerente em seus próprios termos, contraria a legislação aplicável sob diversos prismas, pois:

(b.i) está baseada em conceitos de “praça” e “média ponderada” dos “preços correntes no mercado atacadista” cunhados a partir da opinião pessoal e discricionária da D. Autoridade Fiscal, sem qualquer amparo legal (violação ao princípio da legalidade estrita, à segurança jurídica e aos dispositivos do RIPI/10) e que violam frontalmente o artigo 15-A da Lei nº 4.502, acrescido pelo artigo 2º da Lei 14.395/2022, norma de caráter expressamente interpretativo, que declara que o termo “praça”, já utilizado pelo legislador tributário, equivale a “município” do fabricante;

(b.ii) desconsidera – sem tecer um comentário sequer acerca – a realidade de que a Recorrente devidamente observou regra de preços mínimos do IPI adequada às suas operações com a Coty, na forma do artigo 196, parágrafo único, II do RIPI/2010;

(b.iii) contraria o entendimento adotado pela jurisprudência administrativa e judicial, tampouco com a posição uníssona da doutrina a respeito do tema;

(b.iv) ignora que o direito tributário é um direito de sobreposição (violação dos arts. 109 e 110 do CTN e de todos os dispositivos da legislação de direito privado conexos); bem como a interpretação majoritária aplicada pelas cortes judiciais e administrativas sobre o conceito de praça à época dos fatos geradores, deixando de aplicar o comando do art. 24 da LINDB; e, ainda,

(b.v) realiza a indevida desconsideração, sem qualquer prova, da personalidade jurídica da Recorrente, ao ignorar a sua existência como parte integrante do mercado atacadista em que deve ser aferida a média ponderada pretendida, além de ter criado a regra para o cálculo do VTM previsto pelo artigo 195, I do RIPI/2010, ao considerar apenas as operações praticadas pela Coty e expurgar os valores praticados nas vendas pela Recorrente para a Coty, bem como desconsiderar os demais estabelecimentos atacadistas integrantes do mercado atacadista daquela praça considerada pelo Auto de Infração.

(c) Subsidiariamente, caso não se entenda pelo cancelamento integral da autuação fiscal pelos fundamentos acima, requer a exclusão da cobrança de penalidades, juros de mora e atualização monetária, nos termos do art. 100 do CTN, sob pena de violação do princípio da segurança jurídica e moralidade administrativa; ou, ao menos o reconhecimento da impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

É o relatório.

VOTO

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele deve se tomar conhecimento.

Passemos, então, à análise de cada um dos tópicos colocados pela recorrente no recurso:

1 – Nulidade do Acórdão Recorrido

Nesse tópico, a recorrente alega que o acórdão de primeira instância deve ser considerado nulo pois não teria apreciado erros de direito quanto à metodologia de cálculo do VTM do lançamento bem como por ter baseado seu entendimento em premissas equivocadas quanto à competência normativa da IN 87/89.

Abaixo, os principais excertos de cada um desses pontos:

III.1 – CARÊNCIA NA ANÁLISE DOS ARGUMENTOS DE NULIDADE QUANTO À METODOLOGIA DE CÁLCULO DO VTM TRAZIDOS EM IMPUGNAÇÃO

25. Em sua Impugnação, a Recorrente bem delineou as razões para a decretação de nulidade do lançamento, notoriamente, (i) a imprecisão jurídica dos conceitos de “praça” e de “mercado atacadista” sustentada pela presente autuação, demasiado amplos e imprecisos de modo a inviabilizar traçar critérios razoáveis para o cálculo do VTM, bem como (ii) equívocos no próprio cálculo do VTM Praça.

26. Em tópico específico deste Recurso, a Recorrente tratará em detalhes dos aspectos de nulidade dessas circunstâncias no presente lançamento. Para o momento, porém, importa apontar que, em vez de enfrentar em sede de nulidade os argumentos acima, o Acórdão Recorrido afastá-las de sua avaliação de forma superficial e genérica, limitando-se a arguir que “as ressalvas apontadas não se referem, em rigor aos requisitos do lançamento” e que “toca[m] o próprio mérito da exigência” (fl. 4151). Da mesma forma, ao adentrar de modo mais “específico” às alegações realizadas pela Recorrente, principalmente com relação ao conceito de praça a ser adotado e os erros na determinação do quantum tributável, igualmente foram apresentados pelo Acórdão Recorrido fundamentos e justificativas genéricas que indicam a completa ausência do devido sopesamento e análise desses.

(...)

28. Evidente, pois, a existência de vício no Acórdão Recorrido ao não examinar, com o cuidado necessário – e à luz do artigo 142 do CTN –, a fundamentação apresentada pela Recorrente quanto aos equívocos relativos aos conceitos e ao cálculo do VTM.

(...)

33. Diante das circunstâncias acima, resta imperioso reconhecer que o Acórdão Recorrido incorre em afronta aos Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório, consubstanciados no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal¹⁰, uma vez que carece da devida motivação.

III.2 – INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA QUANTO À COMPETÊNCIA NORMATIVA DE INSTRUÇÕES NORMATIVAS – IN 87/89 – E OUTROS ATOS NORMATIVOS

34. Outro equívoco de premissa crucial cometido pelo Acórdão Recorrido diz respeito à natureza jurídica e competência de atuação das Instruções Normativas.

35. Ao analisar os argumentos da Recorrente quanto à inaplicabilidade do VTM às operações autuadas, dado que a Coty é contribuinte do IPI por força de equiparação – fato esse repisado pela IN 87/89 –, o Acórdão Recorrido arguiu que essa Instrução Normativa trouxe uma “faculdade” a ser aplicada pelos contribuintes, a qual não poderia ser considerada como incompatibilidade entre as regras do VTM e a equiparação de atacadistas prevista pela Lei 7.798/89: De início, importante assinalar que não há qualquer incompatibilidade entre as regras do VTM e a equiparação dos atacadistas prevista no art. 7º da Lei nº 7.798. Ao contrário do que defende a Impugnante, o item 4 da Instrução Normativa SRF nº 87/89 trouxe faculdade que poderia ser utilizada no cálculo do IPI devido pelos estabelecimentos industriais nas saídas a equiparados. Não se pode concordar que tal faculdade seria decorrência natural da aplicação da lei. (fl. 4152)

36. Veja-se que se trata de entendimento completamente equivocado, seja quanto à competência normativa de Instruções Normativas, seja quanto ao fundamento trazido pela Recorrente quanto ao ponto.

37. De início, há que se destacar que a Recorrente em nenhum momento indicou haver incompatibilidade entre as regras de VTM e a racionalidade trazida pela IN 87/89. Na verdade, como a própria norma veiculada pela IN 87/89 expressamente o faz, sua previsão trata de aclarar como as disciplinas devem conviver, contextualizando a racionalidade antielisiva da norma num contexto já devidamente capturado pela tributação seguinte do IPI em âmbito de mercado, para

apenas desobrigar a observância a uma base tributável mínima nessas operações.

38. Superado esse ponto, também há que se deixar claro que a referência à “faculdade” que o Acórdão Recorrido destaca em relação à disciplina da IN 87/89 não pode dar margem ao eventual entendimento de que as Instruções Normativas não possuem caráter normativo. Muito pelo contrário, as Instruções Normativas são veículo normativo que trazem disciplina obrigatória aos contribuintes – e, principalmente, de caráter vinculante à Administração Pública.

(...)

46. Mais ainda, como indicado acima, o Acórdão Recorrido comete o paradoxo de buscar justificar uma autuação com fundamento em um aspecto finalístico (e alegadamente atualizado) da regra de VTM Praça, mas que contraria à própria atualização recentíssima da norma e os diversos atos normativos consagrados na jurisprudência administrativa.

Não assiste razão à recorrente.

A decisão de primeira instância analisou, sim, as preliminares de nulidade do lançamento colocadas na impugnação ao lançamento.

Abaixo, resumo constante no acórdão:

Defendendo a nulidade da autuação, a Impugnante traz uma série de ressalvas à metodologia utilizada pela autoridade fiscal. Em resumo, aponta violação ao art. 142 do CTN por erro de premissa do lançamento quanto à apuração do VTM, especificamente no que se refere à falta de fundamentação do conceito de “praça” e de “mercado atacadista”. Além disso, teria deixado de considerar o valor das vendas realizadas pela Impugnante, que seriam, no seu entendimento, integrante do mercado atacadista e, ainda, considera valores de venda a varejo realizada pela Coty na composição do preço médio.

Por isso, defende que o crédito tributário, tal como lavrado, deve ser considerado nulo, pois não há dúvidas que a Fiscalização não cumpriu com seu dever de fundamentar corretamente a autuação, conforme disposições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN.

Entendeu, porém, que tais questões não ensejavam nulidade, por tratarem de questões de mérito, afastando a preliminar:

Ora, vê logo que as ressalvas apontadas pela Impugnante não se referem, em rigor, aos requisitos do lançamento.

Consoante o art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento

administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (...)

A autoridade fiscal identificou corretamente o sujeito e as operações por ele praticadas; aplicando a legislação de regência, chegou ao valor que entendeu devido.

As ressalvas apresentadas são, em rigor, quanto à interpretação e aplicação da legislação, aspectos que não ensejam nulidade, tocando o próprio mérito da exigência.

Pelo exposto, fica afastada a preliminar de nulidade.

Efetivamente, todos os temas colocados pela então impugnante foram tratados no tópico do acórdão que tratou do mérito do lançamento (metodologia de cálculo do VTM, conceito de “praça” e “mercado atacadista”, aspectos relativos à IN nº 87/89).

Cabe ressaltar que conforme o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 somente serão declarados nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa:

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.

O acórdão da DRJ encontra-se devidamente fundamentado, com referência expressa às questões colocadas pela empresa, que foram tratadas de forma clara, individualizada e conclusiva.

Não se pode falar em nulidade e cerceamento de defesa do contribuinte quando as informações de que necessita encontram-se plenamente disponíveis ao exercício do contraditório.

Tanto é assim, que o contribuinte regularmente apresentou recurso voluntário, tendo, pois, exercido plenamente sua defesa.

Não existindo nenhum prejuízo para o contribuinte e nem para o contraditório e ampla defesa, não há o que se falar em nulidade da decisão de primeira instância.

Decisões do CARF têm sido sempre nesse sentido, conforme exemplos abaixo:

Processo nº 16682.722461/2015-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 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 nº 70.235, de 1972.

Processo nº 10880.955522/2010-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.896 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de outubro de 2020
Recorrente MCCANN ERICKSON PUBLICIDADE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

DESPACHO DECISÓRIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

No caso, os procedimentos adotados pela fiscalização, bem como a fundamentação apresentada pela autoridade fiscal são suficientes para o pleno exercício do direito de defesa. Ademais, o Despacho Decisório traz todos os elementos formais necessários e foi emitido por autoridade competente.

Assim, não vislumbro nulidade no ato administrativo guerreado.

DECISÃO RECORRIDA. INOVAÇÃO NA MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE INOCORRÊNCIA.

Não incorre em hipótese de inovação a decisão de primeira instância que aprecia alegação lançada originalmente pela contribuinte na manifestação de inconformidade.

No caso, não houve cerceamento do direito de defesa porque a autoridade a quo não deixou de apreciar as alegações da contribuinte e os elementos probatórios juntados na manifestação de inconformidade.

Voto, assim, por rejeitar as alegações de nulidade da decisão de piso.

2 – Nulidade do Lançamento

Nesse tópico, a recorrente sustenta que “o crédito tributário, tal como lavrado, deve ser considerado nulo, pois não há dúvidas que a D. Autoridade Fiscal não cumpriu com seu dever de fundamentar corretamente a autuação, conforme disposições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN.”

Abaixo, os principais pontos do recurso:

IV.1.1 – Afronta ao art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72 - Falta de fundamentação sobre o critério adotado no Auto de Infração e incongruência da premissa jurídica com o montante tributável

55. Como brevemente indicado acima, nos termos do artigo 142 do CTN, dentre os deveres da autoridade administrativa na realização do lançamento está o de calcular o montante do tributo, sendo indubitável que o respectivo montante deverá ser líquido e certo, além de ser necessariamente apurado de acordo com a materialidade de cada caso concreto. Ainda, para que o lançamento seja válido, nos termos do art. 10 do Decreto 70.235/72, o auto de infração deve conter um quadro mínimo de elementos obrigatórios, dentre os quais se destaca a descrição do fato e a determinação da exigência.

56. No caso concreto, a despeito de tais obrigações legais, verifica-se que a D. Autoridade Fiscal apurou o VTM de forma totalmente equivocada, cometendo os seguintes vícios/erro de (i) o primeiro está relacionado a ausência de fundamentação para justificar o conceito de “praça” e de “mercado atacadista” para fins de aplicação do art. 195, I do RIPI/10, sendo que a definição utilizada pela D. Autoridade Fiscal “toda região em que determinado produto fabricado pelo fiscalizado seja comercializada”, por ser imprecisa e ampla, não permite traçar os critérios para fixar o cálculo do VTM; (ii) o segundo está relacionado ao efetivo cálculo do VTM, na medida em que, não obstante considera que o “mercado atacadista” compreende o Município de localização da Recorrente, a D. Autoridade Fiscal deixa de considerar, para fins de cálculo do VTM, o valor das vendas realizadas pela Recorrente, que seriam, ainda que na sua visão, integrante do mercado atacadista e, ainda, considera valores de venda a varejo realizada pela Coty na composição do preço médio.

(...)

77. Logo, já que a escolha do critério material para a aplicação da norma foi “toda a região”, o lançamento deveria ter escolhido o critério quantitativo correlato, considerado todos os preços correntes da Recorrente (remetente) para o interdependente, bem como de demais atacadista, para efeito de cálculo da média ponderada do VTM Praça.

(...)

Pois bem: em apertada síntese, a recorrente defende que o auto de infração é nulo pela ocorrência de equívocos na determinação do VTM – pela falta de definição dos conceitos de “praça” e “mercado atacadista” pela fiscalização, com seus devidos fundamentos; pela inclusão de

vendas a varejo feitas pela Coty na determinação do preço médio e pela desconsideração dos valores praticados pela própria recorrente no cálculo do VTM.

Não assiste razão à recorrente.

Com relação aos conceitos de “praça” e “mercado atacadista”, o Termo de Verificação Fiscal traz todo um item apenas para tratar desses aspectos, inclusive com decisões do CARF sobre esse assunto.

Nesse documento, está descrita a fundamentação legal utilizada pela fiscalização, argumentação sobre motivos pelos quais o entendimento de “praça” do contribuinte (que, equivaleria a município) não deve ser aceito e razões de decidir adotadas no lançamento.

Abaixo, trechos do TVF que trazem alguns desses elementos:

(...)

Vê-se, assim, que a Contribuinte busca limitar o conceito de praça à circunscrição do município. Essa conceituação, entretanto, é indevida, merecendo algumas observações.

A primeira observação é que, em relação ao valor tributável mínimo previsto no art. 195 do RIPI/2010, é preciso compreender qual é o mercado atacadista, referente aos produtos listados no Anexo III - Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido, da praça do remetente.

Toda a produção das mercadorias analisadas neste Termo de Verificação Fiscal (Anexo III - Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido), destinada à venda em atacado, foi remetida da Savoy apenas à sua Controladora, única atacadista que adquiriu e revendeu os produtos mencionados, atuando como centro de distribuição para revendedores e prestadores de serviço em todo o país.

Portanto, a Coty é considerada atacadista nos termos do art. 14, I, do RIPI/2010, sendo o mercado atacadista dos produtos, elencados no Anexo III - Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido, na praça do remetente, conforme visto abaixo:

(...)

A segunda observação sobre praça é que, ainda que a fiscalizada (remetente) se encontre na mesma região metropolitana da Atacadista, já que a cidade em que está instalada a SAVOY faz parte, inclusive, da região metropolitana de Goiânia, onde está a sede da COTY, distanciando-se por apenas 32 km, conforme informações do Google Maps, o termo “praça do remetente” não se encontra restrito aos limites geográficos de um município ou de sua região metropolitana, melhor se identificando com a noção de “mercado”. De fato, a expressão “praça” deve abranger toda a região em que determinado produto fabricado pelo fiscalizado seja comercializada.

Caso se aceite que o termo “praça” esteja limitado às fronteiras de um município, não se atenderia a finalidade da norma de VTM, norma essa antielisiva, com o objetivo de impedir a utilização de empresas interdependentes para diminuir indevidamente a base de cálculo do IPI. Uma simples decisão empresarial de montar uma estrutura com fabricante e atacadista interdependentes em municípios distintos poderia permitir a redução da carga tributária a partir da saída de produtos com preços muito inferiores àqueles praticados no mercado com terceiros independentes.

Em julgamentos recentes, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF vem decidindo nesse sentido, conforme exemplificado a seguir:

(...)

No presente caso, tendo o Grupo Coty segregado as atividades de industrialização e revenda de produtos em duas empresas distintas, sendo uma, a COTY, controladora integral da outra e que recebe toda a produção da industrial, situando-se essas empresas em municípios limítrofes, não é exagero concluir que essa arquitetura foi adotada visando a economia tributária, justamente aquela que a norma antielisiva busca coibir. De fato, esse seria um perfeito exemplo dos abusos que essa norma pretende evitar.

Com relação aos valores que serviram como base de cálculo para a apuração do VTM, **fundamental salientar que tais valores foram fornecidos e revisados pela própria controladora Coty, que produziu “planilha com a listagem individualizada de operações de vendas de mercadorias promovidas no atacado no correspondente período de 01/2018 a 12/2019”** (Doc. 4 fornecido por Coty) com os valores que entendia corretos em atendimento a intimação da fiscalização, como pode ser constatado abaixo:

Intimação:

TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 2

Identificação do Procedimento		
Número do Procedimento Fiscal		Código de Acesso
0110100.2023.00253		14527712
Sujeito Passivo		
Nome Empresarial		CNPJ
COTY BRASIL COMERCIO S.A.		22.137.853/0001-02
Logradouro		Número
RUA IZA COSTA		1104
		Complemento
		QUADRAAREA
		LOTE AREA
Bairro	Cidade / UF	CEP
FAZENDA RETIRO	GOIÂNIA / GO	74666-003
Lavratura		
Local de Lavratura		Data
BRASÍLIA / DF		01/08/2023
Contexto		

No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e com base no art. 196 da Lei nº 5.172/66 (CTN) c/c art. 5º, parágrafo único, da Lei nº 13.464/2017, fica o sujeito passivo INTIMADO a apresentar, no prazo de 15 (quinze) dias, o que se discrimina abaixo:

Considerações preliminares:

- a) No TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL - TIF, visto nas folhas 928 a 930 deste processo, referente ao TDPF 0100100.2020.00432, solicitou-se à Coty que:

A partir das Notas Fiscais Eletrônicas – NFEs emitidas pela COTY BRASIL COMERCIO LTDA., no período de 01/2016 a 12/2019, **referentes a vendas por atacado de produtos realizadas por essa empresa**, elaborou-se o demonstrativo de apuração da média ponderada mensal dos preços unitários de produtos constantes nessas NFEs.

Considerando as informações acima, intima-se o contribuinte a apresentar declaração esclarecendo se constatou ou não erros no referido demonstrativo. Em caso positivo, especificar os dados a serem corrigidos e apresentar os elementos, através de documentação hábil e idônea, que possibilitem a análise conclusiva por parte desta fiscalização;

TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 2

Sujeito Passivo

Nome Empresarial

COTY BRASIL COMERCIO S.A.

CNPJ

22.137.853/0001-02

Em resposta a esse questionamento, a Contribuinte retificou os cálculos preparados por esta Fiscalização e indicou a média ponderada de preço unitário ajustado para as vendas dos seus produtos **no atacado**, conforme informado nas folhas 1867 e 1868. Esse valor, detalhado pela Coty no Doc 02, folha 1870, foi utilizado como VTM para o caso em análise.

b) Conforme cláusula 3ª da 12ª alteração ao Contrato Social da Coty Brasil Comércio LTDA, datado de 17/07/2019, visto nas folhas 3097 a 3221, essa empresa tinha por objeto, no período referente às NF-Es em análise, as seguintes atividades, por CNAE:

- 46.46-0-01 - **Comércio atacadista** de cosméticos e produtos de perfumaria
- 46.46-0-02 - **Comércio atacadista** de produtos de higiene pessoal
- 46.45-1-01 - **Comércio atacadista** de instrumentos e materiais para uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios
- 46.93-1-00 - **Comércio atacadista** de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários
- 46.39-7-01 - **Comércio atacadista** de produtos alimentícios em geral
- 46.69-9-99 - **Comércio atacadista** de outras máquinas e equipamentos não especificados anteriormente; partes e peças

A partir das informações contidas nos itens a e b acima, informar o que se segue:

1. Se a COTY ratifica as informações prestadas na resposta ao TIF, para os anos de 2018 e 2019, referente ao TDPF 0100100.2020.00432, com todas as vendas consideradas para a elaboração do anexo intitulado 'Doc 02 – Demonstrativo', vistas na folha 1869, **e que não foram canceladas, sido realizadas no atacado.**
2. Havendo vendas no varejo no item acima, e considerando-se que as atividades definidas pela COTY nesse período eram relacionadas ao comércio atacadista de produtos, elaborar nova resposta ao TIF01, referente ao TDPF



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 2

Sujeito Passivo

Nome Empresarial

CNPJ

COTY BRASIL COMERCIO S.A.

22.137.853/0001-02

0100100.2020.00432, com a exclusão de todas as NF-Es que a Contribuinte entenda se enquadrar como comércio varejista, apresentando-as em uma planilha específica para análise e esclarecendo o motivo de venda no varejo desses produtos em desacordo com o Contrato Social da empresa.

3. Para a venda realizada na NFE 52190122137853000102550020002517111857856009, informar se a Coty entende que a venda se refere ao comércio atacadista ou varejista, com a respectiva justificativa.

A resposta a esta intimação deverá ser prestada por escrito (mediante carta resposta, datada e assinada pelo contribuinte ou pelo seu procurador, devidamente identificados), fazendo remissão aos itens da intimação e contendo a relação dos documentos que estão sendo apresentados, bem como outros esclarecimentos e documentos que o contribuinte julgar necessários.

Resposta Coty:

RESPOSTA COTY:

15. Em atenção à presente solicitação e considerando-se os esclarecimentos prestados acima, a COTY faz referência à Planilha anexa – **doc. 02** – na qual traz a listagem de operações de venda promovidas no varejo, as quais não deveriam compor o demonstrativo de vendas no atacado - Anexo disponibilizado pela d. Fiscalização intitulado "Doc 02 – Demonstrativo".

16. Adicionalmente, em atenção à solicitação deste Termo de Intimação nº 2, e partir da exclusão das operações promovidas no varejo já indicadas na Planilha acostada como **doc. 02**, a COTY elaborou Planilha com a listagem individualizada de operações de venda de mercadorias promovidas no atacado no correspondente período de 01/2018-12/2019 (**doc. 04**).

17. Por sua vez, no que se refere ao questionamento quanto à realização de vendas no varejo pela COTY no período em análise frente às CNAEs referenciadas em seu Contrato Social, a COTY esclarece que referida indicação atendeu aos conceitos de comércio previstos nos termos da disciplina da Comissão Nacional de Classificação ("CONCLA/IBGE").

18. Para demonstrar essa realidade, a COTY destaca abaixo os conceitos de comércio no atacado e comércio no varejo, na forma da disciplina do CONCLA¹ abaixo transcrita:

O comércio de mercadorias organiza-se em dois segmentos: atacado e varejo

O comércio atacadista revende mercadorias novas ou usadas, sem transformação, a varejistas, a usuários industriais, agrícolas, comerciais, institucionais e profissionais, ou a outros atacadistas; ou atua como representante comercial ou agente do comércio na compra ou venda de mercadorias a esses usuários.

No comércio atacadista, distinguem-se dois tipos de atividades: o atacadista que compra a mercadoria que revende, o atacadista representante ou agente do comércio, que, sob contrato, comercializa em nome de terceiros, inclusive operando o mercado eletrônico via internet. Estas atividades são desenvolvidas por comerciantes atacadistas, distribuidores de produtos industriais, exportadores e importadores, comissários, agentes de fábricas, compradores itinerantes e cooperativas que comercializam produtos agrícolas.

O comércio varejista revende mercadorias novas e usadas, sem transformação, principalmente ao público em geral, para consumo ou uso pessoal ou doméstico.

Como descrito acima, a intimação da fiscalização sempre mencionou que tratava de produtos com vendas no atacado, sendo que foram expurgados, pela empresa, os valores relativos a vendas no varejo, restando consideradas apenas as vendas no atacado nos anos de 2018 e 2019, para empresas como Sonda Supermercados, Atacadão, Carrefour, Ultrafarma, etc. Os valores utilizados para o auto de infração foram informados pela própria Coty.

Por fim, com relação à desconsideração de valores praticados pela própria recorrente para o cálculo do VTM, a Solução de Consulta Interna COSIT nº 8, de 2012, destaca, em sua conclusão, que:

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

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já se expressou de forma objetiva e específica sobre a não inclusão dos preços praticados pelo industrial remetente, sob pena de distorção do valor, conforme trechos de acórdãos a seguir:

Processo nº	16561.720182/2012-65
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	9303-009.824 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de	10 de dezembro de 2019
Recorrente	AVON INDUSTRIAL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. NORMA ANTIELISIVA.

O art. 136, I, do RIPI/2002, que estabelece que o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência, é norma antielisiva, devendo ser interpretada de forma a evitar, em especial, a prática de preços artificialmente baixos pelo remetente (o industrial, contribuinte do imposto, de cujo pagamento assim pretende se evadir) a distribuidor interdependente exclusivo.

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

O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto, sendo incabível a inclusão, na média ponderada, de preços bem inferiores praticados pelo industrial remetente, sob pena de distorção do valor que justamente se pretende determinar com a aplicação da norma antielisiva (Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2012 e Pareceres Normativos CST nºs 44/81 e 89/70).

Processo nº 16682.722760/2016-55
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-008.545 – 3ª Turma
Sessão de 14 de maio de 2019
Matéria IPI - Valor Tributável Mínimo
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. NORMA ANTIELISIVA.

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

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

O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto, sendo incabível a inclusão, na média ponderada, de preços bem inferiores praticados pelo industrial remetente, sob pena de distorção do valor que justamente se pretende determinar com a aplicação da norma antielisiva (Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2012 e Pareceres Normativos CST nºs 44/81 e 89/70).

Voto, assim, por rejeitar as alegações de nulidade do auto de infração.

3 – Razões de Mérito

3.1 – Inaplicabilidade da regra de VTM em vista do racional da IN 87/89

Nesse tópico a recorrente alega que, de acordo com a IN 87/89, Savoy estaria desobrigada da observância do VTM já que remete mercadorias para Coty, que é estabelecimento equiparado a industrial. Discorre sobre a natureza jurídica das IN, argumentando que elas não podem inovar no ordenamento jurídico – mas apenas explicar o que já é o racional da lei. Salienta que a revogação da IN 87/89 pela IN 1717/17 não altera em nada esse entendimento.

Abaixo, pontos colocados pela recorrente:

83. Como brevemente indicado acima, de acordo com a IN 87/89, o estabelecimento remetente industrial (neste caso, a Recorrente) é expressamente desobrigado da observância do VTM nas hipóteses em que remeta mercadorias para estabelecimentos equiparados a industrial, contribuintes do IPI (como é a Coty) – seja

em função da aplicação ou não do disposto no art. 7º da Lei nº 7.798/89 –, de modo que o valor tributável é o preço da operação de que decorra o fato gerador.

(...)

85. Como já apresentado em item próprio deste Recurso Voluntário, o referido entendimento parte de uma premissa equivocada quanto à natureza jurídica das Instruções Normativas e o limite de sua competência enquanto ato normativo secundário e, por essa razão, deve ser considerado nulo.

86. Em sendo certo que Instruções Normativas, como a IN 87/89 não são capazes de inovar no ordenamento jurídico, mas tão somente de complementar/explicar/procedimentalizar o direito já previamente previsto em lei (sentido estrito), necessário reconhecer que o supracitado item 4 visa tão somente indicar de forma explícita o que já é o racional contido na previsão do artigo 7º da Lei 7.789/89.

87. Conforme sabido, a regra de VTM tem por objetivo evitar a elisão fiscal (a própria D. Autoridade Fiscal menciona isso em seu TVF, assim como esse fato é reiterado pelo Acórdão Recorrido repetidamente). Dessa forma, se a venda da segunda pessoa da cadeia também for tributada pelo IPI – e essa venda tiver como destinatários pessoas não vinculadas –, não faz sentido exigir do primeiro vendedor que se submeta a uma base tributável mínima de tributação.

(...)

91. Ainda, quanto a posterior revogação da IN 87/89 pela Instrução Normativa RFB nº 1717, de 17 de julho de 2017 (“IN 1717/17”) – ponto já endereçado pela Recorrente em sua Impugnação –, essa não afeta em nada o acima exposto. Como já exposto neste Recurso, em razão da própria natureza das Instruções Normativas, suas disciplinas contemplam diretrizes interpretativas à regra de VTM disposta na legislação do IPI.

(...)

98. Considerando que a Coty, como atacadista interdependente da Recorrente, é equiparada a industrial nos termos do artigo 7º da Lei nº 7.798/89, resta completamente ilógico perante a racionalidade da regra de VTM exigir-se da Recorrente, em suas operações com essa atacadista, a observância de VTM, devendo ser o IPI calculado de acordo com o preço regular das operações.

99. Diante de todo o acima exposto, de antemão, resta imperioso que se reconheça a própria inaplicabilidade da exigência de observância do VTM Praça às saídas da Recorrente à Coty, sendo devido o imediato cancelamento da presente exigência fiscal já por mais essa razão.

Não assiste razão à recorrente.

A empresa fundamenta toda a sua argumentação numa IN expressamente revogada em 2017, conforme disposto na IN 1717/17 – essa, sim, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores em questão:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1717, DE 17 DE JULHO DE 2017

(...)

Art. 169. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Art. 170. **Ficam revogadas a Instrução Normativa SRF nº 87, de 21 de agosto de 1989**, a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, a Instrução Normativa RFB nº 1.377, de 24 de julho de 2013, a Instrução Normativa RFB nº 1.425, de 19 de dezembro de 2013, a Instrução Normativa RFB nº 1.472, de 2 de junho de 2014, a Instrução Normativa RFB nº 1.490, de 15 de agosto de 2014, a Instrução Normativa RFB nº 1.529, de 18 de dezembro de 2014, a Instrução Normativa RFB nº 1.557, de 31 de março de 2015, a Instrução Normativa RFB nº 1.573, de 9 de julho de 2015, a Instrução Normativa RFB nº 1.593, de 5 de novembro de 2015, a Instrução Normativa RFB nº 1.604, de 15 de dezembro de 2015, a Instrução Normativa RFB nº 1.618, de 4 de fevereiro de 2016, a Instrução Normativa RFB nº 1.661, de 29 de setembro de 2016, a Instrução Normativa RFB nº 1.706, de 13 de abril de 2017, e a Instrução Normativa RFB nº 1.712, de 26 de junho de 2017.

Os fatos geradores tratados no presente auto referem-se aos anos de 2018 e 2019 – período em que a IN 87/89 não estava mais vigente.

De qualquer forma, indo além da utilização do “racional” de uma IN revogada, a alegação de que Savoy não precisaria se submeter às regras de VTM não tem embasamento legal. Pelo contrário, a aplicação do regramento estabelecido pelo Regulamento do IPI - RIPI (Decreto 7.212/10) - ao VTM vigente no período em que as operações aconteceram é obrigatória para a empresa, assim como é obrigatória para todas as outras empresas que se enquadrem no dispositivo legal. Nesse contexto, a empresa não está, de forma nenhuma, desobrigada de se submeter às regras do VTM. Senão, vejamos:

Nos anos de 2018 e 2019, Coty detinha 100% das ações de Savoy. Assim, Savoy era subsidiária integral de Coty, conforme escrituração contábil fiscal da própria fiscalizada:

Ano	Nome Empresarial	CNPJ	Percentual s/ Capital Total
2018	COTY BRASIL COMERCIO LTDA	22.137.853/0001-02	100,00
2019	COTY BRASIL COMERCIO LTDA	22.137.853/0001-02	100,00

Além disso, Savoy repassava praticamente toda a sua produção para Coty, conforme notas fiscais emitidas por Savoy:

Ano	CPF/CNPJ do Participante	Nome do Participante	Valor dos produtos	%
2018	22137853	COTY BRASIL COMERCIO LTDA	970.559.126,56	100,00%
2018	61082426	COSMED IND DE COSM E MED SA	46.934,73	0,00%
Total			970.606.061,29	100,00%

Ano	CPF/CNPJ do Participante	Nome do Participante	Valor dos produtos	%
2019	22137853	COTY BRASIL COMERCIO LTDA	1.043.677.452,10	100,00%
Total			1.043.677.452,10	

Assim, trata-se, inquestionavelmente, de relação de interdependência nos termos dos artigos 612, incisos I e IV do RIPI/2010, abaixo transcrito:

Art. 612. Considerar-se-ão interdependentes duas firmas:

I - quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso I, e Lei no 7.798, de 1989, art. 9º);

II - quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso II);

III - quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso III);

IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I); ou

V - quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso II).

Saliente-se que tal relação de interdependência é reconhecida pela própria recorrente ao longo de todo o procedimento fiscal e no próprio recurso voluntário.

Tratando-se de operações feitas entre empresas interdependentes, estão inquestionavelmente sujeitas às regras do VTM conforme disposto nos artigos 195, inciso I e 196 do RIPI:

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.

Ressalte-se, ainda, que apesar da alegação de que Coty é equiparada a industrial, fato é que nas saídas de produtos adquiridos de Savoy NÃO há destaque de IPI nas respectivas notas fiscais. O prejuízo para a sociedade é inequívoco, já que não existe recolhimento de IPI pelo valor correto nem por parte de Savoy e nem por parte de Coty.

Não existindo dúvidas de que Savoy e Coty são interdependentes e que as regras de VTM aplicam-se às operações feitas exatamente entre empresas interdependentes, resta a questão se aplica-se o artigo 195 ou 196 ao caso em tela. Esse é o tópico seguinte abordado no recurso voluntário e que será tratado também neste voto em seguida.

3.2 – Sujeição ao art. 196, parágrafo único, inciso II, do RIPI

Nesse tópico, a recorrente argumenta que, no caso concreto, está sujeita ao inciso II do parágrafo único do artigo 196 e não ao inciso I do artigo 195 do RIPI para fixação do VTM. Salaria que existem duas metodologias distintas para o cálculo do VTM – uma relativa ao artigo 195, I, c/c artigo 196, caput (“VTM Praça”) e outra estabelecida pelo artigo 196, parágrafo único, II (“VTM Lucro Normal”). Alega que aplica, corretamente, a metodologia do VTM Lucro Normal. Por fim, discorre sobre os conceitos de “praça” - fundamental para definição de qual metodologia deve ser usada – e de “mercado atacadista”. Abaixo, trechos do recurso voluntário relativos a esse item:

100. Como contextualizado acima, em princípio, a presente controvérsia centra-se quanto à adequada interpretação dos artigos 195 e 196 do RIPI/10. Tais dispositivos regulamentam as regras do VTM, introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro há 58 anos pela própria Lei 4.502/64, que instituiu o então “imposto sobre consumo”, atual IPI.

101. Como já referenciado, as regras do VTM possuem caráter antielisivo específico para as operações de venda de produtos industrializados entre empresas interdependentes e visam exclusivamente coibir eventual manipulação artificial da base de cálculo do IPI, estabelecendo o cálculo de um patamar mínimo para a fixação da base do imposto nessas operações, independente do preço praticado pelas firmas interdependentes.

102. O cálculo do VTM pode ser realizado por meio de duas metodologias distintas e excludentes, a primeira (regra geral) veiculada pelo artigo 195, I, c/c artigo 196, caput, do regulamento, e a segunda (regra subsidiária) estabelecida pelo seu art. 196, parágrafo único, II (para produtos de fabricação nacional).

103. Em regra, com base no art. 195, I, do RIPI/10, o VTM, para fins de composição da base de cálculo do IPI, deve corresponder ao “preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”, calculado mediante a média ponderada dos preços de cada produto no mês anterior ao da saída do estabelecimento industrial. Obviamente, para que seja possível a aplicação da mencionada regra geral, é necessário que haja “mercado atacadista” na “praça do remetente”, no caso, na praça da Recorrente. Por essa razão, esta seria a regra do “VTM Praça”.

104. Caso não existam outros atacadistas na praça em que está localizado o estabelecimento industrial (hipótese dos autos), nos termos do artigo 196, parágrafo único, II, do RIPI/10, inexistirá, portanto, um mercado na referida localidade, devendo-se adotar como valor parâmetro para a definição da base de cálculo do IPI o custo de fabricação, acrescido das demais despesas indicadas no referido dispositivo e de uma margem de lucro considerada normal para a operação.(...)

107. No caso concreto, acaso a D. Autoridade Fiscal tivesse adotado o procedimento adequado ao presente caso, o cerne fiscalizatório seria a margem de lucro adotada pela Recorrente em suas operações. E, desde já, importa destacar que a D. Autoridade Fiscal não apontou qualquer erro de cálculo na apuração da Recorrente quanto ao VTM Lucro Normal, consoante as regras do artigo 196 do RIPI/10.

108. De fato, em afronta ao que é hoje o entendimento expresso da legislação, a D. Autoridade Fiscal – ao ser desafiada com a impossibilidade fática de aplicação do artigo 195, inciso I, do RIPI/10 dada a inexistência de “mercado atacadista” na praça, simplesmente definiu, por conta própria e de forma completamente arbitrária e casuística, a extensão do conceito de praça para “toda a região em que determinado produto fabricado pelo fiscalizado seja comercializada”, sem nenhuma digressão adicional quanto ao motivo dessa sua definição – fundamento ou argumento –, em que medida ela estaria aderente aos precedentes sobre VTM Praça existentes e até mesmo a consistência dessa definição frente aos precedentes administrativos citados como únicos “balizadores” do entendimento da D. Autoridade Fiscal. E nesse sentido, igualmente foi o entendimento eq119. Como destacado acima, no presente caso, a Recorrente, em análise a essa legislação, à jurisprudência dominante da matéria e aos vários precedentes emitidos pela RFB nesse tocante, devidamente observou regras de preços mínimos em suas operações com a Coty – atacadista com a qual manteve relação de interdependência.

(...)

119. Como destacado acima, no presente caso, a Recorrente, em análise a essa legislação, à jurisprudência dominante da matéria e aos vários

precedentes emitidos pela RFB nesse tocante, devidamente observou regras de preços mínimos em suas operações com a Coty – atacadista com a qual manteve relação de interdependência.

120. Para tanto, verificando que não havia outras pessoas jurídicas atuando na venda por atacado no Município de Senador Canedo/GO, praça da Recorrente, afastou, então, a possibilidade de aplicação da regra do VTM Praça do artigo 195 do RIPI/10. Ou seja, por inexistência de mercado atacadista na praça Senador Canedo, local da Recorrente, não foi possível aplicar o VTM Praça.

(...)

124. Ora, em razão a impossibilidade de aplicação do VTM Praça, acertada e consequentemente, a Recorrente observou a regra do VTM Lucro Normal em todas as vendas feitas à Coty – maiores considerações acerca da correção da observância dessa métrica pela Recorrente serão apresentadas em tópico seguinte.

(...)

143. De todo o apresentado, o que resta inconteste – uma vez que não foi enfrentado nem pela D. Autoridade Fiscal, muito menos pelo Acórdão Recorrido – é o fato de que a Recorrente observou fielmente as regras de VTM, curvando-se às normas antielisivas previstas na legislação, na forma da regra do VTM Lucro Normal.

(...)

147. Como se nota, a aplicação de uma ou outra regra depende de um único critério: a verificação da existência ou não de “preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente” (no caso, o estabelecimento industrial autuado).

148. Para uma análise adequada dessa subsunção do fato à norma, é necessário fixar corretamente o conceito jurídico de “mercado atacadista” e “praça do remetente”, elementos do direito privado que atraem as repercussões fiscais da legislação.

(...)

159. De forma muito objetiva, “praça” nada mais é do que uma localidade circunscrita aos limites de um município, um recorte territorial com essa determinada limitação espacial. No entanto, no âmbito do direito comercial, “praça comercial”, além de uma mera localidade (espaço geográfico), possui um conteúdo jurídico específico, correspondente a um determinado município em que se realizam atos de comércio.

(...)

164. A Recorrente remete o leitor às páginas 4 a 16 do referido Parecer, no qual o Professor Fábio Ulhôa Coelho faz uma análise exaustiva do conceito de praça comercial, esmiuçando não só toda a sua evolução histórica no Brasil e no mundo, mas também o seu emprego pela legislação comercial brasileira,

jurisprudência e doutrina jurídica e econômica especializada. Tudo para concluir que praça é uma localidade equivalente a município ou a uma divisão dele, bairro ou zona.

(...)

175. O conceito de praça comercial enquanto município em que se realizam operações mercantis também é reconhecido pelo eminente Professor Humberto Ávila²⁴, para quem, em Parecer também elaborado especialmente para tratar da presente discussão (Doc. 07 da Impugnação), não há outra interpretação possível senão a de que “o contexto normativo e os atos normativos secundários denotam que a expressão ‘praça do remetente’ significa um município”.

(...)

184. Como se nota, a conceituação de praça do remetente como sendo a cidade onde o estabelecimento industrial está instalado sempre foi a mesma e está, há muito tempo, sedimentada não só no âmbito do direito privado, mas também no meio tributário.

(...)

187. Ainda sobre o Acórdão nº 9303-008.545 da C. 3ª Turma da CSRF, importante destacar que nele entendeu-se que o conceito de “praça” não deve se restringir ao limite geográfico de município, devendo abarcar um conceito mais abrangente de mercado. A decisão teve o mesmo número de julgadores votando a favor e contra o contribuinte prevalecendo, conforme posicionamento da época, o critério de desempate do voto do Presidente.

188. O mesmo julgamento, na inexistência do voto de qualidade, culminaria com o resultado contrário, ou seja, reconhecendo como correto o conceito de praça adotado pelo contribuinte – naquele caso Município.

(...)

199. Depois de sua regular tramitação e aprovação na Câmara dos Deputados, o PL 1.559/15 seguiu com emendas para o Senado Federal, onde tornou-se o PL 2.110/19 e, finalmente, conforme publicado no Diário Oficial da União do último dia 08 de julho de 2022, foi transformado na Lei Ordinária nº 14.395/2022.

200. O art. 2º da Lei 14.395/2022 acrescentou o art. 15-A à Lei do IPI, dedicado justamente a declarar que o termo “praça”, já utilizado pelo legislador tributário, equivale a “município” do fabricante.

(...)

221. Frente às considerações acima, corroboradas pelas considerações e conclusões proferidas pelo ilustre Professor Dr. Tercio Sampaio, é imperioso que se reconheça o inequívoco caráter interpretativo da Lei 14.395/2022, a qual deve, portanto, ser aplicada retroativamente para fatos ocorridos anteriormente à sua

edição, como é o caso dos fatos geradores objeto do presente processo administrativo.

(...)

233. Postas estas considerações a respeito do conceito de praça, a Recorrente passa a demonstrar que o Auto de Infração também desvirtuou o real significado de “mercado atacadista”, além de cometer uma série de erros de interpretação, lastreados em mera irresignação fiscal sem amparo legal, violando, por consequência, diversas normas jurídicas.

(...)

235. No seu entender, haveria um mercado atacadista na praça do remetente, a qual, em seu entendimento seria correspondente a toda a região em que praticadas operações de venda dos produtos da Recorrente, sem se atentar, todavia, para o fato de que, ao realizar o cálculo da média ponderada do preço de venda, considerou apenas os produtos vendidos pela Coty – desconsiderando os demais atacadistas existentes nesse tão amplo mercado atacadista considerado.

(...)

241. In casu, não há mercado atacadista na praça de Senador Canedo porque a Recorrente é a única que comercializa produtos em atacado nesta cidade.

242. De outro lado, se considerada “toda a região em que determinado produto fabricado pelo fiscalizado seja comercializada”, como supostamente pretendeu a autuação, certamente há mercado atacadista, composto não apenas pelas operações praticadas pela Recorrente e pela Coty, mas também pelas operações de venda por outros atacadistas. Todas as quais foram desconsideradas pelo Auto de Infração e pelo Acórdão Recorrido.

Não assiste razão à recorrente.

Preliminarmente importante enfatizar que o assunto é, efetivamente, polêmico e relativamente complexo. Tal polêmica e complexidade fizeram com que ele chegasse à **Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) da 3ª Seção do CARF**, já que existiam decisões de câmaras baixas divergentes entre si.

Dois acórdãos muito recentes (sessões de 13/03/2024 e de 11/04/2024), ambos de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, tratam dos principais temas colocados nas questões de mérito por Savoy, incluindo os que tratam da Lei 14.395/2022.

O primeiro é o Acórdão nº 9303-014.772, relativo ao processo nº 13005.721188/2017-81 e o segundo é o Acórdão nº 9303-015.075, relativo ao processo nº 10872.720074/2015-45. Em várias oportunidades vou me referir a eles no presente voto.

Conceito de “praça”.

A definição sobre o conceito de “praça” é absolutamente fundamental para toda a análise já que outras questões, como se a empresa está sujeita ao “VTM Praça” ou ao “VTM Lucro Normal” e a delimitação de “comércio atacadista” dependem, em grande parte, de tal conceito.

A recorrente argumenta, em seu recurso voluntário, que “praça” refere-se ao município, à cidade onde a unidade industrial está instalada. Savoy está localizada no município de Senador Canedo – GO, então seria essa a “praça” a ser considerada.

A fiscalização entende que a expressão “praça” não se encontra restrita aos limites geográficos de um município, tendo identificação com o conceito de “mercado” e, assim, devendo abranger a região onde os produtos fabricados são comercializados. Por esse entendimento, Goiânia, onde está a sede de Coty, estaria incluída no conceito de “praça”.

Adoto os fundamentos do voto do Cons. Rosaldo Trevisan no Acórdão 9303-015.075, constantes nos trechos transcritos abaixo, com as devidas adaptações ao caso concreto, como razões para aqui decidir:

“Veja-se que, o art. 195, I, do RIPI2010, contempla o conceito de “mercado atacadista da praça do remetente” como uma das hipóteses de Valor Tributável Mínimo do IPI, em caso de estabelecimentos interdependentes.

E, conforme relatado, o Fisco detectou remessas efetuadas pelo estabelecimento industrial a outra empresa com a qual mantém incontroversa relação de interdependência. (...). A lei básica do IPI estabelece que o valor tributável, nessas operações, não poderá ser inferior ao ‘preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente’. O RIPI 2010, reproduziu essa norma nos seu art. 195, inc. I

Passa-se, então, a analisar a questão primeiramente pela ótica do cálculo deste valor (média ponderada, em determinados períodos), para a situação evidenciada nestes autos, encontrando-se o tratamento do tema na Solução de Consulta Interna COSIT no 8/2012:

“(…) 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).

Ou seja, a Administração Tributaria fixa a forma de se chegar ao valor tributável mínimo (VTM) quando no mercado atacadista a que essa regra se refere existir um único distribuidor, sendo este interdependente do estabelecimento industrial fabricante do produto cujo valor tributável mínimo se pretenda determinar, como exatamente ocorre no caso em discussão, dispensando maiores explicações sobre a subsunção dos fatos a esse ato interpretativo.

Repise-se que o art. 15, I, da Lei no 4.502/1964, estabelece que o valor tributável, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma PJ ou a estabelecimento de terceiro interdependente, não poderá ser inferior ao 'preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente', restando em situações como a presente, existindo no mercado atacadista apenas o interdependente como único distribuidor, descritas na SCI Cosit no 8/2012, a adoção do único preço praticado no mercado atacadista, monopolizado pelo distribuidor interdependente, ditando o preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente.

Temos ainda o dispositivo do art. 197, § 1º, do RIPI/2010 a mostrar claramente que nos momentos em que o legislador quis, para fins de arbitramento do VTM, delimitar precisamente a área a ser considerada, utilizou expressão que não deixa margem a dúvidas:

Art. 197. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ...

§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.

O que pode ser observado é que, o termo “praça” tem relação com **mercado**. As fronteiras definidas pelo Estado são configurações geopolíticas, mas as áreas de influência comercial há séculos com elas não necessariamente se confundem. Assim, limitar o termo “praça” rigorosamente a um Município levaria, em tese, a situações tais que um distribuidor instalado do outro lado da rua limítrofe entre dois Municípios que vendesse só ao outro, cruzando a rua, não teria praça (o que parece ser desprovido de sentido prático, e desconectado do propósito da norma).

Portanto, deve ser efetuada interpretação contextualizada do “conceito de praça”, claramente consignada na Declaração de Voto da Cons. Tatiana Josefovicz Belisário, no PAF no 16561.720182/2012-65, que resultou no Acórdão no 3201-003.444, de 26/02/2018, que transcrevo partes de seus fundamentos, os quais adoto neste voto como razões para aqui decidir.

“(…) A questão central de mérito no presente Recurso diz respeito ao cálculo do Valor Tributável Mínimo VTM para fins de lançamento do IPI. A Recorrente aduz que, pela regra do art. 137, parágrafo único, II do RIPI/02, a expressão “praça” deve ser restrita ao município de São Paulo, local em que se encontra o estabelecimento industrial; sendo este um conceito inflexível fixado pela jurisprudência, inclusive do CARF. Pois bem.

Com a devida vênia às bem expostas razões recursais, entendo de modo diverso.

O Direito Tributário não admite, na atualidade, interpretações estanques, dissociadas da realidade econômica, social e política. A moderna doutrina tributária, no que vem acompanhada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, não mais admite que a obrigação tributária seja parametrizada por conceitos imutáveis.

A interpretação do direito tributário, à exemplo do que se verifica na interpretação conforme a constituição e na própria mutação constitucional, deve acompanhar a evolução dos paradigmas sociais e econômicos.

Na hipótese específica dos autos, um conceito de natureza econômica forjado em 1850 pelo já revogado Código Comercial Brasileiro, por óbvio, jamais poderá ser interpretado da mesma forma quase 2 séculos depois. Como já tive oportunidade de me manifestar, em junho de 2016, no sentido de que a autoridade tributária não pode desprezar a realidade negocial, ao não reconhecer a existência de uma modalidade contratual amplamente praticada no mercado nacional e internacional para fins de exigência tributária (Acórdão nº 3201-002.227), reafirmo que também o contribuinte não pode pretender afastar essa mesma realidade para fins de se eximir da obrigação tributária.

É a própria realidade mercadológica da Recorrente que inviabiliza restringir o conceito de praça comercial a um único município. Seus produtos são comercializados em todo o país (e mesmo internacionalmente), independentemente da sua presença física nos municípios, sendo seus produtos claramente individualizados e definíveis, e sem variações de valor.

Não se trata de negar primazia ao princípio da legalidade tributária, mas, sim, de interpretar a norma tributária em consonância com a realidade social, política e econômica.

E, na atual realidade, de economia totalmente globalizada, limitar o conceito de "praça comercial" de um comerciante de alcance internacional, às barreiras geográficas de um único município, significa corromper o próprio conceito normativo".

Essa matéria resta ainda esclarecida no Acórdão no 9303-010.104, de 11/02/2020, de Relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, no qual se delimitou que o "conceito de praça", utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010 - na interpretação da norma (antielisiva), por não ter o legislador sido específico quanto à abrangência territorial, comporta interpretação, melhor se identificando, conforme vem sendo entendido pela recente jurisprudência do CARF, **"com o mercado, que não tem necessária identidade com configurações geopolíticas, em especial a de um Município"**, restrição esta que implicaria dar azo a que grandes empresas com características operacionais que a esta possibilidade levam (**como as do ramo de cosméticos**), adotem livremente a prática de instalar um único distribuidor, interdependente, em outro Município, para forçosamente caracterizar que não existe mercado atacadista na "praça" do remetente e, assim, permitir, ao industrial, contribuinte do IPI, que pratique preços artificialmente muito inferiores ao de mercado, ou seja, admitir que a norma que visa justamente coibir esta prática venha a viabilizá-la.

Em suma, admitir o conceito restritivo e desconforme ao propósito da norma equivale a permitir que a norma que visa justamente coibir uma prática venha a dar-lhe guarida.

É o que vem entendendo o CARF em decisões recentes, como o Acórdão nº 9303-008.545."

A Lei 14.395/2022 tratou dessa questão. Abaixo, transcrição de outro trecho do citado voto, que também adoto, e que explicita os motivos pelos quais tal lei não altera o entendimento aqui exposto, lembrando que as operações objeto da autuação referem-se aos anos-calendário de 2018 e 2019:

“Adicione-se, por fim, que o advento da Lei nº 14.395/2022 em nada muda esse cenário. Resultante de Projeto de Lei (2.110/2019) de iniciativa parlamentar vetado pelo Presidente da República, com veto derrubado pelo Parlamento, resultando no seguinte texto:

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.”

Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação. (grifos nossos)

Como se vê, o artigo 2º da norma acrescentou o artigo 15-A à Lei nº 4.502, de 1964, para dispor que a partir da sua vigência considera-se “praça o Município”, ou a cidade onde está situado o estabelecimento remetente - em caso de remessas de mercadorias para outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, ou ainda estabelecimento que opere exclusivamente em venda a varejo. A redação é importante porque esclarece a natureza constitutiva e o início da vigência do comando normativo.

Portanto, a nova lei não é norma interpretativa, mas que cria um novo conceito de “praça”, distinto do assentado na jurisprudência deste tribunal, sem qualquer menção a efeitos retroativos (como ocorre, por exemplo, em outros comandos do gênero), o que impede duplamente a invocação do art. 106 do CTN, tendo em conta que, além de não se interpretar, a norma não soluciona dúvida, mas altera a legislação vigente e aplicada de forma assentada.

Assim, o Acórdão recorrido (assim como a jurisprudência atual do CARF) delimitou o termo “praça”, na acepção do artigo 195, I, do RPI de 2010, como a região onde o preço do produto será o mesmo em qualquer parte desse território, sem interferência externa (como frete, seguro, comissões, entre outras despesas), que, em se existindo, provocariam desnivelamento do preço a ser comparado, não havendo que se falar em Município ou limite geográfico, genericamente estabelecido.”

O voto de Rosaldo Trevisan foi acompanhado pela maioria dos Conselheiros da 3ª Turma da CSRF, conforme disposto abaixo:

10453348 #

Número do processo: 10872.720074/2015-45

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Thu Apr 11 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Wed May 22 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010 CONCEITO DE PRAÇA. IDENTIDADE COM O DE MUNICÍPIO. DESCABIMENTO, CONFORME JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE EM RECENTES DECISÕES DESTE CARF. O conceito de Praça, utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010, melhor se identifica, conforme vem sendo entendido pela recente jurisprudência do CARF, com o mercado, que não tem necessária identidade com configurações geopolíticas, em especial a de um Município. CONCEITO DE PRAÇA. LEI 14.395/2022. NATUREZA CONSTITUTIVA. VIGÊNCIA FIXADA NA PRÓPRIA LEI. O art. 15-A acrescentado à Lei 4.502/1984, pela Lei 14.395/2022, para dispor que a partir da sua vigência considera-se Praça o Município, ou a cidade onde está situado o estabelecimento remetente - em caso de remessas de mercadorias para outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, ou ainda estabelecimento que opere exclusivamente em venda a varejo esclarece que a natureza da norma é constitutiva, havendo ainda clara informação sobre o início da vigência do comando normativo.

Número da decisão: 9303-015.075

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Tatiana Josefovitz Belisário e Alexandre Freitas Costa. (documento assinado digitalmente) Liziane Angelotti Meira - Presidente (documento assinado digitalmente) Rosaldo Trevisan - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovitz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Nome do relator: ROSALDO TREVISAN

Considerando que o termo “praça” não se restringe, nos anos-calendário em questão, ao município ou cidade onde o estabelecimento industrial se localiza, e sim ao conceito de “mercado”, passo à análise da questão “VTM Praça” X “VTM Lucro Normal”.

“VTM Praça” ou “VTM Lucro Normal” – Inciso I do art. 195 ou inciso II do parágrafo único do art. 196

Nesse tópico, importante analisar o Acórdão 9303-014.772 da CSRF.

No julgamento, os conselheiros acordaram, **por unanimidade de votos**, que, superado o debate sobre o conceito de praça, “resta afastada a possibilidade de utilização do critério estabelecido no parágrafo único, inciso II, do artigo 196, sugerido pelo Contribuinte”.

Mais uma vez, adoto os fundamentos do voto do Cons. Rosaldo Trevisan - acompanhado, nesse ponto, por todos os demais conselheiros – cujos trechos estão, com as devidas adaptações, abaixo transcritos:

“No caso sob exame, a fiscalização relata que deveria o contribuinte ter tomado como norma de balizamento de seu comportamento tributário o disposto no inciso I, do artigo 195, do RIPI/2010. Já a contribuinte pugna pela aplicação do disposto no artigo 196, parágrafo único, inciso II, do RIPI/2010. Ou seja, o Fisco vislumbra a utilização do preço de atacado na praça do remetente; e o contribuinte, por sua vez, demanda a legitimidade da utilização do custo incorrido na formação de preço do produto saído.

O debate, portanto, diz respeito à metodologia de cálculo, defendendo o contribuinte que a fórmula do VTM, no caso concreto, deveria obedecer o art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, haja vista, segundo sua ótica, a inexistência de um “mercado atacadista” na praça do remetente.

Cabe destacar que o valor tributável a ser utilizado nas operações deve ser definido conforme os artigos 195 e 196 do RIPI/2010. E, nesse sentido, tratando-se de operações entre partes interdependentes, a apuração e recolhimento do IPI devem seguir os critérios legais relativos ao VTM, na seguinte ordem: (a) preço corrente do produto no mercado atacadista da praça do remetente; (b) inexistindo tal valor, o custo de fabricação acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade e margem; e (c) sendo tais custos omissos ou não merecedores de fé, o resultado de arbitramento a ser realizado nos termos da legislação.

Para que o contribuinte faça uso, quando da mensuração do valor tributável mínimo (VTM), da condicionante disposta no parágrafo único do citado art. 196, do RIPI/2010, devemos estar diante da constatação inequívoca **de ausência de mercado atacadista na praça do remetente**. Confira-se:

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista (...) tomar-se-á por base de cálculo.

Do texto acima, verifica-se que há condicionante de uso do parágrafo único do artigo 196. E, para que o contribuinte dele faça uso na mensuração do VTM, devemos estar diante da constatação inequívoca de ausência de mercado atacadista na praça do remetente.

No Termo de Verificação Fiscal, descreve-se de modo claro, abrangente e pormenorizado a trilha operacional e legal seguida para chegar ao VTM, no caso aqui sob análise. Isso porque, depois de verificar todos os produtos comercializados pelo contribuinte e de explicitá-los em comparativo de preços por meio de tabelas, apurou-se objetivamente, não deixando dúvidas acerca do foco e das conclusões advindas da auditoria, pela utilização do art. 195, I, do RIPI/2010:

“(...) Da análise das notas fiscais eletrônicas – NF-e emitidas pela fiscalizada, percebe-se que a Industrial e a Atacadista utilizam o mesmo código para identificação de cada produto discriminado no Anexo III - Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido.

Também, os preços unitários dessas mercadorias registradas nas notas fiscais de saída da COTY – emitidas sem destaque de IPI, tendo em vista que a empresa não se equiparara a industrial nestas operações – foram significativamente superiores aos registrados nas notas fiscais de saída com destaque de IPI emitidas pela fiscalizada referentes a produtos do Anexo III - Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido, remetidos à Atacadista.”

“(...) Para cálculo do VTM, fundado no preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente (art. 195, I, RIPI/2010), é 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 (art. 196, caput, RIPI/2010)...

Em razão das informações levantadas durante o procedimento fiscal, apurou-se o preço corrente no mercado atacadista dos produtos detalhados no Anexo III - Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido com base somente nas vendas efetuadas pela COTY, na medida em que a fabricante não efetuou vendas diretas para destinatários atacadistas com as quais não tinha relação de interdependência, não existindo outros atacadistas a considerar.

É certo que, para a apuração do preço corrente do mercado atacadista, deve haver uma perfeita caracterização e individualização dos produtos comercializados por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número. Uma vez que o estabelecimento remetente e a destinatária interdependente, Coty, utilizam o mesmo código de identificação para cada

produto listado no Anexo III - Demonstrativo de Cálculo do IPI Devido, adotou-se esse parâmetro de individualização de mercadoria.”

Cabe ressaltar ainda que, sobre esse tema, o posicionamento da Receita Federal do Brasil é bem claro (e se aplica a todos os Contribuintes): se há um único distribuidor interdependente de estabelecimento industrial fabricante, o VTM corresponderá aos preços praticados pelo distribuidor, conforme disposto na Solução de Consulta Interna COSIT no 8, de 2012, que em sua conclusão assim diz:

“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”.

Assim, estamos a tratar de fabricante que destina seus produtos a um único distribuidor interdependente, o que nos faz zelar pela aplicação do inciso I do artigo 195 do RIPI/2010, devendo, em decorrência do citado dispositivo, ser obedecido o VTM na forma preconizada na norma. Por via de consequência, resta afastada a possibilidade de utilização do critério estabelecido no parágrafo único, inciso II, do artigo 196, sugerido pelo Contribuinte.”

Abaixo, a ementa e decisão do Acórdão 9303-014.772:

 10428581 #
Numero do processo: 13005.721188/2017-81 Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS Câmara: 3ª SEÇÃO Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais Data da sessão: Wed Mar 13 00:00:00 UTC 2024 Data da publicação: Thu May 09 00:00:00 UTC 2024 Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/01/2013 a 30/09/2014 SAÍDAS PARA ESTABELECIMENTO INTERDEPENDENTE. VTM. INOBSERVÂNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CABIMENTO Na saída de produtos tributados pelo IPI para estabelecimento interdependente, o valor tributável mínimo não pode ser inferior ao preço corrente dos produtos no mercado atacadista do remetente. Solução de Consulta Cosit no 08, de 2012. CONCEITO DE PRAÇA. IDENTIDADE COM O DE MUNICÍPIO. DESCABIMENTO, CONFORME JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE EM RECENTES DECISÕES DESTES CARF. O conceito de Praça, utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010, melhor se identifica, conforme vem sendo entendido pela recente jurisprudência do CARF, com Mercado, que não tem necessária identidade com configurações geopolíticas, em especial a de um Município. CONCEITO DE PRAÇA. LEI 14.395/2022. NATUREZA CONSTITUTIVA. VIGÊNCIA FIXADA NA PRÓPRIA LEI. O art. 15-A acrescentado à Lei 4.502/1964, pela Lei 14.395/2022, para dispor que a partir da sua vigência considera-se Praça o Município, ou a cidade onde está situado o estabelecimento remetente - em caso de remessas de mercadorias para outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, ou ainda estabelecimento que opere exclusivamente em venda a varejo esclarece que a natureza da norma é constitutiva, havendo ainda clara informação sobre o início da vigência do comando normativo. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. ESTABELECIMENTO INTERDEPENDENTE. COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA. Provada a participação do estabelecimento interdependente no mercado atacadista da praça do remetente, seus preços devem servir de parâmetro para a definição do valor tributável mínimo, previsto no art. 195, I, RIPI/2010. Numero da decisão: 9303-014.772 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso especial, apenas em relação a [conceito de praça] (exclusivamente com base no paradigma no 3402-005.599) e [critério de VTM - aplicação do artigo 196, parágrafo único, II, e não 195, I, do RIPI/2010], e, na parte conhecida, por negar-lhe provimento, da seguinte forma: (a) por voto de qualidade, no que se refere ao [conceito de praça], vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Tatiana Josefovitz Belisário (que entendem que o conceito de praça passou a ser atrelado a [município] a partir da Lei 14.395/2022, com caráter interpretativo, aplicável a casos anteriores), e os Conselheiros Alexandre Freitas Costa e Cynthia Elena de Campos (que entenderam que o conceito de praça sempre foi atrelado a [município], não tendo a Lei 14.395/2022 alterado a questão); e (b) por unanimidade de votos, no que se refere ao [critério de VTM - aplicação do artigo 196, parágrafo único, II, e não 195, I, do RIPI/2010], superado o debate sobre o conceito de praça. O Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto indicou a intenção de apresentar declaração de voto. Julgamento realizado após a vigência da Lei 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão. (documento assinado digitalmente) Liziane Angelotti Meira [Presidente (documento assinado digitalmente) Rosaldo Trevisan - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovitz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Nome do relator: ROSALDO TREVISAN

“Mercado Atacadista”

Nesse tópico, a recorrente argumenta que não foram consideradas as operações praticadas por Savoy e por outros atacadistas, tendo sido considerados apenas os produtos vendidos por Coty.

Esses argumentos já foram tratados no presente voto – em especial, nos tópicos relativos a “nulidade do lançamento” e “inaplicabilidade da regra de VTM em vista do racional da IN 87/89”.

Em resumo, fundamental salientar que **99,995% de toda a produção de Savoy é direcionada para Coty em 2018 e 100% da produção de Savoy é direcionada para Coty em 2019.**

Existe uma regra específica que deve ser utilizada nesse caso, conforme

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

Não existe, assim, outro atacadista que venda os produtos adquiridos **diretamente de Savoy** – seja na “praça” que for considerada.

Também já foi colocado no presente voto que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se expressou de forma objetiva e específica sobre a não inclusão dos preços praticados pelo industrial remetente, sob pena de distorção do valor.

Por fim, tal matéria está disciplinada de forma objetiva e categórica Solução de Consulta Interna COSIT nº 8, de 2012, igualmente já tratada neste voto.

3.3 – Conceito prevalecente à época

Nesse tópico, a recorrente afirma que o auto de infração merece ser cancelado tendo em vista que existiam normas jurídicas aptas a embasar os procedimentos adotados conforme a regra do “VTM Lucro Normal”. Seguem excertos do recurso:

267. Caracteriza-se, com isso, a existência de normas jurídicas aptas a embasar os procedimentos adotados pela Recorrente quanto ao cálculo do VTM, conforme a regra subsidiária do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/10 (VTM Lucro Normal), a teor do art. 24 da LINDB.

268. Portanto, também por aplicação da regra do art. 24 da LINDB, o Auto de Infração merece ser cancelado.

Não assiste razão à recorrente.

O artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro prevê a revisão de atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, considerando a orientação da jurisprudência administrativa e judicial contemporânea aos fatos controvertidos.

Não é fato que nos anos-calendário de 2018 e 2019 a jurisprudência administrativa e judicial convergia no sentido de que a regra básica do VTM (“VTM Praça”) poderia ser desconsiderada e que a regra subsidiária (“VTM Lucro Normal”). Se fosse assim, não existiriam divergências e o assunto nem chegaria à última instância do contencioso administrativo.

O assunto era polêmico, gerando muitos questionamentos e vários lançamentos – dentre eles, o presente. O próprio recurso voluntário, com 62 páginas e mais de 300 parágrafos trazendo diversos pontos de vista, demonstra isso.

Não existe, assim, motivo para cancelamento do auto de infração por conta do art. 24 da LINDB conforme pleiteado pela recorrente.

3.4 – Impossibilidade de desconsideração de personalidade jurídica

O parágrafo seguinte resume as alegações da recorrente:

269. Por fim, cabe repisar um ponto que não foi nem ao menos endereçado pelo Auto de Infração, qual seja a indevida desconsideração, sem qualquer prova, da personalidade jurídica da Recorrente, ao exatamente ignorar a sua existência como parte integrante do mercado atacadista em que deve ser aferida a média ponderada pretendida. O Auto de Infração foi lavrado como se a Recorrente não existisse. Uma arbitrariedade que viola praticamente todos os princípios basilares da Administração Pública.

Não assiste razão à recorrente.

Neste tópico, a empresa novamente traz a questão da não inclusão dos preços praticados pela própria Savoy no cálculo da média ponderada do “VTM Praça”. Alega que, procedendo dessa forma, a fiscalização está, por vias transversas, desconsiderando a existência, ou seja, a personalidade jurídica de Savoy.

O assunto já foi abordado ao menos em duas oportunidades no presente voto. Existem julgados da CSRF e normativos da RFB no sentido de que esse deve ser o procedimento a ser adotado no cálculo do “VTM Praça”. Não se trata, claramente, de desconsideração da personalidade jurídica de uma empresa – mas, sim, de metodologia de cálculo de VTM.

3.5 – Excesso do crédito tributário

Nesse tópico, a recorrente, mais uma vez, aborda a não inclusão de preços da própria recorrente no cálculo do “VTM Praça” e volta a alegar que foram consideradas vendas a varejo de Coty. Insurge-se contra a cobrança de juros de mora, atualização monetária e juros sobre multa de ofício. Abaixo, parágrafos com tais alegações:

285. Traduzindo a norma em termos práticos, e partindo da premissa de que o mercado atacadista seria a região de comercialização dos produtos da Recorrente, a média ponderada deveria considerar todas as operações praticadas pela Recorrente com empresas localizadas na referida praça, ou seja, englobando também todas as vendas realizadas pela Recorrente e demais atacadistas de todo esse mercado.

(...)

290. Adicionalmente, apenas restará configurado um mercado atacadista quando dois ou mais estabelecimentos revenderem determinado produto em condições de atacado, o que pode incluir o próprio fabricante da mercadoria. Dessa forma, o Auto de Infração deveria incluir as operações Recorrente-Coty para fins de média aritmética do VTM Praça e até mesmo as vendas realizadas por outros atacadistas, não sendo opcional a sua inclusão. São operações do mercado atacadista da “praça”, tal como delimitada pelo Auto de Infração e na sua perspectiva, integram o cálculo.

(...)

296. A interpretação fiscal do referido dispositivo legal é tão equivocada que foi simplesmente ignorado que deve ser considerado para fins do cálculo do VTM a média ponderada dos preços exclusivamente no mercado atacadista, sendo que o Auto de Infração incluiu toda e qualquer venda da Coty, ainda que realizadas em outra modalidade, como, por exemplo, no varejo.

(...)

309. Ainda que não se entenda pela integral improcedência do Auto de Infração, o que se admite apenas para argumentar, há que se reconhecer a improcedência da exigência de juros de mora e atualização do valor monetário.

(...)

311. Ou seja, a Recorrente agiu na mais legítima boa-fé e em consonância com as disposições e opiniões emitidas pela própria Administração Pública, não podendo se sujeitar a penalidades pela mudança repentina do entendimento das autoridades sobre a matéria. É o que estabelece o art. 100 do CTN.

(...)

313. Por fim, é de se ressaltar que, na absurda hipótese de vir a ser mantida a autuação, será indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, e não paga no vencimento, seja por falta de previsão legal, seja porque o enquadramento legal apontado no AI não autoriza a imposição de juros sobre a multa de ofício, mas apenas sobre os tributos não pagos no prazo legal.

314. Fato é que nos termos do que estabelece o artigo 61 da Lei nº9.430/96, somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias.

(...)

Não assiste razão à recorrente.

Neste tópico, a empresa novamente traz a questão da não inclusão dos preços praticados pela própria Savoy e da inclusão de vendas a varejo de Coty no cálculo da média ponderada do “VTM Praça”. Como o assunto já foi tratado por diversas vezes neste voto, não há necessidade de abordá-lo mais uma vez.

Com relação aos acréscimos legais, conforme já relatado, incidiram a multa de ofício de 75% e juros moratórios calculados pela taxa Selic. A empresa questiona a incidência de juros sobre a multa de ofício.

No que se refere à multa aplicada, tratando-se de lançamento de ofício, deve ser aplicada a hipótese do artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996, restando correta a fixação da multa em 75%, conforme preceito normativo. Trata-se de aplicação da lei, sendo defeso a autoridade fiscal deixar de observar a legislação que lhe impõe conduta obrigatória.

A Súmula CARF nº 04 trata da incidência de juros de mora sobre débitos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil, conforme disposto abaixo, tendo caráter vinculante:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94511, de 20/02/2004 Acórdão nº 103-21239, de 14/05/2003 Acórdão nº 104-18935, de 17/09/2002 Acórdão nº 105-14173, de 13/08/2003 Acórdão nº 108-07322, de 19/03/2003 Acórdão nº 202-11760, de 25/01/2000 Acórdão nº 202-14254, de 15/10/2002 Acórdão nº 201-76699, de 29/01/2003 Acórdão nº 203-08809, de 15/04/2003 Acórdão nº 201-76923, de 13/05/2003 Acórdão nº 301-30738, de 08/09/2003 Acórdão nº 303-31446, de 16/06/2004 Acórdão nº 302-36277, de 09/07/2004 Acórdão nº 301-31414, de 13/08/2004

Sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, numa análise sistemática do Código Tributário Nacional, percebe-se que os juros incidem sobre o crédito não integralmente pago no vencimento, sendo devidos tanto com relação ao tributo como com relação à multa, já que o crédito tributário engloba ambos. Vejamos.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da

imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

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

Neste passo, a multa tem natureza de obrigação principal, visto que incontestável o seu conteúdo pecuniário. O conceito de crédito tributário está esculpido no art. 139 do CTN, nos seguintes termos: o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Desta forma, por ser a multa, obrigação principal, conclui-se que crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o art. 161 do Código Tributário Nacional.

O CARF já expressou esse entendimento em inúmeros acórdãos e a Súmula CARF nº 108 disciplinou, desde 2018, definitivamente o assunto:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-

005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Conclusão

Por tudo ante exposto, voto para rejeitar as alegações de nulidade da decisão recorrida e do auto de infração e, no mérito, para negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel