



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720176/2012-16
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.773 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de março de 2024
Recorrente INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS NATURA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

LEI INTERPRETATIVA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

A Lei apenas será aplicada a ato ou fato pretérito quando for expressamente interpretativa, ou seja, nos casos em que o legislador fizer constar no corpo do ditame legal.

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.

OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE. COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA

Provado nos autos a relação de interdependência com comerciante atacadista exclusivo, há de ser observado pelo sujeito passivo o valor tributável mínimo, previsto no regulamento do IPI.

Provada a participação do estabelecimento interdependente no mercado atacadista da praça do remetente, seus preços devem servir de parâmetro para a definição do valor tributável mínimo.

Provado nos autos que os produtos da Impugnante, em virtude de suas características próprias, constituem produtos únicos a ensejar a exclusão dos

produtos de seus concorrentes, somente os preços de seu estabelecimento comercial atacadista se mostra apto a compor o valor tributável mínimo, previsto no Art. 136, I do RIPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso especial, apenas em relação a “conceito de praça” e “erro na apuração do preço corrente no mercado atacadista”, e, na parte conhecida, por negar-lhe provimento, da seguinte forma: (a) por voto de qualidade, no que se refere ao “conceito de praça”, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Tatiana Josefovich Belisário (que entendem que o conceito de praça passou a ser atrelado a “município” a partir da Lei 14.395/2022, com caráter interpretativo, aplicável a casos anteriores), e os Conselheiros Alexandre Freitas Costa e Cynthia Elena de Campos (que entenderam que o conceito de praça sempre foi atrelado a “município”, não tendo a Lei 14.395/2022 alterado a questão); e (b) por unanimidade de votos, no que se refere ao “erro na apuração do preço corrente no mercado atacadista”. O Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto indicou a intenção e apresentar declaração de voto. Julgamento realizado após a vigência da Lei 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meire - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovich Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Para fins de elucidar os fatos ocorridos até a propositura do recurso especial do sujeito passivo, reproduzo o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

Contra a empresa foi lavrado Auto de Infração, fls. 2253/2261, constituindo crédito de R\$ 646.867.287,95, a título de IPI, multa e juros de mora.

Relata a autoridade fiscal, por meio do Termo de Verificação de Infração Fiscal, fls. 2.207ss, parte integrante do Auto de infração, que a autuada, doravante Natura Industrial, localizada na cidade de Cajamar/SP, promoveu, nos meses de janeiro a dezembro de 2008, a saída de produtos industrializados de seu estabelecimento industrial para estabelecimento interdependente, Natura Cosméticos S/A, doravante Natura Comercial, localizada em Itapeverica da Serra/SP, sem observar, na apuração do IPI devido, o valor tributável mínimo, nos termos dos artigos 136 e 137 do RIPI de 2002 (arts. 195 e 196 do RIPI de 2010), cuja matriz legal é a Lei nº 4.502/64, artigo 15.

Os fundamentos utilizados pelos Auditores Fiscais da RFB podem ser sintetizados nos seguintes:

1. A Natura Industrial vende seus produtos exclusivamente para a Natura Comercial, sua controladora. Os preços praticados são abaixo daqueles que seriam praticados entre empresas não relacionadas.
2. A margem bruta obtida pela Natura Industrial situa-se na casa de 13%, conquanto na comercial sobe para 68%.
3. Tece comentários sobre a atuação no Brasil da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (HPPC).
4. Explicita a evolução do grupo Natura desde sua origem, em 1969, enfatizando as reestruturações ocorridas em 1993 e 1994, esta última compreendendo a separação do departamento Industrial do comercial, motivada, na visão da fiscalização, para reduzir o recolhimento de tributos.
5. Conforme planilha elaborada pela fiscalização, fl. 2.222, os preços praticados pela Natura Industrial ao vender seus produtos à Comercial eram, por esta, majorados em percentuais que variaram de 194% a 580%, na amostra estudada, demonstrando uma concentração de faturamento na Natura Comercial em detrimento da lucratividade da Natura Industrial.
6. A fiscalização caracterizou a relação de interdependência entre a Natura Comercial e a Natura Industrial, nos termos da Lei nº 4.502/64, art. 42 (artigo 520 do RIPI).
7. Conclui a fiscalização que o mercado atacadista dos produtos Natura, por serem distribuídos exclusivamente pela Comercial às Consultoras e destas, através do comércio autônomo, aos consumidores, fica circunscrito às unidades da empresa Natura Comercial, nos termos da Solução de Consulta Interna nº 8/2012 Cosit.
8. Tece comentários acerca do significado de "praça" constante do termo "praça do remetente", nos termos do RIPI/2002, artigo 136, inciso I, traçando seu conteúdo histórico, cuja origem legal remonta do Código Comercial, de 1850.
9. Conclui a fiscalização que as empresas Natura Industrial, instalada na cidade de Cajamar/SP e Natura Comercial, localizada em Itapequerica da Serra/SP, situam-se na mesma praça, assim entendida a Região Metropolitana de São Paulo.
10. Aduz que o "picking", atividade exclusivamente do comércio atacadista, é executado no espaço Cajamar, mesmo local de funcionamento operacional da empresa remetente interdependente, a Natura Industrial. Noutra ponta, em Itapequerica da Serra, local onde situa-se a Natura Comercial, realiza-se operação fabril, ainda que em menor quantidade, caracterizando total integração das unidades de Itapequerica da Serra e Cajamar, convivendo-se negócios típicos e atípicos, evidenciando-se a vontade da contribuinte de contornar a legislação tributária.
11. A fiscalização apurou o Valor Tributário Mínimo, nos termos do RIPI/2002, art. 137, com Base em planilha apresentada pela empresa Natura Comercial, fls. 1.368/2.200.
12. A metodologia utilizada para elaboração da planilha da base de cálculo e correspondente apuração do IPI devido e lançado encontram-se às fls. 2.250/2.251.

Em sede de impugnação a empresa autuada apresentou, em tópicos, os seguintes argumentos de defesa:

1. Esclarecimentos Iniciais quanto à Matéria Autuada Tentativa de Rediscutir Tema já Consolidado Pela RFB e Pelo CARF.
2. Do Suposto Equívoco na Apuração do "Valor Tributável Mínimo" Pela Impugnante
3. Da Operação Entre a Impugnante (Empresa Industrial) e a Sociedade Natura Cosméticos S.A. (Empresa Comercial)
4. Do Equivocado Entendimento do Fisco Quanto ao "Valor Tributável Mínimo"

5 Demonstração dos Equívocos Cometidos Pela Fiscalização

6 Das Discussões Precedentes Entre o Fisco e a Impugnante Relativamente ao "Conceito De Praça"

7 Do Conceito de "Praça Do Remetente" Para o IPI Limitação ao Território do Município

8 Da Impossibilidade de Aplicação do Conceito de "Praça do Comércio" Para a Região Metropolitana de São Paulo - Ausência de Homogeneidade Sócio-Econômica.

9 Da Irrelevância do Picking Para a Determinação da Praça de Comércio

10 Da Ausência de Atividade Fabril em Itapeperica Da Serra

11 "Ad Argumentandum"- Nulidade do Lançamento por Erro na Identificação da Matéria Tributável do IPI.

11.1 Do Erro na Apuração do Preço Corrente no Mercado Atacadista Inobservância do Ato Declaratório CST nº 5/1982

11.2 Da Desconsideração das Aquisições de Mercadorias pela Impugnante na Região Metropolitana de São Paulo

11.3 Da Desconsideração dos Créditos de IPI da Impugnante

11.4 Da Ausência de Questionamento Quanto à Efetiva Separação das Atividades Industrial e Comercial

11.5 Da Inexistência de "Planejamento Tributário Abusivo"

11.5.1 Histórico das Empresas do Grupo Natura (Análise do Filme Das Operações)

11.5.2 Inconsistência: Ausência de Questionamento Quanto à Legalidade da Operação

11.5.3 Inconsistência: Ausência da Pretensão de Opor ao Fisco os Efeitos Derivados da Forma dos Atos Praticados como Requisito para a Desconsideração

11.5.4 Inconsistência: Narrativa Incompleta, Errônea e Distorcida das Operações Realizadas em Seu Todo

11.5.5 Inconsistência: Ausência de "Subfaturamento" ou a Questão dos "Preços Muito Baixos"

11.5.6 Inconsistência: da Opção Fiscal do Contribuinte

12 Das Questões Concorrenciais Suscitadas Pelo Fisco

13 Do Afastamento da Incidência de Juros Sobre a Multa de Ofício.

14 Conclusões e Pedido.

A 2ª Turma da DRJ/RPO, no acórdão n. 14-42.322, de 29 de maio de 2013, julgou improcedente a impugnação, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE.

Provado nos autos a relação de interdependência com comerciante atacadista exclusivo, há de ser observado pelo sujeito passivo o valor tributável mínimo, previsto no regulamento do IPI.

COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA.

Provada a participação do estabelecimento interdependente no mercado atacadista da praça do remetente, seus preços devem servir de parâmetro para a definição do valor tributável mínimo, previsto no Art. 136, I, RIPI/02.

EXCLUSÃO DE OUTROS PRODUTOS.

Provado nos autos que os produtos da Impugnante, em virtude de suas características próprias, constituem produtos únicos a ensejar a exclusão dos produtos de seus concorrentes, somente os preços de seu estabelecimento comercial atacadista se mostra apto a compor o valor tributável mínimo, previsto no Art. 136, I do RIPI.

EXCLUSÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

Tendo em vista que os preços praticados nas saídas de produtos da Impugnante para sua comercial atacadista interdependente não correspondem ao preço de mercado atacadista, impõe-se sua exclusão na composição do valor tributável mínimo do Art. 136, I do RIPI/02, conforme orientações do Ato Declaratório Normativo CST n.º 05/1982, PN CST n.º 44/81 e Solução de Consulta Interna n.º 08/2012. Impõem-se, igualmente, a exclusão de produtos que não sejam plenamente compatíveis com os produtos objeto das operações com o estabelecimento interdependente na quantificação do valor tributável mínimo, tais como: mercadorias de uso e consumo, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – INEXISTÊNCIA.

O emprego, ainda que impertinente, de raciocínios valorativos, adjacentes, econômicos, estatísticos ou acessórios que não constituem o objeto do Auto de Infração e a infração imputada, não tem a aptidão de afetar a relação jurídica formada pelo lançamento, posto que, este, envolve matéria adstrita a reserva legal e tão pouco provoca nulidade processual por cerceamento do direito de defesa, uma vez que tais raciocínios não integram a “peça acusatória”.

Em sede de recurso voluntário, a empresa apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

1. Repudia com veemência a definição dada pela fiscalização de "praça do remetente" como correlata à Região Metropolitana (no caso de São Paulo) para assim abranger o mercado atacadista do Município em que sediada a sociedade Natura Comercial.
2. Igualmente repudia a inovação trazida pela decisão recorrida de que "praça" seria, a rigor, irrelevante, de modo que deveriam ser considerados, sempre, os valores praticados pelos estabelecimentos da sociedade com a qual mantém relação de interdependência independentemente de qualquer circunscrição geográfica.
3. Aduz que a decisão recorrida ignorou os erros da fiscalização quando da apuração do montante supostamente devido, desconsiderando as operações praticadas pela própria recorrente, além de se equivocar na consideração dos créditos a que fazia jus a recorrente.
4. Traz à luz a lavratura, com base no mesmo procedimento fiscal, de Autos de Infração para a cobrança de supostos débitos de PIS/COFINS, processo 16561.720180/2012-76, já cancelados pela decisão proferida pela Delegacia de Julgamento, Acórdão n.º 14-42.460.
5. Na seqüência a recorrente apresenta alegações de direito e de mérito que foram segregadas nos seguintes tópicos:
 - III. 1 Da violação aos arts. 142 e 146 do CTN pela modificação dos critérios jurídicos do lançamento, fls. 3.045 ss.
 - III.2 Da inovação do critério jurídico do lançamento (ofensa ao art. 146 do CTN), fls. 3.053 ss.
 - III.3 Da Equivocada Interpretação da Fiscalização Acerca do Art. 136,I, do CTN: Impossibilidade de Ignorar a Circunscrição Geográfica das Operações, fls. 3.060 ss.
 - III.4 Da Discussão Conceitual Acerca da "Praça", fls. 3.076 ss
 - III.5 Do Erro na Apuração do Preço Corrente no Mercado Atacadista Inobservância do Ato Declaratório CST n.º 5/1982, fls. 3.120 ss.
 - III.6 Da Desconsideração das Aquisições de Mercadorias pela Recorrente na Região Metropolitana de São Paulo, fls. 3.124 ss.

- III.7 Da Desconsideração dos Créditos de IPI da Recorrente, fls. 3.125 ss.
- III.8 Do descabimento da incidência de juros sobre a multa de ofício, fls. 3.128 ss.
- I V D O PEDIDO, fls. 3.132 ss.

Constam anexos ao Recurso Voluntário o seguinte:

- Doc 01: Acórdão da DRJ favorável à Recorrente nos autos do PAF nº 16561.720180/2012-76 (PIS/COFINS), fls. 3.138 ss.
- Doc 02: Acórdão do STF no RE nº 71.253 (Conceito de "praça do remetente"), fls. 3.150 ss.
- Doc 03: Acórdão do STJ no REsp nº 1.190.037/SP (conceito de "praça" como sendo município), fls. 3.158 ss.
- Doc 04: Parecer do Professor Fábio Uchoa Coelho com comentários acerca do Acórdão recorrido, fls. 3.174 ss.
- Doc 05: Inteiro teor do Acórdão 20218.215 (conceito de "praça do remetente" como localidade, para os fins do art. 15, I, da Lei nº 4.502/64, fls. 3.195 ss.
- Doc 06: Inteiro teor do Acórdão 20178.103 (conceito de "praça do remetente" como localidade, para os fins do art. 15, I, da Lei nº 4.502/64, fls. 3.203.

Cientificada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário interposto, nos seguintes termos, em síntese:

- Sustenta a validade do lançamento e da decisão recorrida posto que nos termos dos arts. 50 c/c 60 do Decreto nº 70.235 a nulidade suscitada somente tem vez se ocorrerem uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte, o que não se verifica no caso.
- Tece comentários sobre a legislação de interdependência, aplicando-se à recorrente e sua controladora, Natura Comercial.
- Sustenta a obrigatoriedade de se aplicar ao caso o Valor Tributável Mínimo, nos termos dos arts. 136 e 137 do RIPI/02.
- defende que tratando-se de interdependentes com produtos exclusivos, o mercado atacadista resume-se ao próprio atacadista interdependente e o VTM será determinado a partir das vendas efetuadas pelo interdependente, nos termos, aliás, do que definido pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 08/2012.
- Apresenta precedentes desse Conselho que corroboram a tese trazida pela autuação, a exemplo do Acórdão nº 202.04.484, 3301001.847 e, mais recentemente, em julgamento pela Primeira Turma da Segunda Câmara da Terceira Seção, negou-se provimento ao recurso voluntário do contribuinte, interposto nos autos do Processo nº 11080.006627/2009-94 (acórdão 3201001.204),
- fundamenta no sentido de que existe, sim, preço corrente no mercado atacadista da remetente, ainda que se trate de um mercado monopolista, quando então, o preço praticado pela distribuidora interdependente nas vendas para terceiros independentes, equivale ao preço de mercado, por abranger os custos do produto.
- partindo-se do pressuposto de que o RIPI/02, nos seus arts. 136 e 137, traz normas que, claramente, visam impedir que os fabricantes se utilizem de firmas interdependentes para reduzir a base de cálculo do imposto, 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 (como a grande maioria dos grupos econômicos).

· O termo “praça” deve ser compreendido como "localidade" e não necessariamente como cidade. Localidade com as mesmas características sócio econômicas (referentes a custos e perfil de consumidores) e onde as empresas atuam (e não, simplesmente, onde estejam localizadas), exercendo seus atos de comércio, em condições homogêneas de competição, não se limitando, tal conceito, exclusivamente ao aspecto geográfico de um município.

· Com isso, e levando-se em conta que a NATURA vende seus produtos em território nacional, praticando preços que não sofrem alteração em função da localização do distribuidor ou do cliente, ou seja, em condições homogêneas de atuação no mercado, o conceito de praça adotado na autuação assegura a justiça da apuração e respeita a finalidade da norma.

· Sustenta a legalidade de incidência dos juros sobre a multa de ofício por ser esta uma obrigação principal, nos termos da Lei nº 9.430/96, art. 161, § 1º, na interpretação conjugada com o CTN, art. 113, § 1º e art. 139.

Às fls. 3.241/3.249 a recorrente apresenta petição para noticiar a publicação do Decreto nº 8.393/2015, que, a rigor, tem o condão de corroborar a argumentação da recorrente quanto à ausência de autorização normativa para a lavratura do auto de infração e a exigência de IPI.

Às fls. 3.292/3.315 a recorrente apresenta petição para noticiar que o auto de infração de PIS/COFINS oriundo do mesmo procedimento fiscal de que cuida a presente autuação foi cancelado em definitivo por esse CARF em julgamento realizado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 29/09/2016 (Processo Administrativo nº 16561.720180/2012-76).

Memoriais foram formalizados, contendo pareceres emitidos pelo Prof. Fábio Ulhôa Coelho, Parecer de LCA: Regime tributário e organização empresarial do setor de HPPC, Parecer de Tendências Consultoria integrada: Parecer econômico sobre aspectos do modelo de negócios e do mercado de atuação da Natura, e precedentes judiciais e administrativos diversos, destacando-se os Acórdãos 3403-002.285 e 3402-004.341

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF negou provimento ao recurso voluntário, nos termos do Acórdão nº 3301-004.363, de 21 de março de 2018, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

IPI. OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. APURAÇÃO

Provado nos autos a relação de interdependência, nos termos do art. 42 da Lei 4.502, há de ser observado o valor tributável mínimo, previsto no regulamento do 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.

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 RIIPI/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

desnívelamento 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

Ementa:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Recurso Voluntário Negado.

O sujeito passivo interpôs recurso especial de divergência, composto pelos seguintes capítulos:

- Nulidade do acórdão recorrido por omissão em analisar a questão envolvendo a impossibilidade de aplicação retroativa da Solução de Consulta interna COSIT nº 08. de 2012;
- Nulidade do acórdão recorrido por omissão em examinar fatos e provas;
- Nulidade do acórdão recorrido por omissão quanto a desconsideração dos preços praticados por “Terceiristas”;
- Impossibilidade de retroação das disposições da Solução de Consulta Interna COSIT nº 08/2012;
- Conceito de jurídico de praça como circunscrição geográfica objetiva;
- Conceito de jurídico de praça como Município ou Cidade;
- Conceito jurídico de praça;
- Erro na apuração do preço corrente no mercado atacadista – Inobservância do Ato Declaratório CST nº 5/1982;

Após dois despachos de admissibilidade e dois agravos, o recurso especial foi admitido apenas nos capítulos referentes ao “conceito jurídico de praça” e ao “Erro na apuração do preço corrente no mercado atacadista – Inobservância do Ato Declaratório CST nº 5/1982”.

A Fazenda Pública apresentou contrarrazões.

O processo foi sorteado a este relator nos termos regimentais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator.

Admissibilidade

Preliminarmente, entendo que existem dois capítulos no recurso que na realidade se resume a um capítulo, explico.

Os capítulos "conceito jurídico de praça como circunscrição geográfica objetiva" e "conceito jurídico de praça como município" têm como pano de fundo o conceito jurídico de praça. Se ficará restrito ao município ou terá uma abrangência maior. Diante dessa perspectiva, tratarei os dois capítulos como um só, doravante chamado de "Conceito de Praça".

A Fazenda Nacional se insurgiu, em sede de contrarrazões, contra o conhecimento do capítulo que tratou do conceito jurídico de praça. Afirmou que as situações fáticas tratadas nos acórdãos paradigmas não guardavam semelhança com os fatos tratados no acórdão recorrido. Quanto ao capítulo "Erro na apuração do preço corrente no mercado atacadista – Inobservância do Ato Declaratório CST nº 5/1982", a Fazenda Nacional se manteve silente em relação ao conhecimento.

O recurso é tempestivo e os capítulos recursais que tiveram seguimento em sede de agravo foram prequestionados.

Divergência Jurisprudencial

Conceito de Praça.

Vejamos como foi definido o conceito de praça no acórdão recorrido e nos paradigmas apresentados:

Acórdão Recorrido.

Não obstante a hipótese de se caracterizar "praça" como reunião de pessoas, suscitadas nos trabalhos apresentados, na espécie aqui tratada é certo que a norma refira-se a "praça" no sentido de lugar (*lato sensu*) onde o negócio é celebrado, independente de para onde o produto será destinado ou consumido (mercado consumidor ou atacadista).

Intrinsecamente, tenho que "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, provocaria um desnivelamento do preço a ser comparado, não havendo que se falar, a meu ver, em limite geográfico, genericamente estabelecido. Ademais, repita-se, não se vislumbra, na letra da Lei, qualquer definição objetiva referente ao termo "praça comercial", tampouco menção territorial que a limite ao espaço de Município.

Partindo dessa premissa, temos que a praça de comércio pode ter abrangência superior, ou inferior, ao território de Município, a depender dos fatores que integram a operação: produto, concorrência, exclusividade, produto único, segregação de preço por região de destino, tabelamento, segregado ou não por regiões etc.

Em se tratando de mercado monopolizado, o preço praticado será único, sendo determinado pelo atacadista, único distribuidor, que detém o poder de lançar, distribuir o produto para o mercado consumidor. Na espécie, temos um mercado atacadista formado por uma única empresa, Natura Comercial, monopolista, exclusiva, quem determina o preço desse mercado, ainda que situado em cidade diversa da unidade produtora, sua interdependente.

Portanto, Natura Comercial compõe com exclusividade o mercado atacadista dos produtos que comercializa, porquanto única distribuidora de Natura Industrial, com quem mantém relação de interdependência, razão pela qual estão inseridas na mesma praça comercial, para fins do art. 136, I, do RIPI/2002.

Acórdão Paradigma nº 201-78.103.

E, por entender que em uma mesma cidade ou praça comercial, "mercado" deve ser considerado como sendo o universo das vendas que se realizam nesta mesma localidade (fl. 268), a decisão recorrida não validou, portanto, a autuação no que diz respeito aos preços utilizados para apuração do valor tributável mínimo de IPI, em que foram consideradas as operações praticadas pelos distribuidores localizados em outras cidades que não aquela onde está situado o estabelecimento fabril do remetente, mantendo, em consequência, a exigência quanto àquelas praticadas na mesma localidade, expurgando, ainda, como no primeiro item da autuação, da base de cálculo do IPI, os valores relativos ao ICMS-Substituição Tributária e a margem de comercialização de 20%, conforme o PN/CST n2 341, de 1971.

Acórdão Paradigma n.º 3401-00768.

Como muito bem observado nestes autos, a resposta a este quesito é de extrema valia, uma vez que o Ato Declaratório CST n.º 5/82, o Parecer Normativo CST n.º 44/81 1 e os artigos 68 do RIPI182 e 123, I, do RIPI1982 determinam que o valor tributável do IPI - base de cálculo do IPI nas operações entre empresas interdependentes - sendo 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.

E em face desta afirmativa, tem-se que a recorrente não atua como atacadista de seus produtos na praça da cidade de São Paulo, onde está localizada a Avon Industrial, local sim de sua sede administrativa .

Por outro lado, verificamos que foram considerados os preços praticados por estabelecimentos da recorrente localizados em outras praças, diferentes da de São Paulo: cidade de Osasco/Estado de São Paulo e cidade de Maracanaú -Estado do Ceará. E apuração destes preços se deu através da coleta e análise de documentos entregues pela recorrente (sede administrativa) a fiscalização, documentos esses emitidos pelos estabelecimentos da recorrente localizados em outras praças que não a cidade de São Paulo.

Ao cotejar o acórdão recorrido com os paradigmas, resta evidente que as situações fáticas são semelhantes e o conceito de praça adotado por eles são conflitantes, característica básica de existência de divergência jurisprudencial.

Sendo assim, conheço do capítulo recursal.

Erro na apuração do preço corrente no mercado atacadista.

Acórdão Recorrido.

Conforme já manifestei em tópico precedente, em se tratando de mercado monopolizado, o preço praticado será único, sendo determinado pelo atacadista, único distribuidor. Portanto, esse preço praticado pelo atacadista exclusivo é o que estabelece o preço do mercado atacadista, para fins de apuração do VTM, *ex vi* item 9.1 da Solução de Consulta Interna n.º 08/2012 COSIT:

"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."

Ademais, não é crível que o preço praticado pela Natura Industrial possa compor a apuração do VTM, porquanto considerado inidôneo pela fiscalização.

Por óbvio, na apuração do VTM consideram-se exclusivamente as operações de vendas de produtos industrializados. As regras para definir o VTM estão esculpidas no art. 136 e 137 do RIPI/2002, não havendo espaço para inclusão de produtos adquiridos pela indústria.

Acórdão Paradigma nº 204-02706.

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 de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação relativo a 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 mínimo 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 o preço médio do mercado atacadista da praça/cidade/município/domicílio/localidade do remetente, conforme definido anteriormente.

Vale ressaltar que mesmo se fosse possível considerar, na apuração do preço médio a localidade ou a praça da empresa remetente todo o Estado de São Paulo deveria ter se considerado não apenas as vendas da empresa remetente a terceiros não interdependentes, como as vendas de outros estabelecimentos atacadistas atuantes, no referido mercado, se houvesse.

Todavia, na peça infracional não há qualquer referencia ou esclarecimentos acerca da adoção de tal critério. 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.

É de ressaltar que na legislação de vigência sobre a matéria, caso seja impossível determinar-se o valor mínimo tributável através de vendas do produto na mesma praça da remetente por inexistente, deve ser calculado este valor mínimo tributável considerando o custo de fabricação do produto(s), 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

Diante dos fundamentos jurídicos presentes no acórdão recorrido e no acórdão paradigma, não resta dúvida a similitude fática entre eles, por se tratar da mesma operação e do mesmo sujeito passivo, além de possuírem decisões antagônicas quanto à apuração do Valor tributável Mínimo.

Assim, entendendo demonstrada a divergência jurisprudencial e conhecimento do capítulo recursal

Mérito

Preliminarmente, devo analisar um fato novo que é a publicação da Lei nº 14.395/2022. O referido cânone legal altera a Lei nº 4.502/64, para conceituar o termo “praça” para fins de apuração do valor tributável. Exatamente o assunto que trata o recurso especial.

Entendo que a mencionada lei não tem caráter “expressamente interpretativo”. Portanto, não poderá retroagir à data dos fatos geradores.

Isto porque o artigo 106 do Código Tributário Nacional é categórico em prevê a necessidade de constar no texto legal palavras que demonstrem o caráter interpretativo da nova lei.

Não foi o caso, nenhum artigo da Lei nº 14.395/2022 menciona um possível caráter interpretativo, como requer o art. 106 do CTN.

Devemos lembrar que as normas fiscais interpretativas deve, sempre, operar em favor da segurança jurídica, integrando-se com o sistema jurídico vigente. A jurisprudência administrativa já vem se posicionando sobre o tema a alguns anos.

Não seria razoável aplicar uma nova definição de “praça”, aduzia ao sistema jurídico no ano de 2022 a fatos ocorridos em 2008. Principalmente, sem a expressa previsão legal.

Devemos ter em mente que a retroatividade da lei é uma exceção e deve estar explícita na lei. Nesta esteira de raciocínio, se o legislador tivesse a intenção de retroagir a norma contida na Lei nº 14.395/2022, teria redigido a lei de forma a constar no corpo do artigo seu caráter interpretativo, como foi o caso dos § 9-A e § 9-B do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

§ 9º-A. Para efeito de interpretação, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º entende-se o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida.

§ 9º-B. Para efeitos de interpretação do caput, não são considerados receita bruta das administradoras de benefícios os valores devidos a outras operadoras de planos de assistência à saúde.

Ultrapassada essa questão, regressando ao mérito, o ponto fulcral da presente lide se restringe a decidir se o vocábulo “praça”, empregado no inciso I do artigo 195 do RIPI/2010 significa “cidade”, “município”, “localidade”, “região metropolitana”, ou “todo o território nacional”.

Conceito de Praça.

O ponto fulcral deste capítulo recursal se restringe a decidir se o vocábulo “praça”, empregado no inciso I do artigo 195 do RIPI/2010 significa “cidade”, “município”, “localidade”, “região metropolitana”, ou “todo o território nacional”.

O Acórdão nº 9303-010.104, de 11 de fevereiro de 2020, tratou desse árduo assunto com maestria e sapiência, retratando meu entendimento sobre a questão, de forma que peço *vênia* para utilizar sua ratio decidendi como se minha fosse, mutatis mutandis, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, *verbis*:

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 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, CACE), sob uma perspectiva econômica e vendo a realidade do mercado, conforme pode ser verificado no Termo de Verificação Fiscal às fs. 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.

À vista da situação fática, sem dúvida, é aplicável a regra do art. 195, I, do RIPI/2010: *"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 no Município do Rio de Janeiro, não haveria mercado atacadista da 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).

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...

§ 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, a 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.

Neste mesmo sentido, o Acórdão nº 9303-009.824, de 10 de dezembro de 2019, da própria recorrente, o Acórdão 9303-008.546, de 14 de maio de 2019 e o Acórdão nº 9303-008.545, de 14 de maio de 2019.

Diante do exposto, 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.

Com base na premissa adotada, nego provimento ao capítulo do recurso especial

Erro na apuração do preço corrente no mercado atacadista.

A lide posta neste capítulo diz respeito à formação do Valor Tributável Mínimo nos casos de interdependência com comerciante atacadista exclusivo.

Para fundamentar meu voto, utilizo as razões de decidir postas no acórdão recorrido, pois, ao meu sentir, seguiu o rumo correto e definiu o valor tributável mínimo com base na legislação vigente à época dos fatos, *verbis*:

O Auditor Fiscal da RFB entendeu que, pelo fato de a Recorrente situar-se na mesma praça da Natura Comercial, com a qual mantém relação de interdependência, e por ser ela a única atacadista, dever-se-ia considerar que o preço corrente no mercado atacadista de sua praça seria o próprio valor das saídas praticadas pela Natura Comercial.

Entende a Recorrente que tal entendimento contraria o Ato Declaratório CST nº 5/1982, segundo o qual também as operações praticadas entre o remetente e a sociedade com a qual mantém relação de interdependência devem compor a média, para fins de apuração do preço corrente no mercado atacadista na praça do remetente.

Ato Declaratório CST nº 5/1982:

"(...) Declara, igualmente, que, do produto assim caracterizado, para efeito de cálculo da média ponderada de que trata o § 5o do artigo 46 do RIPI/79, que determinará o valor tributável mínimo a que alude o artigo 46, inciso I, do mesmo Regulamento, deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI."

Alega ainda a Recorrente que a decisão recorrida não considerou as aquisições de "terceiros" pela **Recorrente** na composição do mercado atacadista, ao argumento de que não poderiam ser consideradas as aquisições de matérias-primas, e de que não se teria prova de que os produtos eram os mesmos.

Não assiste razão a recorrente.

As vendas a que se referem o ADE CST nº 5/82, antes transcrito, são aquelas realizadas com terceiros. O Parecer CST nº 89, de 1970, é cristalino:

“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.º 61.514/67.

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.**”

Conforme já manifestei em tópico precedente, em se tratando de mercado monopolizado, o preço praticado será único, sendo determinado pelo atacadista, único distribuidor. Portanto, esse preço praticado pelo atacadista exclusivo é o que estabelece o preço do mercado atacadista, para fins de apuração do VTM,

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.”

Ademais, não é crível que o preço praticado pela Natura Industrial possa compor a apuração do VTM, porquanto considerado inidôneo pela fiscalização.

Por óbvio, na apuração do VTM consideram-se exclusivamente as operações de vendas de produtos industrializados. As regras para definir o VTM estão esculpidas no art. 136 e 137 do RIPI/2002, não havendo espaço para inclusão de produtos adquiridos pela indústria.

Forte nestes argumentos, entendo que 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.

Sendo assim, nego provimento ao capítulo recursal.

DISPOSITIVO

Ante todo o exposto, voto por conhecer em parte do recurso especial interposto pelo contribuinte e, no mérito, **negar-lhe** provimento.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho

Declaração de Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

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

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

2. A primeira hipótese de **RETROATIVIDADE BENIGNA** encontra-se atrelada a edição de norma *expressamente interpretativa* – nossa preocupação de momento. Para parte da doutrina (e podemos citar aqui PAULSEN e MACEDO OLIVEIRA) *expressamente interpretativa* é a norma que se nomeia de interpretativa, que indique que foi promulgada para

interpretar norma anterior, podemos citar como exemplo deste tipo de norma os artigos 3º e 4º da Lei Complementar 118/2005:

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

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

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

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

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

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

2.5. Por incrível que pareça, o caso em voga é um exemplo excelente do antedito. Para construir o conteúdo semântico de praça, o intérprete aplicador do direito tributário abebera-se nas mais diversas fontes (e para demonstrar o alegado basta ler as razões e

contrarrazões de recurso especial). Dentre estas razões encontra-se o artigo 32 do Código Comercial, que dispõe:

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

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

Art. 32 – Praça é o município.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto