



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13005.721188/2017-81
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-014.772 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 13 de março de 2024
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE CARTUCHOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

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 Josefovicz 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 Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-006.111**, de 27/11/2018 (fls. 737 a 769)¹, proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Breve síntese do processo

O processo versa sobre Auto de Infração para exigência de **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**, acrescido de multa de ofício proporcional (75%) e de juros de mora, referentes ao período de apuração compreendido entre 01/01/2013 e 30/09/2014, incidente em operações de venda de mercadorias destinadas a **empresa interdependente** denominada **CBC Brasil Comércio e Distribuição Ltda.** (fls. 2 a 22).

A Fiscalização descreve no Termo de Verificação Fiscal (**TVF**, fls. 24 a 67) que a infração foi lavrada em decorrência de o Contribuinte ter recolhido a menor o IPI por não ter respeitado o Valor Tributável Mínimo (**VTM**) aplicável ao caso. O objetivo da ação fiscal teve como foco verificar as relações comerciais da empresa industrial COMPANHIA BRASILEIRA DE CARTUCHOS (com sede na cidade de Montenegro - RS), doravante denominada de **CBC**, com a empresa CBC BRASIL COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA (com sede em São Paulo), doravante denominada **DISTRIBUIDORA**, no que tange ao cumprimento da legislação que rege o IPI.

A Fiscalização apurou que a DISTRIBUIDORA (CBC Brasil), é considerada uma atacadista em consonância com o disposto pelo artigo 14, inciso I, do Regulamento do IPI (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 7.212/2010, e que a CBC e a DISTRIBUIDORA fazem parte de um mesmo grupo econômico - uma detém 99,99% do capital da outra, havendo relação de interdependência, nos termos do artigo 612, incisos I e IV, do RIPI/2010.

Informa que a DISTRIBUIDORA atua em mercado atacadista notoriamente monopolista, isto é, exercido por único estabelecimento atacadista interdependente da CBC, que revende, com exclusividade, os produtos adquiridos da CBC para todo o País, e, conforme demonstrado em tópico específico, as vendas da CBC para a DISTRIBUIDORA foram efetuadas por um preço bem inferior aos das vendas dos mesmos produtos efetuadas diretamente da CBC para pessoas físicas e órgãos públicos. Assim, os preços praticados entre o estabelecimento industrial e o distribuidor interdependente nas operações onde há destaque de IPI destoam enormemente dos preços praticados entre o estabelecimento industrial e outros adquirentes, sem interdependência. Por serem produtos submetidos a elevadas alíquotas do IPI, em torno de 45%, qualquer redução no preço de venda tem elevada repercussão em relação à redução do valor do IPI devido nas correspondentes operações de saída, o que representa substancial economia tributária.

Na fiscalização, ficou evidenciado que os únicos preços por atacado confiáveis e que se revelam apropriados para fim de cálculo do VTM, sem dúvida, são os preços médios por atacado praticados pela DISTRIBUIDORA, estabelecimento atacadistas exclusivo, nas operações de revenda para os seus clientes situados em todo território nacional, excluídos o valor do frete e do IPI. A Fiscalização entendeu que seria aplicável ao caso o Parecer Normativo nº 89/1970 e, por isso, o VTM a ser considerado não poderia “ser inferior ao preço de venda do adquirente”, que seria o preço praticado pela DISTRIBUIDORA na venda aos seus clientes.

Em resumo, o lançamento se baseou nas seguintes premissas: (a) o Contribuinte e a DISTRIBUIDORA atuariam no mesmo mercado e, portanto, os seus preços seriam comparáveis; (b) haveria um monopólio de mercado detido pela DISTRIBUIDORA; (c) os únicos preços confiáveis seriam aqueles praticados pela DISTRIBUIDORA; e (d) a

DISTRIBUIDORA (CBC Brasil) seria a única adquirente dos produtos do Contribuinte, com exclusividade.

Assentou-se que o valor tributável mínimo - VTM nas saídas de seus produtos industrializados, com destino a estabelecimento comercial atacadista com o qual mantém relação de interdependência é definido conforme os artigos 195, I e 196, *caput*, do Decreto n.º 7.212, de 26/12/2010 (RIPI/2010).

Cientificado do Auto de Infração, o Contribuinte apresentou a **Impugnação** de fls. 330 a 373, fazendo um histórico dos fatos e, alegando em síntese: (a) há nulidade do Auto de Infração, por cerceamento do direito de defesa, pois a Fiscalização deixou de apresentar os fundamentos para concluir que os valores utilizados nas operações realizadas com a CBC Brasil estariam em desconformidade com a legislação; (b) embora o Contribuinte entenda que o correto é a aplicação do disposto no artigo 196, parágrafo único, inciso II, do RIPI/2010, a Fiscalização entendeu que deveria ter tomado como norma de balizamento tributário o disposto no inciso I, do artigo 195; (c) sobre as operações com interdependentes, o Fisco vislumbra a utilização do preço de atacado na praça do remetente, enquanto a CBC demanda a legitimidade da utilização do custo incorrido na formação de preço do produto saído; (d) sobre a composição do mercado atacadista, argumenta o Contribuinte que, ao contrário do afirmado no lançamento, as atividades por ele realizadas e aquelas realizadas pela CBC Brasil não se confundem, restando claro que o mercado em que atua o Contribuinte não se confunde com o mercado de atuação da CBC Brasil; os custos, as exigências regulatórias, logísticas e comerciais, bem como riscos nos mencionados negócios são completamente diferentes, e, conseqüentemente, o custo, a margem e o preço de cada nicho de mercado observa as suas respectivas especificidades; (e) é questionável o “conceito de praça” a ser observado para aplicação do inciso I, do artigo 195, do RIPI/2010 - adotando a localização geográfica como critério; e (f) a multa de ofício não é tributo, e só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo e não sobre multa de ofício.

A **DRJ em Juiz de Fora** (MG) julgou a impugnação no **Acórdão n.º 09-75.772**, de 23/02/2018 (fls. 421 a 449), entendendo-a **improcedente**, sob os seguintes fundamentos: (a) não houve cerceamento do direito de defesa; (b) a relação de interdependência com a comerciante atacadista exclusiva enseja a observância pelo sujeito passivo do VTM previsto na legislação que rege a cobrança do IPI; (c) provada a participação do estabelecimento interdependente no mercado atacadista da praça do remetente, seus preços devem servir de parâmetro para a definição do VTM, previsto no Art. 195, I, RIPI/2010; e (d) “**praça**” é o alcance geográfico dos atos negociais, e não o alcance geográfico do município onde se localiza o remetente, sendo o limite negocial, e não físico.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** (fls. 457 a 506), argumentando que: (a) é nulo o lançamento por ausência de pressupostos de validade, pela impossibilidade de se aplicar o preço praticado pela DISTRIBUIDORA no caso concreto, por inobservância dos critérios legais para a definição do VTM e presunção de mercado monopolista; (b) a decisão DRJ deve ser declarada nula por vício de fundamentação e cerceamento do direito de defesa; (c) o mercado em que atua não se confunde com o mercado de atuação da DISTRIBUIDORA; (d) há impossibilidade de consideração do preço de venda da DISTRIBUIDORA para definição do VTM, à luz do artigo 195, I, do RIPI; (e) não se pode presumir a existência de “mercado atacadista notoriamente monopolista”, uma vez que a configuração do mercado armamentista não condiz com referida

suposição, e são inaplicáveis os preços do nicho da distribuidora como passíveis de adoção nas operações praticadas, as quais possuem especificidades únicas; e (f) é improcedente a multa de ofício, por vedação ao confisco, havendo ainda ilegalidade da cobrança dos juros sobre a multa.

A **PGFN** protocolou Contrarrazões de Recurso Voluntário às fls. 634 a 670, nas quais requereu a negativa de provimento do recurso interposto pelo Contribuinte.

O **Recurso Voluntário** foi submetido à apreciação do CARF, resultando no **Acórdão n.º 3302-006.111**, de 27/11/2018, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário, por maioria de votos, vencido o Cons. Walker Araújo, decidindo o colegiado que: (a) não houve nulidade do lançamento, e não houve cerceamento do direito de defesa; (b) não houve nulidade da decisão DRJ, pois caso se constate que a parte interdependente é o único fornecedor/distribuidor da praça do remetente (“mercado monopolista local”), o VTM aplicável será a média ponderada dos preços praticados por este distribuidor único para aquele produto, o que é endossado pela SCI Cosit n.º 8/2012; (c) a relação de interdependência com comerciante atacadista exclusivo enseja a observância pelo sujeito passivo do VTM previsto na legislação que rege a cobrança do IPI; (d) provada a participação de estabelecimento, único distribuidor dos produtos, ou seja, distribuidor exclusivo, no mercado atacadista da praça do remetente, seus preços devem servir de parâmetro para a definição do VTM, previsto no Art. 195, I, RIPI/2010; e (e) o conceito de “praça” deve representar 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, não havendo que se falar em limite geográfico genericamente estabelecido.

Notificado do Acórdão n.º 3302-006.111, de 27/11/2018, o **Contribuinte** opôs os **Embargos de Declaração** de fls. 776 a 785, em que acusa a decisão embargada do vício de **omissão** quanto à existência de concorrentes, deixando de lado provas relevantes; e **contradição** quanto ao parâmetro e conceito de praça adotado, pois, de um lado, interpretou praça do remetente como território nacional e, de outro, desconsiderou o preço dos concorrentes em âmbito nacional, mesmo diante da comprovação de ausência de mercado monopolista nas operações realizadas pela Embargante. No entanto, com base nas considerações tecidas no Despacho de Embargos, de 18/03/2019, o Presidente da 2ª Turma Ordinária/3ª Câmara, **rejeitou**, em caráter definitivo, os Embargos opostos, já que os vícios apontados foram improcedentes (fls. 806 a 811).

Da matéria submetida à CSRF

Notificado do Acórdão e do Despacho que rejeitou os Embargos opostos, o **Contribuinte** apresentou o **Recurso Especial** de fls. 818 a 851, apontando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente às seguintes matérias: (a) nulidade do Acórdão recorrido (paradigmas Acórdãos n.º 1401-002.208 e n.º 3002-000.495); (b) nulidade da autuação - inobservância dos requisitos de validade (paradigmas Acórdãos n.º 3401-003.751 e n.º 3401-005.299); (c) nulidade do lançamento fiscal - inobservância dos critérios legais para a definição do VTM (paradigmas Acórdãos n.º 202-18.215 e n.º 3401-003.877); (d) conceito de “Praça” (paradigmas Acórdãos n.º 3401-000.768 e n.º 3402-005.599); (e) critério de VTM - aplicação do artigo 196, parágrafo único, II (e não 195, I, do RIPI/2010) (paradigmas Acórdãos n.º 3403-002.285 e n.º 204-02.707); (f) impossibilidade de consideração dos preços praticados pela CBC Brasil - praças e mercados distintos (paradigmas Acórdãos n.º 3402-005.599

e nº 3401-000.768); e (g) forma de aplicação do critério previsto no artigo 195, I, determinada no artigo 196, ambos do RIPI/2010 (paradigma Acórdão nº 3401-003.877).

Quando da análise do Recurso Especial, todas as 7 matérias, tiveram seu seguimento negado, sendo que a matéria 1 por falta do prequestionamento e as demais por não restar comprovada a divergência alegada pelos paradigmas, conforme fundamentos expressos no Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial – 3300 - s/nº - **3ª Câmara**, 3ª Seção de Julgamento, de 03/06/2019, exarado pelo Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção do CARF (fls. 1.083 a 1.100), que **negou seguimento** ao Recurso Especial do Contribuinte.

Cientificado do Despacho e não conformado, o Contribuinte apresentou recurso de **Agravo** de fls. 1.107 a 1.127, requerendo o seguimento. Em 03/09/2019, conforme o Despacho em Agravo, a Presidente da CSRF decidiu **rejeitar** o recurso quanto as matérias “a”, “b”, “f” e “g”. No entanto, deu seguimento às seguintes matérias recorridas: (c) “**nulidade do lançamento fiscal - inobservância dos critérios legais para a definição do VTM**”, apenas em relação ao Acórdão nº 202-18.215; (d) “**conceito de praça**”; e (e) “**critério de VTM - aplicação do artigo 196, parágrafo único, II (e não 195, I, do RIPI/2010)**”.

Com relação à matéria “c” (“Nulidade do lançamento fiscal - inobservância dos critérios legais para a definição do VTM”), no **Acórdão recorrido** a Turma julgadora teria entendido que existiam dois elementos fáticos a nortear a verificação da infração: a interdependência das pessoas jurídicas envolvidas; e a existência de um único distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante, o que, por decorrência, atrairia a aplicação do art. 195, I do RIPI/2010, com reforço do Parecer Normativo CST nº 89/1970, pouco importando a configuração de monopólio ou a existência de outros concorrentes. O **Acórdão paradigma** nº 202-18.215, tratando de questão entendida como assemelhada, decidiu que o valor tributável mínimo (VTM) é o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, o que equivaleria ao preço médio praticado na localidade, e não o praticado pelo adquirente.

Com relação à matéria “d” (“conceito de Praça”), no **Acórdão recorrido** a Turma julgadora, levando em conta que haveria um único distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante dos produtos, perfilhou um conceito amplo de “praça”, não o delimitando a demarcações geográficas, mas às características mercadológicas, como o tipo de produto, a concorrência, a exclusividade, a região de destino, entre outras. De outro lado, tem-se que o **Acórdão paradigma** nº 3401-00.768 teria acatado o conceito de “praça” como o de cidade, sem maiores esclarecimentos, se se trataria do Município ou da região metropolitana, e o **paradigma** nº 3402-005.599, mais incisivo, teria fixado “praça” como o limite geográfico do município, afastando a possibilidade de sua extensão à região metropolitana.

Com relação à matéria “e” (“aplicação do artigo 196, parágrafo único, II, e não 195, I, do RIPI/2010”), no **Acórdão recorrido** a Turma julgadora, a partir da expressão “mercado atacadista da praça do remetente”, escorada ainda nas conclusões da SCI Cosit nº 8/2012 e no PN CST nº 89/1970, asseverou que, na hipótese de existir no mercado atacadista um único distribuidor, interdependente do estabelecimento industrial fabricante remetente, o VTM deveria corresponder aos preços praticados pelo distribuidor único **adquirente**, até por se tratar de “*distribuidor monopolista*”, o que afastaria o “*entendimento restritivo de praça como a circunscrição territorial do município onde situa-se o adquirente ou o remetente*”. Já os **paradigmas** (Acórdãos nº 3403-002.285 e nº 204-02.707), diante de situações entendidas como similares, revelaram entendimento de que não sendo possível estabelecer o preço corrente no

mercado atacadista, por inexistirem vendas do produto na mesma praça/remetente, o VTM deve se basear no custos de fabricação, partindo da premissa que o termo “praça” equivale a cidade.

Assim, com fundamento no Despacho em Agravo – s/nº - **3ª Turma** da CSRF, de 03/09/2019, exarado pela Presidente da CSRF (fls. 1.140 a 1.154), **deu-se seguimento parcial** ao Recurso Especial do Contribuinte, somente quanto as seguintes matérias: (a) “**nulidade do lançamento fiscal - inobservância dos critérios legais para a definição do VTM**” (apenas em relação ao Acórdão nº 202-18.215); (b) “**Conceito de praça**”; e (c) “**critério de VTM - aplicação do artigo 196, parágrafo único, II (e não 195, I, do RIPI/2010)**”.

Notificada do Despacho em Agravo, a **Fazenda Nacional**, apresentou suas **contrarrrazões** às fls. 1.161 a 1.198, requerendo que seja negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte. Caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o Acórdão proferido pela Turma *a quo* por seus fundamentos, bem como pelas razões aduzidas nas contrarrrazões.

Em 18/08/2023, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao colegiado da análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 3300- s/nº - **3ª Câmara**, 3ª Sejul, de 03/06/2019, exarado pelo Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção do CARF às fls. 1.083 a 1.100. Contudo, em face dos argumentos apresentados pela Fazenda Nacional em sede de **contrarrrazões**, requerendo que seja negado seu seguimento, entendo ser necessária análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes às matérias para as quais foi dado seguimento. Passo, então, ao exame de cada uma das divergências.

(a) Com relação a **matéria** “**Nulidade do lançamento fiscal - inobservância dos critérios legais para a definição do VTM**”, o Despacho em Agravo deu seguimento apenas em relação ao Acórdão nº 202-18.215, de 14/08/2007.

A decisão recorrida, esclareceu que existiriam dois elementos fáticos a nortear a verificação da infração: (a) a interdependência das pessoas jurídicas envolvidas; e (b) a existência de um único distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante, o que, por decorrência, atrairia a aplicação do art. 195, I do RIPI/2010, com reforço do Parecer Normativo CST nº 89/1970, adotando, também, como premissa, que não haveria produto similar no mercado atacadista do remetente, independente do conceito de praça acolhido, a possibilitar a

comparação de preços, o que fica claro pelo destaque da conclusão da Solução de Consulta COSIT n.º 8/2012.

O **Acórdão paradigma** n.º 202-18.215, de 14/08/2007, tratando de firmas interdependentes (uma empresa que detém exclusividade de importação e distribuição de produtos no mercado brasileiro, mas que vende, em sua maior parte, para duas empresas interdependentes do RJ), debateu se o VTM deveria ser determinado a partir do preço corrente no mercado atacadista do remetente (SP) ou do preço praticado pelo adquirente localizado em outra praça (RJ), concluindo pela primeira opção, reportando a carência probatória a cargo da fiscalização, situação não identificada no acórdão recorrido, e que gerou improcedência, e não nulidade da autuação. Também não há a situação de um único adquirente, presente no recorrido.

As situações fáticas não são, portando, similares, a ponto se concluir haver divergência entre os acórdãos. Em outras palavras, não é possível afirmar que se a turma que apreciou o acórdão recorrido estivesse a julgar o paradigma chegaria a conclusão distinta da que chegou o colegiado de 2007, e vice-versa.

Assim, cabe o não conhecimento em relação a esse primeiro tema.

(b) Com relação a **matéria “Conceito de Praça”**, no **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora, levando em conta as especificidades do caso, onde haveria um único distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante dos produtos objeto de autuação, perfilhou um conceito amplo de “praça”, **não o delimitando a demarcações geográficas**, porém, às características mercadológicas, como o tipo de produto, a concorrência, exclusividade, região de destino, dentre outras. O debate sobre a acepção do termo “praça” está no voto intrínseco à quantificação do Valor Tributável Mínimo - VTM, tanto assim que o mesmo voto esclarece qual o conceito de “praça” tomado na decisão:

“Partindo dessa premissa, temos que no contexto atual **o conceito de praça de comércio não deve mais ser atrelado a um único critério geográfico** território de Município. Outros fatores que integram a operação, a depender da situação, são tão ou mais importantes para se estabelecer **o novo critério de ‘praça’ a saber: produto, concorrência, exclusividade, região de destino, etc.**” (*grifo nosso*)

De outro lado, tem-se que o **Acórdão paradigma** n.º 3401-00.768, de 25/05/2010, acatou-se o conceito de “praça” como o de cidade, sem maiores esclarecimentos, se se trataria do Município ou da região metropolitana, o que operou como elemento irrelevante na decisão, tendo em conta a série de defeitos no procedimento fiscal (erro matemático, dados indevidamente tomados de empréstimo, o que se somou à conclusão de diligência que atestou que o processo estava “eivado de vícios e irregularidades”). Não nos parece que o tema incidental, meramente citado, e que não foi a razão de decidir em tal paradigma, possa servir para atestar divergência jurídica em relação ao recorrido.

O **Acórdão paradigma** n.º 3402-005.599, de 26/09/2018, por seu turno, é mais incisivo, fixando “praça” como o limite geográfico do Município, afastando a possibilidade de sua extensão à região metropolitana, como se extrai de sua ementa:

“IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. CONCEITO DE ‘PRAÇA DO REMETENTE’ E DE ‘MERCADO ATACADISTA’. (...) ... Nesse sentido, os inúmeros

dispositivos legais que empregam o termo ‘praça’ o fazem no de domicílio, i.e., **limitando-se ao recorte geográfico de um Município**, nos termos do art. 70 do Código Civil. Logo, a regra antielisiva a ser aqui convocada é aquela prescrita no art. 196, parágrafo único, inciso II, do RIPI/2010. Precedentes administrativos e judiciais neste sentido. Ademais, **estender o conceito de praça ao de região metropolitana**, além de não ter sustentação legal nem econômica, implicaria ainda em tornar a regra do art. 195, inciso I do RIPI/2010 um sem sentido jurídico, já que a tornaria redundante”. (*grifo nosso*)

Quanto ao dissenso, inegável que tal Acórdão empregou conceito distinto de “praça”, para definição de VTM, em relação ao Acórdão recorrido, devendo o Recurso Especial, **ser conhecido** nesta matéria, a partir deste segundo paradigma.

Recorde-se, como destacado no exame de agravo, que o fato de ter sido reformado o Acórdão n.º 3402-005.599 pelo Acórdão n.º 9303-008.545, de 14/05/2019, em nada interfere na admissibilidade, tendo em conta que à data de interposição do recurso (23/04/2019) estava hígido tal paradigma.

(c) Com relação a **matéria “Critério de VTM - aplicação do artigo 196, parágrafo único, II (e não 195, I, do RIPI/2010)”**, no **Acórdão recorrido** a Turma julgadora, a partir da acepção da expressão “**mercado atacadista da praça do remetente**”, escorando-se nas conclusões da SCI Cosit n.º 8/2012 e no PN CST n.º 89/1970, entendeu que na hipótese de existir no mercado atacadista **um único distribuidor**, interdependente do estabelecimento industrial fabricante remetente, **o VTM deveria corresponder aos preços praticados pelo distribuidor único adquirente**, até por se tratar de “*distribuidor monopolista*”, o que afastaria o “*entendimento restritivo de praça como a circunscrição territorial do município onde situa-se o adquirente ou o remetente*”.

Em relação aos paradigmas (Acórdãos n.º 3403-002.285, de 26/06/2013, e n.º 204-02.707, assume o despacho em agravo que diante de situações similares, envolvendo fabricantes/distribuidores únicos e interdependentes (corrigindo premissa diversa na admissibilidade originária), firmou-se entendimento que, não sendo possível estabelecer o preço corrente no mercado atacadista, por inexistirem vendas do produto na mesma praça do remetente, **o VTM deve se basear no custos de fabricação**, partindo da premissa que o termo “praça” **equivale a cidade**, como evidenciam suas respectivas ementas:

“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.**” (Acórdão n.º 3403-002.285) - Grifei

“IPI. REMESSAS PARA INTERDEPENDENTES. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. No Caso de saídas para empresas interdependentes o valor tributável mínimo a ser considerado, como base de cálculo do imposto é o preço corrente no mercado atacadista da praça comercial .do remetente, ou, caso não seja possível assim se proceder por inexistir vendas do produto na mesma praça da remetente, **o valor mínimo tributável deve ser calculado considerando o custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação.** As vendas realizadas pela empresa adquirente do produto, localizada em

outra praça, não se prestam para cálculo do valor mimo tributável, se consideradas isoladamente.” (Acórdão n.º 204-02.707) (*grifo nosso*)

Embora haja algumas diferenças fáticas nos paradigmas, bem destacadas no exame originário de admissibilidade, entende-se que não prejudicam a evidenciação da divergência jurídica, de modo que deve ser conhecido o recurso em relação a esse terceiro tema.

Por todo o exposto, voto por **conhecer em parte do recurso especial**, apenas em relação a “conceito de praça” (apenas com base no paradigma n.º 3402-005.599) e “critério de VTM - aplicação do artigo 196, parágrafo único, II, e não 195, I, do RIPI/2010”. Destaco ainda que o não conhecimento em relação à chamada “nulidade” não prejudica a análise do critério adotado no lançamento, posta no tema “critério de VTM”, mas sob o ponto de vista de procedência ou improcedência (e não de nulidade).

Do Mérito

As matérias trazidas à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência interpretativa são: (a) “conceito de praça” (apenas com base no paradigma n.º 3402-005.599); e (b) “critério de VTM - aplicação do artigo 196, parágrafo único, II, e não 195, I, do RIPI/2010”.

(a) Do “conceito de praça”, para fins de determinação do VTM, conforme disposto no inciso I do art. 195 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI/2010).

No recurso especial, o Contribuinte sustenta que a decisão recorrida teria adotado um conceito “global de praça”, a fim de justificar a aplicação dos preços de venda praticados pelo **adquirente** para a definição do VTM nas saídas do estabelecimento **remetente**, ainda que este último se situe em Montenegro/RS e o outro em São Paulo/SP.

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora levando em conta as especificidades do caso vertente, onde haveria um único distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante dos produtos objeto de autuação, perfilhou um conceito amplo de “praça”, não o delimitando a demarcações geográficas, porém, às características mercadológicas, como o tipo de produto, a concorrência, exclusividade, região de destino, dentre outras. Vale a transcrição do seguinte trecho:

(...) Intrinsecamente, tenho que ‘praça’, na acepção do artigo 195, I, do RIPI/2010, deve representar 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, provocaria um desnivelamento do preço a ser comparado, não havendo que se falar, a meu ver, em limite geográfico, genericamente estabelecido. Ademais, repita-se, não se vislumbra, na letra da Lei, qualquer definição objetiva referente ao termo ‘praça comercial’, tampouco menção territorial que a limite ao espaço de Município”.

No fundo, a discussão aqui tratada é sobre o alcance da regra do arts. 195 e 196 do RIPI de 2010, cuja matriz legal é o artigo 15, I, da Lei n.º 4.502/1964, que determina um valor mínimo de base de cálculo (o VTM), com base no preço corrente no mercado atacadista da **praça do remetente**.

Consta do autos que a empresa tem por objeto social a fabricação de armas de fogo, outras armas e munições (**cartuchos**).

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora sufragou que a aplicação da SCI Cosit n.º 8/2012 aos casos em que o distribuidor está localizado em município diverso do remetente, não adota o ‘conceito de praça’ como sendo equivalente ao da cidade do remetente. Confira-se no seguinte excerto do voto condutor:

"(...) Para o presente lançamento tributário, no caso específico das circunstâncias de mercado em que inseriam-se os atores únicos e exclusivos, o conceito de praça não exerce maior influência, pois, entendo, no mesmo sentido da decisão recorrida e da **Solução de Consulta Interna Cosit n.º 8, de 13 de junho de 2012) que, na hipótese de existir no mercado atacadista apenas um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto**, o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento **industrial fabricante remetente** corresponde aos próprios preços praticados pelo **distribuidor único adquirente**, nas vendas por atacado do citado produto, até porque, tratando-se de distribuidor monopolista, restam esses preços como sendo os preços correntes do mercado atacadista, aplicável às praças do adquirente e do remetente, independente do entendimento restritivo de praça como a circunscrição territorial do município onde situa-se o adquirente ou o remetente”.

Ou seja, o voto foi categórico ao dizer que “praça” não representa o Município onde está estabelecido a Contribuinte, mas qualquer outro ponto do território nacional, visto que restou caracterizado nos autos o adquirente como um distribuidor exclusivo.

No recurso especial, o Contribuinte alega (fl. 842), que “...ao contrário do decidido pelo acórdão recorrido, praça não deve ser entendido como Município, **no caso Rio Grande do Sul**, o que afasta claramente o entendimento de que a CBC Brasil, **distribuidora**, localizada no **Estado de São Paulo**, integraria a mesma praça que a Recorrente”, e complementa afirmando que o termo **praça**, “...corresponde ao preço corrente no mercado atacadista da cidade ou município em que localizado o remetente”.

A matéria já foi controversa no CARF no início do século, no tocante ao alcance territorial que se deve dar ao termo "praça", para fins de observância do art. 136, I, do RIPI/2002, ou dos dispositivos posteriores que o sucederam, de mesmo teor, embora na última década o posicionamento tenha se consolidado no sentido adotado no acórdão recorrido (tanto assim que o vetusto paradigma colacionado teve resultado revertido ainda em 2019, pois espelhava posicionamento superado no colegiado).

A regra do art. 136, I, do RIPI/2002, atualmente, art. 195, I, do RIPI de 2010, cuja matriz legal é o artigo **15, I, da Lei n.º 4.502, de 1964** (redação dada pelo art. 2º do Decreto-Lei n.º 34/1966), determina que o valor tributável mínimo de base de cálculo (o VTM), com base no preço corrente no mercado atacadista da “**praça do remetente**”. Confira-se:

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

I - 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". (grifo nosso)

Veja-se que, o art. 195, I, do RIPI/2010 (art. 136, I, do RIPI 2002) 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 Fiscalização relata no TVF - fl. 59, que "...*Como se observa, a Distribuidora é um mercado atacadista notoriamente monopolista, isto é, exercido por único estabelecimento atacadista interdependente da CBC, que revende, com exclusividade, os produtos adquiridos da CBC para todo País. Em outros termos, trata-se de mercado atacadista monopolizado, em todo território nacional, pelo estabelecimento interdependente e distribuidor exclusivo dos produtos fabricados e/ ou comercializados pela CBC*".

Como é cediço, a Lei básica do IPI estabelece que o valor tributável, nessas operações, não poderá ser inferior ao 'preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente'. O RIPI 2002, bem como o RIPI 2010, reproduziram essa norma nos seus arts. 136, inciso I, e 195, inciso I, respectivamente.

Transcritas as normas de interesse do RIPI 2002 e do RIPI/2010, no que tange ao Valor Tributável Mínimo (VTM), passo a analisar as normas interpretativas da RFB que devem ser consideradas na análise dos preços de venda de um único distribuidor independente. E a questão resta devidamente esclarecida 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).

Portanto, 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 análise, dispensando maiores explicações sobre a subsunção dos fatos a esse ato interpretativo.

Reitere-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, descrevendo-se na **SCI Cosit nº 8, de 2012**, a

adoção do único preço praticado no mercado atacadista, pois, 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 (art. 138, § 1º, do RIPI/2002), 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 n.º 16561.720182/2012-65, que resultou no Acórdão n.º 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 n.º 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**. (grifo nosso)

Essa matéria resta ainda esclarecida no Acórdão n.º 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 (antigo art. 136, I, do RIPI/2002) - na interpretação da norma (antielisiva), por não ter o legislador sido específico quanto à abrangência territorial, comporta interpretação, melhor se identificando, conforme vem sendo entendido pela recente jurisprudência do CARF, “**com o mercado, que não tem necessária identidade com configurações geopolíticas, em especial a de um Município**”, restrição esta que implicaria dar azo a que grandes empresas com características operacionais que a esta possibilidade levam (como as do ramo de cosméticos), adotem livremente a prática de instalar um único distribuidor, interdependente, em outro Município, para forçosamente caracterizar que não existe mercado atacadista na “praça” do remetente e, assim, permitir, ao industrial, contribuinte do IPI, que pratique preços artificialmente muito inferiores ao de mercado, ou seja, admitir que a norma que visa justamente coibir esta prática venha a viabilizá-la.

Em suma, admitir o conceito restritivo e desconforme ao propósito da norma equivale a permitir que a norma que visa justamente coibir uma prática venha a dar-lhe guarida. É o que vem entendendo o CARF em decisões recentes, como a que reverteu o resultado do paradigma colacionado pelo Contribuinte (Acórdão n.º 9303-008.545).

Adicione-se, por fim, que o advento da Lei n.º 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. 1.º. Esta Lei altera a Lei n.º 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. 2.º. A Lei n.º 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. 3.º **Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.** (grifo nosso)

Como se vê, o artigo 2.º da norma acrescentou o artigo 15-A à Lei n.º 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 interpretativa, 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 136, I, do RIPI/2002, atuais artigos 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.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte no que se refere a esta matéria.

(b) Do critério do VTM - aplicação do artigo 196, parágrafo único, II (e não 195, I, do RIPI/2010).

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 (CBC), 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 entre a CBC e a DISTRIBUIDORA (**empresa interdependente**) 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**. Confirma-se:

Art. 196 - (...)

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

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

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

“(…) Como se observa, a Distribuidora é um mercado atacadista notoriamente monopolista, isto é, **exercido por único estabelecimento atacadista interdependente da CBC**, que **revende, com exclusividade**, os produtos adquiridos da CBC para todo País. Em outros termos, trata-se de mercado atacadista monopolizado, em todo território nacional, **pelo estabelecimento interdependente e distribuidor exclusivo dos produtos fabricados** e/ ou comercializados pela CBC”.

“(…) No caso, ainda que não tenha sido o propósito da empresa, as diferenças de preços praticados entre o estabelecimento industrial e o distribuidor interdependente nas operações onde há destaque de IPI destoam enormemente dos preços praticados entre o estabelecimento industrial e outros adquirentes, sem interdependência”.

“(…) Diante das constatações, **fica evidenciado que os únicos preços por atacado confiáveis e que se revelam apropriados para fim de cálculo do VTM**, sem dúvida, **são os preços médios por atacado praticados pela Distribuidora, estabelecimento atacadista exclusivo, nas operações de revenda para os seus clientes situados em todo território nacional**, excluídos o valor do frete e do IPI. (*grifo nosso*)

Em síntese, afirma a Fiscalização, que a DISTRIBUIDORA reveste-se da condição de **revendedor atacadista exclusivo** e que, nessa condição, representaria ela, em carreira solo, o mercado atacadista demandado pelo RIPI/2010, cujos preços serviriam de parâmetro para aplicação do valor tributário mínimo.

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:

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”. (*grifo nosso*)

Em adição, cabe destacar que não há nos autos qualquer prova de que haveria no mercado a que se dedica o Contribuinte (CBC) produtos com similaridade significativa àqueles

por ela produzidos, havendo apenas vaga indicação, por parte do Contribuinte, ao alegar que empresas como a Rossi, Fixxar, Gamo e QGK pertenceriam ao mesmo ramo de atividade, sem qualquer aprofundamento ou comprovação da presença de similaridade técnico-funcional. Reitere-se que no caso em discussão temos, sim, um único distribuidor (exclusivo) de todos os produtos objeto do Auto de Infração (munições/cartuchos) pela CBC Brasil (DISTRIBUIDORA).

Assim, estamos a tratar de fabricante que destina determinada parcela de seus produtos a um distribuidor interdependente exclusivo, que comercializa produtos exclusivos, 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.

Portanto, **nega-se provimento** ao Recurso Especial interposto em relação a este segundo tema, e, estando correto o critério adotado, é procedente o lançamento.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer em parte do recurso especial**, apenas em relação a “conceito de praça” (apenas 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 provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan

Declaração de Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto,

1. A Lei 14.395/2022, incluiu o artigo 15-A na Lei 4.502/64. No referido artigo o legislador confinou o conceito de praça aos limites municipais:

“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.”

2. A primeira hipótese de **RETROATIVIDADE BENIGNA** encontra-se atrelada a edição de norma *expressamente interpretativa* – nossa preocupação de momento. Para parte da doutrina (e podemos citar aqui PAULSEN e MACEDO OLIVEIRA) *expressamente interpretativa* é a norma que se nomeia de interpretativa, que indique que foi promulgada para interpretar norma anterior, podemos citar como exemplo deste tipo de norma os artigos 3º e 4º da Lei Complementar 118/2005:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

2.1. Outra parte da doutrina (e aqui podemos citar BALEEIRO) leciona que não é necessário que a Lei diga-se interpretativa, basta que exista dúvida ou obscuridade acerca de determinado conceito e que a norma venha a lume justamente para, vir a lume, isto é, para trazer luz ao conceito obscuro. Ora, se o conceito publicado em norma anterior é amplo a tal ponto que interpretações dissonantes, com consequências igualmente dissonantes, caibam dentro do espectro normativo, norma posterior que coloca anteparo, que serra (e também cerra) este campo, é evidentemente, expressamente, interpretativa.

2.2. Contudo, se o raciocínio acima é verdadeiro, poder-se-ia argumentar que toda norma interpretativa é expressamente interpretativa; ou a norma interpreta ou não interpreta e se a norma interpreta ela é evidentemente interpretativa. Então qual o sentido do advérbio *expressamente* no artigo 106 do CTN. A Lei não contém palavras inúteis. Se a Lei não contém palavras inúteis *expressamente interpretativas* é diferente de (*meramente*) *interpretativas*. Portanto, para que uma norma se enquadre no artigo 106 do CTN é preciso que ela veicule mais do que um simples esclarecimento, mais do que uma mera interpretação é preciso que ela seja *textualmente interpretativa*.

2.3. Se bem que convidativo (e muito), o raciocínio acima peca por fixar-se em termos gramaticais. Caso a ideia do legislador fosse um apego a auto declaração, a uma declaração textual de norma interpretativa, teria se utilizado de expressão semelhante àquela do artigo 111 *caput* do CTN. O artigo 106 inciso I do CTN não diz “*a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja ~~expressamente~~-interpretativa*”. Contudo, também não diz “*a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja literalmente interpretativa*”. Expressamente tem, sim, significado, mas não é textualmente – e menos ainda, textualmente retroativa, como pretende alguma Jurisprudência ao dispor pela necessidade de a norma interpretativa declarar-se retroativa.

2.4. O Ordenamento Jurídico Pátrio comporta um sem número de normas, tratando de infinitos assuntos. O Direito Tributário, via de regra, apenas recebe o conteúdo de outros ramos do direito, concedendo-lhes *roupagem tributária* (arts. 109 e 110 do CTN). Caso este conteúdo normativo *estranho* seja, por qualquer motivo alterado, esta nova norma culminará por meio oblíquo alterando o conteúdo normativo, o resultado do esforço normativo, do intérprete/aplicador da Lei Tributária. Desta feita, a norma comentada neste parágrafo seria norma *obliquamente* interpretativa, que altera o conteúdo normativo de direito tributário por acidente (não por essência), a qual se contrapõe a norma *expressamente interpretativa* - que significa *diretamente interpretativa*, norma que visa alterar diretamente o conteúdo de direito tributário.

2.5. Por incrível que pareça, o caso em voga é um exemplo excelente do antedito. Para construir o conteúdo semântico de praça, o intérprete aplicador do direito tributário

abebera-se nas mais diversas fontes (e para demonstrar o alegado basta ler as razões e contrarrazões de recurso especial). Dentre estas razões encontra-se o artigo 32 do Código Comercial, que dispõe:

Art. 32 - Praça do comércio é não só o local, mas também a reunião dos comerciantes, capitães e mestres de navios, corretores e mais pessoas empregadas no comércio.

2.6. Imaginamos se o legislador ao invés de incluir o artigo 15-A na Lei 4.502/64 houvesse alterado o artigo 32 do Código Comercial (sim, esta parte do Código Comercial encontra-se revogada, trata-se de mera hipótese) para o seguinte:

Art. 32 – Praça é o município.

2.7. Neste caso hipotético o interesse imediato do legislador não seria modificar o VTM, somente dar novo conteúdo ao conceito de praça. A alteração do VTM para efeitos do IPI seria mera consequência mediata desta alteração hipotética, enquanto elemento da construção da norma tributária. A norma hipotética seria sem sombra de dúvida interpretativa (traria novo sentido à construção normativa tributária) mas a ideia do legislador não seria solapar celeuma tributária, logo esta norma não seria expressamente interpretativa.

2.8. Abandonando o mundo das hipóteses, o artigo 15-A da Lei 4.502/64 foi criado “*para os efeitos de apuração do valor tributável de que tratam os incisos I e II do caput do art. 15 desta Lei*” e não para modificar o conceito de praça, logo, é norma expressamente interpretativa, visa guiar o intérprete aplicador da norma e, por tal motivo, retroage nos limites do artigo 106 inciso I do CTN.

2.9. Um segundo contraponto a ser levantado contra a tese imediatamente acima é: não há divergência sobre o conteúdo de praça; praça (antes da edição da Lei 14.395/2022) nunca foi Município (ou, apenas Município). Desta forma, o legislador com a edição da Lei 14.395/2022 não tinha como intuito resolver problemas de interpretação e sim dar novo conteúdo ao conceito de praça.

2.10. No entanto, a divergência interpretativa não pode ser analisada de forma subjetiva, interna ao aplicador e sim de forma objetiva. Para este relator é absolutamente claro que o conceito de praça (salvo para efeitos do VTM, por força da Lei 14.395/2022) dificilmente, (apenas por coincidência geográfica, talvez) equivale ao conceito de município (como se dirá logo abaixo), mas também é absolutamente claro que existe ampla divergência sobre a interpretação – para demonstrar o alegado basta ver que os julgados desta Casa sobre o tema são, em sua imensa maioria, decididos por voto de qualidade. Contradição/ambiguidade interna/subjetiva ou se resolve nos termos do artigo 112 do CTN, ou se resolve com maior meditação sobre o tema, ou, em última instância, no divã.

2.11. De mais a mais, o próprio legislador, na Justificativa do PL que resultou na Lei 14.395/2022, reconhece a existência de divergência interpretativa no tema em voga (adjetivos à parte):

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

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

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

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

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

3. Destarte, tendo em vista que a fiscalização fixou o VTM com base em empresa localizada fora do Município da **Recorrente** deve ser dado provimento ao recurso por força da Lei 14.395/2022 c.c. art. 106 inciso I do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto