



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720949/2017-12
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-014.774 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 13 de março de 2024
Recorrente AVON INDUSTRIAL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Tatiana Josefovicz Belisário (que entendem que o conceito de praça passou a ser atrelado a “município” a partir da Lei 14.395/2022, com caráter interpretativo, aplicável a casos anteriores), e os Conselheiros Alexandre Freitas Costa e

Cynthia Elena de Campos (que entenderam que o conceito de praça sempre foi atrelado a “município”, não tendo a Lei 14.395/2022 alterado a questão). 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 Gonçalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz 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*:

Trata o presente processo de impugnação a Auto de Infração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no valor de R\$ 862.869.168,53, a título de imposto, juros de mora e multa proporcional.

O lançamento tributário foi efetuado em virtude de a Autoridade Fiscal ter verificado que a autuada deu saída de produto industrializado de seu estabelecimento industrial com inobservância do valor tributável mínimo previsto na legislação de regência para empresa com a qual mantém relação de interdependência, nos meses de janeiro a dezembro de 2014.

A autuada tomou ciência do procedimento administrativo em 03/10/2017 e, irresignada, apresentou sua impugnação em 01/11/2017, fls. 307/340.

Conforme podemos constatar no Termo de Verificação de Infração Fiscal, a autoridade fiscal relata que a empresa fiscalizada, industrial, vende seus produtos **exclusivamente** para suas empresas comerciais, a preços muito abaixo daqueles que seriam praticados entre empresas não relacionadas.

Verifica-se nos autos tratarem-se de empresas interdependentes, fato não contestado pela interessada.

Intimada, a autuada esclarece que os preços praticados nas operações de saída de produtos industrializados da fiscalizada para a Comerciais interdependentes observaram a legislação de regência.

A fiscalização concluiu que as operações de saída da unidade Industrial, segregando as funções de comercialização, a cargo da empresa AVON COSMÉTICOS reduziu, indevidamente, o valor da base de cálculo do IPI.

"Analisando os dados das tabelas apresentadas pela Avon Industrial e pela Avon Cosméticos, em resposta aos termos de intimação lavrados por essa fiscalização, verificamos as diferenças significativas entre os preços praticados pela Avon Industrial

na venda de seus produtos para a Avon Cosméticos, e os preços praticados pela Avon Cosméticos nas vendas para as suas revendedoras.

A título de exemplo, no mês de janeiro/2014 a diferença de margem de lucro da Avon Industrial para a Avon Cosméticos chegou a 530,29%, conforme tabela em anexo ao e-processo de constituição do crédito tributário".

"Caracterizada a relação de interdependência entre as empresas envolvidas na operação, a fiscalizada deveria ter aplicado, nas vendas realizadas para a Avon Cosméticos Ltda, o valor tributável mínimo.

Portanto, existindo mercado atacadista na praça do remetente, o preço do produto negociado entre elas deveria corresponder ao preço corrente naquele mercado, calculado com base na média ponderada dos preços de cada produto, vigentes no mês antecedente ao da saída dos produtos do estabelecimento remetente ou ao mês imediatamente anterior.

No caso em que uma empresa tem suas mercadorias especificadas por marca, tipo, espécie, quantidade e número, sendo os produtos diferenciados no mercado, ou seja, em que se comercializam produtos que não podem ser comparados com os produzidos por outras indústrias, e estando estas vendas restritas às empresas comerciais interdependentes, não alcançando pessoas jurídicas independentes, como no caso, há mercado atacadista, nos termos do que já foi definido pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 08/2012. Nesse caso, o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado, conforme item 11 da Solução de Consulta Interna COSIT nº 08/2012".

A impugnante apresenta, em síntese, os seguintes argumentos em sua defesa:

1. que o lançamento tributário é nulo por falta de indicação de infração e clareza da acusação;
2. que o IPI foi devidamente apurado nas operações entre estabelecimento industrial e a Avon Cosméticos;
3. que o conceito de "praça" se restringe ao do município;
4. que não foram considerados os preços praticados pela Avon Industrial na média ponderada do VTM Praça;
5. que o conceito de "praça" é o estabelecido em atos normativos, qual seja, o município;
6. Que houve erro material no cálculo do valor tributável mínimo por desconsiderar as vendas praticadas pelo estabelecimento industrial
7. que a formação da base de cálculo do IPI em operações envolvendo estabelecimentos interdependentes foi regular;
8. que "praça" deve ser entendido como sendo a cidade em que se localiza o estabelecimento do remetente como acolhido em alguns julgados administrativos;
9. que as autoridades fiscais não podem alterar o conceito de "praça";
10. que a interpretação da Solução de Consulta COSIT nº 08/12 não pode ser aplicada ao presente caso, pois o estabelecimento comercial atacadista não se encontra localizado na mesma praça do estabelecimento industrial;
11. que não se pode alterar conceito jurídico de "praça" por ato infralegal;
12. que os atos normativos sobre a matéria definem o conceito de "praça" e este não pode ser alterado pelas autoridades fiscais;
13. que nos cálculos da média ponderada devem ser considerados os preços do estabelecimento industrial;
14. que nos cálculos da média ponderada não foram considerados as devoluções;

15. que não há incidência de juros sobre as multas aplicadas por falta de embasamento legal;

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto considerou improcedente a impugnação, sob a seguinte ementa (fl. 512):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

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. 195, I, RIPI/10.

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. 195, I do RIPI/10, 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.

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 596/653), no qual reforça os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade, os quais são analisados adiante.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF negou provimento ao recurso voluntário, nos termos do Acórdão n.º 3301-005.707, de 25 de fevereiro de 2019, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

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. 195, I, RIPI/10.

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. 195, I do RIPI/10, conforme orientações do Ato Declaratório Normativo CST nº 05/1982, PN CST nº 44/81 e Solução de Consulta Interna nº 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.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

O sujeito passivo interpôs recurso especial de divergência, com os seguintes capítulos:

- Nulidade da decisão recorrida por não enfrentar as razões do recurso voluntário;
- Nulidade da decisão de julgamento administrativo de primeira instância por alteração dos fundamentos do lançamento;
- Nulidade da decisão de julgamento administrativo de primeira instância por análise incompleta dos argumentos da impugnação;
- Nulidade do Auto de Infração por falta de indicação precisa da infração cometida pelo contribuinte;
- Inocorrência de subfaturamento em face o propósito negocial da segregação das atividades industrial e comercial;
- Formação da base de cálculo do IPI em operações entre estabelecimentos interdependentes;
- Conceito jurídico de praça;
- Impossibilidade de alteração do conceito jurídico de praça, que não se equipara à noção de mercado;
- Ofensa ao art. 100 do CTN em decorrência da aplicação da Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 2012.

Após dois despachos de admissibilidade e dois agravos, o recurso especial foi admitido apenas no capítulo referente ao conceito jurídico de praça.

A Fazenda Pública apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 9303-014.774 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 19515.720949/2017-12

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo. Houve prequestionamento do capítulo referente ao conceito jurídico de praça e a divergência jurisprudencial restou comprovada tendo como paradigma o Acórdão n.º 3402-000768.

Sendo assim, para ao mérito do recurso.

Mérito

Preliminarmente, devo analisar petição atravessada pelo sujeito passivo para informar a publicação da Lei n.º 14.395/2022. O referido cânone legal altera a Lei n.º 4.502/64, para conceituar o termo “praça” para fins de apuração do valor tributável. Exatamente o assunto que trata o recurso especial.

Alega a recorrente que a lei tem caráter interpretativo e deve ser aplicada ao caso em análise.

Ocorre que, diferentemente do alegado pela recorrente, entendo que a mencionada lei não tem caráter “expressamente interpretativo”.

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 n.º 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”, aduzida ao sistema jurídico no ano de 2022 a fatos ocorridos em 2012. 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 n.º 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 n.º 9.718/98.

Lei n.º 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”.

O Acórdão n.º 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 n.º 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 tributaria 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 tributaria.

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 tributaria, mas, sim, de interpretar a norma tributaria 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 n.º 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 n.º 9303-008.545, de 14 de maio de 2019.

DISPOSITIVO

Ante todo o exposto, voto por conhecer 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

