



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.742898/2019-89
ACÓRDÃO	3102-002.738 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CELUPA INDUSTRIAL CELULOSE E PAPEL GUAIBA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2016, 2017

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

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

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

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

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

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

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Keli Campos de Lima e Joana Maria de Oliveira Guimarães que davam integral provimento ao Recurso Voluntário, por entender correto o critério adotado pela recorrente com base no artigo 196, inciso II, do RIPI/10, uma vez que o conceito de praça está atrelado a município, considerando que a Lei n. 14.395/22, com caráter interpretativo, deve ser aplicada retroativamente. Restando vencidos quanto ao conceito de praça, os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Keli Campos de Lima e Joana Maria de Oliveira Guimarães votaram por reconhecer a nulidade do auto de infração, em razão da ausência de delimitação do conceito de mercado atacadista para fins de aplicação do artigo 195, inciso I, do RIPI/10. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº14.689/2023 e da IN RFB nº2.205/2024, as quais deverão ser observadas quando do cumprimento da decisão.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Souza Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Carlos de Barros Pereira, Keli Campos de Lima (substitutoa integral), Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Karoline Marchiori de Assis.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado junto ao contribuinte acima (CNPJ: 92.788.009/0001-27) relativo ao IPI dos exercícios de 2016 e 2017 no valor total de R\$73.246.329,45, incluindo imposto (R\$37.395.635,31), multa de 75% (R\$28.046.726,40) e juros calculados até out/2019 (R\$7.803.967,74), em função de saída de produtos sem lançamento do IPI – Inobservância do Valor Tributável Mínimo (VTM). A saída de produtos em questão foi para a empresa Melitta do Brasil Indústria e Comércio Ltda.

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

Conforme consta do Relatório de Ação Fiscal, fls. 4851, a fiscalização constatou que:

Com base nas informações dispostas nos capítulos precedentes, é possível estabelecer a interdependência entre Celupa e Melitta com base nos incisos I, II, III e IV do RIPI/2010:

- Melitta detém 29, 66%, do capital social da Celupa de forma direta e 70,34% indiretamente através da MB Beteiligungs GMBH.
- Celupa e Melitta administradas pelo Sr. Bernardo Wolfson, em 2016, e pelo Sr. Marcelo Barbieri em 2017.
- Celupa vende para Melitta 100% da sua produção de papel filtro, o qual corresponde a aproximados 70% de suas vendas totais.
- Melitta é a única adquirente dos filtros de papel fabricados pela Celupa.

Portanto, a relação de interdependência entre Celupa e Melitta está fortemente estabelecida e demonstrada.

Os estabelecimentos da MELITTA que adquirem os filtros objeto do presente lançamento foram assim identificados no Relatório de Ação Fiscal:

Os papéis filtro são remetidos, exclusivamente, para a Melitta do Brasil, a qual atua como única distribuidora dessa linha de produtos. Toda a produção de filtros da Celupa, especificamente nos anos de 2016 e 2017, foi destinada às seguintes filiais da Melitta:

62.000.278/0007-01	Itapevi SP
62.000.278/0011-98	Avaré SP
62.000.278/0014-30	São José dos Pinhais PR
62.000.278/0018-64	Farroupilha RS
62.000.278/0037-27	Biguaçu SC
62.000.278/0038-08	Maceió AL
62.000.278/0040-22	Rio de Janeiro RJ
62.000.278/0041-03	Itajaí SC
62.000.278/0045-37	Contagem MG

Dados extraídos das notas fiscais eletrônicas, SPED NFe, e do demonstrativo "Vendas de filtros por cliente" entregue pela Fiscalizada em resposta a questionamentos feitos no Termo de Início de Procedimento Fiscal (fl. 28).

Em razão da interdependência entre a interessada e a MELITTA para o período fiscalizado, a determinação do Valor Tributável Mínimo com base na média ponderada dos preços correntes de cada produto obtidos das notas fiscais de saída do estabelecimento da MELITTA portador do CNPJ 62.000.278/0018-64, conforme transcrição abaixo obtida do Relatório de Ação Fiscal:

Em observância aos art. 195, inciso I, art. 196 caput, do RIPI 2010, e à SCI COSIT nº 8/2012, já apresentados ao longo deste Relatório, a Fiscalização procedeu à apuração, mês a mês, da média ponderada dos preços unitários de cada código de produto, pertinente a filtro de papel, vendido no atacado pela Melitta do Brasil, CNPJ62.000.278/0018-64.

Isso em razão de, no caso em concreto, o valor tributável mínimo de um produto nas saídas da indústria, em determinado mês, corresponder à média ponderada dos preços de venda daquele produto no único distribuidor interdependente na região do remetente, no mês precedente, ou, na sua falta, no mês imediatamente anterior.

Conforme planilhas de fls. 815 a 1274 e 4633 a 4843, o VTM apurado acima foi utilizado para recalcular o IPI devido em todas as saídas de filtros de papel da interessada para os estabelecimentos da MELITTA.

Foi aplicada a multa de ofício de 75% e calculados os juros de mora legais.

Cientificada em 28/10/2019 (fls. 4887), a interessada apresentou em 26/11/2019 (fls. 4889) a impugnação de fls. 4891 a 4938, acompanhada de documentos anexos, trazendo, em síntese, os seguintes argumentos de defesa:

- O estabelecimento atacadista cujas vendas foram consideradas para a composição do VTM situa-se em município cerca de 140 km distante do município sede da interessada, inexistindo neste qualquer outro revendedor atacadista, de modo a não se poder falar em “mercado atacadista da praça do remetente”.
- Em fiscalização anterior, constante do processo 11080.731081/2011-28, teria sido definido que não há mercado atacadista para os filtros de café na praça da interessada, que seria o município de Guaíba/RS, apenas.
- A alteração dos critérios jurídicos definidos na fiscalização anterior citada violaria os arts. 146 do CTN, 24 da LINDB e 100 do CTN bem como constituiria violação à segurança jurídica e quebra de confiança do contribuinte.
- A fiscalização desconsiderou a existência da interessada e dos demais estabelecimentos atacadistas constantes da região.
- A utilização dos preceitos da SCI COSIT nº 8/2012 levou a uma média ponderada de uma só pessoa, desconsiderando que a interessada não tem os mesmos custos que a MELITTA e demais atacadistas.
- Entende haver incongruência no fato da fiscalização ter utilizado o estabelecimento da MELITTA em Farroupilha/RS como distribuidor exclusivo da interessada, posto que pela argumentação da autuação de que a extensão geográfica do conceito de praça pouco importa para a definição do VTM, não haveria motivação para a escolha do estabelecimento da MELITTA localizado no mesmo estado da interessada, dado existirem diversos outros estabelecimento da MELITTA que adquiriram as mercadorias da interessada localizados em outros estados.

- Entende que os demais estabelecimentos atacadistas existentes na região deveriam ter sido considerados na apuração do VTM, e que a expansão do limite territorial de “praça” para além do município implica numa inexequibilidade prática da apuração do VTM, tanto pelo contribuinte quanto pela fiscalização, pois seria necessário verificar os preços praticados por todos os atacadistas da região considerada.

- Alega que a desconsideração da limitação dimensional do mercado atacadista e a consideração de um único atacadista para fins de determinação do VTM tornaria letra morta a regra subsidiária prevista no art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010.

Afirma:

44. No caso concreto, o auto de infração extrapolou os limites interpretativos do direito tributário aos quais está cingida, ao ressignificar os conceitos de direito privado contidos na expressão “mercado atacadista na praça do remetente”, em flagrante desrespeito ao princípio da legalidade estrita (art. 150, inciso I, da CF/88, e art. 97 do CTN) e à regra de que a lei tributária - e, por consequência, também o seu intérprete - não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos e conceitos de direito privado (art. 110, do CTN).

-Alega que o precedente do Acórdão 9303008.545 da CSRF não seria aplicável ao caso concreto, pois:

(i) o estabelecimento industrial autuado está localizado a MAIS DE CENTO E QUARENTA QUILOMETROS DE DISTÂNCIA do estabelecimento interdependente atacadista eleito misteriosamente pelo auto de infração como equivalente a todo o mercado atacadista da praça do remetente;

(ii) o estabelecimento industrial autuado não tem como distribuidor exclusivo o estabelecimento atacadista da Melitta de Farroupilha, já que (a) são diversos os estabelecimentos atacadistas interdependentes que adquirem os filtros de café, também na região Sul e ainda no Sudeste e no Nordeste, todos com atuação nacional, assim como o estabelecimento de Farroupilha; (b) a Impugnante fabrica outros produtos, os quais são adquiridos por pessoas jurídicas diversas da Melitta;

(iii) mesmo que se considere que o mercado atacadista para este caso concreto seria o da região sul ou o do Estado do Rio Grande do Sul, existem diversos outros comerciantes do filtro de café praticando operações de compra e venda em atacado nesta região, não havendo como conceber a existência de um mercado atacadista composto exclusivamente pelo estabelecimento da Melitta de Farroupilha, já que outros agentes de comércio estão inequivocamente inseridos neste mercado;

(iv) o auto de infração foi lavrado sem que tivesse tido uma fiscalização se de fato os preços praticados pela Impugnante nas vendas para a Melitta seriam artificiais e/ou muito inferiores aos de mercado e, por essa razão, se privou de constatar exatamente o contrário: a margem de lucro aplicada pela Impugnante nas vendas da Melitta não apenas se mostra compatível com margens mercadológicas plenamente normais como são atualizadas em bases anuais e estão em consonância com as demais margens aplicadas pela Impugnante em suas outras linhas de negócio, cuja produção é adquirida por partes não relacionadas.

-O conceito de “praça”, utilizado pelo art. 195, I, do RIPI 2010 deveria ser tomado como sinônimo de cidade, citando para tanto posições doutrinárias, o Código Comercial de 1850, o Parecer Normativo CST nº 44/1981, o ADN CST nº 5/82, Soluções de Consulta de Superintendências Regionais da RFB, além de decisões de DRJs e do CARF que teriam adotado sua tese. Cita jurisprudência do STJ e do STF

que, embora não específicas sobre o tema em análise, dariam guarida a restrição de praça como município.

- Não seria possível se falar em mercado atacadista com um único vendedor.

-A Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2012 não seria aplicável ao caso concreto pois não haveria distribuidor localizado na mesma praça da interessada, situação tratada em tal ato interpretativo.

- Entende haver violação ao princípio da legalidade, dada a interpretação dada pela fiscalização aos conceitos de “praça” e “mercado atacadista”, afirmando:

107. Da mesma forma, a oponibilidade ao Fisco de conceitos cunhados na seara do direito privado é também uma decorrência do próprio ordenamento jurídico-tributário em vigor. Tratando-se a praça de instituto cujo conceito é definido e regulado pelas normas de direito privado, o aplicador do direito tributário deverá observar tais limites e aplicar os efeitos tributários correspondentes, sob pena de afronta aos arts. 109 e 110 do CTN⁷⁸. Não se admite a desconsideração arbitrária de institutos de direito privado utilizados expressamente pelo legislador tributário pela tão só razão de não ensejarem a carga fiscal idealizada pela autoridade lançadora⁹.

108. A afronta ao princípio da legalidade no caso concreto resta clara quando se tem em mente que existem atos normativos expedidos pela RFB (PN CST nº 44/81 e ADN CST nº 5/82), em plena vigência, reconhecendo expressamente que o termo “praça”, empregado pelos arts. 195 e 196 do regulamento do IPI, corresponde a cidade. Essa afronta é ainda mais manifesta em razão da existência do Acórdão nº 3403-002.285 do E. CARF, por meio do qual há norma individual e concreta para a Impugnante limitando o “mercado atacadista” à praça do estabelecimento industrial e definindo de forma clara o termo “praça” como cidade.

109. Consoante o art. 96 do CTN, a expressão “legislação tributária” compreende, além das leis, tratados e convenções internacionais e decretos, as “normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Por sua vez, os incisos I e II do art. 100, do mesmo Código, estabelecem respectivamente que são normas complementares “os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas” e “as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa”. **Ao contrário do que sustenta o TVF, há, portanto, nas próprias normas tributárias o reconhecimento da relevância do conceito de praça para a definição do VTM e do seu conteúdo determinado, enquanto localidade circunscrita aos limites territoriais de uma cidade.**

-Afirma:

140. Assim, a despeito de ser a única adquirente dos filtros de papel produzidos pela Impugnante, cumpre destacar que a Melitta, seja por meio de seu estabelecimento em Farroupilha ou por meio de seus outros estabelecimentos, não é “distribuidora exclusiva” da Impugnante, uma vez que a linha de filtros de café é apenas uma linha de produtos dentre as demais produzidas pela Impugnante conforme lista de produtos exemplificativa anexa (**Doc. 09**), que possui outros clientes adquirentes destas outras linhas de produção e que, mesmo para os filtros de café, existem outros atacadistas com atuação no Estado do Rio Grande do Sul e no país.

141. Portanto, é importante que se esclareça de antemão que a relação entre a Impugnante e a Melitta é completamente distinta da verificada no setor de produtos de higiene pessoal e cosméticos, por exemplo, em que o atacadista interdependente é o distribuidor exclusivo dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial, realizando verdadeira intermediação no escoamento de toda a produção dos produtos de determinada marca.

142. Ou seja, a Impugnante não optou por escoar a sua produção pela intermediação de outra empresa interdependente – há, na verdade, a produção de filtros de café, que saem do estabelecimento da Impugnante prontos e embalados para venda. No caso dos filtros de café vendidos para a Melitta, a proprietária da marca é a MB BETEILIGUNGS GMBH, que cedeu a patente de fabricação à Impugnante e o direito de uso da marca à Melitta.

Alega não ser seu objetivo que os filtros cheguem ao mercado e aos consumidores finais, mas apenas produzi-los, sendo aquele objetivo da MELITTA, concluindo:

- Afirma:

147. Veja-se, ainda, que no que se refere aos filtros de café vendidos pela Melitta, a atividade da Impugnante se limita à fabricação de apenas uma linha de produtos integrante da sua produção e que, ao mesmo tempo, é também apenas um rol de produtos (filtros para café) integrantes do portfólio de produtos comercializados pela Melitta. A Impugnante jamais poderia revender esse produto a outros adquirentes diversos da Melitta, pois a sua atividade é tão somente a de fabricação deste produto, cabendo à Melitta, fabricante do café a sua colocação no mercado.

- Afirma:

153. A exclusividade da distribuição dos filtros de papel fabricados pela Impugnante pela Melitta não se confunde com o monopólio de vendas dos referidos produtos, tendo em vista que este só se caracteriza diante da prova de uma circunstância de fato – exclusividade na venda de determinado produto em um setor.

154. Para que a Melitta fosse considerada monopolista, seria necessário que ela fosse a única empresa distribuidora de filtros de papel do mercado, o que não ocorre na hipótese já que uma série de outras empresas atuam com destaque no setor de distribuição de filtros de café em condições de atacado nas cidades vizinhas à Guaíba (Makro, Himalaia Distribuidora, DoCacique Distribuidora, Maxxi etc.), conforme inclusive se observa do mapa indicado em tópico supra.

155. Ademais, a exclusividade na distribuição de filtros de café da Impugnante para a Melitta em nada deveria impactar no cálculo do preço corrente na praça da indústria remetente. Em verdade, se a Impugnante não fosse fornecedora exclusiva da Atacadista, esse fato não alteraria a sua praça nem, tampouco, o método do cálculo do preço corrente dos filtros de café nesta praça.

- Suscita que as transações com a MELITTA tiveram condições de mercado semelhantes às aquelas que a interessada contrata com terceiros, para produtos diversos de filtros de papel, e que os custos da MELITTA enquanto atacadista em nada tem a ver com seus custos como industrial.

- Afirma que caso a interessada, nas vendas à MELITTA, não observasse o valor de mercado, haveria violação ao art. 528, I e II, do Decreto nº 9.580/18 (Regulamento do Imposto de Renda), não tendo havido tal acusação em nenhum momento.

- Alega:

184. Ora, se seria indiferente a localização das vendas realizadas pela Melitta, bastando o fato dela ser distribuidora exclusiva dos filtros de café fabricados pela Impugnante para configurar mercado atacadista, o auto de infração deveria ter considerado, para fins de cálculo da média ponderada, não só as vendas da Melitta para o estado do Rio Grande do Sul e sim as vendas por ela realizadas em TODO o território nacional, o que não foi feito, pois, como visto, o auto de infração considerou para fins de cálculo apenas as vendas realizadas pela Melitta no atacado dentro do Estado do Rio Grande do Sul.

185. Ou seja, além de ignorar o que prevê a regra do VTM Praça, o auto de infração deixou de aplicar o que ele mesmo defende.

: ainda:

188. Como já indicado, a atividade de lançamento, seja praticada pelo Fisco ou pelo contribuinte (no chamado "auto lançamento" ou lançamento por homologação), orienta-se pelo Princípio da Legalidade, insculpido no art. 150, inciso I, da CF/88. Isto é, a constituição (ou declaração) da obrigação tributária somente pode ser feita em estrita conformidade com o que está disposto em lei. Nesse sentido, é o disposto no art. 142 do CTN¹³.

189. Assim, uma vez reconhecido que o agente fiscal errou na apuração da base de cálculo dos tributos supostamente devidos, essa colenda Turma de Julgamento não poderá manter a autuação fiscal e apenas reduzir o montante exigido, sob pena de ter-se uma alteração no critério jurídico do lançamento, o que é vedado pelo art. 146 do CTN¹⁴.

E ainda:

188. Como já indicado, a atividade de lançamento, seja praticada pelo Fisco ou pelo contribuinte (no chamado "auto lançamento" ou lançamento por homologação), orienta-se pelo Princípio da Legalidade, insculpido no art. 150, inciso I, da CF/88. Isto é, a constituição (ou declaração) da obrigação tributária somente pode ser feita em estrita conformidade com o que está disposto em lei. Nesse sentido, é o disposto no art. 142 do CTN¹³.

189. Assim, uma vez reconhecido que o agente fiscal errou na apuração da base de cálculo dos tributos supostamente devidos, essa colenda Turma de Julgamento não poderá manter a autuação fiscal e apenas reduzir o montante exigido, sob pena de ter-se uma alteração no critério jurídico do lançamento, o que é vedado pelo art. 146 do CTN¹⁴.

- Entende que a SCI COSIT 8/2012 baseou-se em norma revogada (RIPI/67), bem como que nunca foi publicada no Diário Oficial e que, nos termos do §12 do art. 48 da Lei nº 9.430/1996, somente poderia ser aplicada após a ciência da interessada dessa nova orientação. Além disso, por ser interna, não vincula os contribuintes e seria ilegal.

- Alega ter havido uma desconsideração indireta da personalidade jurídica da interessada ao se desconsiderar os preços por ela praticados, ignorando sua existência, sem comprovar abuso ou fraude.

-Afirma:

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

216. Isso porque, conforme visto anteriormente, a Impugnante aplicou a regra contida no art. 196, parágrafo único, inciso II do RIPI/10, por observar o conceito de "praça" previsto na legislação (PN nº 44/81 e ADN nº 5/82) e reconhecido pelo CARF no acórdão nº 3403-002.285 proferido para esta exata operação de venda de filtros de café para a Melitta:

"VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. EMPRESAS INTERDEPENDENTES.
Inexistindo mercado atacadista na cidade em que está localizado o estabelecimento remetente, o valor tributável mínimo do IPI a ser observado nas vendas para empresa interdependente deve ser apurado com base na regra do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, considerando-se apenas e tão-somente os custos de fabricação e demais despesas incorridas pelo remetente dos produtos".

E conclui:

218. Como visto, ao tempo dos fatos, era inequívoco que não só a legislação reconhecida praça como sinônimo de município, como a jurisprudência era pacífica nesse sentido. Assim, nos termos do art. 100 do CTN, a Impugnante requer seja excluído do Auto de Infração a cobrança de juros de mora e atualização monetária, sob pena de violação do princípio da segurança jurídica e moralidade administrativa.

-A taxa SELIC somente poderia incidir sobre o principal, e não sobre a multa de ofício, seja por falta de previsão legal, seja porque o enquadramento legal apontado no Auto de Infração não autoriza.

A impugnação foi julgada improcedente, por unanimidade de votos, pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO) conforme acórdão 14-106.253, cuja ementa está transcrita abaixo:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

IPI. INTERDEPENDÊNCIA. PRAÇA DO REMETENTE. INVIABILIDADE DE INTERPRETAÇÃO COMO CIDADE DE DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO REMETENTE.

Com a alteração do art. 15, inciso I, da Lei nº 4.502/1964 pelo Decreto-Lei nº 34/1966, deixou tal dispositivo de remeter ao domicílio do remetente passando a citar a "praça do remetente", conformando-se com as disposições do art. 47, inciso II, alínea "b" do CTN, não sendo tais expressões sinônimas.

IPI. INTERDEPENDÊNCIA. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. ART. 195, INCISO I, DO DECRETO Nº 7.212/2010.

Na remessa para estabelecimento interdependente que seja o único comprador do produto, o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda no atacado do adquirente (Parecer Normativo CST nº 89/1970).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

Ementa: VIOLAÇÃO À ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA. DISPENSA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS EM DECORRÊNCIA DE OBSERVÂNCIA DE NORMAS COMPLEMENTARES. INOCORRÊNCIA.

Demonstrado que a autuação no caso concreto utilizou-se de definições presentes há décadas nas normas legais e infralegais vigentes sobre a matéria, não há que se falar em aplicação das disposições do art. 100, parágrafo único, do CTN ao caso concreto, e, ainda menos, em violação às disposições do art. 150 da Constituição Federal.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

Ementa: JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício. Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 113, § 1º, 139 e 161; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 44 e 61, § 3º; Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, arts. 2º e 3º (SC COSIT Nº 47/2016).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Tendo tomado ciência da decisão de 1ª instância em 22/06/20, a empresa apresentou, em 21/07/20, recurso voluntário em que solicita:

285. Em vista de todo o exposto, a Recorrente requer o provimento do Recurso Voluntário, para que seja reformado o v. acórdão recorrido a fim de que seja:

(a) determinado o cancelamento integral do auto de infração, por quaisquer dos fundamentos acima identificados; ou

(b) subsidiariamente, caso não se entenda pelo cancelamento da autuação fiscal, requer seja: ao menos determinada a inclusão dos preços

praticados pela Recorrente na apuração da média ponderada e VTM previsto no art. 195, inciso I, do RIPI/10, a fim de minimamente aproximar a metodologia criada pela Fiscalização ao comando legal da regra do VTM Praça;

(c.ii) excluída a cobrança de penalidades, juros de mora e atualização monetária, nos termos do art. 100 do CTN, sob pena de violação do princípio da segurança jurídica e moralidade administrativa; ou, ao menos,

(c.iii) reconhecida a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário interposto.

Finalmente, a empresa apresentou petição reiterando argumentos trazidos no recurso voluntário, com considerações relativas à Lei nº 14.395/2022, publicada em 08/07/22.

É o relatório.

VOTO

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

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

1 – A correta aplicação da regra do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, para fixação do VTM no caso concreto.

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

22. Como contextualizado acima, a controvérsia se refere à adequada interpretação dos arts. 195 e 196 do RIPI/2010. Tais dispositivos regulamentam as regras do Valor Tributável Mínimo, introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro há 53 anos pela própria Lei nº 4.502/64, que instituiu o então “imposto sobre consumo”, atual IPI.

23. As duas regras do VTM vigentes possuem caráter antielisivo específico para as operações de venda em atacado de produtos industrializados entre empresas interdependentes e visam exclusivamente coibir eventual manipulação artificial da base de cálculo do IPI, estabelecendo o cálculo de um patamar mínimo para a fixação da base do imposto nessas operações. A adoção de uma ou outra regra não tem o condão de representar qualquer favorecimento fiscal para o contribuinte, ao contrário do que constou no auto de infração e no v. acórdão recorrido, consistindo apenas em soluções previstas pelo legislador para a aferição da base de cálculo do IPI em hipóteses fáticas diversas.

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

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

26. Caso não haja outros atacadistas na praça em que localizado o estabelecimento industrial (hipótese dos autos) ou não seja possível aferir o “preço corrente no mercado atacadista”, nos termos do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/10, inexistirá, portanto, a conjuntura fática necessária para a aplicação da regra do VTM Praça, devendo-se adotar como valor parâmetro para a definição da base de cálculo do IPI o custo de fabricação, acrescido das demais despesas indicadas no referido dispositivo e de uma margem de lucro considerada normal para a operação. Trata-se da regra do “VTM Lucro Normal”, de aplicação subsidiária, que foi corretamente utilizada pela Recorrente, pois não verificadas as condições fáticas para aplicação do art. 195, I do RIPI/10 (ausência de mercado atacadista em sua praça).

27. O auto de infração defende a aplicação do art. 195, I, do RIPI/10, por entender que, apesar de localizadas em cidades distintas e distantes (140 Km) e de existirem outros diversos comerciantes do filtro de café com estabelecimento localizados em distâncias inferiores, o estabelecimento

da Recorrente em Guaíba e o estabelecimento da Melitta em Farroupilha formatariam “o mercado atacadista de sua localidade” (fls. 4855 dos autos).

(...)

31. A definição desta “localidade” (praça do remetente) é tão relevante que a própria Fiscalização (i) se apegou a uma extensão geográfica de praça para construir o seu raciocínio de que a Recorrente e a Melitta comporiam o mercado atacadista da região do Estado do Rio Grande do Sul (apesar de ignorar que existem inúmeros outros comerciantes do produto neste mercado atacadista, o que torna inviável alcançar o preço corrente no mercado e, portanto, atrai a regra do VTM Lucro Normal); e, pior, (ii) ao calcular o VTM, partiu da premissa de que somente os preços praticados pela Melitta para adquirentes localizados em determinada região, a do Estado do Rio Grande do Sul, seriam consideradas para fins de cálculo do VTM.

32. Ademais, apesar de entender que a extensão geográfica do conceito de praça pouco importaria para a definição da regra do VTM, o auto de infração curiosamente entendeu que o estabelecimento da Melitta em Farroupilha/RS, por ser o “distribuidor exclusivo” dos filtros de café nesta localidade - geograficamente definida como sendo a região do Estado do Rio Grande do Sul -, deveria ser o único a ser considerado para a verificação do preço corrente no mercado atacadista desta região.

33. Ora, se a delimitação da área geográfica para que se considere a existência do mercado atacadista não tem importância para a definição do cálculo do VTM, quais seriam, então, os motivos do auto de infração para escolher, ao seu bel-prazer, o estabelecimento da Melitta situado na “mesma região/Estado” do estabelecimento da Recorrente, se outros estabelecimentos praticam a venda do produto em atacado nas mesmas condições? Com todas as vênias, a argumentação fiscal não faz o sentido, não resistindo ao mais simples exercício de lógica.

(...)

35. E, de fato, não há controvérsia quanto a este ponto. A Recorrente jamais discutiu a sua relação de interdependência com os estabelecimentos da Melitta, até mesmo porque, se esse não fosse o caso, não haveria motivo para discutir a aplicação das regras de VTM, previstas exatamente para a apuração da base de cálculo do IPI em operações entre estabelecimentos interdependentes. A afirmação da DRJ neste sentido é, portanto, irrelevante, com todo o respeito.

36. O que se contesta, em primeiro lugar, é o fato de que o próprio TVF apurou que diversos outros estabelecimentos da Melitta situados

no Sul, no Sudeste e ainda no Nordeste, com a mesma relação de interdependência, adquiriram o mesmo filtro em condições de atacado, tendo, a partir de então, realizado operações de venda deste produto em atuação idêntica ao estabelecimento da Melitta de Farroupilha (em atacado, para todo o Brasil).

37. Insista-se: se a definição de praça enquanto localidade não é importante para a delimitação desse mercado, por que então escolher apenas o estabelecimento gaúcho da Melitta para compor esse mercado – imaginário – não delimitado, ignorando todos os demais estabelecimentos interdependentes atacadistas da Melitta que também adquiriram o mesmo produto? E mais, qual seria a razão para que a atuação nem sequer tenha se preocupado com uma investigação aprofundada acerca da existência de outros atacadistas dos filtros de café vendidos pela Melitta (dentro ou fora do Estado do Rio Grande do Sul)?

(...)

45. A respeito desta ponderação, não faz o menor sentido então, à luz das próprias premissas fiscais, desconsiderar, para o cálculo da “média ponderada” da regra do VTM Praça, as vendas realizadas pela Recorrente aos estabelecimentos atacadistas da Melitta nas mesmas condições de atacado, as vendas em atacado praticadas por outros comerciantes do mesmo produto na própria região eleita pela Fiscalização como a “praça” do caso concreto (região do Estado do Rio Grande do Sul), as quais, portanto, não sofreriam qualquer “interferência externa”.

(...)

48. Isso porque essa escolha não é o resultado da aplicação da regra contida na norma jurídica (VTM Praça), que elegeu o preço corrente do mercado atacadista definido a partir de uma média ponderada dos preços praticados dentro deste mercado. Se existem outros estabelecimentos (inclusive a própria Recorrente) comercializando o produto no mercado atacadista da região escolhida como praça (“região do Estado do Rio Grande do Sul”), a norma do VTM Praça impõe que tais preços sejam considerados no cálculo da média ponderada.

(...)

54. Especificamente quanto às vendas da Recorrente, a DRJ afirma que estas foram desconsideradas simplesmente porque seus preços seriam “exatamente os que a legislação relativa ao VTM considera inidôneos para servir de base de cálculo do IPI em razão da interdependência, não havendo lógica em se inclui-los no cálculo do VTM”.

(...)

59. O cerne da questão é que interpretação adotada pela Fiscalização e encampada pela DRJ (simples equiparação do preço corrente – e do VTM – ao preço exclusivamente praticado pelo suposto “distribuidor exclusivo” do produto) simplesmente não está na norma jurídica e, diante disso, a RFB, em razão dos primados da legalidade e da segurança jurídica, não têm o que fazer senão acatar os comandos legais que, repita-se, estabelecem duas e somente duas metodologias de cálculo do VTM distintas e excludentes.

60. E, por isso, os exercícios de provocação feitos pela Recorrente em sua Impugnação e neste Recurso Voluntário têm como objetivo escancarar a ilegalidade e a incorreção do raciocínio fiscal, cuja fragilidade foi ainda mais evidenciada pelo v. acórdão recorrido. Com efeito, a Recorrente visa ao cancelamento integral do lançamento, a partir da demonstração de que a aplicação da regra do VTM Praça não tem lugar no caso concreto e, pelo que consta no v. acórdão recorrido, a DRJ foi levada exatamente a esta mesma conclusão.

(...)

69. No caso concreto, em que não existem outros atacadistas do filtro de café além da Recorrente na cidade de Guaíba, havendo, em contrapartida, diversos atacadistas em outras cidades gaúchas, a regra do art. 195, I, do RIPI/2010, tendo como parâmetro o suposto “mercado atacadista da região do Estado do Rio Grande do Sul”, não tem condições materiais de ser observada.

Não assiste razão à recorrente.

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

Dois acórdãos muito recentes (sessões de 13/03/2024 e de 11/04/2024), ambos de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, tratam das principais questões trazidas por Celupa, incluindo os que tratam da Lei 14.395/2022 (questionamento trazido em petição entregue em julho/22, conforme relatado).

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

Conceito de “praça”.

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

A recorrente argumenta, em seu recurso voluntário, que “praça” refere-se ao município, à cidade onde a unidade industrial está instalada. Celupa está localizada no município de Guaíba – RS, então seria essa a “praça” a ser considerada. Por inexistirem outros estabelecimentos atacadistas na praça do estabelecimento industrial (Guaíba), utilizou a regra subsidiária prevista no art. 196, parágrafo único, II.

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

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

“Veja-se que, o art. 195, I, do RIPI/2010, 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 (média ponderada, em determinados períodos), para a situação evidenciada nestes autos, encontrando-se o tratamento do tema na Solução de Consulta Interna COSIT no 8/2012:

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

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

(Dispositivos Legais: Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do IPI; Parecer Normativo CST nº 44, de 1981).

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

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

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

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

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

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

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

“(…) A questão central de mérito no presente Recurso diz respeito ao cálculo do Valor Tributável Mínimo VTM para fins de lançamento do IPI. A Recorrente aduz que, pela regra do art. 137, parágrafo único, II do RIPI/02, a expressão “praça” deve ser restrita ao município de São Paulo, local

em que se encontra o estabelecimento industrial; sendo este um conceito inflexível fixado pela jurisprudência, inclusive do CARF. Pois bem.

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

O Direito Tributário não admite, na atualidade, interpretações estanques, dissociadas da realidade econômica, social e política. A moderna doutrina tributária, no 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, adotem livremente a prática de instalar um único distribuidor, interdependente, em outro Município, para forçosamente caracterizar que não existe mercado atacadista na “praça” do remetente e, assim, permitir, ao industrial, contribuinte do IPI, que pratique preços artificialmente muito inferiores ao de mercado, ou seja, admitir que a norma que visa justamente coibir esta prática venha a viabilizá-la.

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

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

A Lei 14.395/2022 tratou dessa questão. Abaixo, transcrição de outro trecho do citado voto, que também adoto, e que explicita os motivos pelos quais tal lei não altera o entendimento aqui exposto, lembrando que as operações objeto da autuação referem-se aos anos-calendário de 2016 e 2017:

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

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

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

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

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

Como se vê, o artigo 2º da norma acrescentou o artigo 15-A à Lei nº 4.502, de 1964, para dispor que a partir da sua vigência considera-se “praça o Município”, ou a cidade onde está situado o estabelecimento remetente - em caso de remessas de mercadorias para outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, ou ainda estabelecimento que opere

exclusivamente em venda a varejo. **A redação é importante porque esclarece a natureza constitutiva e o início da vigência do comando normativo.**

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

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

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

 10453348 #

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 DESTES CARF. O conceito de Praça, utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010, melhor se identifica, conforme vem sendo entendido pela recente jurisprudência do CARF, com Mercado, que não tem necessária identidade com configurações geopolíticas, em especial a de um Município. CONCEITO DE PRAÇA. LEI 14.395/2022. NATUREZA CONSTITUTIVA. VIGÊNCIA FIXADA NA PRÓPRIA LEI. O art. 15-A acrescentado à Lei 4.502/1964, pela Lei 14.395/2022, para dispor que a partir da sua vigência considera-se Praça o Município, ou a cidade onde está situado o estabelecimento remetente - em caso de remessas de mercadorias para outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, ou ainda estabelecimento que opere exclusivamente em venda a varejo esclarece que a natureza da norma é constitutiva, havendo ainda clara informação sobre o início da vigência do comando normativo.

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

Nome do relator: ROSALDO TREVISAN

Considerando que o termo “praça” não se restringe, nos anos-calendário em questão, ao município ou cidade onde o estabelecimento industrial se localiza, e sim ao conceito de “mercado”, entendendo absolutamente correto o procedimento adotado pela fiscalização de adotar como parâmetro os valores adotados pela unidade da Melitta de Farroupilha.

Incluir valores praticados por estabelecimentos de Melitta situados em outras localidades, como no nordeste ou outras regiões do país, acarretaria uma distorção nos valores que, inclusive, prejudicariam a recorrente. É compreensível que o preço de um filtro de café fabricado no sul do país e vendido no nordeste tenha preços mais elevados por conta de frete, seguros, perdas e outros custos. Assim, dentro do conceito de “mercado”, a forma mais justa e correta foi a utilizada no lançamento. Chega a ser curiosa a colocação da recorrente de que outras unidades de Melitta deveriam ser consideradas para o cálculo do VTM. Incluir, no cálculo do VTM, todas as unidades de Melitta vai em sentido **diametralmente oposto** ao conceito de praça limitado a município, defendido pelo contribuinte. O conceito que a recorrente defende, de município, é o mais restritivo possível, mas, ao mesmo tempo, ela argumenta que, caso adotado o “mercado”, esse deveria ser o mais amplo possível. São posicionamentos incoerentes entre si. Caso a fiscalização adotasse tal procedimento, fatalmente o recurso seria no sentido de que não existe lógica em considerar como praça - entendida como “mercado” - de um produto fabricado no Rio Grande do Sul, valores praticados em Maceió – Al, especialmente se a fiscalização possui os valores praticados na região onde ocorre a industrialização.

No presente caso nos deparamos com situação em que os produtos possuem destinatário exclusivo. Toda, absolutamente toda a produção é revendida para o estabelecimento comercial atacadista independente, Melitta. Nesses casos, a Solução de Consulta Interna nº 8/2012 COSIT é muito clara ao estabelecer a forma de cálculo do VTM, que coincide com o preço de saída desse estabelecimento comercial atacadista.

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. NORMA ANTIELISIVA.

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. NORMA ANTIELISIVA.

O art. 195, I, do RIPI/2010, que estabelece que o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência, é norma antielísiva, 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 antielísiva (Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2012 e Pareceres Normativos CST nºs 44/81 e 89/70).

Definidos esses pontos passa-se a definir se a empresa deve utilizar o inciso I do art. 195, como colocado pela fiscalização, ou o inciso II do parágrafo único do art. 196 do RIPI/2010 para cálculo do VTM.

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

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

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

“No caso sob exame, a fiscalização relata que deveria o contribuinte ter tomado como norma de balizamento de seu comportamento tributário o disposto no inciso I, do artigo 195, do RIPI/2010. Já a contribuinte pugna pela aplicação do disposto no artigo 196, parágrafo único, inciso II, do RIPI/2010. Ou seja, o Fisco vislumbra a utilização do preço de atacado na praça

do remetente; e o contribuinte, por sua vez, demanda a legitimidade da utilização do custo incorrido na formação de preço do produto saído.

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

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

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

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

Do texto acima, verifica-se que há condicionante de uso do parágrafo único do artigo 196. E, para que o contribuinte dele faça uso na mensuração do VTM, devemos estar diante da constatação inequívoca de ausência de mercado atacadista na praça do remetente, o que não acontece no caso de Celupa.

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

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

Assim, estamos a tratar de fabricante que destina os filtros de papel para café a um único distribuidor interdependente, o que nos faz zelar pela aplicação do inciso I do artigo 195 do RIPI/2010, devendo, em decorrência do citado dispositivo, ser obedecido o VTM na forma

preconizada na norma. Por via de consequência, resta afastada a possibilidade de utilização do critério estabelecido no parágrafo único, inciso II, do artigo 196, sugerido pelo Contribuinte.”

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

 10428581 #

Numero do processo: 13005.721188/2017-81
Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS
Câmara: 3ª SEÇÃO
Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais
Data da sessão: Wed Mar 13 00:00:00 UTC 2024
Data da publicação: Thu May 09 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/01/2013 a 30/09/2014 SAÍDAS PARA ESTABELECIMENTO INTERDEPENDENTE. VTM. INOBSERVÂNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CABIMENTO Na saída de produtos tributados pelo IPI para estabelecimento interdependente, o valor tributável mínimo não pode ser inferior ao preço corrente dos produtos no mercado atacadista do remetente. Solução de Consulta Cosit no 08, de 2012. CONCEITO DE PRAÇA. IDENTIDADE COM O DE MUNICÍPIO. DESCABIMENTO, CONFORME JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE EM RECENTES DECISÕES 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. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. ESTABELECIMENTO INTERDEPENDENTE. COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA. Provada a participação do estabelecimento interdependente no mercado atacadista da praça do remetente, seus preços devem servir de parâmetro para a definição do valor tributável mínimo, previsto no art. 195, I, RIPI/2010.

Numero da decisão: 9303-014.772

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso especial, apenas em relação a “conceito de praça” (exclusivamente com base no paradigma no 3402-005.599) e “critério de VTM - aplicação do artigo 196, parágrafo único, II, e não 195, I, do RIPI/2010”, e, na parte conhecida, por negar-lhe provimento, da seguinte forma: (a) por voto de qualidade, no que se refere ao “conceito de praça”, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Tatiana Josefovitz Belisário (que entendem que o conceito de praça passou a ser atrelado a “município” a partir da Lei 14.395/2022, com caráter interpretativo, aplicável a casos anteriores), e os Conselheiros Alexandre Freitas Costa e Cynthia Elena de Campos (que entenderam que o conceito de praça sempre foi atrelado a “município”, não tendo a Lei 14.395/2022 alterado a questão); e (b) por unanimidade de votos, no que se refere ao “critério de VTM - aplicação do artigo 196, parágrafo único, II, e não 195, I, do RIPI/2010”, superado o debate sobre o conceito de praça. O Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto indicou a intenção de apresentar declaração de voto. Julgamento realizado após a vigência da Lei 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão. (documento assinado digitalmente) Liziane Angelotti Meira - Presidente (documento assinado digitalmente) Rosaldo Trevisan - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovitz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Nome do relator: ROSALDO TREVISAN

Assim, conclui-se, que a aplicação do inciso II, parágrafo único, do art. 196 do RIPI/2010 não é correta para o presente caso.

2 – A ilegalidade da SCI nº 8/2012 e do Parecer Normativo nº 89/70.

Nesse tópico, a recorrente apresenta as seguintes alegações principais:

82. Isso porque, a SCI nº 8/12 e o PN nº 89/70 tão somente replicaram, *ipsis literis*, texto legal constante do art. 21, §8º do Decreto nº 61.514/67 – Regulamento do IPI – “RIPI/67”, o qual foi retirado do ordenamento jurídico há mais de 40 anos – e nunca mais reintroduzido – justamente por ser incompatível com a Lei nº 4.502/64. Explica-se.

(...)

84. Veja-se o teor do dispositivo do RIPI/67 que trazia essa regra revogada (art. 21, §8º) e, em seguida, a redação da SCI nº 8/12 e do PN CST nº 89/70.

(...)

87. Isso porque, é evidente que, apesar do PN nº 89/70 não ter feito referência ao numeral do dispositivo (“o §8º do art. 21 do RIPI/67”), ele reproduziu integral e exatamente a sua redação, palavra por palavra. Por uma simples interpretação gramatical, tem-se como inequívoco, portanto, que o entendimento previsto no PN nº 89/70 tinha como único e exclusivo fundamento o §8º do art. 21 do RIPI/67.

(...)

89. A SCI nº 8/2012, por seu turno, pretendeu fazer as vezes de lei e, contrariando especialmente o primado da segurança jurídica e o de legalidade, foi lançada no sítio eletrônico da RFB com o objetivo de reintroduzir de forma súbita um critério de cálculo do VTM previsto em norma expressamente revogada há mais de 40 anos.

90. Assim, levando em consideração que tanto o PN nº 89/70 como a SCI nº 8/12 tiveram como fundamento o §8 do art. 21 do RIPI/67, o qual foi revogado justamente em razão da sua incompatibilidade com as disposições previstas na Lei nº 4.502/64, não há dúvidas de que, ao contrário do que entendeu o v. acórdão recorrido, a base legal que serviu de fundamento para o PN nº 89/70 e para a SCI nº 8/12 sofreu sim alteração, tendo sido revogada, repita-se, em virtude de sua flagrante ilegalidade.

Não assiste razão à recorrente.

Neste tópico, a recorrente fundamentalmente questiona a legalidade da SCI nº 8/12 e do PN nº 89/70, argumentando que a base legal que serviria como fundamento para tais atos teria sofrido alteração.

Tratam-se de atos perfeitamente vigentes na época da ocorrência dos fatos geradores e que não só podem como devem ser aplicados.

Conforme determinado pela Portaria RFB 3.222/2011, as soluções de consulta são vinculantes para os servidores da RFB:

Art. 6º As SCI elaboradas pela Cosit e as por ela aprovadas terão efeito vinculante em relação às unidades da RFB, a partir de sua publicação no sítio da Secretaria da Receita Federal (RFB) na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

A SCI reafirmou o entendimento exarado no PN 89/1970.

Na via administrativa, o exame da lide há de se ater à aplicação da legislação vigente, sendo descabido pronunciar-se sobre a validade ou constitucionalidade dos atos legais, matéria que se encontra afeta ao Supremo Tribunal Federal, como se verifica dos artigos 102, I,

“a” e III, “b”, da Constituição da República Federativa do Brasil, estando pacificada no âmbito administrativo através da Súmula CARF nº 2, a seguir:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

3 – Os conceitos desvirtuados sob a justificativa de que o auto de infração teria aplicado a regra do VTM Praça.

Nesse item a recorrente traz novamente questões sobre conceito de “praça”, já tratado neste voto, e aborda questões sobre o conceito de “mercado atacadista”, conforme disposto nos seguintes parágrafos:

141. O auto de infração e o v. acórdão recorrido também se confundem quanto à definição de “mercado atacadista”, isoladamente considerado, ao novamente concluírem que haveria um mercado atacadista composto por uma única pessoa jurídica, de atuação nacional, capaz de atrair a regra do art. 195, I, do RIPI/10, e ainda de alterar a forma como deve ser calculada a média ponderada com base no referido dispositivo (VTM Praça).

142. Todavia, como já antecipado, conceitualmente não se pode cogitar de um mercado atacadista composto exclusivamente por uma única pessoa jurídica. A ocorrência de operações de compra e venda realizadas por um único agente de comércio não representa um mercado, seja onde for. Apenas restará configurado um mercado atacadista quando dois ou mais estabelecimentos revenderem determinado produto em condições de atacado, o que pode incluir o próprio fabricante da mercadoria.

Não assiste razão à recorrente.

Esses argumentos já foram tratados no presente voto, no item 1.

Em resumo, fundamental salientar que **100% da produção de filtros de papel para café de Celupa é direcionada para Melitta.**

Existe uma regra específica que deve ser utilizada nesse caso, conforme a SCI nº 08/2012:

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

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

O Relatório de Ação Fiscal discorre de forma minudente sobre esse aspecto:

A Melitta do Brasil em Farroupilha é a distribuidora exclusiva dos filtros de papel para todo o estado do Rio Grande do Sul; detém, portanto, o monopólio do mercado atacadista na praça da Celupa, seja qual for o dimensionamento dado ao termo “praça” nesse caso.

É indiferente, para a questão em voga, se o conceito de “praça” limita-se às fronteiras municipais, regionais ou estaduais, pois, dentro de qualquer desses limites, o preço do mercado atacadista dos filtros de papel é o preço praticado pela Melitta do Brasil da cidade de Farroupilha.

Em consideração a eventuais dúvidas acerca da existência de mercado atacadista de filtros de papel na cidade de Guaíba, sede da Celupa, listam-se, abaixo, alguns dos estabelecimentos revendedores, situados naquela cidade, clientes da Melitta do Brasil de Farroupilha:

AGR BRASIL MINIMERCADO E BAR LTDA	LUCIA SILVEIRA RODRIGUES 0121934101
ANTONIO VLADIMIR MUNHOZ LAGUNA ME	MERCADO FROZZA E FERNANDES LTDA
BAZAR E PAPELARIA OPCA LTDA EPP	MINI MERCADO LIMA E MUNHOZ LTDA
CHRISTIAN SILVA DE OLIVEIRA 0375809	MOACIR MENEGOTTO FRUTEIRA ME
CPM DA ESCOLA MUN DE 1 GRAU	MUNICIPIO DE GUAIBA
ELENARA KLEINOWSKI GARCIA PINOS ME	SUPERMERCADO DO PAULINHO LTDA
ESC MUN DE ENS FUND BRENO GUIMARAES	SUPERMERCADOS BIRD SA
JOAO CEZAR MARQUES PEREIRA JUNIOR ME	TEREZINHA DOS SANTOS WALENDORFF
JOAO ENIO DA SILVA ACOUGUE ME	VM MARQUES
KLEINUBING E PRADO LTDA ME	WCA COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA
LIDIA PEREIRA OLIVEIRA ME	

Os acórdãos do CARF abaixo ratificam o entendimento que, ocorrendo a primeira distribuição a apenas uma empresa interdependente, existe mercado atacadista e o VTM será determinado com base nos preços desse único distribuidor:

Acórdão 3401003.954 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2017

“No presente caso, entendo mesmo inócua a interpretação restritiva pretendida, sobre o conceito de ‘praça’, entre os municípios do Rio de Janeiro/RJ e de São João de Meriti/RJ, pois, o monopólio da distribuição garante à empresa Distribuidora a fixação dos preços, em todo mercado atacadista, não existindo outros distribuidores dos mesmos produtos a formar preços distintos.

Como bem acentuado na SCI Cosit nº 8/12, 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 art. 136, inc. I, do RIPI/2002, e art. 195, inc., I, do RIPI/2010.” (grifos não originais)

Acórdão nº 3101001.806 - 1ª Câmara - 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2015,

"No presente caso, trata-se de produto industrializado por Memphis Industrial, possuindo características específicas, identificados por códigos próprios, de forma a distingui-los de produtos de marcas fabricadas por outras empresas do mesmo setor. Neste caso, estando a primeira distribuição destes bens restrita às empresas comerciais interdependentes, não alcançando pessoas jurídicas independentes, há mercado atacadista e o Valor Tributável Mínimo será determinado a partir das vendas efetuadas pelo interdependente, nos termos do que definido pela Solução de Consulta Interna COSIT nº08/2012."

4 – A inexistência de mercado atacadista em Guaíba, já constatada no caso concreto.

Neste item, a recorrente refere-se a outro auto de infração, lavrado contra a mesma empresa e relativo ao mesmo tema: venda de filtros de café para Melitta. Abaixo, transcrição de alguns parágrafos do recurso:

150. Dentre os acórdãos administrativos citados na tabela acima, vale destacar o v. Acórdão nº 3403002.285 (Doc. 06 da Impugnação), proferido pelo E. CARF no Processo nº 11080.731081/2011-28, referente a recente auto de infração lavrado contra a Recorrente em novembro de 2011, também com a pretensão de exigir diferença de IPI relativa à mesmíssima operação de venda de filtros de café à Melitta.

151. Naquela oportunidade, a Fiscalização, assumindo a premissa de que não havia como se aferir o preço corrente no mercado atacadista para os filtros de café na praça da Recorrente (cidade de Guaíba), lavrou auto de infração para exigir diferença de IPI, indicando como base legal da autuação a regra do VTM Lucro Normal (art. 137, parágrafo único, II, do RIPI/2002 – atual art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010). Veja-se, portanto, que o critério jurídico (aplicação da regra VTM Lucro Normal) partiu da premissa de que não havia como se apurar o preço corrente no mercado atacadista da praça da Recorrente.

(...)

174. Por todo o exposto, nem mesmo este julgado, passível de severas críticas, poderia servir de fundamento para a acusação fiscal ora combatida, pois (i) reforça que a definição de “mercado atacadista do caso concreto” dependeria da análise da conjuntura fática do caso concreto, o que já foi objeto do Acórdão nº 3403002.285; e (ii) ainda que assim não fosse, o entendimento da CSRF apoia-se em premissas equivocadas, que certamente serão alteradas com o fim do voto de qualidade, e têm como pano de fundo operações comerciais entre interdependentes que não se assemelham à situação da Recorrente.

Não assiste razão à recorrente.

Fundamentalmente, a empresa traz alguns tópicos utilizados em ação fiscal anterior, relativa a outros períodos, e que teve como resultado lançamento que acabou cancelado administrativamente por erro na metodologia de cálculo.

O Relatório de Ação Fiscal inclusive menciona essa fiscalização anterior, conforme descrito abaixo:

A Celupa já fora autuada anteriormente, em 2011, por não observar o Valor Tributável Mínimo (VTM) nas saídas dos filtros de café para a empresa interdependente Melitta. O CARF, por maioria de votos, Acórdão 3403-002.285 de 26/06/2013, julgou improcedente o lançamento por considerar que a indústria, Celupa (em Guaíba), estava em cidade diferente a do estabelecimento interdependente, Melitta (Farroupilha); ou seja, focou a sua decisão no restritivo termo “praça”.

O lançamento anterior foi considerado improcedente por aspectos particulares daquele auto, com diferenças de interpretações da metodologia utilizada para o cálculo do VTM.

Efetivamente, pelo exposto inclusive no recurso voluntário, a fiscalização, naquela oportunidade, utilizou como embasamento para o lançamento o VTM Lucro Normal. Por tudo que já foi exposto, no presente caso deve ser utilizado o VTM Praça. Então, nesse contexto, efetivamente correto o cancelamento daquele auto.

Pelo contrário, o lançamento atual corrigiu tal equívoco e foi feito de forma absolutamente correta, utilizando o VTM Praça.

De qualquer forma, essa discussão não é relevante. Tratam-se de ações fiscais distintas, lançamentos distintos, entendimentos distintos, períodos distintos, contenciosos distintos. Uma ação não vincula, de modo algum, a outra, sendo totalmente independentes uma da outra, conforme será tratado também no item seguinte.

5 – Violação ao princípio da legalidade estrita, segurança jurídica e outras normas.

Nesse item, a recorrente repete argumentos já colocados como conceito de praça, aplicação da SCI Cosit nº 8/2012, utilização do VTM Lucro Normal. Cita o art. 24 da LINDB (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro). Abaixo, excertos do recurso voluntário:

189. Diversamente do que sustenta o v. acórdão, com fundamento no art. 24 da LINDB – inserido pela Lei nº 13.655/18 – e no art. 146 do CTN, o crédito tributário também merece ser integralmente cancelado por divergir deste entendimento prevalecente à época dos fatos geradores, acerca dos critérios jurídicos envolvidos no lançamento fiscal.

(...)

194. De acordo com o art. 24 da LINDB, as decisões administrativas e judiciais deverão levar em consideração a interpretação majoritária aplicada pelas cortes judiciais e administrativas à época dos atos praticados, reforçando a necessidade de observância aos princípios da legalidade estrita (art. 150, I, da CF/88), da segurança jurídica (art. 5º, XXXVI, da CF/88) e da irretroatividade da norma tributária (art. 150, III, “a” da CF/88).

(...)

197. Caracteriza-se, assim, a existência de normas jurídicas aptas a embasar os procedimentos adotados pela Recorrente quanto ao cálculo do VTM, conforme a regra subsidiária do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/10 (VTM Lucro Normal), a teor do art. 24 da LINDB, e ser integralmente cancelado por divergir deste entendimento prevalecente à época dos fatos geradores, acerca dos critérios jurídicos envolvidos no lançamento fiscal.

(...)

201. O desfecho do Processo Administrativo em que proferido o v. Acórdão nº 3403-002.285 ao contrário do que afirma a DRJ, possui inequívoco efeito normativo, na forma do art. 100 do CTN e, portanto, impacta diretamente os procedimentos fiscais subsequentes que se instaurarem a respeito de idêntico arcabouço fático-jurídico, vinculando a Administração Tributária à observância do critério jurídico outrora confirmado.

(...)

204. Assim, em função da aplicação do art. 146 c/c art. 100 do CTN e do art. 24 da LINDB, a cobrança ora combatida também não pode prevalecer, devendo ser integralmente cancelado o auto de infração, mediante o provimento do presente Recurso Voluntário.

Não assiste razão à recorrente.

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

Não é fato que nos anos-calendário de 2016 e 2017 a jurisprudência administrativa e judicial convergia no sentido de que a regra básica do VTM (“VTM Praça”) poderia ser desconsiderada e que a regra subsidiária (“VTM Lucro Normal”) poderia ser utilizada sem qualquer questionamento. Se fosse assim, não existiriam divergências e o assunto nem chegaria à última instância do contencioso administrativo.

O assunto era polêmico, gerando muitos questionamentos e vários lançamentos – dentre eles, o presente. O próprio recurso voluntário, com 56 páginas e 286 parágrafos trazendo diversos pontos de vista, demonstra isso.

Existem inúmeras decisões do CARF sobre a inaplicabilidade do art. 24 da LINDB ao contencioso administrativo tributário. Abaixo, algumas das Câmaras Superiores:

Processo nº	16327.720671/2012-90
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	9202-007.943 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de	17 de junho de 2019
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

LEI Nº 13.655, de 25/04/2018 - LINDB. APLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da Lei nº 13.655, de 25/04/2018 não se aplica ao contencioso administrativo tributário, de modo a vincular o julgador administrativo à jurisprudência supostamente predominante à época da prática dos atos que ensejaram as autuações objeto do processo.

PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

Processo nº 16561.720077/2013-15
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.839 – 1ª Turma
Sessão de 03 de outubro de 2018
Matéria TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral.

Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

Também não é fato que decisão constante em outro julgado do CARF tenha efeito normativo e/ou vinculante para o presente caso com base nos arts. 100 e 146 do CTN.

Conforme já exposto no item anterior, o lançamento controlado no processo 11080.731081/2011-28 foi considerado improcedente, não produzindo mais efeitos – muito menos normativos. Além disso, não existe ato normativo paradigma ou práticas reiteradamente observadas por autoridades administrativas. Muito pelo contrário, também como já exposto, os questionamentos e posições são diversos prevalecendo, na atualidade e no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, o entendimento adotado neste voto.

Mais precisamente, as decisões administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle

concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Não existe, assim, nenhum motivo para cancelamento do auto de infração por conta do art. 24 da LINDB ou dos arts. 100 e 146 do CTN conforme pleiteado pela recorrente.

6 – Equívocos das premissas fiscais à luz das atividades de Celupa e Melitta

Nesse tópico, a recorrente novamente traz a questão da não inclusão dos valores praticados pela própria Celupa na determinação do VTM e argumenta que Melitta não é “distribuidora única” de Celupa, sendo que os filtros de café não são o único produto fabricado por Celupa. Alega que a relação de Celupa e Melitta é distinta da verificada no setor de higiene pessoal e cosméticos, por exemplo. Argumenta que Melitta não é distribuidora exclusiva de Celupa, já que os filtros de café são apenas um dentre os itens comercializados por ela. Sustenta que Melitta não possui monopólio da “distribuição primária” dos filtros e que os preços praticados por Celupa são idôneos, com margens semelhantes às verificadas para outros produtos e clientes.

Abaixo, alguns parágrafos do recurso que tratam dessas questões:

205. O v. acórdão recorrido, para fins do cálculo do VTM, desconsiderou os preços da Recorrente e considerou apenas os preços praticados pela Melitta, sob o argumento de que o estabelecimento da Melitta

de Farroupilha seria o distribuidor exclusivo da Recorrente e por isso teria hegemonia na composição dos preços no mercado atacadista.

206. Ainda que isso pudesse atrair a aplicação da regra pretendida pelo Fisco, o que não se admite, porque tal metodologia nem sequer corresponde à regra do VTM Praça, a Melitta não é “distribuidora exclusiva” da Recorrente, pois, a despeito de ser a primeira adquirente dos filtros de papel produzidos pela Recorrente, não é a responsável pelo escoamento de toda a sua produção.

207. Isso porque os filtros de café correspondem apenas a uma linha de produtos dentre as produzidas pela Recorrente (Doc. 09 da Impugnação), os quais são adquiridos por diversas outras empresas, clientes da Recorrente.

(...)

210. Portanto, a relação entre a Recorrente e a Melitta é completamente distinta da verificada no setor de produtos de higiene pessoal e cosméticos, por exemplo, em que o atacadista interdependente é o distribuidor exclusivo dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial, realizando verdadeira intermediação no escoamento de toda a produção dos produtos de determinada marca.

(...)

215. Superado o fato de que a Melitta não se enquadra na condição de distribuidora exclusiva dos filtros de café fabricados pela Recorrente (adquire apenas uma das linhas de produtos industrializados pela Recorrente), a Recorrente passa a tratar de outro erro cometido pelo v. acórdão recorrido, consistente na alegação de que a Melitta possuiria o monopólio da “distribuição primária”¹⁴ dos filtros de papel produzidos pela Recorrente.

216. Como visto acima, o “mercado atacadista”, termo usado pela norma jurídica, não é sinônimo de “distribuição primária”. Não procede a segmentação do mercado criada pela DRJ, que primeiro retira a Recorrente desse mercado sem qualquer prova de manipulação de preços (e ignorando que a autuação adotou como premissa o fato de que a Recorrente e a Melitta de Farroupilha “formatariam o mercado atacadista da região”) e depois exclui todos os demais atacadistas do mesmo produto, tão somente para defender a qualquer custo o novo critério jurídico adotado pela autuação.

(...)

228. Ocorre que, contraditoriamente, a autuação ignorou a ostensiva existência de outros agentes de mercado que também comercializam filtros de café em condições de atacado, seja no Estado do Rio Grande do Sul, seja no Brasil. O que não existe é outro atacadista de filtros de café em Guaíba/RS, verdadeira praça do remetente, motivo pelo qual a regra do VTM Praça é inaplicável, por não ser possível encontrar um preço corrente neste mercado atacadista “inexistente”. A DRJ, ao tentar justificar essa escolha fiscal, não apresentou quaisquer fundamentos válidos, conforme exposto acima.

(...)

234. Ora, supondo que os preços da Recorrente fossem inidôneos, para aferir isso, era imprescindível averiguar se as margens de lucro da Recorrente nas vendas para a Melitta estão condizentes com as margens nas vendas para outras empresas. As duas informações estão intimamente relacionadas, sendo ilógico sustentar que a margem de lucro não deveria ser considerada para fins de verificação da idoneidade dos preços praticados pela Recorrente. A Fiscalização – e muito menos a DRJ – não poderia se valer dessa presunção, na medida em que ela não possui qualquer base legal! Como visto acima, ambas as regras do VTM possuem natureza antielisiva, cabendo ao Fisco identificar corretamente a regra aplicável, sem criar uma terceira via, não prevista em lei, por tão somente pressupor, sem nada provar, que os preços praticados por determinado contribuinte seriam invariavelmente inidôneos.

235. O v. acórdão recorrido simplesmente não analisou os fundamentos da Recorrente quanto à normalidade dos seus preços e adoção de margem de mercado, optando por desconsiderar os preços da Recorrente sob a rasa alegação de que existiria distribuição exclusiva e monopólio “primário” na venda dos produtos da Recorrente pela Melitta.

(...)

237. Como se isso não fosse suficiente, a Fiscalização nem sequer se deu ao trabalho de comprovar de forma inequívoca eventual anormalidade nos preços da Recorrente.

238. Em verdade, não há qualquer anormalidade capaz de justificar a pressuposição fiscal. A Recorrente vende os filtros de café a valor de mercado para a Melitta, não tendo a Fiscalização se preocupado com a produção de qualquer prova em sentido contrário a esse respeito. O auto de infração apenas menciona que o preço praticado pela Melitta seria o dobro daquele verificado nas vendas realizadas pela Recorrente à Melitta, sem, todavia, sequer tentar entender o racional da composição desses preços vis-à-vis a atividade de cada uma das empresas.

239. Caso tivesse se preocupado com a verdade material dos fatos, a Fiscalização teria facilmente chegado à constatação de que a margem adotada nas vendas para a Melitta é semelhante à verificada para outros produtos e clientes, conforme demonstrativo abaixo e documentos anexados pela Recorrente em sua defesa.

(...)

241. Isso porque os outros produtos diferentes dos filtros para café são mais suscetíveis à variação do preço da celulose (insumo da industrialização) e à variação cambial. No entanto, mesmo diante dessa diversificação nos custos, as margens nas vendas dos filtros de café e desses outros produtos se mantiveram equilibradas, conforme quadro acima, o que afasta qualquer suposição de artificialidade nos preços praticados pela Recorrente nas transações com a Melitta.

(...)

243. Assim, é evidente que, pelo fato de a Recorrente (industrial) e a Melitta (Atacadista) atuarem em atividades distintas, o preço de venda praticado por cada uma dessas empresas considera os custos relacionados à cada atividade. Enquanto a Recorrente possui custos e despesas relacionados à industrialização dos produtos (como, por exemplo, insumos e mão-de-Original TEXT - 52372406v2 12420.4 49 obra fabril), a Atacadista possui custos relacionados à comercialização destes produtos, isto é, custos e despesas financeiras, com armazenagem, transporte, seguro, mão-de-obra da venda, treinamento de profissionais, propaganda e marketing, etc.

244. Nesse contexto, a Recorrente jamais alcançaria a mesma margem de lucro da Melitta na venda dos filtros de café, especialmente porque, repita-se, a Melitta é quem detém o direito ao uso da marca, incorrendo em custos e despesas diversos daqueles verificados para a mera fabricação do produto, além de comercializar os filtros de café em um contexto operacional e alcance territorial totalmente diferenciados – a venda dos filtros alcança todo o território nacional e além disso a Melitta vende o café por ela fabricado e outros produtos relacionados ao segmento de café fabricados por terceiros.

(...)

251. Dessa forma, caso a Recorrente nas vendas realizadas para a Melitta não observasse o valor de mercado, tal fato por si só caracterizaria uma Distribuição Disfarçada de Lucros, o que acarretaria a cobrança de IRPJ e CSLL supostamente não recolhidos e as multas correspondentes. Em nenhum momento qualquer acusação de prática de DDL foi dirigida à Recorrente e nem

poderia ser pois, como visto, os valores praticados pela Recorrente são condizentes com os preços praticados no mercado.

252. Por todo o exposto, resta demonstrado que as transações realizadas entre a Recorrente e a Melitta foram realizadas em condições semelhantes àquelas em que a Recorrente contrata com terceiros, inexistindo qualquer irregularidade nos preços por ela praticados, razão pela qual não há como desconsiderar os seus preços no cálculo do VTM, conforme equivocadamente entendeu o v. acórdão recorrido.

Não assiste razão à recorrente.

O presente tópico trata de muitos assuntos. Muitos mesmo. Margens de lucro, questões de mercado, produtos comercializados por Celupa e Melitta e até questões relativas a outros tributos, como IRPJ e CSLL.

Ocorre que esses assuntos estão colocados fora de contexto.

O contencioso trata de venda de filtros de café de Celupa para Melitta nos anos-calandário de 2016 e 2017 e, mais especificamente, sobre a correta aplicação do VTM nessas operações de venda.

Se esse é ou não o único produto que Celupa fabrica e se é ou não o único produto que Melitta vende não são questões que dizem respeito ao presente caso. Da mesma forma, temas como formação de preço e margens de lucro utilizadas eventualmente só seriam de interesse se a fiscalização estivesse utilizando o VTM Lucro Normal – o que não é o caso, já que foi adotado o VTM Praça.

A fiscalização efetivamente não analisou várias das questões colocadas no recurso, mas não deveria ter analisado mesmo. Pelo contrário, a ação fiscal tinha como objetivo verificar a observância da legislação do IPI na saída dos produtos de Celupa – e é isso o que foi feito.

Em síntese, o que importa é o seguinte:

Celupa e Melitta são interdependentes?

Sim. Tal relação está resumida no quadro abaixo:

INCISO do art 612, do RIPI/2010	CIRCUNSTÂNCIA DO CASO EM CONCRETO
I	MELITTA detém <u>29,66%</u> do capital social da Celupa de forma direta e 70,34% indiretamente através da MB Beteiligungs GMBH.
II	Celupa e Melitta administradas pelo Sr. Bernardo Wolfson, em 2016, e pelo Sr. Marcelo Barbieri em 2017.
III	Celupa vende para Melitta 100% da sua produção de papel filtro, o qual corresponde a aproximados 70% de suas vendas totais.
IV	Melitta é a única adquirente dos filtros de papel fabricados pela Celupa.

Os incisos I a IV do art. 612 do RIPI/2010 estão descritos abaixo:

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

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

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

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

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

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

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

Operações feitas entre empresas interdependentes estão sujeitas às regras de VTM?

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

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

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

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

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

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

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

Não existindo dúvidas de que Celupa e Melitta são interdependentes e que as regras de VTM aplicam-se às operações feitas exatamente entre empresas interdependentes, resta a discussão se aplica-se o artigo 195 ou 196 ao caso em tela – que é o cerne da questão.

A fiscalização ateve-se às vendas de filtros de café de Celupa para Melitta e esse foi o assunto objeto do lançamento e tratado até aqui neste voto.

Não há, assim, o que se falar sobre diferenças do ramo de filtros de papel para o ramo de cosméticos, sobre outros produtos fabricados ou comercializados por Celupa e Melitta ou outras questões estranhas ao litígio, sob pena de se perder o foco no que é efetivamente o objeto da discussão.

7 – Subsidiariamente: o VTM no caso de existência de mercado atacadista na praça do recorrente

Neste tópico, a recorrente, novamente, traz a questão que, sendo utilizado o VTM Praça, os preços praticados por Celupa teriam que ser considerados para o cálculo do VTM, bem como o de outros atacadistas.

Abaixo, alguns parágrafos do recurso:

253. Na remotíssima hipótese de se entender que a regra geral do VTM Praça seria a aplicável, o que se admite apenas em respeito ao princípio da eventualidade, verdade é que o auto de infração (i) assumiu premissa diversa do que estabelece a norma por ele aplicada; e (ii) não realizou o cálculo de acordo com o que a norma prescreve - média ponderada dos preços do produto no mercado atacadista da praça do remetente, incorrendo em nítido erro de direito.

(...)

259. Ou seja, diferentemente do que prevê a regra geral do VTM Praça, o TVF considerou no cálculo da média ponderada apenas os preços da Melitta, desconsiderando os preços da Recorrente e dos demais diversos estabelecimentos atacadistas integrantes do mercado atacadista dos filtros de café.

(...)

268. Patente, portanto, a ilegalidade do auto de infração, pelo flagrante erro de direito, o qual acarreta a completa iliquidez e incerteza do crédito lançado.

Não assiste razão à recorrente.

Todos esses temas foram tratados em detalhes nos itens precedentes, já que se tratam de repetições de alegações anteriormente colocadas no recurso.

Não existe a necessidade, assim, de repetir o que já foi exposto acima.

8 – A desconsideração da personalidade jurídica por vias transversas

O parágrafo seguinte resume as alegações da recorrente:

270. Por fim, ao desconsiderar os preços da Recorrente que, inequivocamente está no mercado atacadista definido de acordo com suas

próprias premissas, o auto de infração acaba realizado na prática uma indevida desconsideração, sem qualquer prova, da personalidade jurídica da Recorrente, ao exatamente ignorar a sua existência como parte integrante do mercado atacadista em que deve ser aferida a média ponderada pretendida. O auto de infração foi lavrado como se a Recorrente não existisse. Uma arbitrariedade que viola praticamente todos os princípios basilares da Administração Pública.

Não assiste razão à recorrente.

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

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

9 – Impossibilidade de cobrança de penalidades, juros de mora e atualização monetária.

Celupa, neste tópico, argumenta que adotou o VTM Lucro Normal, agiu de boa-fé e que não pode se sujeitar a penalidades pela mudança de entendimento das autoridades conforme disposto no art. 100 do CTN. Abaixo, excertos do recurso:

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

(...)

281. Portanto, conforme restou demonstrado mais uma vez, a Recorrente aplicou a regra contida no art. 196, parágrafo único, inciso II do RIPI/10, por observar o conceito de “praça” previsto na legislação (PN nº 44/81 e ADN nº 5/82) e reconhecido pelo CARF no acórdão nº 3403-002.285 proferido para esta exata operação de venda de filtros de café para a Melitta.

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

Não assiste razão à recorrente.

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

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

Súmula CARF nº 4:

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

Acórdãos Precedentes:

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

10 – Impossibilidade de cobrança de juros sobre multa de ofício.

Celupa argumenta que:

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

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: o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

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

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

Súmula CARF nº 108

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

Acórdãos Precedentes:

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

9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Conclusão

Por tudo ante exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel