



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. NORMA ANTIELISIVA.

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

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

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

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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA EXARADA À VISTA DE SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA DA ATUAL INAPLICABILIDADE.

Deixa de ser aplicável o resultado de uma Solução de Consulta feita por um fabricante que, além de também vender no atacado a outras empresas, era remetente a distribuidor interdependente localizado no mesmo Município, quando à época dos fatos geradores, tinha passado a vender exclusivamente a seu único distribuidor interdependente, estabelecido em outro Município, considerado ainda que não houve mudança do entendimento da Receita Federal em relação à matéria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em retornar os autos ao colegiado de origem para análise das demais matérias, vencido o conselheiro Jorge Olmíro Lock Freire. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmíro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 2.581 a 2.626), contra o Acórdão 3402-005.599, proferido pela 2^a Turma Ordinária da 4^a Câmara da 3^a Sejul do CARF (fls. 2.522 a 2.579), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: *IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

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

DECISÃO DE PISO. NULIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

É válido o lançamento efetuado de conformidade com as normas legais que regem o procedimento administrativo fiscal. Não merece guarida a alegação de nulidade, uma vez que não houve mudança de critério jurídico e foram cumpridos todos os preceitos legais, não se enquadrando, portanto, em nenhum dos requisitos do citado art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. NORMA ANTIELISIVA ESPECÍFICA.

O valor tributável mínimo - VTM é típica norma antielisiva específica para operações com produtos industrializados e tem por objetivo evitar uma manipulação artificial da base de cálculo do tributo quando da realização de operações entre empresas interdependentes.

A delimitação de um dos dois métodos possíveis de apuração do VTM implica precisar qual o conteúdo semântico da expressão "praça do remetente" para então identificar se, naquela praça, há ou não um mercado atacadista, de modo a permitir a apuração do VTM com base em uma comparação mercadológica (preço médio das empresas da localidade do remetente) ou com base em ficção jurídica (levando em consideração como elementos mínimos os custos de produção, as despesas e a margem de lucro ordinária naquele tipo de operação).

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. CONCEITO DE "PRAÇA DO REMETENTE" E DE "MERCADO ATACADISTA".

O fato da lei não promover a delimitação semântica de determinado signo na esfera jurídico-tributária não redonda em negar a existência, para tal signo, de um conteúdo jurídico próprio, sob pena do princípio da legalidade em matéria tributária ser esvaziado de conteúdo. Assim, o preenchimento semântico de um signo jurídico em matéria tributária deve socorrer-se da própria lei. Nesse sentido, os inúmeros dispositivos legais que empregam o termo "praça" o fazem no sentido 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.

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS PROBATÓRIO DA FISCALIZAÇÃO.

Ao afirmar que o conceito de praça é sinônimo de mercado e que este, por seu turno, se identifica com o conceito legal de região metropolitana, deveria a fiscalização ter feito prova neste sentido. Em outros termos, deveria a fiscalização ter cabalmente demonstrado que a região metropolitana é, economicamente falando, um "mercado de cosméticos" no âmbito de atuação da recorrente, o que não ocorreu no caso em tela.

Estamos aqui diante de um caso em que uma gigante mundial de cosméticos, em 2012, tinha sua fábrica na Cidade do Rio de Janeiro (a autuada, PROCOSA) e sua única comercial atacadista em Duque de Caxias (L'ORÉAL BRASIL), empresas interdependentes (a primeira detém 99,99 % do capital da segunda), sendo que todas as vendas do produtor eram feitas para aquele distribuidor – que também só revendia estes produtos e praticava, no mercado nacional, preços majorados em mais de 500 %.

O industrial é contribuinte do IPI, mas o atacadista nem equiparado é, razão pela qual existem normas antielisivas que prevêem um Valor Tributável Mínimo nestas operações entre interdependentes, estando aqui em discussão as seguintes (do RIPI/2010):

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

(...)

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:*

(...)

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

A Fiscalização calculou o VTM com base no art. 195, I, e, conforme Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2012, considerando somente os preços praticados pelo único distribuidor nas vendas por atacado (vendo a “praça” como a Região Metropolitana do Rio de Janeiro), lançando as diferenças, pois o contribuinte, partindo da premissa de que não havia mercado atacadista na praça do remetente (entendendo como restrita ao Município do Rio de Janeiro), estava aplicando a regra do art. 196, parágrafo único, inciso II.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 2.629 a 2.639), a PGFN traz como paradigmas acórdãos recentes (2018) de outras notórias empresas do ramo (AVON, NATURA), que adotavam a mesma prática “comercial”, focando bastante no conceito de “praça”, ampliado para além do Município, pois “*Se o legislador, de forma consciente, optou por descartar a utilização da expressão ‘Município’* (já conhecido e perfeitamente delimitado à época da formulação das regras do VTM) “*para adotar um conceito jurídico menos determinado – ‘praça’ –, certamente queria que o conceito não fosse meramente geográfico, mas sim amplo e adaptável às diferentes formulações do mercado*”. Assim, ele teria adotado o conceito de praça “*justamente para evitar que se submetesse um conceito comercial às barreiras fictícias político-administrativas do federalismo*”.

Afirma ainda que “*as consultas formais feitas pela PROCOSA não tratavam especificamente sobre o assunto dos presentes autos, motivo pelo qual não influenciaram no lançamento*”, consignando que o Parecer Normativo CST nº 89/70 já trazia o mesmo entendimento da Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2012, ao concluir que “*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*”.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 2.680 a 2.709), contestando, em caráter preliminar o conhecimento do recurso, por (i) ausência de divergência entre os acórdãos paradigmáticos e o recorrido e (ii) inaplicabilidade das conclusões dos acórdãos paradigmáticos.

No mérito, defende, inicialmente, que sua Solução de Consulta perante a Disit/SRRF/7ª RF, de 07/11/1985 permaneceria válida, esclarecendo e confirmando que (i) o termo jurídico “praça” deve ser entendido como Município – e não, como o foi, a Região Metropolitana, e (ii) as operações do próprio industrial deveriam compor a média de preços para fins da apuração do VTM e, ainda que aplicado o entendimento da SCI/Cosit nº 8/2012 (que entende não o vincula, pois não publicada na imprensa oficial) o deveria se dar 90 dias contados a partir de 15/06/2012, além do que a referida SCI não teria modificado a definição do termo “praça” dada pelo Ato Declaratório Normativo nº 5/82 e pelo Parecer Normativo CST nº 44/81, tratando apenas de interpretar as normas relativas à base de cálculo do IPI.

Na seqüência, fundamentalmente – e detalhada e longamente – defende a restrição do conceito de “praça” (do direito comercial e distinto do de “mercado”) ao de localidade, cidade, domicílio, que seria o Município, inexistindo, assim, preço no mercado atacadista na praça do remetente no caso concreto, alegando que “*estender o conceito de ‘praça’ da legislação fiscal para além de uma determinada área geográfica, seria o mesmo que desconsiderar um preceito interpretativo segundo o qual o legislador não utiliza palavras inúteis, uma vez que tornaria letra morta o previsto no artigo 196, parágrafo único, do RIPI/2010*”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Quanto ao conhecimento, os paradigmas tratam de questões em tudo similares, de empresas do mesmo ramo, que atuam da mesma forma, chegando a conclusões diametralmente opostas, pelo que, preenchidos todos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

No **mérito**, primeiramente temos que analisar se a Solução de Consulta formulada pela recorrente (Decisão nº 331/85, da Disit/SRRF/7ª RF, de 07/11/1985 – fls. 1.920 a 1.932) ainda seria aplicável, pois, o sendo, prejudicaria, de plano, o trabalho fiscal.

Não é, pois, como bem coloca a PGFN, trata de situação diversa.

Vejamos o que é dito na fundamentação (fls. 1.929 e 1.930):

- *PROCOSA PRODUTOS DE BELEZA LTDA., por seu estabelecimento industrial sito ... na cidade do Rio de Janeiro expõe o seguinte:*

a - pretende incluir, entre os seu possíveis compradores, uma sociedade atacadista de cujo capital a PROCOSA ... participa com mais de 50 % do capital;

b - este atacadista interdependente teria também sua sede na cidade do Rio de Janeiro;

c- a produção da fábrica ... seria vendida assim:

c.1. - uma parte a atacadistas independentes na praça do Rio de Janeiro.

c.2 - outra parte ao atacadista interdependente.

Vê-se aí que:

- À época, o distribuidor, interdependente, era situado na Cidade do Rio de Janeiro, o que, por si só, já muda radicalmente o cenário, pois torna sem sentido toda a discussão acerca do conceito de “praça”;

- O industrial também vendia a outros atacadistas, ou seja, o interdependente não era o único.

Realidade, sem dúvida, diversa (é como se fosse outro consulente)

E, se o distribuidor interdependente fosse o único, como também bem trazido pela PGFN, desde a publicação no D.O.U., em 13/07/1970, do Parecer Normativo CST nº 89/70, que é dada a mesma interpretação hoje consolidada na Solução de Consulta Interna Cosit nº 08/2012:

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 nº 61.514/67.

2. 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.

3. 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 §§ 4º e 5º do art. 21 do RIPI.

E, outra norma anterior à discutida Solução de Consulta, qual seja, o Parecer Normativo CST nº 44/81 (publicado no D.O.U. de 30/11/1981) é inclusive Dispositivo da SCI nº 8/2012.

Em resumo, utilizando-me de excerto do Voto Condutor do Acórdão da DRJ/Ribeirão Preto (fls. 2.310), "... não houve mudança de entendimento em relação ao conteúdo da consulta formulada por parte da Receita Federal do Brasil como afirma a Impugnante. Esta sim, que se colocou em situação de fato diferente daquela descrita na consulta exigindo a atenção e controle da Administração Pública".

Vamos agora à discussão nodal, que seria o **conceito de “praça”**.

Colacionando paradigmas bastante recentes de grandes empresas do mesmo ramo, que adotam o mesmo *modus operandi*, a PGFN demonstra, de forma muito consistente, que a jurisprudência do CARF vem mudando, ampliando o conceito de praça para além do Município, em uma análise objetiva e melhor contextualizada de uma norma antielisiva.

E, na minha visão, não há como não “caminhar” neste sentido.

Mesmo à vista de todas as evidências, não vamos aqui discutir se o modelo de negócio adotado pelo contribuinte configura um planejamento tributário abusivo, para reduzir drasticamente o valor do IPI devido, pois o valor da saída do industrial para o único comercial atacadista, absolutamente interdependente (não equiparado a industrial e, portanto, não contribuinte do imposto), é muito inferior ao praticado por este, que efetivamente é o preço de mercado – “esquema” que, por óbvio, não poderia ser levado a efeito nas vendas a outros distribuidores.

O que nos cabe decidir é tão-somente a procedência do lançamento, especialmente no que tange à consideração da praça como a Região Metropolitana – interpretação que não foi adotada pela Fiscalização em razão da deliberada configuração comercial, mas com base em uma detida análise da interpretação dada pela própria RFB (e até por outros órgãos – IBGE, TRT, CADE), sob uma perspectiva econômica e vendo a realidade do mercado, conforme pode ser verificado no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 1.671 a 1.679.

Não que o modelo adotado absolutamente não teve consequências: foi, por mais que razoável, desconsiderado do preço na saída do estabelecimento industrial, utilizando-se somente da média ponderada das vendas feitas pelo seu atacadista interdependente, único a configurar o mercado atacadista de sua praça.

Já transcrevi aqui as normas de interesse do RIPI/2010 no que tange ao Valor Tributável Mínimo.

À vista da situação fática, sem dúvida, é aplicável a regra do art 195, 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*”.

Alega o contribuinte que, como o único distribuidor está localizado em Duque de Caxias e não do Município do Rio de Janeiro, não haveria mercado atacadista na praça do remetente, sendo, portanto, aplicável a regra do art. 196, parágrafo único, inciso I (daí, sem dúvida, a verdadeira “fixação” que têm as empresas que adotam a tão comentada configuração comercial em restringir o conceito de “praça” ao de Município).

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 1981.

Apegam-se muito os contribuintes a dizer que esta SCI só se aplicaria, quanto muito, a fatos geradores (a autuada ainda fala em mais 90 dias) posteriores à sua disponibilização no site da RFB na Internet (que não os vincularia, pois não publicada na imprensa oficial), mas, trata-se, na realidade, de uma interpretação do que já, no entender da Administração, sempre deveria ser feito em casos como este.

Prova mais evidente disto é que os Dispositivos (“Legais”) da SCI são o RIPI/2010 e o PN/CST nº 44/81 – este muito utilizado pelos contribuintes para contestar o procedimento adotado pela Fiscalização. Vejamos a sua utilização nos Fundamentos:

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

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

somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.

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

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

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

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

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

E esta SCI quase que copia, em suas conclusões, do Parecer Normativo CST nº 89/70 – que uns alegam foi revogado, mas lá se encontra no Sistema NORMAS, íntegro, na Versão Multivigente.

Quer ainda o contribuinte que sejam incluídas no cálculo da média ponderada as vendas do industrial para o distribuidor. Em uma situação “normal”, seria aplicável o também tão suscitado Ato Declaratório Normativo CST nº 5/82 (base para aquela Solução de Consulta da Disit/SRRF/7ª RF – que já vimos não ser mais aplicável ao contribuinte, mesmo que ele a tenha formulado), o qual diz que “deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado na mesma localidade”.

Certamente vislumbrou o intérprete, lá em 1982, que os preços praticados pelo distribuidor fossem com uma margem razoável, se comparados com as entradas provindas do industrial, mas, convenhamos, uma diferença de 500 % é, por mais que a empresa tente justificar as vantagens da reestruturação da sua configuração comercial, totalmente irrazoável, implicando a inclusão da vendas do remetente uma distorção tão grande que

anularia completamente os efeitos buscados pela norma antielisiva do VTM, o que convalida a metodologia adotada pela Fiscalização.

Ao elaborar a norma antielisiva (que nada tem de benefício, não comportando, portanto, interpretação restritiva), caso o legislador quisesse delimitar o mercado a ser considerado a um Município, o teria feito. Utilizar-se do termo “praça” para exigir do intérprete que a esta conclusão chegasse me parece, no mínimo, irracional (falar em “sem sentido” seria mais próprio nesta linha de pensamento, diferentemente do que fez o Acórdão recorrido).

Um dispositivo que vem, no RIPI/2010, logo após do 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.

“Praça” tem a ver com mercado. Isto chega a ser intuitivo. As fronteiras definidas pelo Estado são configurações geopolíticas e as áreas de influência comercial há séculos com elas não necessariamente se confundem (hoje, com o comércio eletrônico, pode-se bem dizer que a praça de determinados produtos é o mundo).

Limitar a 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, não teria praça (novamente, “sem sentido”).

Esta necessidade de interpretação contextualizada do conceito de praça está claramente consignada na Declaração de Voto da ilustre Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, no Acórdão (paradigma) nº 3201-003.444, 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.

É 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, como vem entendendo reiteradamente o CARF nas decisões mais recentes.

À vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, com retorno dos autos para a análise das demais matérias porventura existentes.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

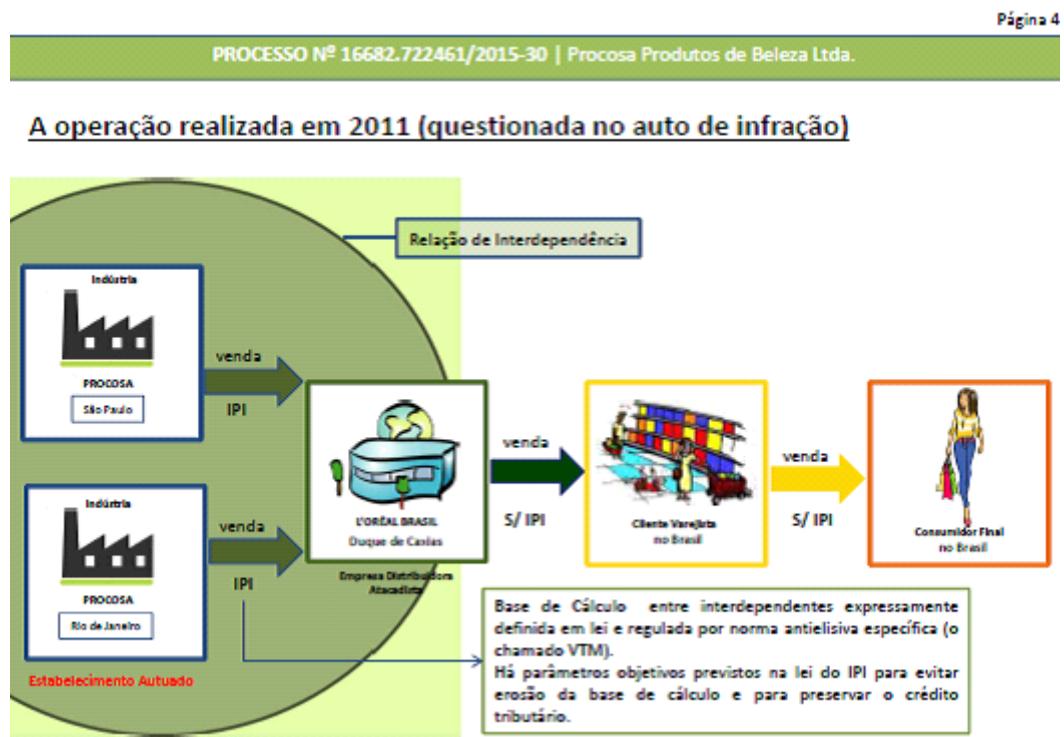
Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos, peço vênia ao ilustre relator, para manifestar meu entendimento acerca da discussão trazida em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

De forma singela, importante recordar que a operação em discussão é aquela realizada em 2012 – o que, por ser explicativo, transcrevo o desenho contemplado em

memoriais entregues contemplando a mesma operação discutida em outro processo contemplando a operação de 2011:



Vê-se, assim, que o cerne da lide se resume na base de cálculo do VTM, sendo importante lembrar:

O entendimento adotado pela fiscalização:

- Inexiste na legislação do IPI limitação espacial do conceito de praça, devendo-se adotar o conceito de Região Metropolitana;
- A base de cálculo deve considerar as vendas da L'Oréal para todo o território nacional, sem deduzir descontos incondicionais e vendas a varejo; -
- Há situação de subfaturamento nesse caso.

Entendimento da Fazenda Nacional:

- Implica em artificialismo a segregação da atividade de produção e de distribuição;
- A L'Oréal por ser o único atacadista naquela região metropolitana, deve refletir como base de cálculo do IPI devido pela Procosa o preço adotado pela L'Oréal, e não da Procosa;
- Não deve ser entendido como erro de cálculo do VTM a inclusão pela fiscalização de vendas fora da região metropolitana;

- A inclusão de descontos incondicionais, nos termos do art. 131 do RIPI/02 procede.

Com o intuito de melhor elucidar a questão, reflito sinteticamente as mudanças da legislação e normas sobre o assunto:

Lei 4.502/64 (Grifos meus):

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

I - ao preço normal de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, ou na sua falta, ao preço corrente no mercado atacadista do domicílio do remetente, quando o produto for remetido, para revenda, a estabelecimento de terceiro, com o qual o contribuinte tenha relações de interdependência (art. 42);

[...]"

A Lei 4.502/64 trouxe as regras de determinação do VTM quando da regulamentação do Imposto de Consumo – IC (já extinto), refletindo o termo "domicílio" do remetente, para fins de determinação do VTM – "preço corrente no mercado atacadista do domicílio do remetente".

- Com o advento da EC 18/65 e do CTN, surgiu o Decreto-Lei 34/66 (Destaques meus):

"Art. 1º O Imposto de Consumo, de que trata a Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a denominar-se Imposto sobre Produtos Industrializados.

Art. 2º A Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar com as seguintes alterações:

[...]

Alteração 5ª - O inciso I do artigo 15 passa a vigorar com a seguinte redação:

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;

[...]"

Vê-se que o Imposto sobre Consumo passou a se chamar Imposto sobre Produtos Industrializados e o termo "domicílio" foi alterado para "praça".

O CTN, posteriormente ao Decreto-Lei, não dispôs sobre o VTM.

Como muito bem exposto no artigo *"IPI e Valor Tributário Mínimo: Evolução Histórica da Legislação Abstrata e Prática"* – Coordenadores Eurico Marcos Diniz de Santi, Lucilene Silva Prado e Maria Helena Zockun – Max Limonad 1944-2018, tem-se que

“Com as alterações do Decreto 34/1966, o art. 15 e incisos I e II da Lei nº 4.502/1964 passaram a definir o VTM com base nos seguintes parâmetros:

I – VTM com base no preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente (Art. 15, I, conforme redação alterada pelo Decreto-Lei nº 34/66); e

II – VTM de 70% do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso anterior (Art. 15, II, conforme redação original)”

O Decreto 61.514/67 (RIPI/67) trouxe (Destaques meus):

“Art. 21. 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, ressalvado o disposto no § 9º;

(...)

§ 1º Para efeito de aplicação do disposto neste artigo, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, vigorantes no mês anterior ao da saída do estabelecimento remetente, ou na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

§ 2º Inexistindo os preços indicados no parágrafo anterior, será tomado por base o vigorante no mês que dentro do mesmo trimestre civil, for mais próximo daquele em que ocorreu o fato gerador e, na sua falta, o preço previsto no art. 23 e parágrafos, para arbitramento.

[...]

§ 8º No caso de remessa para estabelecimento que seja o único comprador do produto, o valor tributável não poderá ser inferior ao preço de venda do adquirente, salvo se este operar, exclusivamente, na venda a varejo hipótese em que será observada a forma do inciso II e §§ 4º e 5º, deste artigo.”

O Decreto 70.162/77 (RIPI/72), por sua vez, contemplou:

“Art. 23. 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, ressalvado o disposto no § 7º;

(...)

§ 1º Para efeito de aplicação do disposto neste artigo, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto,

vigorantes no mês anterior ao da saída do estabelecimento remetente ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

§ 2º Inexistindo os preços indicados no parágrafo anterior, será tomado por base o vigorante no mês que, dentro do mesmo trimestre civil, for mais próximo daquele em que ocorrer o fato gerador e, na sua falta, o preço previsto no artigo 27 e parágrafos, para arbitramento.

(...)

§ 6º No caso de remessa para estabelecimento que seja o único comprador do produto, o valor tributável **não poderá ser inferior ao preço de venda do adquirente**, salvo se este operar, exclusivamente, na venda a varejo, hipótese em que será observada a norma do inciso II e § 4º.

§ 7º Nas transferências de produtos de um para outro estabelecimento da mesma firma, situados em diferentes unidades da Federação, constituirá valor tributável o correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do preço de venda do destinatário, deduzidas as despesas de transporte e seguro, quando o valor tributável definido no

inciso I exceder este limite. (...)"

Considerando que os Decretos flagrantemente utilizaram o termo “preço de venda do adquirente” de forma diversa ao disposto na Lei 4.502/64 – “preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”, a Secretaria da Receita Federal emitiu o PN CST 89/1970, ainda que os decretos fossem ilegais (Destaque meus):

“01 – IPI

01.08 - CALCULO DO IMPOSTO

01.08.01 - VALOR TRIBUTÁVEL.

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 nº 61.514/67.

2. 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.

3. 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 §§ 4º e 5º do art. 21 do RIPI

[...]"

No entanto, por serem ilegais os Decretos, foi publicado o Decreto 83.263/79, suprimindo tal termo e adequando a legislação vigente. Nesse ínterim, vários juristas trouxeram esclarecimentos – Prof. Waldemar de Oliverria in Resenha Tributária:

"d) O novo Regulamento, como o de 1979, não repetiu, por ilegal, a regra do art. 23, § 6º, do RIPI/72, que fixava

o 'preço de venda do adquirente' como sendo o mínimo valor tributável na hipótese deste inciso que estamos anotando."

Frise-se essa ilegalidade dos decretos, considerando o esclarecimento dado pelas Soluções de Consulta, dentre elas, a SC SRRF 10ª Região DISIT 55/2001 (Grifos meus):

"[...]

Em nenhum ponto da legislação tributária atualmente vigente exige-se que o valor tributável mínimo seja o preço de venda praticado pelo adquirente atacadista que mantenha relação de interdependência com a empresa de que adquiriu com exclusividade os produtos a serem revendidos. Não se aplica, portanto, o disposto no Parecer Normativo CST nº 89, de 1970, às operações descritas pela interessada. [...]."

Quanto à evolução da autoridade, vê-se que foram emitidos o AD CST 5/82 e o PN CST 44/81, que considerando os arts. 68 do RIPI/82 e 123, inciso I, do RIPI/98, esclareceram que o valor a ser considerado nas operações entre empresas interdependentes é o preço corrente no mercado atacadista na praça do remetente.

"PN CST 44/81

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO REMESSAS PARA
INTERDEPENDENTES

Quando a determinação do valor tributável para efeito de

cálculo dos preços praticados no mercado atacadista da praça do remetente será considerado o universo das vendas realizadas naquela localidade. (g.n.)"

O subitem do PN CST 44/81 traz que praça significa CIDADE.

Nessa linha, vê-se os entendimentos emitidos pelo CARF:

Acórdão 3401-00.768 (Grifos meus):

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS – IPI

*Período de apuração: 10/01/1999 a 31/12/2001
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 proceder, o valor mínimo tributável deve ser calculado considerando as especificidades e características (marca, tipo, modelo, espécie, volume, qualidade) dos produtos distintos empregados para sua formação de preços.”

Acórdão 3401-00.768 – voto do nobre conselheiro Gilson (Grifos meus):

“[...]o Ato Declaratório CST nº 5/82, o Parecer Normativo CST nº 44/81 e os artigos 68 do RIPI/82 e 123, I, do RIPI/98 determinam que o valor tributável do IPI – base de cálculo do IPI nas operações entre empresas interdependentes – será o preço corrente no

mercado atacadista na praça do remetente, ou seja, na praça da cidade onde está localizada a autuada, in casu, cidade de São Paulo.

Que fique bem claro, por oportuno, que tais dispositivos afastam quaisquer hipóteses de inclusão na média ponderada de preços praticados por empresas atacadistas localizadas em outras praças que não a do remetente.[...]"

Acórdãos 204-02.706 e 204.707 – voto da Nayra Manatta com acompanhamento do Dr. Henrique Pinheiro Torres (Grifos meus):

“[...]

Verifica-se que deve ser considerado no cálculo do valor mínimo tributável, compras e vendas de determinado produto (para o qual se está determinado o valor mínimo tributável) numa mesma localidade, aqui entendido como sendo uma mesma cidade ou praça comercial, e não apenas as vendas realizadas por um só estabelecimento isoladamente.

Por fim, o referido Parecer conclui que os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através, do preço corrente no mercado atacadista devem ser considerados.

No caso de não existir preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente deve ser considerado o custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros, e dos venda administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação relativo à qualquer produto.

O ADN nº 5, de 1982, determinou que, para efeito de

cálculo da média ponderada que determinará o valor

tributável mínimo, deverão ser consideradas as vendas, efetuadas pelo remetente e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluído o valor do IPI.

Observando-se, ainda o Parecer - CST nº 2263, de 1982, constata-se que o entendimento da Administração, no caso em questão, é de que para se estabelecer o preço podem servir de base, as vendas feitas a terceiros não interdependentes.

Igual entendimento foi dado pelo Parecer CST nº 3313, de 1982, ao determinar que para efeito de cálculo da média ponderada, deverão ser consideradas as vendas do produto efetuadas pelo remetente, no atacado, na mesma localidade, devendo-se incluir nesse cálculo, os valores das remessas a firmas não independentes.

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 preço médio do mercado atacadista da praça / cidade / município / domicílio / localidade do remetente, conforme definido anteriormente.

Limitou-se, a fiscalização a tomar como valor tributável mínimo o valor de revenda do adquirente interdependente como base de cálculo do remetente. Tal procedimento não encontra qualquer respaldo legal."

Não obstante aos atos anteriores, foi emitida a Solução de Consulta Interna 8/2012 (que trata de circunstância diferente - "e que tenha na mesma praça o distribuidor" - do presente caso) – Grifos meus:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS – IPI

O valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante.
O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto.

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

É DE SE PONDERAR QUE A SC Interna 8/2012 não tem, tal como muito bem trazido em acórdão do CARF, com a devida vênia, base legal, além de aplicar, equivocadamente, o PN 44/81 e disposição de lei.

Vê-se parte da fundamentação – que, com a devida vênia, nada mais trouxe o transrito abaixo:

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

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

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

PODEMOS dizer, com a devida vênia, que a fundamentação utilizada pela Solução de Consulta está equivocada, pois aplicando-se o PN CST 44/81 – É FLAGRANTE QUE PRAÇA SIGNIFICA CIDADE e que o art. 195, inciso I, do RIPI/2010 trouxe ainda o termo “preço no mercado atacadista do remetente”, e não DISTRIBUIDOR.

Diferentemente da SC Interna 8/2012, vê-se que a Solução de Consulta 55/2001, efetivamente se baseou na legislação. Eis:

Ementa:

“ Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

*VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. INTERDEPENDÊNCIA.
MARGEM DE LUCRO NORMAL.*

O valor tributável a ser observado nas operações de compra e venda entre empresas interdependentes deve ser no mínimo igual ao praticado no mercado atacadista na praça do remetente, o valor tributável mínimo, no caso de produto importado, será a soma do 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. A margem de lucro normal varia conforme a atividade a que se dedique a empresa e o local onde se encontre estabelecida, devendo sua determinação atender aos critérios de razoabilidade e de proporcionalidade.”

Íntegra da Solução de Consulta:

“[...]

FUNDAMENTOS LEGAIS

[...]

4. O segundo ponto objeto de questionamento pela empresa concerne à aplicabilidade do Parecer Normativo CST nº 89, de

1970, a suas operações. Este Parecer Normativo estabelece que “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”. Observa-se que a regra estabelecida por este ato cria a presunção de que, obrigatoriamente, o estabelecimento atacadista que seja o único adquirente de produto vendido por empresa interdependente não acrescentará, por ocasião da revenda, qualquer valor ao produto adquirido. O valor tributável a ser considerado na operação de venda da empresa interdependente para o estabelecimento único adquirente revender o produto por prelo mais elevado do que o pago na aquisição. É evidente que a venda de um produto por preço mais elevado do que o pago na aquisição é a regra, e não a exceção, exista ou não relação de interdependência entre as empresas consideradas.

5. Deflui da simples leitura do art. 123, I, “a”, do RIPI/1998, que, na hipótese de compra e venda realizada entre firmas interdependentes, em que o vendedor e o adquirente sejam atacadistas, o valor tributável mínimo a ser considerado será o preço de atacado comumente praticado na praça do remetente. Em nenhum ponto da legislação tributária atualmente vigente exige-se que o valor tributável mínimo seja o preço de venda praticado pelo adquirente atacadista que mantenha relação de interdependência com a empresa de que adquiriu com exclusividade os produtos a serem revendidos. Não se aplica, portanto, o disposto no Parecer Normativo CST nº 89, de 1970, às operações descritas pela interessada no presente processo.

[...]

CONCLUSÃO

7. Do exposto:

[...]

c) a praça do remetente, para efeito de cálculo do valor tributável mínimo, será o local de domicílio do estabelecimento [...] **localizada em município [...]**

RIPI/2012:

“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 5º);

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

o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso II, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso III);

III - ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 28); e

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

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

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

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.”

É claro que essa conselheira não trouxe todas os atos e inúmeros decretos que foram publicados ao longo do tempo, bastando somente o essencial para que possamos concluir com a segurança jurídica que o contribuinte e a Fazenda Nacional merecem que não há previsão legal à época para se considerar o preço do distribuidor/adquirente – efeito alcançado apenas se equiparado o atacadista ao industrial. O que somente ocorreu para os bens de consumo classificados nas posições 3303 a 3307 da TIPI, mediante Decreto 8.393/2015 – **com efeitos somente a partir de 1º.5.2015, in verbis:**

“Art. 1º Ficam incluídos no Anexo III à Lei no 7.798, de 10 de julho de 1989, os produtos constantes do Anexo a este Decreto, de acordo com a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011.

[...]

Código TIPI

3303.00.10 3305.30.00

3304.10.00 3305.90.00

3304.20 307.10.00

3304.30.00 3307.30.00

3304.9 3307.4”

“Art. 7º. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III, de estabelecimentos industriais ..

[...]“

§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que adquirente e remetente sejam

empresas interdependentes, controladoras, controladas ou coligadas (Lei nº 6.404, art. 243, §§ 1º e 2º) ou interligadas (Decreto-Lei nº. 1.950, art. 10, § 2º).”

Merece, dessa forma, elogio a conclusão sintética, mas de hialina clareza, constante do artigo “IPI e Valor Tributário Mínimo: Evolução Histórica da legislação Abstrata e Prática”, já citado anteriormente:

“A regra do VTM fora criada há mais de 50 anos, como uma norma antielisiva específica com o objetivo de evitar a manipulação artificial da base de cálculo do IPI na hipótese de realização de operações entre empresas interdependentes.

A análise da evolução histórica da legislação do IPI, demonstra que a regra para o cálculo do VTM estabelecida desde o seu nascimento pela Lei nº 4.502/64 até os dias atuais, se manteve praticamente inalterada, de forma que os critérios legais de apuração do VTM são:

I – VTM com base preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente;

II – VTM com base no custo + Lucro normal;

III – VTM com base no arbitramento do fisco.

Na existência de mercado atacadista na praça do remetente (dois ou mais atacadistas do mesmo produto no mesmo município) apura-se o VTM conforme a média ponderada dos preços correntes praticados pelas empresas atacadistas da localidade (art. 195, I, RIPI/2010). Como estabelecimento industrial também é atacadista, os preços por ele praticados devem ser considerados no cálculo da média ponderada.

Já na hipótese de inexistência de mercado atacadista na praça do remetente, calcula-se o VTM pelos custos de produção acrescidos das despesas e da margem de lucro normal (art. 196, parágrafo único, II, do Ripi/2010).

Não há na legislação qualquer previsão de cálculo do VTM de acordo com o preço do atacadista adquirente, efeito alcançado apenas por equiparação do estabelecimento atacadista ao industrial, conforme previsto na Lei nº 7.798/1989, cuja previsão para os setores de cosméticos foi afastada pelo Decreto nº 1.217/94, mas retornou recentemente pelo Decreto 8.393/2015.

As alterações veiculadas pela Lei 7.798/89, ao considerar como fato gerador do IPI a operação de revenda pelos centros atacadistas e de distribuições – abarcando etapa seguinte da produção e industrialização – alargaram a hipótese de incidência e a base de cálculo do IPI. Como consequência, afasta-se a aplicação da regra do VTM à indústria e tributa-se diretamente o estabelecimento comercial atacadista equiparado ao industrial.”

Nessa linha, importante ainda recordar os dizeres do Professor Fábio Ulhôa Coelho, após inteligente desenvolvimento sobre o conceito de praça oriunda da legislação em discussão (Grifos meus):

“[...]

76. Por vezes, a administração tributária pretende rever o conceito de ‘praça’ circunscrito a recorte territorial nunca superior aos limites do Município, a pretexto de que seria ultrapassado, anacrônico, incompatível com a realidade econômica dos nossos tempos.

77. Esta alegação não se sustenta. O conceito de praça circunscrito aos limites do Município – adotado pelo Poder Judiciário, doutrina especializada e autoridades tributárias – é plenamente operacional, cumprindo sua função de localizar, de modo adequado, o empresário no ‘espaço’. Não se consegue encontrar o empresário, apenas indicando que seu domicílio (pessoa natural) ou sede (pessoa jurídica) está numa determinada região do país ou num certo Estado. Apenas a

indicação do Município ou de frações deste pode levar à localização do empresário, para fins de imputar-lhe as consequências

jurídicas previstas em lei, inclusive as de ordem tributária.

[...]

79. Enfatizo que, apenas após mudanças na Constituição ou na lei poderia ocorrer a revisão do entendimento administrativo, judicial e doutrinário que, hoje, sem dissenso, consideram ‘praça’ uma referência aos limites do Município, ou fração deste.

[...]

84. Adotar “praça” como sinônimo de Município ou fração é, demais, a única interpretação conciliável com o princípio constitucional da legislação tributária, onde se alberga o importante valor da segurança jurídica.

87. Quando a lei tributária, ao estabelecer o critério de certo tributo, vale-se, na identificação da base de cálculo, da expressão ‘praça’ (e não de outras, como ‘mercado’, ‘campo de atuação do comerciante, etc.), ela está definindo o Município, ou sua fração, como elemento territorial na mensuração a ser feita pelo contribuinte e pela Administração Tributária.

88. Quando a Administração Tributária pretende cobrar valor superior ao recolhido pelo contribuinte, dando à lei (vale dizer, ao conceito de ‘praça’) interpretação diversa desta, há inquestionável afronta ao princípio constitucional da legalidade tributária – já definido, aliás, como ‘elemento dissuador imprescindível dos demônios do arbítrio e da parcialidade’.

(...)”

E os ensinamentos do Professor Humberto Ávila (Grifos meus):

“[...]

“2.1.2.5. No que se refere à expressão ‘praça do remetente’, enquanto também não haja uma definição legal direta, há instrumentos normativos secundários, a serem observados pelas autoridades fazendárias, que, ao tempo em que o dispositivo legal foi editado, definiam ‘praça’ como localidade representada por uma localidade, mais especificamente, um município. Ao empregar o termo ‘praça’ sem atribuir sentido diverso, o legislador incorporou o significado então corrente de praça.

2.1.2.6. Nesse sentido, o Parecer Normativo CST nº 44/81 expressamente definia ‘praça’ como ‘localidade’ e o Ato Declaratório Normativo nº 5/82 especificava que a média ponderada a ser aplicada deveria ser apurada na mesma ‘localidade’ do remetente. Vale destacar o teor destes atos

normativos infralegais, ao estabelecer de forma inequívoca o correto significado destas expressões:

[...]

2.1.2.7. Estes atos normativos infralegais demonstram que a expressão ‘praça do remetente’ significa uma localidade, mais especificamente um município e, não, qualquer lugar, como um território estadual inteiro. A possibilidade de que a empresa autuada atue além de sua praça em nada altera a necessidade de o aplicador da lei atentar-se para o significado do termo escolhido pelo legislador. Isso porque a expressão ‘praça do remetente’ denota o local (município) em que opera o industrial, ao pressupor uma definição conceitual geográfica que permita a aplicação da regra conforme os critérios utilizados pelo texto da lei.

(...)

2.1.2.9. Diante disso, a escolha expressa pela delimitação geográfica para fins de verificação da média de preços no mercado atacadista precisa ser obrigatoriamente respeitada. O aplicador não tem competência para alterar os termos da lei, nem mesmo através de uma interpretação extensiva não comportada pelo texto legal. A definição legal vincula-se às noções de previsibilidade, estabilidade e segurança jurídica, que seriam violadas se o intérprete pudesse, conforme a sua conveniência, alterar o significado corrente das expressões escolhidas pelo legislador. Por essas razões, estes dispositivos legais não admitem interpretações elásticas, extensivas ou ampliativas conforme o interesse da autoridade fazendária, sendo exigida a rigorosa observância dos limites fixados de forma expressa e inequívoca pelo Poder Legislativo, a quem compete fixar estes critérios, e delimitadas pelo Poder Executivo, a quem compete especificar os mandamentos legais.”

Frisem tal entendimento, inclusive restando pacificado no âmbito judiciário, de que “praça” seria “cidade” (e não “mercado”, “região metropolitana”, ou o “país inteiro” - dependendo das localidades dos distribuidores), as seguintes decisões, considerando diversas normas tributárias envolvendo diversos tributos, que não conceituaram de forma expressa o termo “praça”, assim como ocorreu na legislação do IPI:

- **Jurisprudência dos Tribunais Superiores:**
 - RE 71.253/ES;
 - Agravo Regimental no Agravo de RE 299.489/MD;
 - RE 926.312/SP, RE 1.190.037/SP e RE 229.761/ES.
- **Jurisprudência – Região Sul – TJ/PR e TJ/RS e TJ SC:** Processo 0000279-06.2016.8.16.0195, Recurso Inominado 0007331-19.2015.8.16.0056,

Recurso Cível 71004911483, Apelação Cível 005491-04.2012.8.24.0008.

• **Jurisprudência – Região Sudeste:**

- TJ – RJ – Apelação Cível 0007137-95.2014.8.0209;
- TJ – SP – Apelação Cível 0017881-65.2012.8.26.0132;
- TJ – SP – Apelação Cível 1001863-09.2015.8.26.0079;
- TJ-SP – Apelação Cível 0902676-13.2012.8.26.0506;
- TJ – SP – Apelação Cível 0005948-59.2011.8.26.0220;
- TJ – ES – Apelação Cível 0801129–TJ-ES – Apelação Cível 0009952-25.2006.8.08.0024;
- TJ – ES – Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento 0915732-27.2005.8.08.0000;
- TJ – SP – Agravo de Instrumento 0007767-90.2003.8.26.0000;
- TJ – SP – Apelação Cível 9164230-72.2001.8.26.0000;
- TJ – SP – Apelação Cível 9037309-39.1999.8.26.0000;
- TJ – SP – Apelação Cível 9100910-53-1998.8.26.0000;
- TJ – SP – Apelação Cível 732.973-9;
- TJ – MG – Apelação Cível 0034575-85.2002.8.13.0241;
- TJ – MG – Apelação Cível 0649224-59.2005.8.13.0351;
- TJ – MG – Apelação Cível 1169500-48.2013.8.13.0024.

• **Jurisprudência – Região Centro-Oeste:**

- TJ – MT – Apelação 0022823-57.2015.8.11.0002;
- TJ – DFT – Apelação Cível 0012625-93.2011.8.07.0007;
- TJ – DFT – Apelação Cível 0089679-27.2009.8.07.0001;
- TJ – DFT – Apelação Cível 0078288-17.2005.8.07.0001;
- TJ – DFT – Apelação Cível 0002539-67.2000.8.07.0001;
- TJ – DFT – Apelação Cível 0044928-75.1997.8.07.0000;
- TJ – GO – Apelação Cível 93.141-4/188;
- TJ – MS – Apelação 32989 MS 2011-032989-4.

• **Jurisprudência – Região Centro-Oeste:**

- TJ – BA – Apelação 005164-37.2011.8.05.0230;

- TJ – MA – Apelação Cível 8037-24.2004.8.10.0001;
 - TJ – PE – Embargos Infringentes 0007041.63.2006.8.17.0000;
 - TJ – SE – Apelação Cível 00038265-81.2012.8.25.0001;
 - TJ – SE – Apelação Cível 0038265-81.2012.8.25.0001;
 - TJ – AL – Apelação Cível 0004227-92.2006.8.02.0001;
 - TJ – RN – Apelação Cível 0913552-78.2000.8.20.0000;
 - TJ – CE – Apelação Cível 0006924-20.2002.8.06.0000;
 - TJ – PI – Apelação Cível 2014.0001.002913-0;
 - TJ – PB – Apelação Cível 0041184-41.2009.815.2001.
- **Jurisprudência – Região Norte:**
 - TJ – PA – Apelação Cível 2013.3.032657-6;
 - TJ – TO – Apelação Cível 00158007-48.2014.827.0000;
 - TJ – AC – Apelação Cível 2008.000875-6;
 - TJ – AM – Apelação Cível 2010.004164-3;
 - TJ – AP – Apelação Cível 0002570-93.2003.8.03.000;
 - TJ – RO – Apelação Cível 03.000044-0;
 - TJ – RR – Apelação Cível 0010.11.900052-8.

Ademais, importante frisar que não se está discutindo no presente caso, se houve fraude ou não, tampouco se houve planejamento abusivo, independentemente do entendimento adotado pela fiscalização, inclusive porque restou afastada tal presunção por parte do Colegiado *a quo*. Vê-se que o próprio memorial trazido pela Fazenda Nacional consta:

“[...]

O auto de infração é fundamentado no VTM (RIPI 2010), não em regras legais de arbitramento, de desconsideração de negócio ou de planejamento abusivo. Isso se explica pelo fato de o VTM ser uma regra objetiva, que não exige demonstração de elemento volitivo. Tanto que o VTM, por si só, não justifica qualificação de multa. ”

Cabe também trazer que a própria Receita Federal traz em Solução de Consulta nº 55/2001 “*É evidente que a venda de um produto por preço mais elevado do que o pago na aquisição é a regra, e não a exceção, exista ou não relação de interdependência entre as empresas consideradas.*”. Sendo assim, por óbvio, considerando a dinâmica dessas operações – o que é plenamente “normal” a diferença de preços (conforme atestado pela própria Receita Federal em solução de consulta), o que, por conseguinte, afasto, com a máxima vénia, os dizeres da Fazenda Nacional:

“[...] o que se viu nos autos foi que a PROCOSA organizou suas operações de modo que as vendas com lançamento do IPI fossem efetuadas para estabelecimentos de firma interdependente, não equiparada a industrial e por valor tributável significativamente inferior aos preços praticados pela firma interdependente nas saídas para terceiros, ocorridas por meio de notas fiscais sem lançamento do IPI.

O simples fato de estabelecimentos interdependentes praticarem entre si preços diferentes daqueles negociados no mercado, quando da comercialização entre partes não relacionadas, denota o favorecimento entre elas o que, por si só, já autoriza a conclusão de que a recorrente, de fato, deveria ter aplicado a regra do VTM [...]”

Entendo, assim, não ser razoável tal justificativa, pois evidente que os preços praticados por distribuidor nas saídas a terceiros devem ser maiores que os preços do remetente industrial – pois por um lado um reflete o mercado local do terceiro, dependendo da demanda e oferta do produto, bem como custo de vida, além de outros fatores e, por outro lado, o outro reflete o custo e margem do remetente (que, por sua vez, está previsto na legislação) – inclusive por haver vinculação ao IPI (produtos INDUSTRIALIZADOS e seu custo).

Atento quanto à solução de consulta emitida para a consulente - o art. 48 da Lei 9.430/96:

“§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciênciia ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.”

Em vista de todo o exposto, com a devida vênia ao nobre relator, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama