



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722358/2021-83
ACÓRDÃO	3102-002.943 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2017, 2018

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

O conceito predominante, em decisões recentes deste CARF, de “praça”, utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010 melhor se identifica com “município/cidade”, onde ocorre a transação de venda, nos termos da legislação comercial. A sua interpretação extensiva ao conceito de mercado, trata-se de uma construção posterior resultando em anacronismo na interpretação da Lei.

CONCEITO DE PRAÇA INTRODUZIDO PELA LEI Nº 14.395/2022. APLICAÇÃO RETROATIVA. CABIMENTO.

Em obediência ao art. 106 do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito apenas quando seja expressamente interpretativa. A Lei 14.395/2002, tem natureza interpretativa na mesma direção que o conceito de praça é historicamente o do município, ou cidade, onde ocorreu a transação comercial, não podendo se admitir a sua irretroatividade apenas em decorrência de uma construção posterior de mera interpretação em razão da evolução das relações comerciais. Esta definição da referida Lei não pode ser considerada inovação se reproduz o que o conceito originalmente significava.

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, desde que realizados os ajustes necessários a

reconhecer o negócio jurídico válido, e toda a composição de custos do atacadista em nível comercial diverso do industrial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado em julgar o recurso da seguinte forma: i) por unanimidade, para conhecer do recurso e afastar as nulidades arguidas; e ii) por maioria, para dar provimento ao recurso a fim de cancelar a autuação fiscal. Vencidos os conselheiros Pedro Sousa Bispo e Fábio Kirzner Ejchel(relator). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Luís Cabral.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Relator

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Redator do voto vencedor

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Fabio Kirzner Ejchel, Gisela Pimenta Gadelha, Pedro Sousa Bispo (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos, transcrevo trechos do acórdão recorrido:

Trata-se de exigência de IPI por saídas de produtos tributados pelo imposto nos anos de 2017 e de 2018, com emissão de nota fiscal, porém sem a observância do valor tributável mínimo que, segundo a Fiscalização, aplicar-se-ia às saídas ocorridas no período.

Segundo o Relatório Fiscal:

(...)

4. A empresa CNPJ 01.615.814/0001-01 foi constituída, em 15/02/2001, registro JUCESP Nire 35216779765, sob a forma de sociedade empresária limitada, e o estabelecimento CNPJ 01.615.814/0092-30, data de abertura, 23/04/2013, declara CNAE principal 2061400, com objeto destacado, na JUCESP Num.Doc. 138.943/13-8, fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal.

5. O objeto social especificado nas Alterações ao Contrato Social 02/01/2017, 20/01/2017, 13/10/2017, 04/06/2018, 01/06/2019, 01/10/2019, 13/03/2020 e 24/09/2020 fornecidas pelo contribuinte, prevê a fabricação de produtos de limpeza e higiene doméstica em geral, produtos saneantes domissanitários e afins e produtos alimentícios e bebidas e produtos de perfumaria entre outros.

(...)

5.1 - DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO - VTM

15. Conforme apurado no SPED EFD ICMS/IPI e SPED NFE o estabelecimento Unilever Brasil Industrial Ltda, CNPJ 01.615.814/0092-30 (UBI 0092) realizou operações de vendas nos AC 2017 e 2018 onde todas a movimentações de saídas foram destinadas aos estabelecimentos do mesmo grupo econômico, Unilever Brasil Ltda, estabelecimentos CNPJ 61.068.276/0037-07 (UB 0037) e CNPJ 61.068.276/0307-80 (UB 0307). Nos Anexos I a IV de forma analítica relata-se as apurações.

Quadro Totais Operações – Valores do tributo IPI (em reais)

Ano Calendário	Operações - Destinatário CNPJ 61.068.276/0037-07	Operações - Destinatário CNPJ 61.068.276/0307-80	Total
2017	27.936.277,38	2.613.338,78	30.549.616,10
2018	28.795.934,05	10.660.591,71	39.456.622,96

16. Os estabelecimentos destinatários UB 0037 e UB 0307 estão registrados com CNAE, e localizados nos municípios, respectivamente, 46.46.0.02 – Comercio atacadista de produtos de higiene pessoal – Pouso Alegre e 46.49.4.08 – Comercio atacadista de produtos de higiene, limpeza, e conservação domiciliar – Louveira, e mantém relação de interdependência com UBI 0092.

17. A relação de interdependência entre as firmas Unilever Brasil Industrial Ltda e Unilever Brasil Ltda, caracterizou-se, especialmente, em virtude das adquirentes dos produtos da UBI, os estabelecimentos UB 0037 e UB 0307 serem únicos adquirentes, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela UBI. Assim estipulado no Decreto 7.212/2010, Regulamento do IPI:

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

(...)

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

(...)

18. O Decreto 7.212/2010, no artigo 195, estabelece que nas operações entre estabelecimentos da mesma empresa ou a estabelecimentos que mantenham relação de interdependência o valor tributável não poderá ser inferior ao preço do mercado atacadista da praça do remetente.

19. Conforme se apurou no SPED NFE dos estabelecimentos destinatários UB 0037 e UB 0307 todos os produtos recebidos da UBI 0092 foram vendidos para consumidores sem o destaque do IPI, logo, estes estabelecimentos interdependentes não se equiparam a industrial nestas operações, e o valor tributável mínimo na UBI 0092 não poderá ser inferior ao preço do mercado atacadista da sua praça.

20. Com base nos dados das notas fiscais de saída de mercadorias, extraídas do SPED NFE, emitidas pelo estabelecimento fiscalizado e pelos destinatários interdependentes, efetuou-se a comparação entre os preços unitários de cada produto comercializado. Ressalta-se que o grupo Unilever utilizou códigos de identificação de produto iguais, tanto na saída do estabelecimento UBI 0092 como nas saídas dos estabelecimentos UB 0037 e UB 0307.

21. Nesta análise, verificou-se que os preços unitários registrados nas notas fiscais de saída dos estabelecimentos interdependentes (UB 0037 e UB 0307) para terceiros, emitidas sem destaque do IPI, eram em média superior ao dobro ou mais dos preços unitários de produtos idênticos nas notas fiscais de saída do fabricante (UBI) para os interdependentes, emitidas com destaque do IPI. Nos Anexos I a IV de forma analítica relata-se as apurações.

22. O valor tributável mínimo, estipulado em norma, estabelece que o menor preço nas operações entre firmas interdependentes não pode ser inferior ao corrente no mercado atacadista da praça do remetente. Caso tais operações aconteçam, de maneira exclusiva, ou seja, distribuidor monopolista, o preço de saída desse atacadista equivale ao preço real no mercado do remetente, por conseguinte, não importando a localidade territorial, a praça do remetente se torna a mesma da distribuidora, logo, o preço de saída do remetente não pode ser inferior ao preço de saída dos distribuidores. (...)

(...)

25. Diante do exposto, fica demonstrado que o grupo Unilever criou estrutura de vendas em desobediência às regras sobre valor tributável mínimo, e em conformidade com o relatado, foram identificados os fatos das infrações tributárias que compõem a matéria tributável neste procedimento fiscal, correspondente a insuficiência no lançamento do IPI por inobservância do VTM nas saídas para os estabelecimentos interdependentes UB 0037 e UB 0307, que serão detalhados a seguir.

6. DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

26. Diante dos fatos narrados neste termo de verificação fiscal promoveu-se o lançamento do crédito tributário, de ofício, através de Auto de Infração insuficiência no lançamento do IPI a recolher na UBI 0092.

27. Definida a apuração, realizou-se o cálculo da diferença entre o VTM e o valor de saída do produto na UBI 0092, multiplicado pela alíquota tabela TIPI correspondente, ou seja, o valor a lançar por código do produto e competência se trata do resultado da diferença, entre a média ponderada da revenda praticada nas UB 0037 e UB 0307 e o valor de saída na UBI, multiplicada pelas alíquotas fixadas na TIPI do produto.

(...)

29. No cálculo do VTM, à medida que estabelecimento industrial UBI 0092 realiza operações de vendas somente aos estabelecimentos atacadistas interdependentes, a sua média de preços deve corresponder aos preços praticados pelos estabelecimentos distribuidores UB 0037 e UB 0307, conforme já esclarecido no item 5.1 desse termo.

30. Além disso, as variações de preços são muito grandes entre as marcas de produtos do setor de higiene e cuidados pessoas, em função de diversos fatores, como a qualidade e valor dos componentes utilizados nas fórmulas, e tais diferenças fazem com que os preços de produtos fabricados ou importados por outras empresas do setor não possam ser considerados na apuração dos valores tributáveis mínimos do contribuinte sob análise.

31. No Anexo II AC 2017– Demonstrativo das Notas fiscais utilizadas no cálculo VTM – saídas dos estabelecimentos UB 0037 e UB 0307 e Anexo II AC 2018 – Demonstrativo das Notas fiscais utilizadas no cálculo VTM – saídas dos estabelecimentos UB 0037 e UB 0307 relata-se as notas fiscais utilizadas no cálculo valor tributável mínimo – VTM, onde constam as colunas:

(...)

32. No Anexo III AC 2017 – Demonstrativo do cálculo VTM – saídas dos estabelecimentos UB 0037 e UB 0307 e Anexo III AC 2018– Demonstrativo do cálculo VTM – saídas dos estabelecimentos UB 0037 e UB 0307 relata-se o Demonstrativo do cálculo da média ponderada (VTM), somatório, por

nota fiscal, da multiplicação valor unitário pelas quantidades, dividido pelo somatório das quantidades do produto no mês. Os valores foram utilizados no cálculo do IPI apurado, correspondentes aos produtos adquiridos da UBI. Constan as colunas:

(...)

33. Na apuração, conforme determinação do artigo 196 RIPI, utilizou-se a média ponderada do mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, na falta a correspondente ao mês imediatamente anterior, ou na falta deste o próprio mês.

(...)

34. No Anexo IV AC 2017 - Demonstrativo do cálculo do IPI apurado ano calendário 2017, e Anexo IV AC 2018 - Demonstrativo do cálculo do IPI apurado ano calendário 2018, relata-se analiticamente o demonstrativo do cálculo do IPI apurado, onde constam as colunas:

(...)

Inconformada, UNILEVER alega:

1) NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

1.1) Existiria dissonância entre o fundamento constante do Relatório Fiscal (critério previsto no artigo 195, inciso I, e do artigo 196, caput, ambos do RIPI) e o que consta do Auto de Infração (artigo 196, parágrafo único, incisos I e II, do RIPI). Tal fato prejudicou a defesa porque são citados critérios distintos para o cálculo do VTM.

1.2) Existência de erro no cálculo do imposto devido por descon sideração de créditos de IPI e do saldo credor da Requerente. Nessa linha, entende que a Fiscalização deveria ter reconstituído a escrita fiscal da Requerente de modo a absorver o saldo credor existente e, a partir daí, exigir tão somente a diferença apurada.

1.3) Identificou que os valores constantes do Anexo IV do Auto de Infração divergem dos montantes de VTM calculados pela própria Fiscalização no Anexo III. Aduz que o Anexo III do Auto de infração indicou o demonstrativo do cálculo do VTM, enquanto o Anexo IV indicou o demonstrativo do cálculo do IPI supostamente devido, isto é, decorrente da subtração entre (i) o valor do IPI calculado de acordo com os critérios de VTM da D. Fiscalização e (ii) o valor do IPI efetivamente recolhido pela Requerente em suas operações de venda à UBR. Entretanto, ao analisar os cálculos da Fiscalização e os valores constantes do Auto de Infração, constatou que, em diversos casos, os valores de VTM apurados no Anexo III NÃO corresponderam aos montantes indicados no Anexo IV.

1.4) Aplicação de critério equivocado para o cálculo do VTM porque a adequada interpretação jurídica do termo “praça” corresponderia a “Município”, diferentemente do eu foi considerado na autuação.

Quanto ao mérito, refere-se ao já apontado equívoco da apuração da base de cálculo, aduzindo que, se existir um preço corrente no mercado atacadista na praça do remetente, então a base de cálculo do IPI deve tomar por base a média ponderada dos preços praticados neste mercado. Por outro lado, se não existir um preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, como ocorreria no presente caso, a base de cálculo do IPI deveria ser calculada com base nos custos incorridos, acrescidos de margem de lucro.

Ademais, defende que o conceito de “praça” deveria corresponder ao de Município e afirma que tal equiparação teria sido aceita pela própria autoridade fiscal que, quando analisou tecnicamente o alcance da expressão “mercado atacadista da praça do remetente” escorou-se nº Parecer Normativo nº 44, de 1981.

Nessa mesma linha, afirma que o significado da palavra “praça” constante do art. 15, inciso I, da Lei 4.502/64, era a mesma do art. 32 do Código Comercial, naquele momento plenamente em vigor. E, dessa forma, invocando o art. 24 da Lei nº 13.655/2018, que alterou a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LINDB”), defende que o conceito de praça foi inserido na legislação do IPI em momento em que já estava definido pela legislação comercial e, portanto, a posterior divergência das autoridades fiscais quanto a esse conceito não deveria atingir fatos anteriores.

Ainda nessa temática, afirma que a Solução de Consulta COSIT nº 8/12 (invocada nº TVF como justificativa para ampliação do conceito de praça) não teria o condão de alterar o conceito jurídico de praça anteriormente estabelecido pela legislação comercial, por ofensa ao próprio princípio da legalidade. Ademais, a orientação descrita nessa Solução de Consulta não se aplicaria à Impugnante, pois diz respeito à obtenção do VTM nos casos em que o estabelecimento industrial tenha em sua praça um único estabelecimento distribuidor. Isso não ocorre no caso dos autos, pois nenhum estabelecimento distribuidor encontra-se localizado na mesma praça da Requerente, conceito este que, conforme visto acima, somente pode ser entendido como sendo equivalente a Município.

Por fim, aduz que, caso prevaleça o equivocado entendimento pretendido pela Fiscalização para um novo conceito de “praça”, deveriam ser consideradas as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente e, portanto, o VTM deveria ser calculado de maneira a incluir preço praticado pela própria Requerente nas operações com a UBR. Isso, contudo, não ocorreu.

Defende, ainda, que a multa de ofício aplicada é desproporcional e caracterizaria verdadeiro confisco, devendo assim ser cancelada e, ainda, que não incidem juros sobre a multa de ofício.

Após análise preliminar, foi exarado o Despacho nº 106-000.018 – 13ª Turma/DRJ06, de 16/12/2022, onde se lê:

No Auto de Infração ou no Termo de Verificação Fiscal não houve reconstituição da escrita em função do lançamento do IPI não destacado.

O fato foi apontado na Impugnação.

Em rigor, a reconstituição da escrita fiscal nem sempre é necessária. De fato, quando o estabelecimento autuado apresenta saldos devedores para todo o período autuado, o IPI que eventualmente não foi lançado na escrita corresponderá exatamente ao valor exigido na autuação.

Entretanto, no caso presente, constatou-se que a autuada possuía saldos credores de IPI no período autuado (exceto nos meses de OUT/2017 e de MAR/2018), conforme se vê nos arquivos não pagináveis anexos aos Temos de Anexação de fls. 113 e 135.

Pelo exposto, com base no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, entende-se que a conclusão da análise do litígio não prescinde da reconstituição da escrita fiscal, levando em conta o que foi mencionado no presente Despacho.

Após a realização da diligência, conceda-se o prazo de trinta dias à autuada, para apresentação de manifestação acerca dos resultados alcançados pela Fiscalização.

Posteriormente, o processo deverá retornar a esta 13ª Turma da DRJ06 para prosseguimento do julgamento, tendo ou não o contribuinte atendido à Intimação.

A solicitação foi atendida por intermédio da Informação Fiscal de fls. 15.395 a 15.398.

A Impugnante apresentou manifestação ao resultado da diligência (fls. 15.406 a 15.413)

A impugnação foi julgada parcialmente procedente, por unanimidade de votos, pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ06) conforme acórdão 106-047.947, cuja ementa está transcrita abaixo:

PROCESSO 15746.722358/2021-83

ACÓRDÃO 106-047.947 – 13ª TURMA/DRJ06

SESSÃO DE 19 de setembro de 2024

INTERESSADO UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA

CNPJ/CPF 01.615.814/0092-30

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

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 distribuidores exclusivos do estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esses distribuidores 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 antielisiviva.

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 Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Tendo tomado ciência da decisão de 1ª instância em 07/10/24, pela abertura da mensagem de ciência na sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, a empresa apresentou, em 05/11/24, recurso voluntário em que solicita:

143. Diante de todo o exposto, restou demonstrada a **NULIDADE da autuação fiscal e do V. Acórdão recorrido**, na medida em que (i) houve preterição do direito de defesa da Recorrente diante da precariedade da fundamentação legal do Auto de Infração; (ii) houve evidente erro na apuração do valor da exigência fiscal ao serem desconsiderados no cálculo o saldo credor da Recorrente e os créditos apropriados em decorrência do princípio da não-cumulatividade, bem como diante da divergência entre os valores dos anexos ao Auto de Infração elaborados pela própria D. Fiscalização e que calculou o VTM (Anexos III e IV); e (iii) houve evidente precariedade fiscalizatória diante da ausência de produção de prova acerca da suposta inobservância do VTM.

144. Caso não seja esse o entendimento desse E. CARF, o que se alega apenas para fins de argumentação, a Recorrente pleiteia a **REFORMA** parcial do V. Acórdão recorrido, com o cancelamento integral da exigência fiscal de IPI, uma vez que o cálculo do VTM deve ser efetuado de acordo com os critérios estabelecidos pelo artigo 196, parágrafo único, do RIPI, tal como feito pela Recorrente, tendo em vista que praça equivale a Município, conforme pacificado pela Lei Federal nº 14.395/22 e pela jurisprudência deste E. CARF.

145. Subsidiariamente, caso se entenda pela aplicação da regra do artigo 195 e do artigo 196, caput, ambos do RIPI, a Recorrente demonstrou que o cálculo do VTM deveria ao menos considerar também os preços praticados por ela, nos termos do

artigo 196, caput, do RIPI. Com relação a esse ponto, bem como quanto à preliminar de erro na apuração do valor da exigência fiscal, a Recorrente reitera o pedido de conversão do julgamento em diligência para que sejam respondidos os quesitos formulados.

146. Além disso, ainda que seja mantida a autuação fiscal, o que se admite a título de argumentação, restou comprovada a impossibilidade de se exigir o pagamento de juros sobre a multa de ofício aplicada.

147. Assim, requer-se o **PROVIMENTO INTEGRAL** deste Recurso Voluntário, com a **REFORMA PARCIAL** do V. Acórdão recorrido, do que resultará o reconhecimento da **NULIDADE** da presente autuação fiscal ou, ao menos da **IMPROCEDÊNCIA** do crédito tributário, com o consequente arquivamento definitivo dos presentes autos.

Em 05/12/24, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário e, em 27/05/25, a empresa apresentou Memorial com o seguinte pedido:

13. **CONCLUSÃO E PEDIDO.** Como se vê, a Recorrente observou os critérios de VTM para o cálculo do IPI devido, vez que, conforme a Lei nº 14.395/2022, “praça” corresponde a Município e, portanto, como inexistente preço de mercado atacadista em Aguai/SP, a regra do VTM no presente caso é de custo do produto acrescido à margem de lucro, nos termos do art. 196, parágrafo único, do RIPI/2010. Pelo exposto, requer-se **PROVIMENTO INTEGRAL** ao RV e o cancelamento da autuação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, relator

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

Primeiramente é importante contextualizar que não é o primeiro lançamento feito junto à recorrente relativamente a esse tema. Abaixo, ementas de alguns casos já analisados pelo CARF referentes à mesma empresa e assunto:

Processo nº 13896.722835/2018-66

Recurso Voluntário Acórdão nº 3401-012.915 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 18 de abril de 2024

Recorrente UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)

Ano-calendário: 2013

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 “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.

MULTA DE OFÍCIO. MAJORAÇÃO. REINCIDÊNCIA ESPECÍFICA. POSSIBILIDADE.

Procedente a qualificação da multa em 150% em virtude da ocorrência da reincidência específica, conforme disposição contida no art. 80, §6º c/c art. 70 da Lei nº 4.502/2010 tendo em vista o cometimento da mesma infração pela mesma pessoa jurídica dentro do prazo de cinco anos da data em que passar em julgado a decisão condenatória.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

IPI. AUSÊNCIA DE SONEGAÇÃO. PRAZO DO ARTIGO 150, §4º do CTN PARA LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA PARCIAL RECONHECIDA.

Afastada a sonegação, razão inicial para aplicação da multa agravada, por ausência de robustos elementos de prova, e evidenciado nos autos pagamento parcial do crédito tributário de IPI no período, adota-se o prazo decadencial do art. 150, §4º do CTN.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

INTERDEPENDÊNCIA DOS ESTABELECIMENTOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE TERCEIROS COM INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO FÁTICA. SOLIDARIEDADE MANTIDA.

Caracterizada a reincidência específica em razão da interdependência dos estabelecimentos pelo voto de qualidade, que conserva-se à responsabilidade solidária de terceiro interdependente dado o interesse comum na situação (art. 124, I do CTN).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS. FALTA DE PROVAS DO NEXO DE CAUSALIDADE ENTRE A IRREGULARIDADE E O PODER DE GESTÃO. SÓCIOS EXCLUÍDOS DO POLO PASSIVO DA AUTUAÇÃO.

Incluídos os sócios no polo passivo da autuação em virtude de suposta prática de atos com infração à lei, é imperiosa a demonstração do liame entre a irregularidade e o poder de gestão pela fiscalização, sua falta acarreta na exclusão dos responsáveis como solidários da obrigação.

Processo nº 10480.724644/2011-56

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3301-001.847 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 22 de maio de 2013

Matéria IPI - AI

Recorrente UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA. (UNILEVER BRASIL HIGIENE PESSOAL E LIMPEZA LTDA.)

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

O Auto de Infração lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, com a indicação expressa das infrações imputadas ao sujeito passivo e das respectivas fundamentações, constitui instrumento legal e hábil à exigência do crédito tributário.

LANÇAMENTO. NULIDADE

É válido o lançamento efetuado de conformidade com as normas legais que regem o procedimento administrativo fiscal.

PERÍCIA. OBJETIVO. REQUISITOS. PERITO. INDICAÇÃO.

A falta de indicação expressa do objetivo da perícia, da formulação dos quesitos a serem examinados, bem como da identificação e qualificação profissional do perito, prejudica sua análise e deferimento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2006 a 30/06/2006

DECADÊNCIA. TRIBUTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO.

No julgamento do REsp 973.733/SC, sob o regime do art. 543-C do CPC, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que a contagem do prazo quinquenal de que a Fazenda Pública dispõe para a constituição de crédito tributário sujeito a lançamento por homologação, nos casos em que não houve antecipação de pagamento, deve ser efetuada nos termos do art. 173, do CTN; assim, em face do disposto no art. 62-A do RICARF, adota-se aquela decisão, afastando a suscitada decadência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2009

INTERDEPENDÊNCIA. RELAÇÃO.

A participação de uma empresa no capital social de outra, em percentual superior a 15,0 % (quinze por cento) e/ ou a realização de vendas para a outra de mais de 50,0% (cinquenta por cento) de sua produção configura a interdependência entre elas.

BASE DE CÁLCULO. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

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

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. APURAÇÃO.

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

CRÉDITOS BÁSICOS. BENS NÃO UTILIZADOS NEM CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO. GLOSAS.

Os produtos que não se enquadram no conceito de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, nos termos da legislação do IPI, não geram créditos básicos desse imposto, passível de aproveitamento.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA.

Nos lançamentos de ofício, para constituição de créditos tributários, incide multa calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição lançados, segundo a legislação vigente.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO NA NOTA FISCAL. MULTA REGULAMENTAR.

A falta de lançamento do valor do imposto na respectiva nota fiscal de saída dos produtos do estabelecimento industrial enseja o lançamento de ofício de multa regulamentar, nos termos da legislação vigente.

JUROS DE MORA

Sobre o crédito tributário devido e não pago no vencimento incidem juros de mora independentemente de quaisquer motivos da inadimplência.

Recurso Voluntário Negado

No presente processo, o recurso trouxe, como questões preliminares, argumentos relativos à nulidade do acórdão recorrido e da autuação fiscal. Como questões de mérito, abordou o conceito jurídico de praça e a edição da lei 14.395/22 e a formação da base de cálculo do IPI em operações com estabelecimentos interdependentes. Solicitou a conversão do julgamento em diligência e discorreu sobre a não incidência de juros sobre as multas aplicadas. O memorial complementou argumentos relativos ao conceito de “praça” e à lei 14.395/22.

Todos esses assuntos passam a ser tratados em seguida.

1 – Nulidade do Acórdão Recorrido e da Autuação Fiscal

Nesse tópico, a recorrente traz questões sobre cerceamento do direito de defesa; erros na apuração da suposta exigência fiscal; aplicação de critério equivocado para cálculo do VTM e alegações de que o acórdão e autuação foram baseados em presunção.

1.1) Cerceamento do direito de defesa

Abaixo, excertos do recurso voluntário relativos ao tema:

24. Contudo, o V. Acórdão recorrido desconsiderou que a mera leitura conjunta do Auto de Infração e do TVF é capaz de evidenciar a nulidade da autuação como um todo. Isso porque o TVF expõe que a D. Fiscalização considera que, no caso concreto, existe preço corrente no mercado atacadista na praça do remetente, razão pela qual o cálculo do VTM teria sido feito de acordo com o critério previsto no artigo 195, inciso I, e do artigo 196, caput, ambos do RIPI.

25. Esse entendimento fica evidente ao longo de toda a leitura do TVF, no qual resta cristalino o posicionamento da D. Fiscalização acerca da existência de preço corrente no mercado atacadista na praça do remetente para fins de cálculo do VTM, inclusive com expressa menção ao caput do artigo 196 do RIPI nesse sentido.

26. Essa menção consta no tópico 6.3. do TVF referente aos “Demonstrativos do Cálculo do IPI Apurado”, a saber:

“6.3 - DEMONSTRATIVOS DO CÁLCULO DO IPI APURADO

33. Na apuração, conforme determinação do artigo 196 RIPI, utilizou-se a média ponderada do mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, na falta a correspondente ao mês imediatamente anterior, ou na falta deste o próprio mês.

RIPI

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.”

27. Ocorre que, na capitulação legal do Auto de Infração, consta suposta infringência ao artigo 196, parágrafo único, incisos I e II, do RIPI.

ENQUADRAMENTO LEGAL
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2017 e 31/12/2018:
Art. 24, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Art. 24, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Arts. 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 259, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Art. 195, inciso I, 196, e parágrafo único, inciso I, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);
Art. 195, inciso I, 196, e parágrafo único, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

(...)

29. Em outras palavras, se a D. Fiscalização entende que a Recorrente teria deixado de observar o VTM em suas operações de venda, lavrando Auto de Infração para a exigência do IPI calculado com base no critério da média ponderada dos preços de venda do estabelecimento remetente, nos termos do artigo 195, inciso I, e do artigo 196, caput, ambos do RIPI, então não há como constar nesse mesmo Auto de Infração que teria ocorrido infringência ao artigo 196, parágrafo único, incisos I e II, do RIPI.

(...)

32. Portanto, o que se verifica é que a acusação fiscal exposta no TVF não está em consonância com a acusação fiscal da autuação fiscal, o que gera a nulidade da autuação fiscal.

(...)

35. Diante do exposto, considerando a precariedade da capitulação legal da infração, não há dúvidas de que o Auto de Infração é nulo por preterição do direito de defesa, tornando-se necessária a aplicação do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72:

(...)

36. Vale registrar ainda que o cerceamento do direito de defesa decorrente da precariedade da capitulação legal da infração viola também os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, insertos nos incisos LIV e LV do art. 5º da Constituição Federal ("CF"). Não bastasse, o artigo 112 do CTN prevê que a lei tributária que define infrações deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato.

37. Portanto, não há dúvidas de que tanto a autuação fiscal quanto o V. Acórdão recorrido, ao mantê-la, incorreram em cerceamento do direito de defesa da Recorrente por precariedade na capitulação legal da autuação fiscal.

Não assiste razão à recorrente.

Fundamentalmente, a alegação da recorrente é que no enquadramento legal descrito no corpo do auto de infração constam, em letras miúdas, dentre outras normas, os incisos I e II do parágrafo único do art. 196 do RIPI. Tal menção aos incisos I e II teriam acarretado, na visão da recorrente, uma séria impossibilidade de defesa por precariedade na capitulação fiscal devendo o lançamento, nesse contexto, ser declarado nulo.

Ocorre que o enquadramento legal está claramente descrito no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do auto de infração em, ao menos, 2 oportunidades, com grande destaque:

6.3 - DEMONSTRATIVOS DO CÁLCULO DO IPI APURADO

33. Na apuração, conforme determinação do artigo 196 RIPI, utilizou-se a média ponderada do mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, na falta a correspondente ao mês imediatamente anterior, ou na falta deste o próprio mês.

RIPI

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.

7. DAS INFRAÇÕES

37. O valor apurado nesta infração se refere a insuficiência no lançamento do IPI a recolher na UBI 0092 por não obediência ao valor tributável mínimo, dessa forma, lavramos o competente e necessário Auto de Infração, “SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI – INOBSERVÂNCIA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO”, código da infração: IPI 0018, com fundamento nos artigos 24 Inciso II, e III , 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea b e inciso II alínea c, 186 parágrafos 2º e 3º, 189, 259, 260, inciso IV, 262, Inciso III , 195, inciso I e 196 caput do Decreto 7.212/10 (RIPI/10).

Unilever apresentou impugnação e recurso voluntário que, juntos, somam 74 páginas. Não é razoável imaginar que não tivesse clareza do que estava tratando em tantas laudas.

Pelo contrário, no Memorial apresentado, a recorrente demonstra que tem pleno conhecimento do que trata a controvérsia, conforme excerto abaixo:

3. DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA. A controvérsia nos presentes autos não reside na aplicação do VTM, que é admitida pela própria Recorrente, mas exclusivamente na definição do critério a ser adotado para sua apuração. As Autoridades Fiscais entendem que o termo “praça” corresponde ao conceito de “mercado”, ao passo que a Recorrente tem como certo que “praça” equivale ao Município em que situado o estabelecimento remetente, o que, na prática, conduz à aplicação do critério de custo de fabricação, diante da impossibilidade de apuração do preço médio na “praça” do atacadista.

Em suma, a discussão trava neste Processo Administrativo refere-se unicamente ao alcance do conceito de “praça”. (negrito no original)

No mesmo Memorial, a recorrente cita o enquadramento legal utilizado pela fiscalização:

2. Em síntese, as Autoridades Fiscais aduzem que o preço das operações de compra e venda realizadas entre empresas do Grupo Unilever teria desobedecido as regras sobre VTM e, conseqüentemente, o IPI incidente nas operações teria sido recolhido a menor. Isso porque, em se tratando de empresas interdependentes o preço das operações não poderia ser inferior ao corrente no mercado atacadista na praça do remetente (art. 612, III, do RIPI/10). Assim, entendeu-se que o IPI deveria ter sido apurado pela Recorrente com base nos art. 195, I, e 196, caput, do RIPI (a média ponderada dos preços de revenda praticados pelos estabelecimentos da UBR – empresa comercial). (grifo nosso)

Não existe, assim, absolutamente nenhum indício de que a empresa não tenha entendido o motivo da autuação, de forma que sua defesa pudesse ser prejudicada por falha de compreensão do objeto da lide. Não ocorreu o cerceamento ao direito de defesa. Pelo contrário, a empresa teve e exerceu todas as formas de defesa com bastante propriedade e conhecimento de causa.

1.2) Erros na apuração da suposta exigência fiscal

Neste subtópico, a recorrente traz as seguintes questões:

38. Segundo o V. Acórdão recorrido, somente a Recorrente teria incorrido em erro na apuração da suposta exigência fiscal, por não ter considerado que o cálculo do IPI deveria ser efetuado mensalmente com base nas médias apuradas em relação ao mês anterior (artigo 196, caput, do RIPI). Nessa linha, o V. Acórdão recorrido ressaltou que houve a reapuração dos valores autuados, ocasião em que se passou a considerar o saldo credor de IPI da Recorrente.

39. Entretanto, ao assim decidir, o V. Acórdão recorrido desconsiderou que não foi utilizada a integralidade do saldo credor de IPI apurado no período autuado e que a existência de PER/DCOMPs referentes ao período não afetam o crédito acumulado de IPI.

40. Com efeito, o Anexo IV do Auto de Infração traz o cálculo do IPI supostamente devido mediante a subtração entre os valores relativos (i) ao IPI calculado pela própria D. Fiscalização, conforme seu entendimento acerca das normas de VTM; e (ii) o IPI destacado pela Recorrente em suas notas fiscais de venda aos estabelecimentos da UBR.

(...)

44. Ocorre que, conforme se depreende das imagens acima, embora a D. Fiscalização tenha considerado o saldo credor e os créditos de IPI em outros

demonstrativos, inexplicavelmente, deixou de considerar tais valores para fins de cálculo do imposto supostamente devido.

45. Ora, não há qualquer motivo para que o saldo credor do IPI deixe de ser levado em consideração para o cálculo do imposto supostamente devido. A esse respeito, considerando a natureza creditória do saldo credor da Recorrente, é certo que a D. Fiscalização deveria ter reconstituído a escrita fiscal da Recorrente de modo a absorver o saldo credor existente e, a partir daí, exigir tão somente a diferença apurada.

(...)

50. Assim, com base no acima exposto e por meio da planilha detalhada elaborada pela Recorrente, não há dúvidas de que há vícios na reapuração realizada pela D. Fiscalização, pois o saldo credor apurado pela Recorrente é composto por outros valores e não apenas por aqueles objetos das PER/DCOMPs nº 28685.95910.260917.1.1.01-1514; 33464.87751.260917.1.1.01-6069;

12568.21324.260917.1.1.01-7085; 35274.02942.260917.1.101-1066/29255.32579.011217.1.5.01-2983 (Retificadora). Assim, esses valores merecem ser considerados para o cálculo do imposto devido no período ora em tela.

(...)

52. Além disso, também não existe qualquer motivo para que não sejam considerados os créditos apropriados em virtude do princípio da não-cumulatividade. Nesse particular, nunca é demais lembrar que a aplicação do princípio da não cumulatividade ao IPI decorre de comando constitucional, qual seja, o artigo 153, inciso IV, § 3º, inciso II, da CF.

(...)

56. Conforme amplamente demonstrado, caso realmente fosse devido o IPI, as DD. Autoridades Fiscais deveriam ter incluído os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade no cálculo do montante de IPI supostamente devido. Neste caso, o valor supostamente devido seria de R\$ 59.487.671,61 (cinquenta e nove milhões, quatrocentos e oitenta e sete mil, seiscentos e setenta e um reais e sessenta e um centavos) (vide planilha anexada à Impugnação de fls. 15.143/15.173 – “Reescrita Fiscal.xlsx”).

57. Frise-se que o valor exigido pelo AIIM a título de principal – R\$ 137.489.922,60 – corresponde a mais que o dobro do montante regularmente calculado levando em consideração o saldo credor do período e os créditos de IPI decorrentes do princípio da não-cumulatividade, o que configura inequívoca nulidade material do AIIM.

58. Assim, é evidente que a redução do crédito tributário no valor de R\$ 7.259.913,70 não corresponde a integralidade do saldo credor de IPI apurado pela Recorrente no período autuado, motivo pelo qual resta demonstrada a nulidade

da autuação decorrente de erro na apuração da exigência fiscal, em atenção ao artigo 11, inciso II, do Decreto nº 70.235/72

Não assiste razão à recorrente.

A recorrente alega que o valor exigido a título de principal no auto de infração, de R\$137.489.922,60 – é muito superior ao valor de R\$59.487.671,61, calculado por ela. Tal diferença corresponderia a saldo credor de IPI decorrente do princípio da não cumulatividade.

Essa alegação é exatamente a mesma constante da impugnação, conforme se observa abaixo:

42. A fim de sanar esses evidentes equívocos, a Requerente (sic) elaborou, de forma absolutamente espontânea, a planilha anexa (doc_comprobatorios01.zip), segundo a qual, caso realmente fosse devido o IPI, a D. Fiscalização deveria ter (i)reconstituído a escrita fiscal da Requerente de modo a considerar o saldo credor do período; e (ii) incluído os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade no cálculo do montante de IPI supostamente devido. Neste caso, o valor supostamente devido seria de R\$ 59.487.671,61 (cinquenta e nove milhões, quatrocentos e oitenta e sete mil, seiscentos e setenta e um reais e sessenta e um centavos).

43. Frise-se que o valor exigido pelo Auto de Infração a título de principal – R\$ 137.489.922,60 – corresponde a mais que o dobro do montante regularmente calculado levando em consideração o saldo credor do período e os créditos de IPI decorrentes do princípio da não-cumulatividade, o que configura inequívoca nulidade material do Auto de Infração.

44. Portanto, requer-se seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, por violação ao artigo 11, II, do Decreto nº 70.235/72

A decisão de primeira instância analisou os documentos, planilhas e alegações apresentadas pela empresa, demonstrando que os erros de cálculo são decorrentes de erros cometidos pela própria então impugnante, já que ela deixou de considerar que o cálculo do IPI deveria ser efetuado com base nas médias apuradas no mês anterior, conforme disposto no art. 196 do IPI:

Analisando as ocorrências trazidas no mencionado (doc_comprobatorios02.zip), vê-se que os resultados apontados pela Impugnante como equívocos de cálculo são decorrentes, precisamente, do erro cometido por ela própria, como acima mencionado.

Vamos ver, por todos, dois exemplos, um para o ano de 2017, outro para o ano de 2018:

Ano de 2017

Produto: 67225465

Nota fiscal 9301 de 03/10/2017

VTM utilizado pela Fiscalização: 9,7437

VTM apontado como correto pela Impugnante: 9,3032

Agora, os VTM apurados pela Fiscalização:

7	67225465	set/17	192.457,94	19.752	9,7437
8	67225465	out/17	1.204.025,81	129.420	9,3032
9	67225465	nov/17	487.774,82	54.012	9,0309
0	67225465	dez/17	402.186,23	44.388	9,0607

(...)

Comprovado e não questionado o erro da recorrente no cálculo do IPI, por ter considerado o valor do VTM do próprio mês e não o do mês anterior, tal situação deveria ter sido regularizada pelo contribuinte quando do recurso voluntário – o que não ocorreu, já que o valor do IPI supostamente devido, calculado pela empresa, continua exatamente o mesmo do alegado na impugnação, ou seja, R\$ 59.487.671,61. Saliente-se que é este cálculo equivocadamente da recorrente que originou uma alegada divergência entre os anexos III e IV do auto de infração – divergência essa que não existe, já que a fiscalização utilizou, corretamente, o VTM do mês anterior.

Independente disso, porém, a recorrente insiste que não foi considerada a integralidade do saldo credor de IPI e que a existência de PER/DCOMPs não afetam o crédito acumulado.

Tais assuntos foram exatamente o objeto de diligência solicitada pela DRJ e feita pela fiscalização, com reconstituição da escrita da empresa, da qual resultou uma redução do valor lançado de R\$7.259.913,70. Abaixo, trechos do acórdão que tratam do tema:

Nesse aspecto específico, assiste parcial razão à Impugnante.

Sem que se cogite de qualquer nulidade, posto que se trata de equívoco passível de correção, é certo que havia, na escrituração fiscal da Impugnante, saldo credor em parte dos períodos de apuração abrangidos pela autuação, conforme se vê nos arquivos não pagináveis correspondentes aos Temos de Anexação de fls. 113 e 135.

Assim, seria necessária a reconstituição da escrita.

O Despacho nº 106-000.018 – 13ª Turma/DRJ06, de 16/12/2022, solicitou que a Fiscalização apresentasse a referida reconstituição da escrita fiscal.

Em atendimento, a Fiscalização preparou a planilha de fl. 15.399 **em que demonstra a reconstituição da escrita** solicitada por esta 13ª Turma.

Além disso, a Fiscalização explicou que não utilizou o saldo inicial do ano de 2017 (R\$ 1.931.013,86) porque referido valor já havia sido objeto de pedido de ressarcimento (PER nº 28685.95910.260917.1.1.01-1514 e nº 33464.87751.260917.1.1.01-6069). Adicionalmente, informou a Fiscalização que

foi retirado do mês de SET/2017 o estorno do valor de R\$ 2.282.855,97, correspondente aos pedidos de ressarcimento 12568.21324.260917.1.101-7085 e 35274.02942.260917.1.101-1066. Por fim, ressaltou que foram considerados nos cálculos os recolhimentos das competências novembro/2017 e março/2018 apurados na DCTF3 .

Em sua manifestação, a Impugnante insiste que os ajustes realizados não foram suficientes para a correção dos vícios de cálculo do IPI a ser exigido. Reforça que o saldo credor e os créditos de IPI da Requerente merecem ser levados em consideração. Nesse sentido, apresenta planilha em que aponta diferenças entre o que entende ser correto e o que foi apurado pela Fiscalização, sustentando que haveria saldo credor de período anterior a ser considerado. Aponta ainda uma divergência de débitos de SET/2017 a DEZ/2018.

(...)

Nota-se que a Fiscalização aponta a necessidade de redução dos saldos devedores a serem exigidos com base nos valores mencionados na coluna “Valor Exonerar”, na tabela acima.

Em relação aos meses em que não há indicação de valor na mencionada coluna, haverá de prevalecer o valor constante do Auto de Infração⁴ .

Em rigor, a partir do RAIPI, a Fiscalização, além de considerar os créditos apurados pela própria Impugnante, lançou os débitos relativos ao VTM e efetuou os ajustes devidos pela transmissão de PER/DCOMP'S: 1) retirou do RAIPI o saldo inicial de JAN/2017 e 2) reduziu o valor de “estorno de créditos” em SET/2017.

Primeiramente, a Fiscalização explicou que o valor de R\$ 1.931.013,86 não poderia ser utilizado como saldo inicial do ano de 2017 porque já havia sido solicitado o seu ressarcimento. **Bem se sabe que o valor objeto de pedido de ressarcimento deve ser retirado da escrita fiscal no momento da transmissão do PER/DCOMP, para impedir sua utilização em duplicidade. Ora, como houve o lançamento de débitos do VTM em JAN/2017, no valor de R\$ 3.874.794,82, é certo que o valor de R\$ 1.931.013,86, se permanecesse na escrita, seria consumido pelos referidos débitos.**

Então, a utilização de tal valor para a dedução de débitos, no RAIPI, além de sua utilização em PER/DCOMP certamente configuraria utilização em duplicidade.

Portanto, a retirada do saldo credor inicial de JAN/2017 (R\$ 1.931.013,86), longe de trazer prejuízo à Impugnante, garantiu que não haveria duplicidade de utilização. Medida corretamente adotada, portanto.

Por outro lado, a Fiscalização devolveu ao RAIPI créditos no valor de R\$ 2.282.855,97, deixando, de maneira equivocada, o valor de R\$ 1.931.153,22 no campo “Estorno de Créditos” de SET/2017. O correto teria sido deixar, no referido campo, o valor originalmente escriturado (R\$ 4.214.009,19) subtraído apenas do valor de R\$ 1.931.013,86 (para reverter o estorno do saldo inicial de

JAN/2017, correspondente aos PER transmitidos e deferidos). Dessa forma, permanecerá o estorno do valor pela transmissão dos PER 12568.21324.260917.1.101-7085 e 35274.02942.260917.1.101-1066, no montante de R\$ 2.282.855,97, relativo ao 1º e 2º trimestres de 2017.

Entretanto, o equívoco acima mencionado terminou por indicar, em SET/2017, um saldo devedor inferior ao que efetivamente seria devido, **situação favorável à Impugnante, não lhe causando, portanto, prejuízo.** Ressalte-se, ainda, que a retificação do valor do estorno de SET/2017 para indicação do valor correto [R\$ 2.282.855,97] resultaria em aumento do valor do saldo devedor em relação ao que consta da reconstituição da escrita realizada em procedimento de diligência sendo, este último, por sua vez, maior do que aquele indicado no Auto de Infração. E como já se mencionou, em casos como esse, haverá de prevalecer o valor constante do Auto de Infração (vide nota 4).

Pelo que foi exposto, **os óbices apresentados pela Impugnante à reconstituição da escrita, apesar de serem parcialmente procedentes, em nada contaminam os resultados atingidos pela Fiscalização e nem resultam em prejuízos à UNILEVER. Ao contrário, lhe favorecem. Como já se mencionou, a Fiscalização reconheceu a necessidade de redução do valor do IPI a ser exigido na autuação que ora se analisa, por intermédio da exoneração dos valores apontados na coluna “Valor Exonerar” da tabela constante do Anexo à Informação Fiscal de fl. 15.399.** (grifos nossos)

Como se pode observar, todos os elementos apresentados no momento da impugnação foram analisados e devidamente considerados. Efetivamente, diferente do que alegado pela recorrente, valores que já foram objeto de pedidos de restituição/compensação não podem ser utilizados novamente como saldos credores, já que seriam considerados em duplicidade.

Os saldos credores de IPI, por sua vez, foram considerados pela diligência solicitada pela DRJ, não existindo prejuízos para a recorrente.

Saliente-se que eventuais novos elementos, como outros valores de créditos não constantes da impugnação, não devem ser conhecidos nesta segunda instância administrativa, conforme dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/72:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”.

Ademais - e não menos importante - fundamental salientar que não se trata, em absoluto, de situação que poderia resultar em nulidade do lançamento ou do acórdão recorrido, como solicitado pela recorrente.

Não ocorreu nenhuma das circunstâncias previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que pudessem representar nulidade ou improcedência do lançamento ou do acórdão:

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.

As conclusões da fiscalização estão todas fundamentadas e amparadas na legislação mencionada no auto de infração e termo de verificação fiscal, além do descrito no relatório da diligência realizada a pedido da DRJ, não existindo preterição do direito de defesa.

Não se pode falar em nulidade em casos de erros passíveis de correção, como a que inclusive já foi feita no presente caso.

1.3) Aplicação de critério equivocado para cálculo do VTM

A recorrente traz as seguintes questões neste tema:

64. Conforme mencionado anteriormente, a adequada interpretação jurídica do termo “praça” corresponde a sua equivalência a “Município”, o que inclusive foi pacificado com a publicação da Lei nº 14.395/22 e está amparado por ampla doutrina e jurisprudência deste E. CARF.

65. Por esse motivo, considerando que o estabelecimento atuado da UBI está localizado em Municípios distintos dos estabelecimentos da UBR que adquiriram as mercadorias em questão (Aguai/SP x Pouso Alegre/MG e Louveira/SP), o cálculo do VTM pela Recorrente no caso concreto foi corretamente realizado, nos termos do artigo 196, parágrafo único, do RIPI.

66. Contudo, fato é que o V. Acórdão recorrido, com base nas alegações das DD; Autoridades Fiscais, utilizou seu próprio conceito de praça (equivocadamente amplo e que desconsidera por completo qualquer critério territorial) para sustentar a acusação de falta de recolhimento de IPI por inobservância ao valor tributável mínimo nos termos do artigo 195, inciso I, e do artigo 196, caput, ambos do RIPI, tendo em vista que, supostamente, o mercado atacadista seria, por si só, os próprios estabelecimentos da UBR, independentemente do Município ou Estado em que seus estabelecimentos estejam localizados.

(...)

69. Contudo, quanto ao ponto (i) acima, ao calcular a média ponderada do preço conhecido no mercado atacadista na praça do remetente (Recorrente), as DD. Autoridades Fiscais consideraram apenas os preços praticados pelos estabelecimentos da UBR para terceiros (em Pouso Alegre/MG e em Louveira/SP). Neste ponto já se verifica duas inconsistências:

(...)

70. Contudo, isso não foi feito: apenas os preços praticados pelos estabelecimentos da UBR foram considerados para cálculo da média, sem que os preços praticados pela UBI (estabelecimento remetente) tenham sido incluídos no cálculo.

(...)

72. Com o fim de apoiar o trabalho fiscal, a Recorrente ainda contratou a empresa independente PricewaterhouseCoopers (“PwC”) para elaboração de Laudo Técnico avaliando a existência de margem de lucro no estabelecimento autuado no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2018, nas operações de venda de produtos industrializados e importados (fls. 15.291/15.323).

(...)

76. Portanto, a acusação de inobservância ao VTM não terá sido provada pela D. Fiscalização, sendo evidente a precariedade do trabalho fiscal neste ponto. Ora, se a Recorrente observou o cálculo que entendeu correto e que está previsto em lei, resta claro que não há qualquer intenção de praticar ato ilícito, tratando-se de mera divergência de interpretação quanto a conceitos jurídicos (“praça”) já pacificados no momento do julgamento da Impugnação.

77. Repita-se, toda a autuação fiscal decorre de mera divergência de interpretação da legislação, o que por si só não é suficiente para exigência do crédito tributário em questão. A D. Fiscalização alegou que a Recorrente não teria cumprido o VTM, mas não houve qualquer prova de que os parâmetros efetivamente adotados pela Recorrente foram equivocados. Assim, também por esse motivo deverá ser reconhecida a nulidade da autuação fiscal, nos termos do artigo 59, II, do Decreto 70.235/72.

Não assiste razão à recorrente.

Fundamentalmente, Unilever discorre que a fiscalização utilizou seu próprio conceito de “praça”, não adotando o conceito de “praça” equivalente a “município”, pacificado com a publicação da Lei nº 14.395/22, e alega que os preços praticados pela UBI (estabelecimento remetente) não foram incluídos no cálculo do VTM.

Tais temas são os pontos centrais das questões de mérito, trazidas pelo recurso voluntário nos itens correspondentes e seguintes. Todos esses pontos serão tratados a seguir nas questões de mérito.

O critério utilizado pela fiscalização para o cálculo do VTM é equivocado na visão da recorrente, da mesma forma que o critério utilizado para o cálculo do VTM utilizado pela empresa é equivocado na visão da fiscalização. Esse é o cerne da lide – e a função desse CARF é exatamente julgar qual o critério correto. É essa a principal questão de mérito.

Importante repisar que o auto de infração obedece as exigências estatuídas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias.

Da mesma forma, a DRJ adotou seu entendimento sobre o assunto. Se tal entendimento não é o mesmo da recorrente, não significa que necessariamente é equivocado e nem que tenha ocorrido preterição do direito de defesa.

Não existe, assim, motivo de nulidade do auto de infração ou do acórdão recorrido por aplicação de critério “equivocado” de VTM, não ocorrendo a situação prevista no inciso II do art. 59 do Decreto 70.235/72 como alegado pela recorrente.

1.4) Acórdão e autuação baseados em presunção. Provas não produzidas pelo VTM

Abaixo, trechos do recurso voluntário:

78. Nesse sentido, ao exigir IPI em razão de suposta inobservância pela UBI ao VTM, o V. Acórdão recorrido e as DD. Autoridades Fiscais deveriam ter:

(...)

80. É evidente que a acusação de inobservância ao VTM não foi provada pelas DD. Autoridades Fiscais, de modo que o auto de infração foi lavrado com base em presunção, razão pela qual deverá ser reconhecida sua nulidade, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/72.

Não assiste razão à recorrente.

Novamente, a alegação é a de que o auto de infração não aceitou o critério utilizado pela recorrente para o cálculo do VTM e que teria sido lavrado com base em presunção.

Por todo o exposto no item anterior, não é o caso de nulidade do lançamento ou do acórdão.

2) Questões de mérito: o conceito jurídico de praça e a edição da Lei 14.395/22 e a formação da base de cálculo do IPI em operações com estabelecimentos interdependentes.

As questões de mérito são tratadas pela recorrente no recurso voluntário conforme excertos abaixo:

81. Na hipótese de serem afastadas as nulidades apresentadas, o que se admite apenas para fins de argumentação, a cobrança também não se sustenta no mérito, conforme se passa a demonstrar.

(...)

83. Ao assim proceder, ignorou completamente o fato superveniente e relevante para o deslinde do presente processo: independentemente da controvérsia travada quanto à interpretação do conceito de “praça” pela Receita Federal/União Federal, em 08.07.2022, foi publicada a Lei Federal nº 14.395/2022, justamente para sanar essa dúvida. Confira-se sua redação:

(...)

85. Note-se que o Regulamento do IPI se fundamenta na Lei nº 4.502, de 1964, que é a lei que instituiu o IPI e que, em seu artigo 15, trata do valor tributável nas hipóteses de interdependência⁸, e considera “praça” o Município onde está situado o estabelecimento do remetente. Assim, considerando que a Recorrente está em Aguiá/SP e os estabelecimentos da UBR em Pouso Alegre/MG e Louveira/SP, está correta a postura adotada pela Recorrente de aplicar o método do VTM previsto no artigo 196, parágrafo único, incisos I e II, do RIPI/10.

Uma vez que o conceito de praça corresponde à Município, a Recorrente acertadamente utilizou o método do custo, acrescido da margem de lucro para o cálculo do VTM!

86. Com efeito, a alteração legislativa teve o nítido propósito de pôr fim a dúvida sobre o conceito de “praça” para fins de aplicação do VTM e trazer segurança jurídica na relação entre Fisco e contribuinte, reduzindo seus litígios, é evidente que a Lei Federal no 14.395/2022 deve ser considerada na resolução desta demanda, tendo em vista seu caráter interpretativo e sua evidente função de sanar dúvida.

(...)

94. Sobre esta questão, o TVF considerou que o termo “praça”, no caso de operações de venda com exclusividade ao adquirente, independeria da localidade territorial, de modo que “a praça do remetente se torna a mesma da distribuidora, logo, o preço de saída do remetente não pode ser inferior ao preço de saída dos distribuidores”.

95. O V. Acórdão recorrido, por sua vez, afirmou adotar “o entendimento explicitado pela Fiscalização”, por entender que o conceito de praça adotado pela Recorrente – reitere-se: em linha com a legislação federal – seria “incompatível com a recente realidade de organização das atividades comerciais”.

96. Entretanto, o fato é que a Recorrente observou os critérios do VTM para o cálculo e recolhimento do IPI e acertou ao considerar que praça equivale a Município, nos termos da premissa já fixada e na linha do exposto a seguir.

(...)

104. Note-se que, enquanto o precedente utilizado pelo V. Acórdão recorrido para manter a autuação fiscal antecede até mesmo a delimitação legal do conceito de praça, existem precedentes do E. CARF deste ano reconhecendo que praça equivale a Município.

(...)

112. Assim, não pode o Fisco querer atribuir qualquer significado à palavra “praça” quando esta palavra já possuía um significado mínimo quando da edição de norma tributária que a utilizou (i.e. artigo 15, inciso I, da Lei 4.502/64). Esta é a forma adequada de interpretar um termo jurídico naqueles casos em que o referido termo já encontra definição em leis anteriores.

(...)

114. Ora, como o conceito de praça foi inserido na legislação do IPI em momento em que já estava definido pela legislação comercial, a posterior divergência das autoridades fiscais quanto a esse conceito não deve atingir os contribuintes que legitimamente consideraram praça como sinônimo de Município, inclusive embasado em precedentes administrativos.

115. Tanto é assim que, anos depois, a Lei Federal nº 14.395/22 foi editada justamente para sanar essa controvérsia.

(...)

120. No caso específico, o estabelecimento industrial da Recorrente está localizado no Município de Aguai/SP, enquanto os estabelecimentos distribuidores da UBR que adquiriram as mercadorias comercializadas pela Recorrente estão situados nos Municípios de Pouso Alegre/MG e de Louveira/SP, logo estão fora da praça da Recorrente.

(...)

123. Em termos práticos, isso ocasiona legítima expectativa por parte dos contribuintes no sentido de que as DD. Autoridades Fiscais continuem a adotar o referido entendimento para o futuro e cuja alteração repentina (e sem um ato legal) enseja a aplicação ao menos do disposto no parágrafo único do artigo 100 do CTN:

(...)

125. Como amplamente demonstrado em sua Impugnação, a apuração da base de cálculo nas saídas realizadas por estabelecimentos industriais (UBI) com destino a estabelecimentos com os quais mantenha relação de interdependência na forma do artigo 612 do RIPI (UBR) está sujeita às regras previstas nos artigos 195 e 1969 do RIPI. Em síntese, consideram-se interdependentes duas firmas:

(...)

128. O único critério previsto na legislação, portanto, para se aplicar uma ou outra regra é a verificação, ou ausência, de “preço de mercado atacadista na praça do remetente” (no caso, da Recorrente), restando, assim, saber o que se entende, juridicamente, por “praça do remetente” ou, mais especificamente, qual o conceito jurídico de “praça”

129. Assim, por consequência, na ausência de um preço de mercado atacadista na praça do remetente (Recorrente em Aguai/SP) com relação às vendas realizadas para os estabelecimentos da UBR em Pouso Alegre/MG e em Louveira/SP, o valor tributável mínimo deveria ser equivalente ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade e do lucro normal a ser obtido na operação, conforme disposto no artigo 196, parágrafo único, inciso II do RIPI.

130. Contudo, ao invés de aplicar a regra do artigo 196, parágrafo único, do RIPI, a D. Fiscalização utilizou o preço praticado pela UBR para terceiros na identificação do IPI supostamente devido, com base em interpretação ampla do termo “praça”.

(...)

133. Subsidiariamente, caso fosse mantido o entendimento da D. Fiscalização para um conceito amplo de “praça” – o que se admite apenas para fins de argumentação, pois essa posição violaria expressamente dispositivo legal (Lei Federal nº 14.395/22) –, deve ser analisado como deveria ser feito o cálculo nos termos previstos pelo inciso I do artigo 195 do RIPI.

134. Nesse sentido, o ADN nº 5/82 declara: “em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados, que o termo produto, constante do subitem 6.1 do Parecer Normativo CST nº 44, de 23 de novembro de 1981 (...) [que] para efeito de cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79, que determinará o valor tributável mínimo a que alude o artigo 46, inciso I, do mesmo Regulamento, deverão ser considerados as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, nº atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI”.

135. Assim, o ADN nº 5/82 deixa claro que a média ponderada deve levar em consideração tanto o preço praticado pelo remetente (UBI) quanto o preço praticado pelo distribuidor interdependente (UBR), ou seja, os preços praticados pelo remetente devem necessariamente ser computados na média, não sendo possível utilizar apenas os preços do distribuidor interdependente, como indevidamente pretendeu a D. Fiscalização no caso concreto, referendada pelo V. Acórdão recorrido.

136. Na prática, portanto, a apuração do IPI devido pela Recorrente na forma do inciso I do artigo 195 do RIPI deveria, ao menos, ter sido embasada no “preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”, calculado de maneira a incluir preço praticado pela própria Recorrente nas operações com a UBR. Isso, contudo, não ocorreu.

137. Assim, requer-se seja mais uma vez determinada a conversão do julgamento em diligência, dessa vez para que também haja a reapuração dos valores de principal supostamente devidos, calculados na forma explicitada acima, em atenção à redação do inciso I do artigo 195 do RIPI e do disposto no ADN nº 5/82.

Não assiste razão à recorrente.

De plano, importante pontuar que não existe qualquer dúvida quanto à relação de interdependência entre as empresas Unilever Brasil Industrial Ltda (UBI) e Unilever Brasil Ltda (UBR), como reconhecido pela própria recorrente durante todo o procedimento fiscal e no próprio recurso voluntário:

91. Como já antecipado, a apuração da base de cálculo nas saídas realizadas por estabelecimentos industriais (como é o caso da Recorrente) com destino a estabelecimentos com os quais mantenha relação de interdependência na forma do artigo 612 do RIPI está sujeita às regras previstas nos artigos 195 e 196 do RIPI:

Todas as movimentações de saída de UBI nos anos de 2017 e 2018 foram para estabelecimentos de UBR, conforme explicitado no TVF:

15. Conforme apurado no SPED EFD ICMS/IPI e SPED NFE o estabelecimento Unilever Brasil Industrial Ltda, CNPJ 01.615.814/0092-30 (UBI 0092) realizou operações de vendas nos AC 2017 e 2018 onde todas as movimentações de saídas foram destinadas aos estabelecimentos do mesmo grupo econômico, Unilever Brasil Ltda, estabelecimentos CNPJ 61.068.276/0037-07(UB 0037) e CNPJ 61.068.276/0307-80 (UB 0307).

Assim, as vendas feitas pela recorrente, com estabelecimento em Aguai/SP, aos estabelecimentos de UBR localizados em Pouso Alegre/MG e Louveira/SP nos anos de 2017 e 2018 sujeitam-se às regras do Valor Tributável Mínimo (VTM) dispostas nos arts. 195 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;

II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo;

III - ao custo de fabricação do produto, 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, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor; e IV - a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a estabelecimento comercial varejista que possua atividade acessória de moagem.

§ 1º No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento comercial varejista vender o produto por preço superior ao que haja servido à determinação do valor tributável, será este reajustado com base no preço real de venda, o qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao remetente, até o

último dia do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, para efeito de lançamento e recolhimento do imposto sobre a diferença verificada.

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

Art. 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.

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. Nesse contexto, discorre sobre o conceito de “praça” - fundamental para definição de qual metodologia deve ser usada.

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 recentes acórdãos (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 Unilever, 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” e a Lei 14.395/22.

A definição sobre o conceito de “praça” é absolutamente fundamental para toda a análise já que outras questões, como qual metodologia para o cálculo do VTM deve ser utilizada, depende, 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. UBI está localizada no município de Aguai/SP, 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 são distribuídos. Por esse entendimento, Pouso Alegre/MG e Louveira/SP estariam incluídos no conceito de “praça” e, em obediência à SCI Cosit nº 08/2012, o preço de saída do remetente não poderia ser inferior ao preço de saída dos distribuidores. Tal conceito é corroborado neste voto.

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'.

Passa-se, então, a analisar a questão primeiramente pela ótica do cálculo deste valor 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 Tributária fixa a forma de se chegar ao valor tributável mínimo (VTM) quando no mercado atacadista a que essa regra se refere existir distribuidor único,

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 quem 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.

A Lei 14.395/2022 tratou dessa questão. Abaixo, transcrição de trecho do voto do Cons. Rosaldo Trevisan no Acórdão 9303-015.075, 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 2017 e 2018:**

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.

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

 10453348 #

Numero 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 DESTA CSRF. O conceito de Praça, utilizado no art. 195, I, do RPI/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.

Numero 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 Josefovich 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 Josefovich Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Nome do relator: ROSALDO TREVISAN

A CSRF manifestou também o entendimento de que a Lei 14.395/2022 somente pode ser aplicada de forma prospectiva nos processos 13005.721188/2017-81 (CBC), 16561.720176/2012-16 (Natura) e 19515.720949/2017-12 (Avon).

Igualmente no âmbito da PGFN, é estabelecido que o conceito de praça dado pela Lei nº 14.395 aplica-se a fatos geradores futuros à vigência da lei:

PARECER. ATO PREPARATÓRIO. LAI – LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011, ART. 7º, § 3º. DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012, ART. 3º, XII, ART. 20. ACESSO RESTRITO ATÉ A TOMADA DE DECISÃO DO CONSULENTE.

CONSULTA INTERNA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

SEGURANÇA JURÍDICA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.

Despacho nº 36758858. **Conceito do termo praça aplicável na determinação do valor mínimo tributável do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI previsto no art. 15-A da Lei nº 4.502, de 1964, tem caráter modificativo, com aplicação imediata aos fatos geradores futuros e aos pendentes à vigência da Lei nº 14.395, de 2022.**

Processo SEI nº 10951.106789/2023-11

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 metodologia para o cálculo do IPI.

A formação da base de cálculo do IPI em operações com estabelecimentos interdependentes.

Nesse ponto, 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 ao 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. (grifo nosso)

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 a forma de cálculo do VTM, sendo explicitado que as notas fiscais de saída dos estabelecimentos da distribuidora (UBR) foram emitidas sem destaque do IPI e que tinham valor em média superior ao dobro dos valores de produtos idênticos nas notas fiscais de saída de UBI:

15. Conforme apurado no SPED EFD ICMS/IPI e SPED NFE o estabelecimento Unilever Brasil Industrial Ltda, CNPJ 01.615.814/0092-30 (UBI 0092) realizou operações de vendas nos AC 2017 e 2018 onde todas as movimentações de saídas foram destinadas aos estabelecimentos do mesmo grupo econômico, Unilever Brasil Ltda, estabelecimentos CNPJ 61.068.276/0037-07 (UB 0037) e CNPJ 61.068.276/0307-80 (UB 0307). Nos Anexos I a IV de forma analítica relatase as apurações.

(...)

16. Os estabelecimentos destinatários UB 0037 e UB 0307 estão registrados com CNAE, e localizados nos municípios, respectivamente, 46.46.0.02 – Comercio atacadista de produtos de higiene pessoal – Pouso Alegre e 46.49.4.08 – Comercio atacadista de produtos de higiene, limpeza, e conservação domiciliar – Louveira, e mantém relação de interdependência com UBI 0092.

17. A relação de interdependência entre as firmas Unilever Brasil Industrial Ltda e Unilever Brasil Ltda, caracterizou-se, especialmente, em virtude das adquirentes dos produtos da UBI, os estabelecimentos UB 0037 e UB 0307 serem únicos adquirentes, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela UBI. Assim estipulado no Decreto 7.212/2010, Regulamento do IPI:

(...)

18. O Decreto 7.212/2010, no artigo 195, estabelece que nas operações entre estabelecimentos da mesma empresa ou a estabelecimentos que mantenham relação de interdependência o valor tributável não poderá ser inferior ao preço do mercado atacadista da praça do remetente.

RIPI - Valor Tributável Mínimo

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

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

19. Conforme se apurou no SPED NFE dos estabelecimentos destinatários UB 0037 e UB 0307 todos os produtos recebidos da UBI 0092 foram vendidos para consumidores sem o destaque do IPI, logo, estes estabelecimentos interdependentes não se equiparam a industrial nestas operações, e o valor tributável mínimo na UBI 0092 não poderá ser inferior ao preço do mercado atacadista da sua praça.

20. Com base nos dados das notas fiscais de saída de mercadorias, extraídas do SPED NFE, emitidas pelo estabelecimento fiscalizado e pelos destinatários interdependentes, efetuou-se a comparação entre os preços unitários de cada

produto comercializado. Ressalta-se que o grupo Unilever utilizou códigos de identificação de produto iguais, tanto na saída do estabelecimento UBI 0092 como nas saídas dos estabelecimentos UB 0037 e UB 0307.

21. Nesta análise, verificou-se que os preços unitários registrados nas notas fiscais de saída dos estabelecimentos interdependentes (UB 0037 e UB 0307) para terceiros, emitidas sem destaque do IPI, eram em média superior ao dobro ou mais dos preços unitários de produtos idênticos nas notas fiscais de saída do fabricante (UBI) para os interdependentes, emitidas com destaque do IPI. Nos Anexos I a IV de forma analítica relata-se as apurações.

Cabe ressaltar ainda que, sobre esse tema, o posicionamento da Receita Federal do Brasil é bem claro: 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 distribuidor único 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 DESTA 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 Josefovich 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 14.889/2023, 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 Josefovich Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Nome do relator: ROSALDO TREVISAN

Com relação à desconsideração de valores praticados pela própria recorrente para o cálculo do VTM, a já citada Solução de Consulta Interna COSIT nº 8, de 2012 explicita a forma de cálculo, que não inclui os valores das notas de saída de UBI.

Sobre o tema, 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 n° 16561.720182/2012-65
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão n° 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 n° 8/2012 e Pareceres Normativos CST n°s 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).

Por fim, importante lembrar que não se aplica, conforme sugerido no recurso voluntário, o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN e o artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), que prevê a revisão de atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, considerando a orientação da jurisprudência administrativa e judicial contemporânea aos fatos controvertidos, já que, como disposto, com relação aos anos-calendário de 2017 e 2018, o assunto é polêmico e complexo, tendo, inclusive, chegado à última instância do contencioso administrativo.

3) Conversão do julgamento em diligência

A recorrente solicita:

138. Na hipótese em que as alegações de nulidade sejam afastadas, a Recorrente requer que o julgamento seja novamente CONVERTIDO EM DILIGÊNCIA, uma vez, conforme amplamente demonstrado acima, a Recorrente não pode concordar com a diligência realizada no âmbito da DRJ (fls. 15.406/15.413). A conversão em diligência é medida necessária para que:

(i) seja refeito o cálculo do suposto IPI devido considerando os equívocos demonstrados pela Recorrente quanto à desconsideração do saldo credor de IPI e créditos de IPI da Recorrente e aos equívocos quanto à aplicação do VTM apurado pela D. Fiscalização; e

(ii) no que diz respeito ao argumento subsidiário de mérito, avalie-se qual seria o - valor supostamente devido pela Recorrente se seus preços também tivessem sido considerados no cálculo da média ponderada tal como determina a legislação, sem prejuízo de serem apuradas outras questões consideradas essenciais à resolução do caso concreto pelos I. Conselheiros.

O pedido de diligência não deve prosperar.

Pelo exposto no voto – e, em especial nos tópicos 1.2 e 2 – considero a realização de diligência desnecessária.

A diligência é determinada quando se entende que o processo não está em condições de ser julgado, necessitando de novos elementos e/ou providências. Nesse contexto, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis (art. 18, “caput”, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

Ressalte-se que todos os documentos apresentados pela empresa foram analisados para elaboração do presente voto, incluindo o memorial entregue após o recurso voluntário.

Os documentos constantes dos autos foram suficientes para elaboração do presente voto, não restando questão a ser esclarecida ou elucidada.

4) Não incidência de juros sobre as multas aplicadas

A seguir, trechos do recurso voluntário:

140. Caso seja mantida a exigência fiscal, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente pleiteia, então, que a exigência dos juros seja limitada única e exclusivamente aos valores de principal, excluindo-se tal exigência com relação à multa de ofício.

(...)

142. Note-se que a C. Câmara Superior do E. CARF, ao analisar o tema no julgamento do Recurso de Divergência nº 202-131.351 (Processo nº 18471.001680/2004-30 – Sessão de 6.5.2008), pacificou a questão acerca da ilegalidade da incidência dos juros moratórios (seja a taxa SELIC ou o percentual de 1% ao mês) sobre a multa aplicada no âmbito federal.

Não assiste razão à recorrente.

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:

Art. 139. 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 por conhecer do recurso voluntário, rejeitando as preliminares de nulidade do acórdão recorrido e do auto de infração e, no mérito, por negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, redator designado

Venho redigir o voto vencedor, conforme deliberações da Turma de Julgamento, que por maioria entendeu por dar provimento ao Recurso Voluntário, em divergência com o voto do Ilustre Relator.

Peço vênias para discordar dos fundamentos discorridos no voto vencido, em razão das motivações e conclusões que passo a detalhar.

Neste processo, a Autoridade Tributária procedeu à autuação sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em razão da Recorrente, a empresa UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL (UBI0092) ter realizado vendas de mercadorias de sua produção industrial para estabelecimentos de empresas do mesmo grupo econômico, as UNILEVER BRASIL LTDA (UB0307) e (UB0037), sem respeitar a metodologia de atribuição de valor tributável mínimo, prevista nos artigos 195 e 196, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI), referentes a saídas de produtos industrializados do estabelecimento da Recorrente (UBI0092), para as adquirentes, os estabelecimentos UB0037 e UB0307, nos anos de 2017 e 2018.

A UB0037 está localizada no município de Pouso Alegre/MG e a UB0307 está localizada no município de Louveira/SP, enquanto a Recorrente tem seu estabelecimento localizado no município de Aguaí/SP.

A Autoridade Tributária registra em Termo de Verificação Fiscal, e.fl. 7.649, que a UBI0092 vendeu com exclusividade, nos anos auditados, a totalidade de sua produção, ou de produtos por ela importados, para as outras duas empresas de seu mesmo grupo econômico, já

citadas acima. Também é apontada a interdependência entre estas três empresas, fato este incontroverso no processo.

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).

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.

Decreto nº 7.212/2010.

Com base nesta constatação a Autoridade Tributária aplicou o inciso I, do art. 195, do RIPI, que possui o seguinte texto:

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 5 a);

II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso II, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso III);

III - ao custo de fabricação do produto, 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, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 28); e

IV - a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a estabelecimento comercial varejista que possua atividade acessória de moagem (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 8º).

§ 1º No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento comercial varejista vender o produto por preço superior ao que haja servido à determinação do valor tributável, será este reajustado com base no preço real de venda, o qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao remetente, até o último dia do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, para efeito de lançamento e recolhimento do imposto sobre a diferença verificada.

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

A Autoridade Tributária assim descreve sua interpretação da norma acima reproduzida e a aplicação do dispositivo para o cálculo do Valor Tributável Mínimo (VTM), e.fl. 7.650.

20. Com base nos dados das notas fiscais de saída de mercadorias, extraídas do SPED NFE, emitidas pelo estabelecimento fiscalizado e pelos destinatários interdependentes, efetuou-se a comparação entre os preços unitários de cada produto comercializado. Ressalta-se que o grupo Unilever utilizou códigos de identificação de produto iguais, tanto na saída do estabelecimento UBI 0092 como nas saídas dos estabelecimentos UB 0037 e UB 0307.

21. Nesta análise, verificou-se que os preços unitários registrados nas notas fiscais de saída dos estabelecimentos interdependentes (UB 0037 e UB 0307) para terceiros, emitidas sem destaque do IPI, eram em média superior ao dobro ou mais dos preços unitários de produtos idênticos nas notas fiscais de saída do fabricante (UBI) para os interdependentes, emitidas com destaque do IPI. Nos Anexos I a IV de forma analítica relata-se as apurações.

22. O valor tributável mínimo, estipulado em norma, estabelece que o menor preço nas operações entre firmas interdependentes não pode ser inferior ao corrente no mercado atacadista da praça do remetente. Caso tais operações aconteçam, de maneira exclusiva, ou seja, distribuidor monopolista, o preço de saída desse atacadista equivale ao preço real no mercado do remetente, por conseguinte, não importando a localidade territorial, a praça do remetente se torna a mesma da distribuidora, logo, o preço de saída do remetente não pode ser inferior ao preço de saída dos distribuidores. A Solução de Consulta Interna COSIT Nº 8, de 13 de junho de 2012 esclarece:

(...)

Cita a conclusão da Solução de Consulta Interna COSIT nº 08/2012, que determina que, no caso em que na praça do estabelecimento industrial exista apenas um distribuidor atacadista, o preço deste distribuidor no atacado determinará o VTM.

Também cita trechos do voto vencedor do Acórdão CARF nº 3401-003.955, onde o relator do voto alinha-se com as conclusões da SCI COSIT nº 08/2012, e chama a atenção para a estrutura de mercado, pois tratando-se de monopólio, entende que o preço do único atacadista naquela praça representa o preço base do VTM.

Basicamente, entende a Autoridade Tributária que, em razão da Recorrente ser uma empresa monopolista, e vender toda a sua produção para empresas interdependentes, localizadas em outros municípios, o conceito de “praça”, previsto na normativa, já reproduzida acima, precisa ser expandido para as localidades dos atacadistas/distribuidores interdependentes e o VTM passa a ser o preço de venda destes atacadistas para seus clientes independentes, servindo este valor como base de cálculo para o IPI, na saída do estabelecimento industrial.

Não houve qualificação da multa de ofício, e nenhuma alegação de dolo, fraude ou simulação, sendo fato incontroverso no processo de que todas as empresas envolvidas existem de fato jurídica e economicamente.

De forma que a Autoridade Tributária calculou a média ponderada dos preços de revenda das UB0307 e UB0037, sendo este resultado o VTM para os períodos de apuração auditados, e a diferença entre este VTM e o preço originalmente praticado determinou a base de cálculo para o lançamento do IPI exigido neste processo.

Assim, através da ampliação do conceito de praça pretende-se estabelecer como mercado atacadista, citado na normativa aplicável, o município destes estabelecimentos

distribuidores/atacadistas interdependentes, com a finalidade de aplicação do inciso I, do art. 195, do RIPI, e atribui-se aos preços praticados por estes distribuidores, localizados a jusante da cadeia logística, e em fase diversa da cadeia negocial, não só da Recorrente, como do próprio setor em apreço, como sendo o valor a ser considerado como base de cálculo do IPI.

Conceito de Praça

O voto do ilustríssimo relator, que restou vencido por maioria nesta Turma de Julgamento, vai pelo mesmo caminho, e aponta extensa jurisprudência administrativa deste CARF, notadamente os Acórdãos nº 9303-014.772, 9303-015.075, 9303-010.104 e 3201-003.444, muito representativos da controvérsia reinante neste Conselho, e ainda não de todo pacificada, os quais limitar-me-ei a apenas resumir suas principais conclusões, posto já terem sido sobejamente analisadas no voto do relator.

A interpretação geral aplicável na jurisprudência citada é de que o conceito de praça decorre de uma legislação antiga e ultrapassada pela evolução natural da sociedade, do comércio e da tecnologia disponível, e que, num contexto de economia de mercado globalizada, os mercados não podem ser limitados por restrições que seriam aplicáveis anos atrás, sendo a delimitação de um município como praça representativa de um determinado mercado insuficiente para representar adequadamente o que as relações negociais, atualmente existentes, apresentam em termos de relevância e complexidade.

O antigo Código Comercial, Lei nº 556, de 25 de junho de 1850, apesar de citar as praças de comércio como os locais adequados à fixação de editais, pouco ajuda a definir praça, pois não apresenta definições a este respeito.

Em linhas gerais tende a definir uma delimitação restrita em razão do local onde os interessados em determinado ato conduzam seus negócios, e que, dadas as conhecidas dificuldades e limitações de movimentação, transporte e comunicações da época, determinam uma interpretação muito limitada de alcance geográfico, muito mais adequada ao município de interesse.

Vemos um exemplo disto no art. 173, do Código Comercial, onde delimita-se o alcance dos termos empregados à acepção do local da praça onde se celebrou o contrato. Tendo em vista que este artigo trata de definições diferentes para o mesmo termo contratual, e estas diferenças decorrem de regionalismos e práticas comerciais associadas a diferentes locais, a determinação de que: os significados dos termos contratuais são aqueles que possuem numa determinada praça; precisa ser interpretada no sentido de limitar o suficiente a abrangência geográfica do conceito de praça para não trazer mais de um significado de outra região ao mesmo termo.

Art. 673. Suscitando-se dúvida sobre a inteligência de alguma ou algumas das condições e cláusulas da apólice, a sua decisão será determinada pelas regras seguintes:

- 1. as cláusulas escritas terão mais força do que as impressas;*
- 2. as que forem claras, e expuserem a natureza, objeto ou fim do seguro, servirão de regra para esclarecer as obscuras, e para fixar a intenção das partes na celebração do contrato;*

3. o costume geral, observado em casos idênticos na praça onde se celebrou o contrato, prevalecerá a qualquer significação diversa que as palavras possam ter em uso vulgar;

4. em caso de ambigüidade que exija interpretação, será esta feita segundo as regras estabelecidas no art. 131.

Também há referência mais restritiva no antigo Código Civil, Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, que, em seu art. 1.660, define a forma como se pode formalizar testamentos em caso de militar localizado em “praça sitiada”. Interessante pois trata de local submetido a cerco militar sem acesso a um tabelião, o que denota uma condição geográfica muito limitada, reforçando a definição mais adequada de praça como sendo município ou cidade.

Art. 1.660. O testamento dos militares e mais pessoas ao serviço do exercito em campanha, dentro ou fora do país, assim como em praça sitiada, ou que esteja de comunicações cortadas, poderá fazer-se, não havendo oficial publico, ante duas testemunhas, ou três, se o testador não puder, ou não souber assinar, caso em que assinará por ele a terceira.

§ 1º Se o testador pertencer a corpo ou seção de corpo destacado, o testamento será escrito pelo respectivo comandante, ainda que oficial inferior.

§ 2º Se o testador estiver em tratamento no hospital, o testamento será escrito pelo respectivo oficial de saúde, ou pelo diretor do estabelecimento.

§ 3º. Se o testador for o oficial mais graduado, o testamento será escrito por aquele que o substituir.

Por outro lado, há alegações, tanto da Autoridade Tributária, quanto da jurisprudência administrativa de que escolhas de posicionamento geográfico das diversas empresas do grupo econômico seriam feitas com base, primordialmente, na possibilidade de um planejamento tributário agressivo, onde o industrial praticaria preços subfaturados para empresas interdependentes com o objetivo de reduzir o valor a pagar do IPI.

Temos de destacar que a Constituição Federal de 1988 tem como um de seus fundamentos a livre iniciativa, nos termos do seu art. 1º. Não cabe à Autoridade Tributária estabelecer a melhor forma, ou a forma aceitável de organização negocial ou econômica a ser adotada por um contribuinte individual, salvo se em razão de expressa proibição legal, ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e nesta situação mediante provas, como nos diversos casos já previstos na legislação tributária.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

(...)

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

(...)

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

(...)

As razões que levam um determinado grupo econômico a adotar uma especialização de funções dentro da cadeia negocial, distribuindo diversas atividades por empresas especializadas, e localizando-as em locais diversos são muitas, não se podendo presumir que apenas o interesse em se beneficiar de um subfaturamento da base de cálculo do IPI seria a razão deste arranjo.

A separação da empresa industrial daquelas que distribuirão o produto, dentro do mesmo grupo econômico, é fato recorrente em diversos setores, e as empresas possuem ampla liberdade de organização negocial. Por outro lado, a escolha das localidades onde estes grupos sediarão seu diversos estabelecimentos atendem a critérios dos mais variados: como acesso a facilidades logísticas de armazenagem e transporte, preço dos terrenos disponíveis, custo e disponibilidade de mão-de-obra qualificada, além, é claro, benefícios tributários federais, estaduais e municipais para determinadas localidades, entre outras.

De qualquer forma, a alegação de que o arranjo analisado teria sido arquitetado para o aproveitamento de uma brecha da legislação do IPI, e que não atenderia minimamente a um propósito negocial válido, representaria uma imputação que implicaria na qualificação da multa de ofício e na apresentação de provas, fato este que já vimos não existe neste processo.

A chamada norma antielisiva do IPI, surge em decorrência da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, onde em seu art. 15, e incisos, estabelece três métodos de arbitramento do VTM, a serem aplicados conforme os destinatários dos produtos vendidos pelo industrial que comercialize produtos com partes interdependentes, cujo texto acaba por ser reproduzido no RIPI.

A Lei nº 14.395, de 8 de julho de 2022, acrescenta o seguinte artigo, à Lei citada no parágrafo anterior:

*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.** (Incluído pela Lei nº 14.395, de 2022)*

Inaugura-se nova controvérsia a respeito da retroatividade ou não deste dispositivo.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, assim trata sobre a retroatividade da legislação tributária:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na minha opinião, entendo que trata-se de dispositivo expressamente interpretativo, se assim não fosse, haveria contradição até mesmo para aqueles que defendem, ao mesmo tempo, a evolução do conceito de “praça” e a irretroatividade da nova legislação, por

entenderem que este não contém o texto “interpretativo”, afastando a previsão do CTN, que exige que a lei nova seja “expressamente interpretativa”.

Se defendem que a aceção antiga de praça não possui mais aplicação pela evolução das relações sociais, comerciais e negociais, além da evolução tecnológica, porque defender que a delimitação de praça como município sirva para qualquer outra coisa que não interpretar o alcance do termo na legislação de 1964? Porque dar à lei nova apenas o alcance a fatos futuros, se até para o passado recente já consideram inapropriado?

De qualquer forma, entendo que esta discussão é totalmente irrelevante para a aplicação do inciso I, do art. 195, do RIPI. Uma mera lateralidade dada à enorme anomalia jurídica, contábil e econômica gerada por se arbitrar o valor da transação entre o industrial e distribuidor/atacadista interdependente pelo preço da transação seguinte entre este distribuidor e seus clientes, conforme passarei a explicar adiante.

Na minha opinião, a Lei nº 14.395/2002, é suficientemente (expressamente) interpretativa para retroagir a fatos pretéritos nos termos do art. 106, do CTN, mas como já adiantei, considero irrelevante este fato, porque: por melhor que seja a argumentação, ela não pode ser válida se produz efeitos inválidos para o ordenamento jurídico tributário.

Do Arbitramento

A base de cálculo do IPI é assim definida no RIPI:

Valor Tributável

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

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea “b”); e

b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou

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

§ 1º O valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).’

(...)

Interessante que a base de cálculo deste tributo é uma base composta, pelo que podemos afirmar ser o que se pode entender como sendo o valor da transação, somada de outros valores acessórios cobrados do adquirente. Cito a delimitação desta base de cálculo utilizando os termos da legislação aduaneira, em razão de sua expressa referência na alínea a, do inciso I, art. 190, do RIPI, e da equivalência do termo “valor da operação” como sendo o valor da transação acrescido de outros elementos, ou o valor da transação nos termos do INCOTERMS aplicado.

A base da valoração aduaneira, como claramente disposto no art. 75, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, é o Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), que em seu art. 1º define o que é o valor da transação:

1. **O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que:**

(a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:

(i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;

(ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou

(iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;

(b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contra-prestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;

(c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito de conformidade com as disposições do Artigo 8; e

(d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo.

2. (a) **Ao se determinar se o valor de transação é aceitável para os fins do parágrafo 1, o fato de haver vinculação entre comprador e vendedor, nos termos do Artigo 15, não constituirá, por si só, motivo suficiente para se considerar o valor de transação inaceitável. Neste caso, as circunstâncias da venda serão examinadas e o valor de transação será aceito, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço. Se a administração aduaneira, com base em informações prestadas pelo importador ou por outros meios, tiver motivos para considerar que a vinculação influenciou o preço, deverá comunicar tais motivos ao importador, a quem dará oportunidade razoável para contestar. Havendo solicitação do importador, os motivos lhe serão comunicados por escrito.**

(b) no caso de venda entre pessoas vinculadas, o valor de transação será aceito e as mercadorias serão valoradas segundo as disposições do parágrafo 1, sempre que o importador demonstrar que tal valor se aproxima muito de um dos seguintes, vigentes ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo:

i) o valor de transação em vendas a compradores não vinculados de mercadorias idênticas ou similares, destinadas a exportação para o mesmo país de importação;

(ii) O valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 5;

(iii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 6; Na aplicação dos critérios anteriores, deverão ser levadas na devida conta as diferenças comprovadas nos níveis comerciais e nas quantidades, os elementos enumerados no Artigo 8 e os custos suportados pelo vendedor, em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados, e que não são suportados pelo vendedor em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados;

(c) Os critérios estabelecidos no parágrafo 2 (b) devem ser utilizados por iniciativa do importador, e exclusivamente para fins de comparação. Valores substitutivos não poderão ser estabelecidos com base nas disposições do parágrafo 2 (b).

O valor da transação é usualmente fundamentado em documentação própria, fatura e notas fiscais, e reconhecido como regra geral através da prova em favor do contribuinte decorrente da manutenção de contabilidade regular fundamentada em documentação idônea, como podemos destacar no art. 26, do Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União.

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza,

ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º)

Assim também podemos reconhecer claramente no valor da transação como base de cálculo dos tributos no Brasil, não somente nas operações de comércio exterior, mas também em qualquer outra transação comercial interna, as vezes com nomes diferentes, como no caso do IPI.

A aplicação do princípio da boa-fé na interpretação dos negócios jurídicos, claramente detalhado no art. 113, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil, também se aplica para que a Administração Tributária estabeleça como base de cálculo dos tributos administrados o valor da transação, tal qual descrito no AVA, ou seja: o valor efetivamente pago ou apagar pela aquisição de mercadorias, ou dito de outra forma - o valor da fatura ou nota fiscal.

Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

§ 1º A interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - for confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - corresponder à boa-fé; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

IV - for mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo, se identificável; e (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

V - corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º As partes poderão livremente pactuar regras de interpretação, de preenchimento de lacunas e de integração dos negócios jurídicos diversas daquelas previstas em lei. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

No entanto, vemos que o valor da transação não é absoluto, e que a vinculação entre comprador e vendedor pode ensejar o seu afastamento como base do valor aduaneiro.

Esta medida de desconsideração do valor da transação decorre do fato de que transações entre partes interdependentes, ou relacionadas (ou vinculadas), são consideradas operações comerciais controladas que, no caso dos tributos de importação, podem resultar em parcelas do preço efetivamente pago pelo produto que não tenham sido reproduzidas em faturas comerciais ou contratos de câmbio vinculados ao desembaraço aduaneiro, e que possam ser relacionados a condições específicas que não existiriam caso a operação fosse feita entre partes independentes.

Não se trata de forma alguma de uma exclusividade da legislação aduaneira, sendo encontrada a mesma exceção ao valor da transação como base de cálculo para a apuração de tributos, tanto no IPI, como na legislação de preços de transferência, e pelos mesmos motivos já acima descritos, decorrentes de interdependência (vinculação) das partes.

A desconsideração do valor da transação é pressuposto determinado por Lei, e implica em arbitramento do valor que seria aceito pela Autoridade Tributária na determinação da base de cálculo de tributos.

Assim também ocorre na aplicação de preços de transferência, e no conceito do *arm's length*, recentemente adotado pelo Brasil, onde o fisco não reconhece os preços praticados entre partes relacionadas, interdependentes, ou vinculadas, se preferir. A Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023, assim detalha o afastamento do valor da transação entre partes relacionadas:

Seção I

Do Princípio Arm's Length

Art. 2º Para fins de determinação da base de cálculo dos tributos de que trata o parágrafo único do art. 1º desta Lei, os termos e as condições de uma transação controlada serão estabelecidos de acordo com aqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis.

Seção II

Das Transações Controladas

Art. 3º Para fins do disposto nesta Lei, transação controlada compreende qualquer relação comercial ou financeira entre 2 (duas) ou mais partes relacionadas, estabelecida ou realizada de forma direta ou indireta, incluídos contratos ou arranjos sob qualquer forma e série de transações.

Chamo a atenção de que, quando a Lei afasta o Valor da Transação, há dois fatos de grande importância que precisam ser considerados. O primeiro é que não há presunção de fraude, ou simulação, por duas partes relacionadas, quando estabelecem preços que seriam diferentes dos preços praticados entre partes não relacionadas, apenas se reconhece que o preço estabelecido não atende às mesmas condições que existiriam entre partes independentes, o mesmo vale para o AVA.

O segundo ponto é que o afastamento do Valor da Transação pela Lei não importa em uma carta branca para que a Autoridade Tributária estabeleça o valor da base de cálculo dos tributos sob análise de um arbítrio injustificado. A Lei sempre estabelece, nestes casos, a metodologia de arbitramento aplicável, e sempre no sentido de se estabelecer um valor justo. Isto está claramente determinado na exposição de motivos da introdução do AVA.

(...)

Reconhecendo a necessidade de um sistema equitativo, uniforme e neutro para a valoração de mercadorias para fins aduaneiros, que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios;

Reconhecendo que a base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros deve ser tanto quanto possível o valor de transação das mercadorias a serem valoradas;

Reconhecendo que o valor aduaneiro deve basear-se em critérios simples e equitativos condizentes com as práticas comerciais e que os procedimentos de valoração devem ser de aplicação geral, sem distinção entre fontes de suprimento;

(...)

O mesmo encontramos no glossário do documento da OCDE, que serve de base para a interpretação da metodologia de preços de transferência, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, edição de 2017, o qual reproduzo em uma tradução livre:

Princípio do Arm's Length

É o padrão internacional que os países membros da OCDE concordaram que deve ser utilizado para a determinação de preços de transferência com propósitos tributários. Ele é estabelecido no Artigo 9º da Convenção Modelo OCDE nos seguintes termos: onde “condições são feitas ou impostas entre dois empreendimentos em suas relações comerciais ou financeiras, as quais difiram daquelas que poderiam existir entre empreendimentos independentes, então, quaisquer lucros que poderiam existir, mas que em razão destas condições, não tenham ocorrido para um destes empreendimentos, devem ser incluídos nos lucros deste empreendimento e tributados adequadamente”.

Assim, o resultado do arbitramento precisa ser o valor que seria negociado entre partes independentes, tanto pela lógica do AVA, quanto pela lógica de preços de transferência, não podendo ser diferente na legislação do IPI, por uma interpretação sistêmica que preserve a coesão da normativa tributária e ainda a estabilidade jurídica na interpretação da legislação.

O arbitramento tem então o objetivo de estabelecer o valor que seria praticado entre partes independentes, e de forma alguma pode configurar-se como uma medida punitiva, pois, mesmo que se fosse comprovada a fraude ou simulação, esta medida adviria da multa e de sua qualificação. Não cabe à Autoridade Tributária estabelecer valor de tributo maior do que o efetivamente devido, conforme estabelecido na legislação aplicável.

A aplicação do valor da transação praticado pelos distribuidores UB0307 e UB0307 na revenda dos produtos adquiridos da UBI0092 não pode ser considerada como correta como representativa do VTM, pois não é plausível que um atacadista independente do industrial vendedor, numa transação não controlada, aceite adquirir um produto pelo mesmo preço que ele pretende revender no futuro a um terceiro independente.

O principal erro neste aspecto é considerar que o atacadista a jusante na cadeia logística está na mesma posição de mercado do industrial vendedor.

É de se esperar que a empresa industrial atue como atacadista dos seus produtos, assim, o valor a ser considerado como representativo do valor de atacado, numa determinada praça, deve ser o valor adotado por atacadistas de mesmo nível do industrial que está sendo auditado.

O industrial, por estar dando origem a um produto novo - uma geração originária - é equivalente a um importador que venda seus produtos no atacado. Não é incomum que atacadistas adquiram seus produtos diretamente de uma indústria, ou de um importador, assim como não há nenhum óbice que este atacadista revenda estes produtos no atacado ou no varejo para terceiros, num nível seguinte na cadeia negocial e logística com preços superiores ao praticado pelo industrial/importador.

Assim, desconsiderar o valor da transação para adotar o valor de revenda dos atacadistas para terceiros como o valor da base de cálculo do IPI, na verdade implica em se desconsiderar o próprio negócio jurídico celebrado entre a UBI0092 e UB0307 e UB0307, sem base legal ou fática para justificar esta atitude.

A consequência quantitativa de desconsiderar o negócio jurídico nestes termos é ignorar todos os custos e despesas, e margem de lucro, da empresa atacadista, sendo que já foi

destacado, neste voto, que todos os envolvidos são pessoas jurídicas legítimas com existência comprovada no plano econômico e jurídico.

Além do efeito de desconsideração do legítimo negócio jurídico entre as partes, estabelece-se também um regime tributário anômalo para esta operação, aplicando-se uma forma imprópria de substituição tributária onde se estabelece a base tributária como sendo o preço de uma operação futura de venda daquele produto sem considerar a carga tributária equivalente à de uma apuração não cumulativa e, novamente, sem que haja previsão legal para isto.

Também em termos econômicos, esta interpretação do art. 195, inciso I, do RIPI acaba por atribuir indevidamente ao atacadista a condição de equiparado a industrial, novamente sem previsão legal para fazê-lo.

Com relação aos métodos de arbitramento aplicáveis, vemos que os previstos nos incisos de I a IV, do art. 195, do RIPI, estabelecem métodos análogos aos seguintes métodos aplicáveis ao AVA e a Preços de Transferência:

- A) **Inciso I – Art. 2º e 3º do AVA (mercadorias idênticas ou similares) e Preço Independente Comparável (PIC) da Lei nº 14.596/2023** – aplicado de forma ampla, sem requisitos quanto ao adquirente.
- B) **Incisos II e IV – Art. 5º do AVA (valor de revenda) e Preço de Revenda menos Lucro (PRL) da Lei nº 14.596/2023** – aplicados nas vendas a varejistas ou varejista que possua atividade de moagem, pelo estabelecimento de um tipo de margem fixa, de 90% e 70%, semelhante ao que era anteriormente adotado na antiga legislação de preços de transferência.
- C) **Inciso III – Art. 6º do AVA (valor computado) e Custo mais Lucro (MCL) da Lei nº 14.596/2023** – aplicado nas vendas a comerciante autônomo ou venda direta ao consumidor.

Como vemos, apenas o inciso I, do art. 195, do RIPI, poderia ser aplicado no caso concreto, pois os adquirentes não se enquadrariam nos requisitos dos demais incisos, mas ao aplicar o método a Autoridade Tributária ao invés de buscar comparáveis de venda de produtos idênticos ou similares (PIC), o que seria equivalente aos métodos de outros arbitramentos relacionados na lista acima, acaba por aplicar um método de valor de revenda (PRL), mas sem considerar as deduções cabíveis.

A aplicação do inciso I, implica na busca pelo mesmo produto vendido na praça da UBI0092, ou de produto semelhante, para que o preço de venda deste produto, idêntico ou semelhante, sirva de preço parâmetro numa operação comparável. Não se trata apenas da identidade do produto ou sua semelhança, mas se a operação em que ele foi comercializado é comparável àquela que servirá como base de arbitramento.

Maria Helena Diniz dizia em suas lições sobre a aplicação da analogia que as coisas são análogas quando a relevância das semelhanças supera a relevância das diferenças. O mesmo

podemos aplicar quando há uma busca por produtos cujos preços de transação possam ser aceitos como base da tributação de operações cujo valor da transação seja desconsiderado por previsão legal. O ideal seria dispor do valor da transação de venda de um produto idêntico ao que está sendo arbitrado, em uma operação comercial idêntica em termos do tempo em que ocorreu, quantidades negociadas, local da comercialização, etc.

Geralmente isto é muito difícil de ocorrer, a não ser que se esteja analisando um setor econômico que opere numa estrutura de mercado de concorrência perfeita, mas todas as legislações de arbitramento admitem a realização de ajustes que tornem a comparabilidade aceitável e justa, sendo o seu limite o momento em que os ajustes atinjam um ponto que desvirtuem totalmente a operação comparável.

Tomemos como base de realização do arbitramento previsto no inciso I, do art. 195, do RIPI, primeiro a alínea b, do art. 2º, do AVA, que segue nesta mesma lógica:

Artigo 2

1. (a) Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado segundo as disposições do Artigo 1, será ele o valor de transação de mercadorias idênticas vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportados ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valorarão, ou em tempo aproximado.

(b) Na aplicação deste Artigo será utilizado, para estabelecer o valor aduaneiro, o valor de transação de mercadorias idênticas numa venda no mesmo nível comercial e substancialmente na mesma quantidade das mercadorias objeto de valoração. Inexistindo tal venda, será utilizado o valor de transação de mercadorias idênticas vendidas em um nível comercial diferente ou em quantidade diferente, ajustado para se levar em conta diferenças atribuíveis aos níveis comerciais e/ou às quantidades diferentes, desde que tais ajustes possam ser efetuados com base em evidência comprovada que claramente demonstre que os ajustes são razoáveis e exatos, quer conduzam a um aumento quer a uma diminuição no valor.

O mesmo procedimento está previsto para os arbitramentos na legislação de preços de transferência. Vejamos o que dizem as Transfer Pricing Guidelines da OCDE, sobre o que são operações comparáveis, para fins de aplicação do método CIP, e que acabam por servir de orientação na leitura do art. 9º, da Lei nº 14.596/2023:

2.15 Seguindo os princípios definidos no Capítulo I, uma transação não controlada é comparável a uma transação controlada¹ (i.e. é uma transação não controlada comparável) para a aplicação do método PIC, se uma das duas condições é encontrada:

a) nenhuma das diferenças (se houver) entre as transações que estão sendo comparadas ou entre os empreendimentos que estão conduzindo aquelas transações pode afetar substancialmente o preço num mercado aberto; ou,

b) ajustes precisos e razoáveis podem eliminar os efeitos materiais destas diferenças. Quando for possível localizar transações não controladas comparadas, o método PIC é a mais direta e confiável forma de aplicar o princípio do arm's length.

Consequentemente, em tais casos o método PIC é preferível sobre todos os demais métodos.

Apesar desta providência de ajuste não estar expressamente prevista no RIPI, ela é mandatória no sentido de se realizar um arbitramento que minimamente reproduza de forma adequada a transação que se pretende apropriar o VTM, e evite a geração das anomalias já descritas neste voto vencedor.

¹ Realizada entre partes interdependentes.

Por fim, um conceito interessante do arbitramento de ajustes em preços de transferência é o de “parte testada”. Na busca pelo melhor preço comparável para a definição do método mais apropriado a ser utilizado, é usual que se estabeleça uma das partes a ser testada pela comparabilidade, e via de regra, a parte a ser testada é aquela que atende mais facilmente a entrega de informações relevantes, geralmente a que está em Território Nacional.

A dinâmica de preços de transferência somente ocorre entre empresas localizadas em Estados diferentes, de forma que a escolha da parte nacional da transação costuma ser a mais apropriada para o levantamento das informações necessárias.

No caso do IPI, o uso do inciso I, do art. 195, do RIPI, em detrimento ao uso do art. 196, apresenta outra questão importante para o arbitramento, que é a escolha de uma empresa que a princípio não estaria sendo auditada, em outro município e que não é contribuinte do imposto que está sendo verificada, apenas para se estabelecer uma tese de ampliação do conceito de praça, de forma contraproducente à melhor técnica de arbitramento.

Consulta Interna COSIT nº 08/2012

Este documento é utilizado como base para a utilização do valor de venda do atacadista interdependente como VTM, sem haja qualquer ajuste de preço. O TVF chega a reproduzir a sua ementa.

SCI COSIT 08/2012 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

O valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante.

O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto.

No entanto, ao ler a íntegra deste documento percebe-se que a consulta não se refere a determinar a fixação do VTM pelo preço de revenda do atacadista interdependente, sem qualquer tipo de ajuste, mas sim da aplicação da regra prevista no caput, do art. 196, o qual tem a seguinte redação:

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.

Isto está claramente descrito na análise de mérito da Consulta, conforme se pode constatar pelo trecho abaixo reproduzido:

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

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

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

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

Fundamentos

5. *O inciso I do art. 195 do RIPI/2010 assim dispõe sobre a matéria, in verbis:*

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

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência;

6. *Observa-se que o dispositivo legal acima não faz qualquer referência ao número mínimo de ofertantes que devem atuar no mercado para que este seja caracterizado como um “mercado atacadista”. Tampouco faz qualquer distinção entre mercados monopolizados, oligopolizados, livre concorrência ou monopólio.*

7. *Desse modo, não havendo base legal para se estabelecer o número mínimo de ofertantes, nem distinções entre os tipos de mercado, deve ser aplicada a regra prevista no inciso I do art. 195 do RIPI/2010 sempre que o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência.*

8. *Já o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, ao tratar do valor tributável para efeito de cálculo do IPI, assim dispôs sobre “mercado atacadista”, in verbis:*

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

7. Por isso, os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através do preço corrente do mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79.

9. *Ou seja, existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, não será válida a determinação do valor tributável mínimo tomando por base o preço praticado por apenas um estabelecimento, isoladamente considerado. Deve-se levar em conta “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”.*

9.1. *Agora, se “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”, possui um único vendedor, é inevitável que o valor tributável mínimo seja determinado a partir das vendas por este efetuadas. Nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência de um “mercado atacadista”, possibilitando, portanto, a aplicação da regra estatuída no inciso I do art. 195 do RIPI/2010.*

9.2. *Assim, o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial que o fabrique, e que tenha na sua praça um único distribuidor, dele interdependente,*

corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas que efetue, por atacado, do citado produto.

10. Dessa forma, as operações realizadas por este estabelecimento corresponderão ao “universo das vendas” a que se refere o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, e tais operações de compra e venda configurarão o “mercado atacadista” de que trata o inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

Ou seja, esta Solução de Consulta apenas reproduz o óbvio, que a regra do inciso I, do art. 195, do RIPI, levando em conta o caput do art. 196, pode ser aplicada no caso de haver um único atacadista interdependente dentro de uma estrutura de mercado de monopólio, dispensando o cálculo de uma média ponderada.

Isto de forma alguma significa considerar a aplicação do preço praticado pelo atacadista interdependente na revenda deste mesmo produto sem aplicação de qualquer ajuste.

Por fim, voltemos ao texto do inciso II, do parágrafo único do art. 196, do RIPI, já acima reproduzido. Nele encontramos que, na ausência de preço do mercado atacadista, deve-se arbitrar o VTM com base num método análogo ao Valor Computado (art. 6º, do AVA), ou ao MCL (Lei nº 14.596/2023).

Voltando novamente à questão do conceito de praça.

Se não há limitações de município ao conceito de praça e se, no caso de venda a um único atacadista interdependente, que pode estar localizado em qualquer parte do Território Nacional, em quais circunstâncias inexistiria preço corrente no mercado atacadista, se o seu preço de revenda é sempre conhecido?

A pergunta decorre do fato de que, podendo-se expandir o conceito territorial de praça para todo o Território Nacional, nunca haveria situação em que o preço do mercado atacadista seria desconhecido, pois haveria liberdade para se estabelecer a praça em qualquer que fosse a localização do atacadista, e como se utiliza o seu preço de revenda para servir de VTM, não se pode alegar que inexistente um preço de mercado atacadista nesta interpretação do RIPI.

Assim, entendo que o texto do art. 196, do RIPI, reforça o conceito de praça como município. Neste caso, o método de arbitramento correto seria o do inciso II, do art. 196, do RIPI, de forma que considero com razão a Recorrente.

De qualquer forma, entendo que seria possível utilizar o inciso I, do art. 195, do RIPI, desde que a Autoridade Tributária promovesse os devidos ajustes de arbitramento, não os tendo adotado, considero o VTM calculado inválido e inaproveitável.

Conclusão

Desta forma, voto por conhecer o Recurso Voluntário, afastando as preliminares de nulidade suscitadas nos termos do voto do relator e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral

DOCUMENTO VALIDADO