



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13370.722417/2020-12
ACÓRDÃO	3401-013.652 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ACTION TECHNOLOGY INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ELETROELETRONICOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. PRELIMINAR DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESNECESSIDADE DE ENFRENTAMENTO DE TODOS OS ARGUMENTOS DE DEFESA. PRINCÍPIO DA LIVRE CONVICÇÃO MOTIVADA.

Prescinde o enfrentamento de todos os argumentos de defesa pelo julgador, quando suas as razões de decidir encontram fundamentos suficientes de convencimento. Entendimento assentado em decisões de tribunais judiciais superiores.

IPI. OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. CONCEITO DE PRAÇA. LEI Nº 14.395/2022, CARÁTER INTERPRETATIVO. ART. 106, I DO CTN. INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA.

O conceito de praça para o Valor Tributável Mínimo (VTM), é aquele estabelecido na Lei nº 14.305/2022, eis que tem o caráter interpretativo da norma, podendo ser realizado nos termos do art. 106, I do CTN.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PRÁTICAS ADMINISTRATIVAS REITERADAS. ARTIGO 100 DO CTN. REQUISITOS DE APLICABILIDADE.

A prática administrativa reiterada, como norma complementar das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, somente se configura diante da inexistência de norma escrita sobre determinada matéria, motivando, assim, o surgimento dos usos e costumes administrativos, bem como quando tal prática estiver em consonância com a legislação que visa complementar e ainda se revelar o entendimento da Administração, de forma manifesta, inequívoca, conclusiva e oficial, acerca de determinado fato ou direito, excluindo-se do âmbito desse instituto

jurídico, por decorrência, os atos contrários à legislação, aqueles praticados a título precário e ainda os informais e perfunctórios.

INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA. ART. 112 DO CTN. INSTITUTO NÃO APLICÁVEL.

A chamada interpretação benéfica cabe ser aplicada apenas nas situações de dúvida quanto à interpretação da lei que define infrações e penalidades.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por **maioria** de votos, em **conhecer do Recurso Voluntário, para no mérito dar-lhe provimento. Vencida** a Conselheira Ana Paula Giglio (relatora) e o Conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha. Designado para redigir o **voto vencedor** o Conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia de Lima Macedo – Presidente

Assinado Digitalmente

Laercio Cruz Uliana Junior – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo Correia de Lima Macedo (Presidente), Laércio Cruz Uliana Júnior, George da Silva Santos, Mateus Soares de Oliveira, Ana Paula Giglio e Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto integral). Ausente justificadamente o Conselheiro Celso José Ferreira de Oliveira.

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº 102-002.448, exarado pela 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil/02, em sessão de 14/10/2021, que julgou **improcedente a Impugnação** apresentada pela contribuinte acima identificada, relativa ao **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**, referentes ao período de apuração de **janeiro de 2017 a dezembro de 2018**, que resultou em **total de R\$119.445.930,53**, à data da autuação, conforme fundamentação constante do referido documento.

A Autoridade Fiscal informa ter ocorrido a seguinte irregularidade: **saída de produto do estabelecimento industrial, com valores subfaturados, abaixo do valor tributável mínimo (VTM)**, na comercialização de produtos para estabelecimento de empresa com a qual mantém **relação de interdependência**, a Taiff-Proart Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda. (“Taiff”). Segundo a Autoridade houve falta de lançamento de IPI, no período, nas saídas de produtos para empresa interdependente (Taiff), pela inobservância do valor tributável mínimo. A autoridade se baseou no preço de revenda da Taiff para vários outros clientes independentes em relação à autuada para **determinar a parcela do VTM que não teria sido adicionada à base de cálculo do IPI** no período fiscalizado.

Inconformada, a contribuinte apresentou **Impugnação** (fls 255/300) na qual, em apertada síntese, se insurgiu contra a decisão nos seguintes pontos:

- nulidade por **vício material**, em razão de **erro na identificação da base de cálculo**;
- violação à legalidade por **ausência de previsão de adoção do preço de revenda do atacadista interdependente** e por usurpação de competência;
- equívoco na utilização do **conceito de praça**;
- erro na adoção do **Valor Tributário Mínimo (VTM)** – deveria ter se pautado pelo artigo 196, parágrafo único do RIPI/2010;
- deveria ter sido utilizada a **média ponderada**;
- **práticas reiteradamente adotadas** (artigo 100 do CTN);
- **interpretação mais benéfica** - aplicação do artigo 112 do CTN em razão de existência de dúvida.

Em 14/10/2021, a 2ª turma da DRJ/02 proferiu o Acórdão nº 102-002.448 no qual, por **unanimidade** de votos **indeferiu integralmente a Impugnação** apresentada pela interessada.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 515/567, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Impugnação, acrescidas do seguinte ponto:

- **nulidade** do acórdão de primeira instância por **violação de seu direito a ampla defesa e do contraditório**, em razão de não terem sido analisados todos os argumentos de defesa por ela apresentados.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Relatora

Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

O cerne da presente lide consiste em especial na questão da **delimitação do conceito de praça**. Entretanto, a requerente argumenta que há que se levar em consideração o **contexto fático**, as **características do modelo negocial** da empresa que em seu entender a distinguiriam dos precedentes e de **fundamentos jurídicos** que argumenta ainda não terem sido enfrentados no âmbito do Carf.

A Autuação deu-se por **inobservância do VTM** na comercialização de produtos para estabelecimento de empresa com a qual mantém **relação de interdependência**, a Taiff-Proart Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda. (“Taiff”), localizado no **Município de Extrema/MG**, nos anos de **2017 e 2018**.

Das Preliminares

Da Ampla Defesa e do Contraditório

Preliminarmente a Recorrente pleiteia a **nulidade do Acórdão de primeira instância sob o argumento de que parte de seus argumentos não teria sido analisada**. Defende que tal omissão teria **prejudicado seu direito de defesa**.

Argumenta que apesar da extensão do acórdão somente nove folhas teriam sido dedicadas a analisar seus principais argumentos. Acusa a DRJ de ter analisado a controvérsia de forma simplista e insuficiente, sem atenção ao conteúdo da acusação e às peculiaridades da atividade desempenhada pela Recorrente. Em especial refere-se à questão de seu pleito de **nulidade do Auto de Infração**, em função de alegado **erro na determinação da base de cálculo/matéria tributável**. Acredita **não haver sido apurado adequadamente o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente** (item que será analisado no próximo tópico).

Sem razão a recorrente.

É pacífico nas decisões administrativas e judiciais de tribunais superiores a **prescindibilidade no enfrentamento de todos os argumentos de defesa pelo julgador, basta que sejam formuladas e fundamentadas as razões de convencimento**. O sistema brasileiro adota o chamado **livre convencimento motivado** que é um conceito fundamental no direito processual, especialmente no contexto jurídico brasileiro. Esse princípio estabelece que o juiz/julgador tem a liberdade para formar seu convencimento com base nas provas apresentadas durante o processo, desde que sua decisão esteja devidamente fundamentada. Em outras palavras, pode decidir de acordo com sua própria análise das provas, mas precisa explicar de forma clara e detalhada os motivos que levaram à sua conclusão.

Este princípio é importante porque garante a independência do juiz na avaliação das evidências e assegura que as decisões judiciais sejam transparentes e baseadas em argumentos racionais. O juiz não é obrigado a seguir a opinião de uma das partes ou de qualquer outro agente do processo, mas deve justificar sua decisão de maneira que permita às partes compreenderem o raciocínio que levou àquela conclusão. A aplicação do princípio do livre convencimento motivado busca garantir a justiça e a imparcialidade das decisões judiciais, promovendo a confiança no sistema judicial. Tal entendimento tem amparo na jurisprudência do STF, estampada no acórdão proferido no RE nº 463.139 AgR/RJ:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. OFENSA AO ART. 93, IX, DA CF/88. INEXISTÊNCIA.

Acórdão recorrido que se encontra devidamente fundamentado, ainda que com sua fundamentação não concorde o ora agravante. **O órgão judicante não é obrigado a se manifestar sobre todas as teses apresentadas pela defesa, bastando que aponte fundamentadamente as razões de seu convencimento**. Agravo regimental a que se nega provimento. Isto posto, carecem de motivos que maculam de nulidade o auto de infração e a decisão recorrida.

(Destacou-se)

Ademais, **não se constata qualquer nulidade do Acórdão da DRJ**, em razão dos fatos levantados pela parte. Conforme indicado no relatório, em sede de impugnação foi suscitada a nulidade do Auto de Infração sob a argumentação de que **a autoridade lançadora não teria determinado corretamente a matéria tributável**. Ao proferir julgamento, o colegiado *a quo* apontou que **tal matéria não trata de preliminar de nulidade e, sim, de questão de mérito**. E **tal questão é abordada duas vezes no Acórdão** em análise, contrariamente ao argumentado no Recurso Voluntário. A primeira, ao explicitar que no lançamento de ofício a autoridade deve cumprir as determinações legais a fim de determinar a matéria tributável, não cabendo a ela perquirir acerca da justiça ou dos efeitos gerados (no caso, as condições peculiares do mercado em que a empresa atua). E a segunda, quando da análise do VTM, em tópico específico.

Ressalte-se, ainda, que durante todo o transcurso do processo o **contraditório foi respeitado**, tendo a Recorrente apresentado suas peças de defesa às quais foram apensados os documentos comprobatórios que considerou necessário. Não se vislumbra, portanto, o cerceamento no exercício do contraditório alegado pela parte.

O fato de a decisão *a quo* não ter acolhido as teses defendidas pela parte, não cerceia a defesa da parte, impede o contraditório ou traz nulidade à decisão. Desta forma, **não há como se acolher a preliminar de nulidade proposta pela Recorrente.**

Da Alegação de Erro na Identificação da Base de Cálculo

Ainda a título de preliminar, a Recorrente requer a decretação de **nulidade do Auto de Infração**, por vício material, em razão do que entende ser **erro na identificação da base de cálculo.**

Argumenta que o Relatório Fiscal **não teria analisado os preços praticados no local correspondente ao “campo de atuação” da Recorrente.** Teriam sido adotados, acriticamente, os preços praticados pela própria Taiff, em um **local de atuação distinto** daquele em que a Recorrente desenvolve suas atividades, ignorando a **existência de diversos atuantes no mercado atacadista** de secadores de cabelo, pranchas de cerâmica e escovas modeladoras. Alerta para a **necessidade de que sejam analisadas as peculiaridades da empresa e seu mercado de atuação para a determinação do Valor Tributário Mínimo.** Em seu entendimento, a forma como a autoridade lançadora calculou o VTM divergiria das previsões legais pertinentes e de orientações exaradas pelas próprias autoridades fiscais, a exemplo da SCI COSIT nº 82/2012. Pleiteia a aplicação do parágrafo único, do artigo 196, do RIPI/2010.

Conforme mencionado em tópico anterior, **tal questionamento não se refere à questão preliminar, tratando de matéria de mérito**, devendo, portanto, ser abordado em momento apropriado.

Finalmente, cabe mencionar que se constata *in casu* que o **Auto de Infração contém seus elementos obrigatórios** (incisos do art. 10 do PAF);, além disso, não se verifica qualquer das hipóteses de nulidade elencadas no art. 59 do PAF, relativas a cerceamento do direito de defesa. As peças de defesa foram elaboradas com aprofundamento nas questões de fato e de direito, próprias de quem tem conhecimento exato das acusações que lhes são imputadas. Não há se falar em impossibilidade de se compreender a infração imputada.

Afastam-se, portanto, todos os argumentos de nulidade contidos nas preliminares do Recurso Voluntário.

Do Mérito

Do Valor Tributável Mínimo

Inicialmente, a parte argumenta (a título de preliminar, mas que deve ser analisada como questão de mérito) que a autoridade fiscalizadora **não teria identificado corretamente os preços correntes no mercado atacadista da praça na qual a Recorrente atua.**

Em seu entendimento a fiscalização **não teria empreendido investigação sobre o “preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”** e, ainda, que teria **tomado como**

referência para o VTM preços praticados por um único atacadista de forma que considera tendo sido acrítica e arbitrária. Lembra que os produtos que importa e fabrica (secadores de cabelos, chapas cerâmicas e modeladores de cachos) são amplamente comercializados no mercado, inclusive por vários concorrentes. Ressalta que **não** seriam produtos de alta especificação e peculiaridades, caracterizando mercado de plena concorrência.

Reiteradamente, em diversos tópicos da peça de defesa, a parte argumenta sob diferentes enfoques que o **lançamento seria nulo por ter sido efetuado com base no valor de revenda praticado pela TAIFF, sem considerar os preços correntes no mercado atacadista como um todo**. Entende que tal procedimento afrontaria o disposto nos artigos 47, inciso II, alínea b, do CTN, artigo 15, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964 e artigo 195, inciso I, do RIPI/2010.

Informa que atua há mais de vinte anos no mercado, promovendo a importação, fabricação e comercialização de produtos e/ou componentes elétricos para diversos segmentos do mercado e tem sua sede no Município de Varginha/MG. No período abrangido pelo auto de infração, anos-calendário 2017 e 2018, mantinha 478 e 435 clientes ativos em sua carteira, respectivamente, incluindo a empresa interdependente Taiff. Considerando estas informações, argumenta que *“a autoridade lançadora se baseou no preço de revenda da Taiff para milhares de clientes – independentes em relação a esta empresa e à Recorrente – para determinar a parcela do VTM que não teria sido adicionada à base de cálculo do IPI no período fiscalizado”* (fl. 524). E reforça: *“a autoridade lançadora, aparentemente convicta de que seria mais um caso de definição sobre o conceito de praça, não se preocupou em avaliar detidamente as características das operações da Recorrente para confrontá-las com os inúmeros precedentes que a própria autoridade lançadora, desde o procedimento de fiscalização, já havia se preocupado em citar”* (fl. 525).

A autuação, por sua vez, concluiu que *“por força da legislação federal, a fiscalizada é considerada contribuinte do IPI, razão pela qual, após verificar nitidamente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determino a matéria tributável, calculo a incidência do IPI sobre o “preço de venda” das saídas das mercadorias do estabelecimento da fiscalizada, no intuito de chegar ao montante do tributo devido, a fim de constituir e exigir o crédito tributário da União relativo ao imposto não pago e à sanção pecuniária aplicável”*. A fundamentação legal utilizada pelo AI foi o artigo 195, inciso I, do RIPI/2010, (cujo fundamento de validade é o artigo 15, inciso I, da Lei nº 4.506, de 1964) que dispõe da seguinte forma:

“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 nº4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º , alteração 5 a);”

(Destacou-se)

A Recorrente defende que a **adoção do preço de revenda da empresa interdependente (Taiff) afrontaria a legislação tributária** (promoveria a equiparação de estabelecimento atacadista a industrial, sem base legal). Os **precedentes utilizados como fundamento para calcular o VTM** a partir do valor de venda do distribuidor teriam contexto muito distinto (monopólio de mercado, inexistência de produtos similares etc.) do caso da Recorrente e não seriam aplicáveis. Subsidiariamente, requer a aplicação do artigo 196, parágrafo único, do RIPI/2010 para o cálculo do Valor Tributário Mínimo (VTM).

Em análise aos argumentos propostos pela parte, verifica-se que **uma vez comprovada a interdependência** (situação esta admitida pelas partes e, portanto, inexistente lide quanto

ao tema), **é imperiosa para determinação do Valor Tributável Mínimo (VTM). a aplicação do art. 15, I, da Lei nº 4.502, de 1964**, o qual transcreve-se abaixo:

“Art.15. O valor tributável não poderá ser inferior:

I. ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da **mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro** incluído no artigo 42 e seu parágrafo único;”

(Destacou-se)

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, de 1964, acima transcrito, 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 nº08/2012, a adoção do único preço praticado no mercado atacadista, monopolizado pelo distribuidor interdependente, ditando o preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente.

Desta forma, cabe analisar a **orientação legal que determina a forma de cálculo do Valor Tributável Mínimo**, a fim de se verificar a correção (ou não) do método aplicado pela Autoridade Fiscalizadora, o qual está previsto nos dispositivos legais abaixo transcritos:

Decreto nº 7.212, de 2010

“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.

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.

Decreto nº4.544, de 2002

“Art.136. 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 nº4.502, de 1.964, art.15, inciso I, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art.2º, alteração 5ª);

II. a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo (Lei nº 4.502, de 1964, art.15, inciso II, e Lei nº 9.532, de 1.997, art. 37, inciso III);

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

IV. a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a comerciante varejista que possua atividade acessória de moagem (Decreto Lei nº 400, de 1.968, art.8º).

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

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

Art.137. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 136, será considerada a **média ponderada dos preços de cada produto, vigorastes 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:

(...)"

(Destacou-se)

Constatada a interdependência entre as empresas envolvidas na operação fiscalizada, portanto, **a recorrente deveria ter aplicado, nas vendas realizadas para sua interdependente, o valor tributável mínimo.** Tal não teria sido o procedimento da Recorrente, conforme menciona expressamente a fiscalização:

“há uma distorção clamorosa entre os valores que seriam os de mercado e os efetivamente efetuados nos negócios comerciais entre a ACTION e a TAIFF, o que configuraria planejamento tributário abusivo, elaborado com o intuito de reduzir de maneira drástica o IPI devido, uma vez que o receptor das vendas - realizadas com preço anódino e distante da realidade do mercado - da contribuinte industrial é uma empresa comercial atacadista, não contribuinte do tributo.”

(Destacou-se)

A empresa organizou suas operações de modo que as vendas com lançamento do IPI fossem efetuadas para estabelecimento de firma interdependente, não equiparada a industrial e **por valor tributável significativamente inferior aos preços praticados pela empresa interdependente nas saídas para terceiros**, ocorridas por meio de notas fiscais sem lançamento do IPI. O preço unitário nas notas com lançamento do IPI também é inferior ao praticado pelo próprio fabricante nas saídas para o mercado nacional nas vendas com amparo em suspensão do imposto.

O simples fato de estabelecimentos interdependentes praticarem entre si preços diferentes daqueles negociados no mercado, quando da comercialização entre partes não

relacionadas, indica o favorecimento entre elas o que já autoriza a conclusão de que a recorrente, de fato, praticou a infração que lhe foi imputada. Deste modo, o preço do produto negociado entre as empresas ligadas **deveria corresponder ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente**, calculado com base na média ponderada dos preços de cada produto, vigorantes no mês antecedente ao da saída do estabelecimento remetente ou ao mês imediatamente anterior.

A fim de corroborar este entendimento, chama-se atenção para o que determina o Parecer Normativo Cosit nº 89, de 1970:

“Produto destinado a estabelecimento de firma interdependente: o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente (RIPI, art. 21, inciso I).

Estabelecimento que vende seus produtos a terceiros atacadistas e, além destes, para uma empresa, também atacadista, com a qual mantém relação de interdependência. Neste último caso, **o valor tributável "não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente"**, conforme dispõe o inciso I do art.21 do Decreto n.º61.514, de 1.967.

O "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente "é, evidentemente, o preço de venda por atacado feita pelo mencionado estabelecimento, a terceiros, não interdependentes. Na falta de outros adquirentes, ou melhor, na remessa para estabelecimento que seja o único comprador do produto (firma interdependente), **o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda do adquirente**, salvo se este operar, exclusivamente, na venda a varejo, devendo, neste caso, ser observado o disposto no inciso II e §§ 4.º e 5.º do art. 21 do RIPI.”

(Destacou-se)

Uma vez verificado que o estabelecimento interdependente da autuada era o único responsável pela primeira distribuição no atacado dos produtos (TAIFF), o que foi feito pela fiscalização e levando-se, ainda, em conta que o “universo das vendas” representa as vendas de produtos perfeitamente identificáveis, praticadas pelos estabelecimentos atacadistas de uma mesma empresa, localizados na praça da remetente **constata-se correto o lançamento efetuado que utilizou o preço de venda por atacado utilizado pela TAIFF ao fornecer a terceiros, não interdependentes**, conforme determina a legislação.

Analisando a questão primeiramente pela ótica do cálculo deste valor (média ponderada, em determinados períodos), nesta situação “especial”, as normas interpretativas da Receita Federal dizem que devem ser considerados os preços de venda do único distribuidor independente. Nada mais lógico, e claramente consignado 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 1.981.

(Destacou-se)

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. Neste contexto, foi que a fiscalização, com fulcro nos artigos 195 a 197 do RIPI/2010, determinou a “média ponderada” com base nas vendas realizadas pelo único atacadista adquirente das mercadorias da recorrente (Action Technology), conforme descrito pela Autoridade Fiscalizadora:

“Em respeito ao que anunciam os artigos 195 a 197 do Regulamento do IPI, o valor tributável considerado para as saídas dos produtos do estabelecimento da fiscalizada obedeceu ao *mandamus* estabelecido no Ato Declaratório Normativo CST nº 5/82 (DOU de 4/5/82), **sendo consideradas as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma praça**, excluídos os valores de frete e IPI.”

(Destacou-se)

Mister consignar que a regra transcrita não teria aplicação ao caso, já que seria utilizada, unicamente, na hipótese de inexistir mercado atacadista, o que se daria, por exemplo, quando somente houvesse vendas feitas no varejo. Todavia, esta não é situação dos autos, já que devidamente demonstrada a existência do mercado atacadista na praça do remetente. Além disso, verifica-se, a correção do lançamento se confirma em razão de não fazer o menor sentido a inclusão, segundo pleiteado pela recorrente, na apuração do VTM, do valor de suas vendas para a interdependente, já que se o VTM é para ser aplicado justamente nestas vendas (entre interdependentes) e se na sua apuração considera-se o preço corrente no mercado atacadista do remetente, por óbvio que não se considera o preço erroneamente praticado na venda para a interdependente, mas sim o preço da venda para estabelecimentos independentes. **Não há, portanto, erro de direito ou vício material insanável no caso em tela que pudessem ensejar nulidade material do lançamento.**

Cabe ressaltar que, contrariamente ao argumentado no Recurso, não existem características tão específicas no caso em análise que pudessem ensejar uma nova interpretação da aplicação legislativa ao caso concreto. A situação da Action Technology e sua interdependente TAIFF assemelha-se às demais já analisadas por este Conselho; **distribuidor exclusivo interdependente.**

Verifica-se, ainda, que **não houve violação à legalidade na adoção do preço de revenda do atacadista**, vez que a fiscalização se baseou na legislação acima transcrita, **possuindo total competência para tal** e que a atuação da Recorrente ao não adotar o VTM insta a Autoridade à aplicação de tais dispositivos legais.

Assim, **não merece prosperar os argumentos da Recorrente de incorreção no procedimento de apuração do Valor Tributável Mínimo (VTM)**, devendo permanecer mantida a base de cálculo determinada pela autoridade fiscalizadora.

Do Conceito de Praça

A peça de defesa argumenta, ainda, que haveria **diferença significativa entre o caso em análise e alguns Acórdãos exarados por este Conselho** que tratam do tema e que foram utilizados pela Autoridade Tributária para demonstrar a incorreta aplicação dos temas “praça” e “VTM” efetuada pela ora Recorrente. Argumenta que a resolução do presente caso **não poderia ignorar todo o seu contexto fático, as características que o distinguem dos precedentes**

normalmente indicados pelos contribuintes e pelas autoridades fiscais e, principalmente, os fundamentos jurídicos que em seu entender ainda não teriam sido enfrentados no âmbito do CARF.

Em seu entender há incongruências na aplicação do conceito de praça, em especial no sentido de alargamento do conceito de praça que **deveria corresponder ao limite do Município onde se encontra o remetente.**

No entanto, diversamente do que pretende demonstrar o Contribuinte, essa matéria não se encontra pacificada, tampouco há convergência 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, conforme se destaca a seguir.

O conceito de praça no âmbito do direito é por essência vago e impreciso, mormente na atualidade, com a expansão quase que ilimitada das formas de negócio que ultrapassam limites geográficos. Sua discussão, construção de sentido e de conteúdo por operadores do direito caracteriza a moderna hermenêutica jurídica.

Não tendo sido o legislador específico quanto à abrangência territorial do conceito de praça, comporta interpretação, **melhor se identificando com o mercado, que não tem necessária identidade com configurações geopolíticas, em especial a de um Município**, restrição esta que implicaria em dar azo a que empresas adotassem 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.

A expressão "praça" ou "praça do remetente" é derivada do direito comercial, mais precisamente do art. 32 do Código Comercial de 1850 (ainda que revogado), o qual definia:

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

Uma breve interpretação do dispositivo do código comercial conduz à alusão a termos que se aplicavam aos locais próximos aos portos, mas nem por isso se restringia a lugar, localidade; ao contrário, transcendia o ambiente econômico daquele século. Não se pode conjecturar que uma expressão cunhada nas primeiras e rudimentares transações comerciais, dos precários mercados à época organizados, e utilizadas a mais de 160 anos no direito pátrio, conceba hoje um sentido e conteúdo mais restrito frente à evolução comercial, tecnológica e globalização dos mercados.

Apenas como exercício de reflexão, no passado, mercado era o ponto físico de encontro para a realização de trocas, na verdade escambos, e posteriormente evoluindo-se para compra - venda. Dava-se nos poucos centros de comércio existente, em especial em portos e cidades de passagem. Assim, a abrangência geográfica era restrita e significativa, dado ao distanciamento de outros mercados. Quanto às praças, inimaginável estendê-las para além das localidades habitadas. Definitivamente, a evolução em todas as áreas da civilização permite afirmar que hodiernamente não se tem fronteiras e limites às atividades financeiras e comerciais. Daí que, sem receio de cometer desatinos, para determinados ramos de atividade comercial, em especial a mercado atacadista e a praça, do menor comerciante à maior das corporações, é o próprio planeta (veja, por exemplo, vendas de manufaturas asiáticas por intermédio da internet). Não se pode olvidar a interpretação da recorrente ao conteúdo do Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, que entende ter delimitado o conteúdo semântico do termo "praça do remetente", restringido o significado à localidade ou cidade onde está localizado o remetente. Parece que a interpretação deve ser dada

segundo a premissa ali estabelecida, qual seja, apontou o Parecer que "o mercado atacadista de determinado produto como um todo deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas (vendas) efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada".

Portanto, o sentido para a expressão "praça do remetente" é o local físico, geográfico, até onde se estende o campo de atuação de comercial atacadista da empresa. Dito de outra forma compreende a área geográfica em que é permitido à empresa atuar, respeitados os limites legais e contratuais, quando exigidos.

Dito de outra forma compreende a área geográfica em que é permitido à empresa atuar, respeitados os limites legais e contratuais, quando exigidos. Visto isso, e partindo do pressuposto de que o RIPI/02, nos seus arts.136 e137 (arts. 195 e 196 do RIPI/10), traz normas que, claramente, visam impedir que os fabricantes se utilizem de firmas interdependentes para reduzir a base de cálculo do imposto, resta demonstrar, ainda, que considerar o termo "praça", previsto na legislação tributária, como sendo limitado ao espaço geográfico de um único município, como defendido pela recorrente, afastaria da incidência do tributo os contribuintes que elegessem uma estrutura entre interdependentes que se situam em cidades distintas, exatamente para se livrarem da tributação.

Entender que praça é o mesmo que município permitiria que, com a singela decisão de separar apenas formalmente as atividades de uma empresa e instalar um estabelecimento distribuidor em outra cidade diversa de onde localizado o estabelecimento industrial – decisão esta que caberia unicamente ao contribuinte – pudesse se adotar, como base imponível do IPI, valores significativamente inferiores aos efetivamente cobrados pela distribuidora e pagos pelos clientes independentes, contribuintes de fato do imposto, o que, sem dúvida, ofenderia a finalidade da norma.

Um dispositivo que vem, no RIPI/2010, logo após o que aqui se discute, mostra claramente que, quando o legislador quis, para fins de arbitramento do VTM, delimitar precisamente a área a ser considerada, utilizou-se de um termo 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.”

Conforme já mencionado, **“praça” tem a ver com o conceito de mercado.** As fronteiras definidas pelo Estado são configurações geopolíticas e as **áreas de influência comercial com elas não necessariamente se confundem.**

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 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”.

O fato de duas cidades serem municípios próximos não pode afastar a noção de praça, como no caso de Varginha e Extrema, por exemplo, tratado nos autos. As cidades são municípios situados na mesma região (a Fiscalização informa, nesse contexto, que a distância entre a sede da Recorrente e da distribuidora é de 171 km), no sul de Minas Gerais, de modo que as vendas

realizadas pela empresa em Action Technology a seu distribuidor interdependente não podem ser ignoradas.

Esta necessidade de interpretação contextualizada do conceito de praça está claramente consignada na Declaração de Voto da Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, no Acórdão (paradigma) nº 3201003.444, de 26/02/2018, da AVON:

“O Direito Tributário não admite, na atualidade, interpretações estanques, dissociadas da realidade econômica, social e política. A moderna doutrina tributária, no que vem acompanhada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, não mais admite que a obrigação tributária seja parametrizada por conceitos imutáveis. A interpretação do direito tributário, à exemplo do que se verifica na interpretação conforme a constituição e na própria mutação constitucional, deve acompanhar a evolução dos paradigmas sociais e econômicos. ...

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 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”

Restringir, na interpretação da norma antielisiva, o conceito de “praça” ao de Município é justamente dar azo a que grandes empresas com características operacionais que a esta possibilidade levam (como as do ramo de cosméticos), adotem livremente a prática de instalar um único distribuidor, interdependente, em outro Município, para forçosamente caracterizar que não existe mercado atacadista na “praça” do remetente e, assim, permitir, ao industrial, contribuinte do IPI, que pratique preços artificialmente muito inferiores aos de mercado. Seria admitir que a norma que visa justamente coibir esta prática venha a viabilizá-la, com base em uma interpretação restritiva de um termo que, não só pela umbilical relação com o comércio, mas também pela não necessária relação com a divisão geopolítica, não limita a região geográfica ao Município. Tal vinha sendo o entendimento majoritário do CARF (não se limitando ao caso mencionado no Recurso Voluntário), conforme demonstram alguns exemplos abaixo:

CONCEITO DE PRAÇA. NECESSÁRIA IDENTIDADE COM O DE MUNICÍPIO, DESCABIMENTO, CONFORME JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE EM RECENTES DECISÕES DO CARF.

O conceito de praça, utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010, não tendo sido o legislador específico quanto à abrangência territorial, comporta interpretação, melhor se identificando, 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 em 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.

Processo nº 16682.722461/2015-30. Acórdão nº 9303-008.546, de 14/05/2019. Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

IPI. OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE. PRAÇA DO REMETENTE. ALCANCE.

Não há na letra da Lei definição objetiva referente ao termo "praça comercial", tampouco menção territorial que a limite ao espaço de Município. O termo "praça", na acepção do artigo 136, I, do RIPI/2002, 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, provocariam desnivelamento do preço a ser comparado, não havendo que se falar em limite geográfico, genericamente estabelecido. Assim, "praça de comércio" pode ter abrangência igual, superior ou inferior ao território de Município, a depender dos fatores que integram a operação, dentre outros: produto, concorrência, exclusividade, produto único, segregação de preço por região de destino, tabelamento, segregado ou não por regiões.

Processo nº 16561.720176/201216. Acórdão nº 3301004.363, de 21/03/2018. Relator: Conselheiro José Henrique Mauri.

Desta forma, **não há como se acolher o pleito da Recorrente em relação ao conceito de praça.**

Da Alteração Legislativa Superveniente

Ainda que não levantado pela parte cabe ressaltar que em 2022 ocorreu uma **alteração legislativa que tratou de limitar o conceito de praça** da forma como pretendido pela parte, restringindo o entendimento do conceito ao limite de Município. Ressalte-se, entretanto, que **se tratou efetivamente de mudança legislativa e não de legislação de cunho interpretativo.**

Trata-se de **introdução de novo conceito** que o art. 2º da Lei nº 14.395, de 2022 incluiu através do art. 15-A ao artigo 3º da Lei nº 4.502.

“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.”

Como se vê, o artigo 2º da norma acrescentou o artigo 15-A a 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.

A lei nº 14.395, de 2022 entrou em vigor em 08/07/2022. Tendo os fatos geradores do presente processo ocorrido nos anos calendários de 2017 e 2018 não há como se cogitar a aplicação do novo conceito de “praça” às infrações ora analisadas. Isto porque **para que uma norma possua efeitos retroativos, há a exigência de que seja expressamente interpretativa**, nos termos do art. 106 do CTN, que assim dispõe:

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

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

(Destacou-se)

A lei em questão não tem como ser considerada interpretativa uma vez que **promoveu a alteração no conceito de praça**. Criando 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, acima mencionado, tendo em vista que, além de não ser interpretativa, a norma não soluciona dúvida, mas altera a legislação vigente e aplicada de forma assentada.

Não é possível, portanto, aplicá-la a casos envolvendo autuações anteriores à sua publicação. **Esta lei nova não explica o que é praça, ela altera o conceito de praça. Como ela altera, é uma lei que inova, não é uma lei que traz discussão hermenêutica.**

Desta forma, conclui-se que o conceito de praça adotado na autuação está correto e adequado à legislação vigente no momento da lavratura do Auto de Infração, devendo assim ser mantida.

Das Práticas Reiteradas

Subsidiariamente, a Recorrente requer o **cancelamento das multas e dos juros aplicados no Auto de Infração, em aplicação do artigo 100, parágrafo único do CTN**. Tal dispositivo prevê a exclusão de penalidades para o caso de práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e que nos últimos cinco anos as autoridades tributárias não teriam solicitado. Nas palavras da defesa:

”No caso, o valor do IPI recolhido estaria de acordo tanto com os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (PN CST nº 44/1981 e SCI COSIT nº 8/2012, por exemplo) e a prática reiterada das autoridades fiscais (constatada a partir dos inúmeros julgados deste E. CARF analisados na impugnação). Por consequência, **admitir que o preço de revenda do estabelecimento interdependente (no caso, a Taiff) seja automática e exclusivamente tomado como referência para apuração do VTM frustra a confiança depositada pelo contribuinte nessas normas complementares.**”

(Destacou-se)

O fato de as autoridades fazendárias não terem solicitado informações, documentos ou comportamento diverso à Recorrente nos cinco anos anteriores à autuação não é causa caracterizadora de prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas. Inaplicável, portanto, a regra prevista no parágrafo único do art. 100, do CTN, que está disposto da seguinte forma:

“**Art. 100.** São **normas complementares** das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I. os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II. as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III. as **práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;**

IV. os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

(Destacou-se)

O termo “*observadas*” no texto legal tem, portanto, a conotação de que a autoridade administrativa ao praticar, ou deixar de praticar um ato, ou conjunto de atos discricionários, analisou-os e julgou-os adequado àquela determinada situação. O termo “*reiteradamente*” leva ao entendimento de que a autoridade administrativa, após análise do caso concreto, julgando apropriado o procedimento adotado, repetiu-o por vezes. A mera repetição, entretanto, não é suficiente. Não é qualquer ato praticado por autoridades administrativas que podem ser considerados como Normas Complementares. Somente os atos os quais é permitida certa discricionariedade, quando praticados reiteradamente, podem ser considerados como Normas Complementares nos termos do art. 100 do CTN. Por outro lado, os atos de natureza vinculada, quando praticados em desacordo com a legislação, não estão sujeitos à validação e não podem ser considerados como Normas Complementares.

Assim, as práticas reiteradas das autoridades administrativas nada mais são do que os usos e costumes da Administração Pública. Portanto, para que se forme uma prática reiterada devem os usos e costumes estar presentes - a conduta reiterada - e, ainda, a convicção jurídica de que aquela conduta é a que deve ser observada.

Arguir que a **prática reiterada de infrações torna a infração em norma complementar, por omissão da autoridade responsável**, seria o mesmo que um infrator de trânsito contumaz, por excesso de velocidade, com inúmeras multas aplicadas *a posteriori*, alegasse em sua defesa que o fato em si afasta a infração de trânsito, tornando a Lei letra morta, como se a omissão ou erro autoridade administrativa, ou mesmo o decurso de prazo entre o cometimento da infração e a autuação, tivesse o poder de revogação tácita de Lei de competência do Poder Legislativo.

Diante do exposto, nega-se provimento na matéria.

Da Interpretação Mais Benéfica

A Recorrente continua seus argumentos **requerendo a aplicação do artigo 112, do Código Tributário Nacional (CTN)** buscando uma interpretação que lhe fosse mais benéfica, **cancelando a multa de ofício** por entender que: “*o posicionamento defendido pela autoridade lançadora e pelo acórdão recorrido está permeado de dúvidas*”.

A parte defende, em especial, que haveria **dúvida quanto à aplicação do conceito de praça** e necessidade de aplicação de conceitos do direito criminal, em especial do *in dubio pro reo*. Ressalta, ainda, a existência de posições divergentes em Acórdão do CSRF que teria decidido a questão por voto de qualidade. Traz novamente neste tópico os itens defendidos anteriormente na peça de defesa e já analisados nos tópicos anteriores.

No que se refere ao pedido de interpretação mais favorável ao sujeito passivo, os argumentos da recorrente não podem ser acolhidos. Isto porque o art. 112 do CTN que prevê este tipo de interpretação deve ser aplicado **apenas em situações nas quais restem dúvidas a respeito da interpretação da legislação tributária que defina infrações ou comine penalidades**. Tal requisito não se verifica no caso em análise. O artigo mencionado pela parte está construído da seguinte forma:

“**Art. 112.** A lei tributária que **define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida** quanto:

I. à capitulação legal do fato;

II. à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III. à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

IV. à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

(Destacou-se)

Conforme já examinou o Superior Tribunal de Justiça (STJ) o art. 112 do CTN encerra regra de interpretação de leis que definem infrações ou cominam penalidades e não regra de julgamento:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 2º DA LEI 9.784/1999. SÚMULA 7 DO STJ. **ART. 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. CRITÉRIO DE INTERPRETAÇÃO DO JULGADOR AO PROFERIR DECISÕES. VOTAÇÃO DÚPLICE. CUMULAÇÃO DO VOTO ORDINÁRIO COM O VOTO DE QUALIDADE. AUSÊNCIA DE IRREGULARIDADE. SÚMULA 83/STJ. OFENSA AO ART. 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. INFRAÇÃO FORMAL DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.**

(...)

3. Quando à **irresignação a respeito da não incidência do art. 112 do Código Tributário Nacional** ao caso em tela, veja-se trecho do julgado: "O art. 25, § 9º, do Decreto n. 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, prevê: (...) Por sua vez, dispõe o art. 54 do Regimento Interno do CARF: (...) Conforme se extrai da leitura dos dispositivos citados, o voto de qualidade consiste em uma espécie de voto dúplice conferido ao Presidente do Órgão Colegiado, ao qual caberá o voto ordinário e, somente em caso de empate, caberá a ele também o voto de qualidade. Diante da existência de disposição legal expressa e específica para a resolução dos empates nos julgamentos do CARF, não há que se falar em incidência do art. 112 do CTN, que prevê hipótese de interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida na interpretação de lei tributária que define infrações (ou lhe comina penalidades). **O art. 112 do CTN encerra regra de interpretação de leis que definem infrações ou cominam penalidades e não regra de julgamento;** não podendo ser invocada para fundamentar desempate de decisão administrativa em favor do contribuinte."

4. Com efeito, "**a norma constante no art. 112 do CTN não consiste em critério de desempate de decisões colegiadas, mas, sim, em critério de interpretação do julgador ao proferir decisões.**"

(Destacou-se)

Conclui-se, portanto, que **não é cabível a tese defendida pela Recorrente a respeito da aplicação da chamada interpretação benéfica**, prevista no art. 112 do CTN, no presente caso. Isto porque tal dispositivo cabe ser aplicado apenas nas situações de dúvida quanto à interpretação da **lei que define infrações**. E tal não ocorreu no caso em exame, posto que a lide reside na interpretação dos conceitos jurídicos de praça e valor tributável mínimo.

Do Pedido de Diligência/Perícia

Finalmente a parte requer a **determinação da conversão do presente julgamento em diligência a fim de que seja recalculado o preço médio para fins de apuração do VTM**, observando-se o ADN CST nº 5/1982, tendo em vista as particularidades de seu caso.

Entretanto, conforme mencionado em tópico anterior, **considera-se que a apuração do Valor Tributário Mínimo determinada pela autoridade fiscalizadora foi efetuada de forma correta**, de acordo com as determinações da legislação vigente. Não há nada no caso ora em análise que diferencia a empresa da grande maioria dos outros partícipes do mercado, a ponto de propiciar um tratamento diverso do previsto na legislação em vigor.

Desta forma, considerando as informações constantes do processo, **entende-se estarem presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários adequada solução da lide. Portanto, é prescindível o pedido de diligência ou perícia.**

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, redator designado

Com as vênias de estilo, dirirjo da eminente relatora.

O presente feito trata da aplicação do conceito de praça do Valor Tributável Mínimo (VTM), nos termos do art. 195, I, do RIPI, vejamos:

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);

Nos termos da legislação supra, o debate nos Tribunais e em especial nesse CARF qual seria o conceito de praça, se é do município ou região comercial?

Pois bem!

Com o advento do art. 2º da Lei nº 14.395, de 2022, alterou a redação do art. 15-A ao artigo 3º da Lei nº 4.502, vejamos:

“**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.”

Ocorre o que se discute se tal aspecto da Lei nº 14.395 de 2002, veio por alterar ou trazer a interpretação autêntica do conceito ali estabelecido.

Nos termos do art. 106, I, do CTN, temos a chamada interpretação autêntica, como no presente caso, com um advento de uma nova Lei é aplicada para estabelecer o real conceito naquele diploma anterior, vejamos:

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

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

Com isso podemos admitir que existam leis interpretativas que venham dar o real sentido daquilo estabelecido anteriormente, esse foi traçado no Supremo Tribunal Federal pela ADI nº 605-MC:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - LEIS INTERPRETATIVAS - A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA - PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE - CARÁTER RELATIVO - LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA - REITERAÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA SOBRE MATÉRIA APRECIADA E REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - AUSÊNCIA DO "PERICULUM IN MORA" - INDEFERIMENTO DA CAUTELAR. - **É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. - As leis interpretativas - desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo - não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. - Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais.** Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional.

(ADI 605 MC, Relator(a): CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 23-10-1991, DJ 05-03-1993 PP-02897 EMENT VOL-01694-02 PP-00252)

Atualmente o que se discute é se a Lei nº 14.395/2022, trouxe a questão expressa sobre o caráter interpretativo conforme o inciso I, do art. 106 do CTN.

Compreendo que a Lei n.º 14.395/2022 não trouxe mudanças ao ordenamento jurídico, mas apenas esclareceu a interpretação adequada do conceito de praça, contribuindo para uma maior segurança jurídica nessas operações.

Ressalto, em que pese não se verifica no dispositivo da Lei que “essa Lei é expressamente interpretativa”, no entanto, ao compulsar o processo legislativo da Lei, verifica-se

que as Justificativas foram no sentido de que a Lei é interpretativa. Nesse sentido, o voto da Conselheira Cynthia Elena de Campos, acórdão nº 3402-011.381:

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

A lei do IPI fala em preço tributável mínimo, quando da venda de produtos para empresas interdependentes.

Ocorre que o Fisco Federal vem distorcendo o conceito da praça, vindo a expandilo de forma totalmente arbitrário e sem critério.

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

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

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

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

Diante da proposta legislativa, a Deputada Tereza Cristina foi relatora do **PROJETO DE LEI Nº 1.559/2015**, assim ponderou:

Demais normas tributárias citadas como o ADN n.º 5, de 1982, ao determinar o cálculo da média ponderada para a apuração do valor tributário mínimo, bem como o Parecer CST n.º 3313, de 1982, também voltado para o cálculo da média ponderada, fixam que deverão ser consideradas as vendas do produto, efetuadas pelo remetente e pelos interdependentes do remetente, no atacado, sob determinadas condições, na mesma localidade.

E a decisão em exame ainda assinala que:

“Todavia a fiscalização ao determinar o valor tributável mínimo nas operações realizadas pela empresa com interdependentes considerou as vendas da empresa para todo o Estado de São Paulo e não o preço médio do: mercado atacadista da praça/cidade/município/domicílio/ localidade do remetente, conforme definido anteriormente.”

Não obstante a matéria já se achar plenamente esclarecida não está definida em lei de forma explícita.

Isto posto, com vistas a permitir a correta adoção da lei, prevenindo excessos interpretativos, consideramos oportuna a inclusão do dispositivo proposto.

À vista do exposto, votamos pela não implicação orçamentária e financeira do Projeto de Lei n.º 1.559, de 2015, e, no mérito, por sua aprovação, na forma do substitutivo anexo. (sem destaque texto original)

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

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

A proposição está estruturada em três dispositivos. O art. 1º enuncia o objeto da norma, materializado por meio da inserção, pelo art. 2º do PL, do art. 15-A na Lei nº 4.502, de 1964, para prever que deve ser considerado praça, para fins de determinação do valor tributável mínimo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a cidade onde está situado o estabelecimento do remetente.

Por fim, o art. 3º encerra a proposição com a previsão da cláusula de vigência, ao dispor que a lei entrará em vigor na data de sua publicação.

Na justificção, o autor sustenta que a legislação do IPI prevê o valor tributável mínimo em vendas de produtos entre empresas interdependentes. Entretanto, sustenta que o Fisco distorce o comando legal que impõe a observância do preço corrente da praça do remetente, pois estende esse conceito para preços praticados em outras cidades, com prejuízo para a segurança jurídica dos contribuintes. Por isso, propõe a alteração legal, de sorte a prever que o termo “praça” corresponda à cidade onde está situado o remetente das mercadorias.

No âmbito do Senado Federal a matéria foi distribuída a esta Comissão no dia 8 de abril de 2019.

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

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

Entre essas disposições, destaca-se o inciso I do art. 15 da Lei nº 4.502, de 1964, ao prever que o valor tributável mínimo não poderá ser inferior ao preço corrente

nº mercado atacadista da praça do remetente, nas hipóteses de remessas de produtos a estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimentos que mantenham relação de interdependência.

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

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

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

Com vistas a acabar com a insegurança jurídica decorrente dessa interpretação, é preciso aprovar o PL nº 2.110, de 2019, para dispor textualmente que, para fins de fixação do valor tributável mínimo, “considera-se praça a cidade onde está situado o estabelecimento do remetente”. Dessa forma, as indústrias deixarão de ser atuadas pela fiscalização, o que reduzirá o litígio tributário e diminuirá a incerteza relativa aos empreendimentos estruturados pelas empresas.

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

Da mesma forma, o **PARECER Nº 185, DE 2021 - PLEN/SF**, emitido pelo Senador Antônio Anastasia

No mesmo sentido:

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

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

Número da decisão: 3101-003.894 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e do lançamento fiscal, vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa. **No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar o lançamento fiscal por entender que o conceito de praça do art. 195 se restringe ao limite de um município nos termos da Lei no 14.395/22 tendo em vista o efeito interpretativo da referida norma.**

Nome do relator: LAURA BAPTISTA BORGES

Diante do todo o exposto, dou provimento, reconhecendo como interpretativa a Lei nº 14.395/2022.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior