



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
SOB O PRISMA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO (VTM) NO IPI E O CONCEITO
DE PRAÇA NA SUA APURAÇÃO**

BRUNO ANNES DIAS LUCIO VIGNOLI

Rio de Janeiro

2022

BRUNO ANNES DIAS LUCIO VIGNOLI

**O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E OS LIMITES DO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO SOB O PRISMA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO (VTM) NO IPI
E O CONCEITO DE PRAÇA NA SUA APURAÇÃO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Eduardo Maneira**.

Rio de Janeiro

2022

VIGNOLI, Bruno Annes Dias Lucio.

O princípio da legalidade e os limites do planejamento tributário sob o prisma do valor tributável mínimo (VTM) no IPI e o conceito de praça na sua apuração / Bruno Annes Dias Lucio Vignoli - Rio de Janeiro, 2022.

50 f.

Orientador: Eduardo Maneira

Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Introdução. 2. Princípio da Legalidade x Normas antielisivas 3. Análise do Caso Concreto 4. Limites para o planejamento tributário e sua fiscalização. 5. Conclusão

Análise dos princípios da legalidade tributária e da segurança jurídica sob o prisma do valor tributável mínimo (VTM) no IPI e o conceito de praça na sua apuração

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor **Eduardo Maneira**.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Co-orientador (Opcional)

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2022

Cursar o bacharelado de direito sempre pareceu uma escolha natural para mim. Fui uma criança extremamente extrovertida e “mandona”, que, era apaixonada por conversar, debater e o mais importante, fazer com que os outros compartilhassem da mesma opinião que eu, nunca pela força, mas pelo poder do convencimento das palavras. Ao crescer, passei a me interessar cada vez mais por matérias como história e literatura, que se uniram a minha já existente paixão pelo litígio e me fizeram optar pelo curso. Na Faculdade, mais do que a paixão pelo direito em si, me apaixonei pela advocacia e seu poder transformador na sociedade. Hoje posso dizer que saio da Universidade mais feliz do que entrei e com a certeza de que trabalharei com aquilo que amo.

Comecei o ano de 2022 com a certeza de que seria, até então, o ano mais difícil da minha vida. Três períodos da faculdade, em razão da excepcionalidade do COVID, elaboração da presente monografia, prova da OAB e tudo isso sendo conciliado com o estágio, sempre com dedicação e máximo profissionalismo. Hoje, olhando para trás e constatando que os objetivos traçados estão sendo alcançados me encho de alegria e orgulho, não exatamente pelas conquistas, mas por ter aprendido uma importante lição. Por maiores que sejam seus objetivos, o mais importante sempre será o caminho percorrido para alcançá-los e o meu foi repleto de pessoas maravilhosas que fazem tudo valer a pena.

É imprescindível rememorar todos os que sempre estiveram ao meu lado em bons e maus momentos, com apoio moral, financeiro, emocional, me dando o suporte vital, para traçar esta trajetória.

Minha mãe, Cláudia, meu maior exemplo do que é ser mulher, que trabalhou incansavelmente para que seus filhos pudessem realizar seus sonhos, mas nunca deixou de fornecer e demonstrar seu amor infinito. Agradeço também pela liberdade e confiança fornecida, por me ensinar que a melhor educação materna não é controladora, mas aconselhadora.

Meu pai, Heitor, que também sempre forneceu todo o amor e suporte que necessitava, além de me ensinar importantíssimas lições sobre honestidade e caráter. Agradeço por ter acendido em mim a chama do conhecimento e curiosidade, sempre me levando em museus e eventos culturais, que foram cruciais para minha formação como estudante e cidadão. Mas, o

meu maior agradecimento sempre será por ter me dado minha maior herança, meu amor pelo Clube de Regatas do Flamengo.

Minha namorada, Roberta, minha “pequena”, também teve papel crucial no meu caminho traçado na Faculdade Nacional de Direito, estando comigo nos momentos mais felizes e mais difíceis, sempre com amor e companheirismo, fazendo tudo valer a pena.

Da mesma forma, não posso olvidar de prestar meus agradecimentos aos meus finados avôs Sebastião e Heitor, minhas avós Núbia, e Gláucia, meu irmão Bernardo, minhas tias Dani e Cris, meu tio, por consideração, Casé, meus primos Antônio e Felipe, minha madrasta, Claudia, por se importarem comigo desde criança e me auxiliarem e amarem ao longo de toda minha vida.

Aos meus amigos de escola, Arruda, João, Soares, Sobral, Pedro, Thiago, Tadeu, Felipe, Freire, Valverde, Luiz Cláudio, Cantareli, Rodrigo, Guilherme e Júnior, obrigado por partilharem a vida comigo, irmãos que não são de sangue, mas terão minha admiração eterna.

Por fim, no tocante ao seio acadêmico, agradeço, em especial, ao Marcos e Rafael, que foram essenciais nessa longa trajetória de FND (AVANTE!), bem como, ao Vinícius, Rafaela, Luiza, Nathália e Yuri.

“De tanto ver triunfar as nulidades; de tanto ver prosperar a desonra, de tanto ver crescer a injustiça. De tanto ver agigantarem-se os poderes nas mãos dos maus, o homem chega a desanimar-se da virtude, a rir-se da honra e a ter vergonha de ser honesto. (Rui Barbosa)

RESUMO

Recentemente, com uma sequência importantíssima de matérias tributárias sendo julgadas pelo STF, vem se afluando o debate acerca do limite da flexibilização dos princípios fundamentais tributários em prol da necessidade arrecadatória crescente do Estado, baseadas em frequentes alterações temporais, tecnológicas e sociais. Há de se constatar, que os princípios fundamentais do direito tributário nascem para conferir segurança ao contribuinte, notoriamente o elo mais vulnerável da relação tributária, por outro lado, o avanço exponencial da tecnologia faz com que muitas vezes ordenamentos jurídicos tornem-se rapidamente defasados e desproporcionais perante a finalidade da sua criação. Desse conflito, surge o questionamento, "a administração pública pode, discricionariamente, alterar a interpretação de normas tributárias, de forma diversa da prevista no ordenamento jurídico, sem observar o devido processo legislativo, trazendo maior onerosidade ao contribuinte"? A análise do caso concreto, acerca da alteração do conceito de praça, na aplicação do valor tributável mínimo para apuração da base de cálculo do IPI, surge como uma oportunidade para analisar a problemática, e suas consequências como um todo, diminuindo a segurança jurídica dos contribuintes e abalando a confiança e planejamento das Empresas na economia brasileira.

Palavras-chave: Legalidade Tributária; Segurança Jurídica; Planejamento Tributário; Arrecadação; Normas Antielisivas; Praça; Mercado Atacadista

ABSTRACT

Recently, with a very important sequence of tax matters being judged by the STF, the debate has been emerging about the limit of flexibility of fundamental tax principles in favor of the State's growing need for collection, based on frequent temporal, technological and social changes. It must be noted that the fundamental principles of tax law are born to provide security to the taxpayer, notoriously the most vulnerable part in the tax relationship. From this conflict, the question arises, "Can the public administration, at its discretion, change the interpretation of tax rules, in a way different from that provided for in the legal system, without observing due legislative process, bringing greater cost to the taxpayer"? The analysis of the concrete case, about the alteration of the concept of market square, in the application of the minimum taxable amount for the determination of the calculation base of the IPI, appears as an opportunity to analyze the problem, and its consequences as a whole, reducing the legal security of the taxpayers and undermining the confidence and planning of companies in the Brazilian economy.

Keywords: Tax Legality; Legal Security; Tax Planning; Collection; Anti-Avoidance Rules; Market Square; Wholesale Market

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

STF	Supremo Tribunal Federal
VTM	Valor Tributável Mínimo
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
RIPi	Regulamento do IPI
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CTN	Código Tributário Nacional
PN	Parecer Normativo
ADN	Ato Declaratório Normativo
COSIT	Coordenação Geral de Tributação
STJ	Superior Tribunal de Justiça
RESP	Recurso Especial
RE	Recurso Extraordinário
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
RFB	Receita Federal do Brasil
SCI	Solução de Consulta Interna
N.	Número

SUMÁRIO

1.	11	
	Apresentação do tema e Formulação do problema de pesquisa	10
2.	15	
2.1	O Princípio da legalidade e suas ramificações no direito tributário	14
2.2	Normas Antielisivas	18
2.3	A norma Antielisiva do VTM para tributação do IPI	20
3.	24	
3.1	Histórico do Entendimento de “Praça”	23
3.2	Entendimento Histórico do CARF e dos Tribunais Pátrios	25
3.3	A interpretação equivocada dos conceitos de direito privado pelo Fisco	29
4.	33	
4.1	Planejamento Tributário na visão dos doutrinadores	32
4.2	Como Constatar ilicitude no Planejamento Tributário	34
4.3	Análise Jurisprudencial do Planejamento Tributário	36
4.4	O Planejamento Tributário na problemática sob análise	38
5.	46	
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	47
	Referências das fontes citadas neste projeto	47

1. INTRODUÇÃO

Apresentação do tema e Formulação do problema de pesquisa

A regra do Valor Tributável Mínimo (VTM), foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro há 58 anos pela Lei nº 4.502/64, que instituiu o então “imposto sobre consumo”, atual IPI. O VTM configura-se como uma norma antielisiva específica para as operações de venda de produtos industrializados entre empresas interdependentes, que visa exclusivamente coibir eventual manipulação artificial da base de cálculo do IPI, ao determinar o cálculo de um patamar mínimo para a fixação da base do imposto nessas operações.

Esse cálculo pode ser realizado por meio de duas metodologias distintas e excludentes, a primeira (regra geral) veiculada pelo art. 195, I, c/c art. 196, caput, do regulamento, e a segunda (regra subsidiária) estabelecida pelo seu art. 196, parágrafo único, II (para produtos de fabricação nacional). Confira-se a redação dos referidos artigos:

“Valor Tributável Mínimo

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

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei no 34, de 1966, art. 2o, alteração 5a); (...)

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 regra geral, estabelecida no art. 195, I, do RIPI/10, determina que o VTM para fins de composição da base de cálculo do IPI deve corresponder ao “preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”, calculado mediante a média ponderada dos preços de cada produto no mês anterior ao da saída do estabelecimento industrial. No entanto, para que seja possível a aplicação da mencionada regra geral, é necessário que haja “mercado atacadista” na “praça do remetente”.

Caso não existam outros atacadistas na mesma “praça” em que localizado o estabelecimento industrial, nos termos do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/10, deve ser aplicada a regra subsidiária, adotando como valor parâmetro para a definição da base de cálculo do IPI o custo de fabricação, acrescido dos demais custos indicados no referido dispositivo.

Nesse sentido, a aplicação de uma ou outra regra depende de um único critério: a verificação da existência ou não de “preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”. Para

uma análise adequada dessa subsunção do fato à norma, é necessário fixar corretamente o conceito jurídico de “mercado atacadista” e “praça do remetente”, elementos do direito privado utilizados pela lei tributária.

Por se tratar de um conceito jurídico oriundo do direito privado, a legislação fiscal, não estabelece o que vem a ser “praça”. De forma muito simplista, “praça”, em sua acepção histórica, nada mais é do que uma localidade circunscrita aos limites de um município, um recorte territorial com essa determinada limitação espacial.

No âmbito do direito comercial, “praça comercial”, para além de uma mera localidade (espaço geográfico), possui um conteúdo jurídico específico, correspondente a um determinado município em que se realizam atos de comércio. É o que se depreende, por exemplo, da antiga “Lei do Cheque” (Decreto nº 2591/1912), que estabelecia prazo para apresentação de cinco dias para cheque “passado na mesma praça onde tem de ser pago” e de “oito dias, quando em outra praça”.

A própria Administração Tributária, acatando esse conceito jurídico assente no direito privado, sempre se manifestou no sentido de que essa localidade (“praça”), para fins de aplicação das regras de VTM previstas na legislação do IPI, corresponde a uma cidade. Até meados do ano de 2017, o CARF cancelava os autos de infração que ampliavam o limite geográfico do conceito de praça, adotando o entendimento exemplificado pelo Acórdão abaixo¹:

“27. Diante deste quadro normativo e jurisprudencial, não resta dúvida que praça e município são tratados como sinônimos o que, por conseguinte, implica no presente caso a convocação do disposto no art. 196, parágrafo único, inciso II do RIPI/2010 e não o prescrito no art. 195, inciso I do mesmo Regulamento. Isto porque, nos termos empregados pelo Professor Humberto Ávila em parecer também desenvolvido para a Associação Brasileira de Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (fls. 3.284/3.322):

...a escolha expressa pela delimitação geográfica para fins de verificação da média de preços do 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 critérios, e delimitadas pelo Poder Executivo, a quem compete especificar os mandamentos legais. (...)” (grifos nossos)

(CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Acórdão 3402-004-341, Processo Administrativo nº 16682.722461/2015-30, julgado em 29/08/2017).

Entretanto, a partir do final de 2017 a situação se alterou, nos julgamentos dos acórdãos nº

¹ CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Acórdão 3402-004-341, Processo Administrativo nº 16682.722461/2015-30, julgado em 29/08/2017.

3401-003.954² e 3401-003.955³, que preceituaram que o conceito de praça não seria relevante para a determinação da base tributável, a qual, apesar de fabricante e distribuidor exclusivo situarem se em municípios distintos, deveria ser o preço de venda deste último.

Nessa linha, o Acórdão nº 3301-004.363⁴, dispôs que “praça pode ter abrangência igual, superior ou inferior ao território de Município, a depender dos fatores que integram a operação, dentre outros produtos, concorrência, exclusividade, produto único, segregação de preço por região de destino, tabelamento, segregado ou não por regiões”.

Para afastar a aplicabilidade da regra subsidiária, o CARF passou a utilizar o conceito de praça no Direito Administrativo, mais especificamente no campo de contratos públicos, com a menção no art. 22, § 6º, da Lei n. 8.666/1993 28.

Para sustentar que se em determinado Município ou região metropolitana não existir a quantidade mínima de interessados em participar do certame licitatório na modalidade “convite”, o órgão responsável pela licitação pode enviar convites para interessados localizados em outras cidades, e que portanto todas essas cidades configurariam uma única praça bem como fazer analogias com julgados trabalhistas, índices econômicos de correção monetária e decisões do CADE, afastando o entendimento fixado nos atos normativos editados pela própria Administração Tributária, e sustentando que a praça poderia, inclusive, ter abrangência nacional.

Uma mudança tão brusca de entendimento sem ser originada por qualquer alteração legislativa, obviamente, abre amplo espaço para discussão acerca de princípios fundamentais do direito tributário, que muitas vezes são amplamente flexionados, ou facilmente descartados pela Administração Pública em prol do entendimento mais benéfico ao fisco, tais quais, a recorrente violação ao princípio da legalidade estrita, à segurança jurídica, a sistemática da retroatividade dos conceitos, dentre outras normas jurídicas fundamentais.

O ordenamento jurídico não está imune às transformações sociais, motivo pelo qual deve passar por constantes reformas e atualizações. No entanto, essa constatação não confere ao aplicador da norma a opção de interpretar, de forma discricionária o texto da norma, tampouco quer significar que a norma jurídica se altera automática e casuisticamente a partir de toda e qualquer transformação social verificada em dado momento histórico.

² CARF, Acórdão nº 3401003.954, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária –Sessão de 29 de Agosto de 2017.

³ CARF, Acórdão nº 3401003.955, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária –Sessão de 29 de Agosto de 2017.

⁴ CARF, Acórdão nº 3301-004.363, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária –Sessão de 21 de Março de 2018.

A estabilidade das relações jurídicas, protegida pelo princípio da segurança jurídica e da legalidade, impede que a Autoridade Lançadora, com base em meras alegações, crie uma interpretação equivocada da norma, pretendendo em verdade impor uma regra não prevista no ordenamento jurídico.

Na presente monografia será feito um estudo acerca dos limites necessários à discricionariedade da Autoridade Fiscal na incessante busca por um equilíbrio entre os princípios fundamentais do direito tributário, que garantem ao contribuinte a liberdade de realizar um planejamento tributário pautado na legislação vigente, e a necessidade de se combater os ilícitos praticados por contribuintes com o intuito de reduzir sua carga tributária.

Tal análise será feita sob o prisma da extensão semântica dos termos “praça” e “mercado atacadista” utilizados no art. 195 do Decreto n. 7.212/2010 (Regulamento do IPI – RIPI), que vêm sendo tema de amplo debate nos Tribunais Administrativos do país, diante das recentes decisões contrárias ao entendimento consolidado, proferidas pelo CARF.

2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE X NORMAS ANTIELISIVAS

2.1 O Princípio da legalidade e suas ramificações no direito tributário

Recentemente, com uma sequência importantíssima de matérias tributárias sendo julgadas pelo STF, vem se afluando o debate acerca do limite da flexibilização dos princípios fundamentais tributários em prol da necessidade arrecadatória crescente do Estado, baseadas em frequentes alterações temporais, tecnológicas e sociais.

Há de se constatar, que os princípios fundamentais do direito tributário nascem para conferir segurança ao contribuinte, notoriamente o elo mais vulnerável da relação tributária, por outro lado, o avanço exponencial da tecnologia faz com que muitas vezes ordenamentos jurídicos tornem-se rapidamente defasados e desproporcionais perante a finalidade da sua criação.

Desse conflito, surge o questionamento, “a administração pública pode, discricionariamente, alterar a interpretação de normas tributárias, de forma diversa da prevista no ordenamento jurídico, sem observar o devido processo legislativo, trazendo maior onerosidade ao contribuinte”?

A análise do caso concreto, acerca da alteração do conceito de praça, na aplicação do valor tributável mínimo para apuração da base de cálculo do IPI, surge como uma oportunidade para analisar a problemática, e suas consequências como um todo, diminuindo a segurança jurídica dos contribuintes e abalando a confiança e planejamento das Empresas na economia brasileira.

Antes de adentrar especificamente no caso exemplificativo da conceituação de praça para fins da aplicação do VTM na tributação do IPI, se faz importante se debruçar sobre a importância do princípio da legalidade e suas ramificações no âmbito do direito tributário.

O princípio da legalidade representa o principal pilar do estado democrático de direito, motivo pelo qual, este se estende a todos os ramos do direito brasileiro⁵. O artigo 5º, II da Constituição Federal, conceitua-o: “Ninguém será obrigado a fazer algo ou deixar de fazer senão em virtude da lei”.

⁵ BERNARDI, Renato. O princípio da legalidade no Direito Tributário. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, 45, 30/09/2007

Com o objetivo de garantir a segurança do cidadão, somente o poder legislativo, que representa o povo, pode elaborar normas que limitem a liberdade, requeiram ou proíbam condutas. Um comportamento é exigido apenas "em virtude" da lei.

No âmbito do direito tributário, tal princípio é revestido de uma importância ainda maior, pela desigualdade existente entre as duas partes da relação jurídica tributária, tanto é, que, em seu artigo 150, a Constituição Federal normatizou a aplicação do princípio da legalidade estritamente no âmbito tributário:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Sendo assim, o princípio da legalidade no âmbito tributário, ganha um caráter ainda mais rígido, o da estrita legalidade, que garante ao contribuinte a existência de uma lei para criar e cobrar o tributo, pois não será imputada uma obrigação tributária ao contribuinte, sem antes observar as disposições legais quanto a criação e cobrança de um tributo.

Devido ao princípio da estrita legalidade tributária, a obrigação deve estar prevista na própria lei, não havendo espaço para delegação, sendo a lei o fundamento da exigência tributária, cumprindo ao legislador definir o antecedente e o conseqüente da norma de incidência tributária por meio de lei stricto sensu.

O princípio da legalidade tributária impõe que a própria lei fixe todos os parâmetros para a tributação, não havendo espaço para juízo de conveniência e de oportunidade por parte do poder judiciário ou do órgão autuante.

O contribuinte, acaba recebendo essa camada maior de proteção, dada a desigualdade em que se encontra.

Ao contrário, por exemplo, das relações jurídicas pautadas no âmbito do direito civil, onde se pressupõe uma igualdade de direitos e poderes entre ambas as partes, no direito tributário há uma evidente desigualdade entre as partes da relação jurídica.

Enquanto a fiscalização tributária possui todo o arcabouço estatal a seu favor, desde o legislador que cria as regras tributárias, passando pelo apurador do tributo e incluindo ainda, aquele que irá julgar administrativamente eventual discordância na relação, o contribuinte dentro de uma lógica competitiva de mercado, precisa realizar um planejamento tributário rigoroso para não incorrer em nenhum equívoco no pagamento de seus tributos, evitando qualquer tipo de sanção e onerosidade excessiva.

Obviamente, dentro do referido cenário, o princípio da legalidade acaba ganhando contornos ainda mais relevantes, uma vez que tem a função de impedir abusos por partes das autoridades fiscais e uma possível discricionariedade na cobrança dos tributos.

Ou seja, o princípio da legalidade tem como função proteger o contribuinte da “fome arrecadatória” estatal e garantir um mínimo de previsibilidade mercadológica, facilitando investimentos de médio e longo prazo.

O princípio da legalidade, ainda enseja em uma série de ramificações de sua aplicação, entre eles a legalidade estrita, que gera a impossibilidade de realização de analogia por parte do judiciário e limita a discricionariedade da administração, como bem expostos pelo doutrinador Roque Antônio Carrazza:

Observando os elementos que permitem a identificação do fato imponible (hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo), fica vedado o emprego de analogia (pelo judiciário), e da discricionariedade (pela administração pública).⁶

A estrita legalidade acaba por aumentar a responsabilidade do legislador, que deve ser o mais cristalino possível ao elaborar legislação tributária, uma vez que, os órgãos fiscalizadores precisam se ater à literalidade da lei, não cabe a eles alterar o significado de termos, ou ampliar o sentido de determinadas expressões.

As citadas ramificações do princípio da legalidade, acabam por formar o princípio da segurança jurídica, que também está positivado na Constituição Nacional no inciso XXXVI, do seu artigo 5º:

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

A segurança jurídica, assim como a legalidade, permeia todo o texto constitucional, o que é natural, já que é um valor transcendente ao ordenamento jurídico, não se confinando no sistema jurídico positivo, mas inspirando as normas que, no âmbito deste, lhe atribuem efetividade.

Há ainda de ser ressaltado, que a Constituição Brasileira de 1988, em especial, reserva lugar especial para os princípios da legalidade e da segurança, dado o contexto histórico em que essa foi forjada.

Promulgada em 1988, após 20 anos de ditadura militar no Brasil, em que o indivíduo carecia de garantias institucionais para se proteger diante das arbitrariedades estatais, os constituintes e a sociedade como um todo tiveram uma preocupação a mais na inserção de defesas constitucionais aos direitos individuais.

Sendo assim, a segurança jurídica é uma manifestação do Estado Democrático de Direito brasileiro, e visa proteger as justas expectativas das pessoas, e, para isso, proíbe a adoção de medidas que possam frustrar a confiança que os cidadãos depositam no Estado.

⁶ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

Não obstante, se analisado o aspecto econômico do direito tributário, os princípios da legalidade e da segurança jurídica são essenciais para tornar um Brasil minimamente atrativo para criação de Empresas e investimentos de longo prazo.

Isso porque, qualquer empresa ou indivíduo interessados em realizar investimentos no país, precisam realizar um cálculo preciso de seus custos, para verificar se o negócio é viável e estimar o valor a ser levantado e em quanto tempo este seria recuperado.

Entre tais custos, por óbvio, se inserem os valores pagos a título tributário, ou seja, o futuro contribuinte precisa ter algum tipo de previsibilidade acerca dos tributos a serem pagos quando desempenhar a atividade comercial que pretende seguir.

Levando isso em conta, os constituintes criaram uma “parede” de proteção ao contribuinte, ao estabelecer os princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal, que se encontram positivados, no inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Tamanha importância dada pela legislação em conferir segurança ao contribuinte, de que este não teria a forma de tributação de seu negócio abruptamente alterada e que qualquer que fosse a alteração, essa deveria atender todos os critérios legislativos e só poderia passar a valer a partir de um período determinado, que permitisse o devido planejamento contábil.

Sendo assim, excetuando-se alguns tributos específicos, por sua lógica estratégica, como regra, os tributos após serem criados ou majorados, só poderão ser exigidos do contribuinte noventa dias depois de sua publicação e no exercício financeiro seguinte.

Tal proteção é essencial para que os contribuintes tenham tempo para preparação de eventuais contingências, destinação de recursos e por óbvio, planejar a destinação de recursos, com base no estímulo concedido pelas novas regras tributárias.

No entanto, a Constituição não se contentou somente com essas garantias. Com a adoção dos princípios da irretroatividade e da tipicidade serrada a segurança jurídica foi potencializada na área tributária.

O princípio da irretroatividade está disposto no art. 150, III, “a” e determina a vedação à cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Ou seja, enquanto os princípios da anterioridade garantem que o contribuinte não será surpreendido com a exigência de um tributo de imediato, do qual não tinha como esperar e se preparar, o princípio da irretroatividade garante que fatos jurídicos já praticados pelo contribuinte, durante a vigência de determinada legislação, não serão reanalisados pela administração tributária sob a ótica de alterações legislativas inexistentes na época do acontecimento.

2.2 Normas Antielisivas

Nesse contexto de tantos mecanismos de proteção ao contribuinte, o fisco também dispõe de certos atributos que permitem “driblar” os excessos interpretativos que são utilizados por contribuintes que visam deixar de pagar tributos, são as chamadas normas antielisivas.

As normas antielisivas são aquelas que visam estabelecer limites ao planejamento tributário, consolidando uma dissociação entre a validade prática de atos e negócios perante as regras de Direito Privado da validade em relação às regras de Direito Tributário – é dizer, mesmo diante de um negócio formalmente hígido de acordo com as regras do Direito Civil, é possível uma regra antielisiva que determine certo tratamento tributário específico àquela materialidade econômica abarcada pelos contornos de juridicidade.

Tratam-se, pois, de regras voltadas ao fechamento de espaços de liberdade do contribuinte existentes nas dobras da legislação (*loopholes*), como pontuado precisamente por Campos e Andrade:

Essas normas – ou cláusulas – antielisivas podem ser de dois tipos distintos, conforme o grau de detalhe com o qual é feito seu pressuposto de aplicação: (a) cláusulas gerais, dotadas de pressuposto aberto e previstas para serem aplicadas em um número indefinido de casos; e (b) cláusulas específicas, voltadas a tutelar os negócios e as situações bastante particulares. Falam-se, também, em um tipo híbrido, as cláusulas setoriais, que são dotadas de alguma generalidade, mas se direcionam a um âmbito delimitado de contribuintes e de operações, estando mais próximas do modelo específico⁷

Dessa forma, as normas antielisivas buscam fornecer poderes ao Fisco, através da utilização de pressupostos genéricos e conceitos indeterminados, sendo formuladas de maneira ampla de modo a abarcar a maior quantidade possível de casos concretos, e evitar que o contribuinte encontre caminhos de burlá-las.

⁷ CAMPOS, Diogo Leite de; e ANDRADE, João Costa. Autonomia contratual e direito tributário (a norma geral anti-elisão). Coimbra: Almedina, 2008, p. 58

São dotadas, pois, de uma elasticidade que lhes permite atingir ilícitos atípicos como abuso de formas, abuso de direito e outros que, por sua estrutura, não podem ser delimitados de forma específica.⁸

As cláusulas antielisivas específicas apresentam uma estrutura normativa baseada em um pressuposto fático rígido, detalhado e taxativo, são utilizadas sempre posteriormente à constatação, pela fiscalização de um campo aberto à elisão, através da alteração do direito positivo visando fechar aquela lacuna específica utilizada pelo contribuinte.

Segundo Humberto Ávila, cabe ao legislador, no manejo das cláusulas antielisivas específicas, modificar a legislação para adaptá-la às novidades que surgem no mercado, às novas operações e estratégias elisivas, e não franquear ao intérprete o poder de simplesmente estender a hipótese tributária para novas situações não previstas ou desconsiderar operações legalmente realizadas, através da alteração semântica de expressões utilizadas na norma⁹.

O fisco, por meio do estabelecimento de ficções e presunções relativas aos elementos da regra matriz tributária, seja quanto aos caracteres do fato gerador, seja quanto àqueles da relação jurídica tributária.

Com o crescimento dos gastos sociais do Estado Moderno, que não é mais apenas visto como garantidor de direitos, mas também como cumpridor de deveres, também ocorre o crescimento da necessidade arrecadatória do Estado. Nesse escopo, há uma parte da doutrina que defende a flexibilização dos princípios tributários, conferindo maior discricionariedade ao Fisco, como o Professor Sérgio André Rocha¹⁰:

Ainda hoje busca-se operar o sistema utilizando-se categorias completamente superadas, como acontece com o princípio da legalidade dita estrita, aliada a uma tal tipicidade cerrada, interpretados garantias ao contribuinte de uma segurança jurídica absoluta, partindo-se da ideia de que os textos normativos, embora vertidos em linguagem, permitem ao intérprete o alcance de seu único conteúdo

Todavia, dada a já citada importância do princípio da legalidade e da segurança jurídica no âmbito do direito tributário as cláusulas específicas, por dependerem de presunções e ficções nos elementos essenciais da norma tributária, são dotadas de uma excepcionalidade que lhe imprime um grau elevado de restrição na sua interpretação e aplicação às situações concretas, estando próximas da sua literalidade.

Após explicitar os princípios norteadores do direito tributário e os mecanismos à disposição do fisco e dos contribuintes, para respectivamente, evitar a elisão fiscal e evitar a discricionariedade da administração pública no ato de exigir tributos, é preciso esclarecer as

⁸ NETO, Carlos Augusto Daniel Neto e RIBEIRO, Diego Diniz, Artigo O VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO (VTM) NO IPI E O CONCEITO DE “PRAÇA” NA SUA APURAÇÃO, Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT)

⁹ ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário, p. 83.

¹⁰ ROCHA, Sergio André. A Tributação na Sociedade de Risco fl 569., Revista Direito Tributário Atual, 2010.

razões pela qual se entende aqui que as cláusulas antielisivas específicas estão sujeitas a uma interpretação restritiva quanto ao seu conteúdo e porque o conceito de praça, na aplicação da regra do VTM, também se encontra inserido nessa normativa.

2.3 A norma Antielisiva do VTM para tributação do IPI

O IPI tem como seus fatos geradores o desembaraço aduaneiro de produtos importados, a saída do produto de estabelecimentos industriais (ou equiparados) ou a arrematação deles, quando levados a leilão. O art. 47 do CTN prevê sua base de cálculo da seguinte forma:

“Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I – no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

- a) do imposto sobre a importação;
- b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II – no caso do inciso II do artigo anterior:

- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
- b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III – no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação” (destaques nossos).

O art. 47, II, “b” define que a base de cálculo do IPI será o preço da mercadoria no mercado atacadista da praça do remetente, quando não for possível verificar o valor da operação na saída da mercadoria. Tal norma gerou uma oportunidade para grandes conglomerados industriais que buscavam diminuir a onerosidade de sua tributação.

Passou a ser comum que grandes empresas industriais criassem estabelecimentos atacadistas para dar saída aos seus produtos industrializados, gerando um valor artificialmente baixo na operação industrial atacadista e o real valor da mercadoria fosse auferido somente na venda ao varejo.

Esse planejamento acabava por erodir a base de cálculo do IPI, diminuindo a arrecadação estatal de maneira artificial e tinha como consequência a diminuição da concorrência. Isso porque, empresas industriais de porte pequeno e médio acabavam não tendo condições de criar tal cadeia produtiva, que lhes permitisse reduzir a base de cálculo do IPI. Como consequência, os grandes conglomerados industriais conseguiam praticar preços mais competitivos, diante da menor tributação de seus produtos.

Para coibir tal planejamento tributário criou-se a figura das firmas interdependentes, que possuem definição descrita no art. 612 do Regulamento do IPI de 2010:

Art. 612. Considerar-se-ão interdependentes duas firmas:

I - quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso I, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 9º);

II - quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso II);

III - quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso III);

IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I); ou

V - quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso II).

As firmas interdependentes passaram a ter uma base de cálculo diferente de IPI que buscava justamente coibir a redução artificial do valor da mercadoria, que diminuía a arrecadação estatal e representava concorrência desleal no setor.

Com a criação da figura das firmas interdependentes, cria-se também um modelo de tributação de IPI destinado somente a estas, concretizado nos já mencionados arts. 195, I e 196, I e II do RIPI.

Trata-se de normas antielisivas que buscam diminuir o “espaço de manobra” que o contribuinte possui para planejar sua atividade econômica visando alcançar a menor onerosidade possível de sua carga tributária.

Como já dito tais normas atribuem à administração fiscal o poder de classificar determinados comportamentos dos contribuintes como elisivos e, conseqüentemente, exigir o valor do tributo elidido.

As normas antielisivas têm como características, em seu mister de atribuição de poderes ao Fisco, a utilização proposital de pressupostos genéricos e conceitos indeterminados, formuladas de maneira ampla para abarcar a maior quantidade possível de casos concretos, e evitar que o contribuinte encontre caminhos de burlá-las.

Estas normas acabam por dar um poder discricionário ainda maior ao Fisco, uma vez que são dotadas de uma elasticidade que lhes permite atingir ilícitos atípicos, considerados como abuso de forma. Para Ávila, o abuso de forma significa desnaturar elementos essenciais do negócio jurídico, ou seja, há uma modificação de um requisito que lhe é essencial¹¹.

¹¹ ÁVILA, Humberto. A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e sua tributação: o uso e o abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais de direito tributário. São Paulo: Dialética, 2013. v. 17. p. 132-151

As normas e interpretações antielisivas possuem como benefício dificultar a sonegação fiscal disfarçada de planejamento tributário e fornecer maior adaptabilidade às normas diante de um mundo em mudança constante.

Ao passo que leis que criam e normatizam tributos são positivadas, em paralelo, são criados e descobertos métodos de burlá-las, os já citados “loopholes”.

Ocorre que em muitas das vezes os “loopholes” não poderiam, sequer, ser previstos pelo legislador no momento da criação da lei tributária, uma vez que, mesmo em um cenário utópico de legisladores extremamente técnicos, é praticamente impossível imaginar e proibir todas as hipóteses de elisão fiscal, para coibí-las.

Sendo assim, tal argumentação poderia ser utilizada para tentar se justificar, por exemplo, a abrupta alteração do entendimento do conceito de “praça” na aplicação da regra do VTM para tributação do IPI realizada pelo CARF.

Contudo, há de ser destacado de que as normas antielisivas também acabam por conferir um poder indevido ao aplicador das normas tributárias, que passa a não só cumprir as leis tributárias conforme a sua literalidade, mas passa a também alterar seu entendimento de acordo com os interesses estatais.

Além de contrariar os princípios fundamentais da estrita legalidade tributária, da segurança jurídica e da anterioridade, como já largamente exposto acima, caso utilizada de forma indiscriminada as normas antielisivas podem representar uma afronta ao próprio Estado Democrático de Direito.

Isso porque, tais normas acabam representando uma ameaça à separação e equilíbrio entre os 3 poderes, uma vez que o executivo, ou em algumas vezes o poder judiciário acaba criando e alterando leis e ocupando o papel que deveria ser desempenhado pelo legislativo democraticamente eleito para tal.

3. ANÁLISE DO CASO CONCRETO

3.1 Histórico do Entendimento de “Praça”

No caso da conceituação do termo “praça” para definição do VTM na tributação do IPI, por exemplo, é evidente que a norma a ser interpretada já havia sido idealizada pelo legislador, inicialmente, para coibir um favorecimento tributário às grandes corporações que são detentoras tanto da sociedade industrial quando da atacadista.

Mesmo assim, o legislador optou por utilizar o conceito de praça para definir a composição do VTM na tributação do IPI para firmas interdependentes.

Teleologicamente, não há dúvidas de que, no momento em que a norma foi criada, o conceito de praça escolhido pelo legislador tinha como seu sinônimo mais próximo a cidade ou município em que localizada a industrial.

O termo foi escolhido pelo legislador fiscal como um dos critérios de aplicação das regras de VTM, justamente, por corresponder a um conceito jurídico determinado e estanque, cujo conteúdo não deve variar conforme a vontade do intérprete ou a evolução paulatina das relações sociais, sob pena de se dotar o direito tributário de total insegurança, subtraindo-lhe suas características elementares de vinculação aos princípios da legalidade estrita e tipicidade cerrada.

O conceito de praça comercial enquanto município em que se realizam operações mercantis também foi reconhecido pelo eminente Professor Humberto Ávila em parecer sobre o tema, no qual afirmou que não há outra interpretação possível senão a de que “o contexto normativo e os atos normativos secundários denotam que a expressão ‘praça do remetente’ significa um município”.

Tal ponto está relacionada com o já mencionado princípio da segurança jurídica, tão relevante no direito tributário. Acreditar que, ao criar a referida norma, os legisladores teriam, intencionalmente, utilizado um termo vago para aplicação do VTM, seria acreditar que estes ignoraram por completo a estrita legalidade e a segurança, o que parece pouco provável.

Quanto à extensão deste recorte territorial específico “praça” pela lei, os dicionários jurídicos de Maria Helena Diniz¹² e De Plácido e Silva também corroboram a sua assente definição como localidade correspondente a uma cidade na qual se realizam atos de comércio. Confira-se:

¹² DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. 3ª ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2008. 750 p

PRAÇA. 1. Direito comercial. a) Área mercantil; b) conjunto de estabelecimentos empresariais e bancários de uma cidade; c) totalidade de empresários existentes numa localidade; d) comércio da cidade.

PRAÇA DO COMÉRCIO. Direito comercial. 1. Ponto onde, diariamente, se reúnem empresários e corretores para efetuar negócios mercantis. 2. Reunião de pessoas que, habitualmente, praticam atividades econômicas organizadas para a produção e circulação de bens e serviços. 3. Organização mercantil de uma cidade, composta pela totalidade de empresários. 4. Bolsa de Valores e de Mercadorias.

PRAÇA COMERCIAL. Direito comercial. Cidade onde se faz muito comércio”. (g.n.)

“Praça. É tomado no mesmo sentido de mercado, pelo que é compreendido como o lugar público, em que se realizam as feiras ou se promove normalmente o comércio. Mas, no sentido do Direito Comercial, compreende a organização mercantil ou comercial de uma cidade, constituída pela totalidade de comerciantes e de quantos o auxiliam na promoção de atos de comércio.

O sentido de praça, neste conceito, confunde-se com o sentido de cidade: os comerciantes da praça, embora melhor o comércio da cidade, sem fixação do local em que se realiza.

Desse modo, no conceito do Direito Comercial, praça exprime:

- a) O local determinado em que se realiza um comércio ou se exercita a mercancia. É a feira, é a bolsa, é o mercado.
- b) O corpo de comerciantes ou a totalidade de comerciantes de uma cidade, compreendendo todas as instituições e organizações destinadas às finalidades precípua do comércio. (g.n.)

A própria Administração Tributária, acatando esse conceito jurídico assente no direito privado, sempre se manifestou no sentido de que essa localidade “praça”, para fins de aplicação das regras de VTM previstas na legislação do IPI, corresponde a uma cidade. Nesse sentido foram elaborados o PN CST nº 44/81¹³ e o ADN CST nº 5/82¹⁴.

Quanto ao PN CST nº 44/81, ainda em plena vigência¹⁵, destaca-se que o seu objetivo era justamente definir “a extensão do entendimento da expressão preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”, o que foi confirmado pelo ADN CST nº 5/82. Confira-se:

PN CST nº 44/81

“6. Registram os Dicionários da Língua Portuguesa que mercado, convencionalmente, significa referência feita em relação à compra e venda de determinados produtos.

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”. (grifos nossos)

ADN CST nº 5/82

“a) o termo produto, constante do subitem 6.1 do Parecer Normativo CST nº 44, de 23 de novembro de 1981, indica uma mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, se houver, na

¹³ PN CST nº 44/81.

¹⁴ ADN CST nº 5/82.

¹⁵ Apesar de editado enquanto vigorava o RIPI/79, este trazia regra de VTM idêntica à prevista nos regulamentos seguintes, inclusive no RIPI/10.

forma indicada no inciso VIII do artigo 205 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI); e

b) 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 considerados as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI." (grifos nossos)

3.2 Entendimento Histórico do CARF e dos Tribunais Pátrios

A referida conceituação, antes de 2017, era rigidamente adotada em todos os julgados proferidos pelo CARF:

ÓRGÃO / DECISÃO	DATA	CONCEITO DE PRAÇA = MUNICÍPIO / CIDADE
CARF Acórdão 1-78.103 Processo 730.000382 /2001-70	01/12/2004	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. (...) A decisão recorrida está, pois, em consonância com os preceitos legais, não havendo nenhum reparo a fazer.
CARF Acórdão 20402.707 Processo 16175. 000297/2005-64 Acórdão 20402.706 Processo 16175. 000298/2005-17	15/08/2007	"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".
SRRF/6ª RF/Disit Solução de Consulta 97	26/06/2008	"Informa ainda, que inexistem no município onde se encontra estabelecida, comerciantes atacadistas de produtos de sua fabricação ou ainda similares a este." (...) "Inexistindo preço corrente no mercado atacadista da praça do estabelecimento remetente de produto nacional para empresa interdependente, em operação sujeita à incidência do IPI, a margem de lucro normal utilizada no cálculo do valor mínimo tributável varia conforme a atividade da empresa e a localização do estabelecimento remetente dos produtos (...)."
CARF Acórdão 3401-00.768 Processo 19515. 003405/2004-60 Acórdão 3401-00.727 Processo 19515. 004943/2003-91	25/05/2010 e 30/04/2010	"Como muito bem observado nestes autos, a resposta a este quesito é de extrema valia, uma vez que 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. 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.

		<p>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) à fiscalização, documentos esses emitidos pelos estabelecimentos da recorrente localizados em outras praças que não a cidade de São Paulo.</p> <p>Ou seja, para a determinação dos preços praticados pela contribuinte, adotou a fiscalização preços observados por empresas da recorrente localizados em praças diversas a da cidade de São Paulo, o que efetivamente contraria aos dispositivos legais acima mencionados."</p>
<p>CARF</p> <p>Acórdão 3403002.285</p> <p>Processo 11080.731081/201128</p>	<p>26/06/2013</p>	<p>Ementa:</p> <p>"VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. EMPRESAS INTERDEPENDENTES. Inexistindo mercado atacadista na cidade em que está localizado o estabelecimento remetente, o valor tributável mínimo do IPI a ser observado nas vendas para empresa interdependente deve ser apurado com base na regra do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI, considerando-se apenas e tão-somente os custos de fabricação e demais despesas incorridas pelo remetente dos produtos".</p> <p>Trecho do voto:</p> <p>"O problema da autuação não reside na motivação do lançamento, mas sim na metodologia aplicada para a determinação do valor tributável mínimo, uma vez que a própria fiscalização constatou a inexistência de mercado atacadista de filtros de papel na cidade de Guaíba. Tanto isso é verdade, que precisou recorrer ao preço médio do mercado atacadista da cidade de Farroupilha. (...) Por essa razão, o lançamento de ofício efetuado com base no valor tributável mínimo deve ser cancelado."</p>
<p>CARF</p> <p>Acórdão 203-10.133</p> <p>Processo 10074.000138/98-40</p>	<p>17/10/2013</p>	<p>"Sendo a praça a cidade do Rio de Janeiro, a fiscalização deveria ter levantado o preço médio, e não simplesmente considerado o da empresa COMPAS. Neste sentido cabe repetir o Parecer Normativo CST nº 44/81, cuja interpretação do art. 46 do RIPI/79 (Decreto nº 83.263/79) é plenamente aplicável ao caso em tela, na forma da decisão recorrida".</p>
<p>CARF</p> <p>Acórdão 3402-004-341</p> <p>Processo 16682.722461/2015-30</p>	<p>29/08/2017</p>	<p>"IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. CONCEITO DE "PRAÇA DO REMETENTE" E DE "MERCADO ATACADISTA".</p> <p>O fato da lei não promover a delimitação semântica de determinado signo na esfera jurídico-tributária não redundava 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.</p> <p>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."</p>

Como a divergência sobre a matéria é muito recente, e só a partir de 2017 o CARF passou a ter alguns julgados com interpretação diversa acerca da conceituação de “praça” na aplicação do VTM para tributação do IPI, em âmbito judicial, não foram identificados acórdãos que

tratassem especificamente do conceito de praça para fins de aplicação das regras tributárias constantes dos arts. 195 e 196 do RIPI/2010.

Todavia, em temas de direito privado e comercial, é vasta a jurisprudência na linha de que o termo “praça” quer sempre significar município ou cidade, confira-se a título exemplificativo:

ÓRGÃO / DECISÃO	DATA	CONCEITO DE PRAÇA = MUNICÍPIO / CIDADE
STF RE 71.253/ES	21/05/1973	“O preço do produto, disse a autoridade informante em contradita idônea, era CrS 0,31 <u>na praça de Maringá, de onde se faziam as remessas para São Paulo e onde a recorrente tinha seu posto de compras. A recorrente, porém, comprou-o em outras praças, que o acórdão recorrido diz serem distantes, ao preço menor de CrS 0,28, e por esse mesmo preço quis pagar o imposto ao remetê-lo de Maringá para Estado diverso.</u> Ora, para impugnar a declaração desse preço reduzido, por inferior ao corrente na praça da remessa e não acrescido dos óbvios custos de seu transporte desde a origem, não precisava a autoridade fazendária instaurar, a cada vez, processo regular, quiçá mais oneroso ainda para o contribuinte, pela decorre que naturalmente acarretaria na efetivação de cada remessa. A lei quer garantir o contribuinte contra o arbítrio do fisco, mas não, estovar-lhe a atividade com o puro emperramento burocrático”
STJ AgRg no Ag em RESP 299.489/MS	08/04/2014	PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE INFORMÁTICA PRESTADOS NA VIGÊNCIA DA LC 116/2003, POR EMPRESA QUE NÃO POSSUI UNIDADE AUTÔNOMA (FILIAL, AGÊNCIA, SUCURSAL) FORA DO MUNICÍPIO EM QUE ESTABELECIDA A SUA SEDE. SUJEITO ATIVO. (...) 3. No caso dos autos, a empresa não possui unidade autônoma (filial, agência, sucursal, etc.) <u>fora do Município de Campo Grande, onde instalada sua sede, razão pela qual a própria agravante esclarece que os serviços foram prestados mediante deslocamento de recursos humanos e materiais do seu estabelecimento para as outras praças.</u> Essa informação é corroborada pelas notas fiscais de prestação de serviços, onde consta que o prestador é o estabelecimento sediado no Município de Campo Grande (se houvesse unidade autônoma, a nota fiscal de prestação de serviços indicaria a respectiva inscrição no CNPJ e o endereço da filial ou sucursal). (...)”
STJ RESP 1.190.037/SP	27/09/2011	“DIREITO COMERCIAL. RECURSO ESPECIAL. CHEQUES. BENEFICIÁRIA DOMICILIADA NO EXTERIOR. PRAÇA DE EMISSÃO. OBSERVÂNCIA AO QUE CONSTA NA CARTULA. AÇÃO DE LOCUPLETAMENTO SEM CAUSA DE NATUREZA CAMBIAL. TRANSCURSO DO PRAZO PREVISTO NO ARTIGO 61 DA LEI 7.357/85. POSSIBILIDADE DE AJUIZAMENTO DE AÇÃO DE COBRANÇA, COM DESCRIÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO SUBJACENTE, OU DE AÇÃO MONITÓRIA, CUJO PRAZO PRESCRICIONAL É DE 5 ANOS. 1. O cheque é título de crédito que se submete aos princípios cambiários da cartularidade, literalidade, abstração, autonomia das obrigações cambiais e inoponibilidade das exceções pessoais a terceiros de boa-fé, por isso deve ser considerado como local de emissão o indicado no título. [...] 4. O cheque é ordem de pagamento à vista, sendo de 6 (seis) meses o lapso prescricional para a execução após o prazo de apresentação, que é de 30 (trinta) dias a contar da emissão, e da mesma praça, ou de 60 (sessenta) dias, também a contar da emissão, se consta no título como sacado em praça diversa, isto é, em município distinto daquele em que se situa a agência pagadora. (...) ”

STJ RESP 926.312/SP	17/10/2011	DIREITO COMERCIAL E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO MONITÓRIA EMBASADA EM CHEQUE PRESCRITO. VIABILIDADE. MENÇÃO AO NEGÓCIO JURÍDICO SUBJACENTE. DESNECESSIDADE. OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À MONITÓRIA DISCUTINDO O NEGÓCIO QUE ENSEJOU A EMISSÃO DO CHEQUE. POSSIBILIDADE. 1. O cheque é ordem de pagamento à vista, sendo de 6 (seis) meses o lapso prescricional para a execução após o prazo de apresentação, que é de 30 (trinta) dias a contar da emissão, se da mesma praça, ou de 60 (sessenta) dias, também a contar da emissão, se consta no título como sacado em praça diversa, isto é, em município distinto daquele em que se situa a agência pagadora. (...)
STJ RESP 229.761/ES	05/12/2000	(...) As circunstâncias do mercado em Vitória e em Campos não se assimilam às da praça do Rio de Janeiro. Ademais, Iberia Lineas Aereas de España S/A tinha escritório próprio na cidade do Rio de Janeiro (fl. 15, item 61, 'c'). Que interesse teria em dotar terceiro de exclusividade num mercado em que também atuava ? Nesse contexto, a cláusula de exclusividade devia, sim, ser efeito de "ajuste expresso", e não, de "aplicação de princípios". Tanto mais que o contrato originário, abrangendo a cidade de Vitória (fl. 42/44, 1 o vol.), foi aditado, por escrito, para alcançar Campos (fl. 51, 1 o vol.).

A partir de 2017, entretanto, sem qualquer alteração legislativa acerca da matéria, o CARF passou a proferir diversos julgados ampliando o significado de “praça” para além da circunscrição de um município:

ÓRGÃO / DECISÃO	DATA	CONCEITO DE PRAÇA = MUNICÍPIO / CIDADE
CARF Acórdão 3301-004.363 Processo 16561.720176/2012-16	21/03/2018	“Intrinsicamente, tenho que “praça”, na acepção do artigo 136 I, do RIPI/2022 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 um Município. Partido 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 preços por região de destino no tabelamento, segregado ou não por regiões etc.
CARF Acórdão 9303-010.103 Processo 16682.722461/2015-30	11/02/2020	“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, 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.”.

Como já afirmado acima, não houve qualquer alteração legislativa ou de jurisprudência judicial que justificasse tão abrupta alteração no entendimento do termo para fins de tributação do IPI.

Ao que parece, de forma superprotetiva, a administração fiscal passou a ficar insatisfeita com o planejamento tributário adotado pelas empresas com o intuito de reduzir a base de cálculo do IPI e, por isso, alterou o entendimento vigente.

A abrupta alteração promovida pelo CARF, da conceituação do termo para tributação do IPI, provoca uma grande diferença orçamentária para as Empresas que arcam com o tributo e ensejou em uma série de autos de infração multimilionários, que impactam orçamento dessas empresas e diminuem seu poder de investimento, em razão de despesas extraordinárias.

3.3 A interpretação equivocada dos conceitos de direito privado pelo Fisco

Conforme verificado acima, no caso concreto a RFB vem criando novas e descabidas definições de “praça comercial” e “mercado atacadista”.

Nesse sentido, afirma que o conceito de praça atualmente pode ou não ser uma megalópole, região metropolitana ou, quem sabe, até mesmo todo o território nacional. Nota-se, em verdade, que a RFB tenta tratar a ideia de praça como um conceito indeterminado, relativizado, que pode ser modelado em cada caso concreto – intenção esta que, por si só, já deveria ser repelida, já que um conceito determinante na aferição da base de cálculo não poderia ser moldado ao bel prazer do intérprete.

Tal interpretação, evidentemente, viola o conceito de praça, que corresponde a município ou cidade, consolidada na lei, na doutrina e jurisprudência,

O direito tributário não admite conceitos juridicamente indeterminados, que possam ser preenchidos caso a caso pela autoridade fiscal de acordo com o seu juízo de conveniência e oportunidade. Não cabe juízo de conveniência e oportunidade para definir a incidência tributária, submetida que está à legalidade estrita e à tipicidade cerrada.

Além de desvirtuar o conceito de “praça comercial” para regiões maiores do que o território de um município, o Fisco tem adotado entendimento de que haveria mercado atacadista em determinada praça ainda que na referida localidade existisse apenas um único e exclusivo distribuidor atacadista, sendo considerado “mercado” somente as operações praticadas por este agente de comércio.

Ocorre que, ao adotar essa premissa, a RFB torna completamente inútil a existência da regra subsidiária do VTM Margem, o que obviamente não faz sentido, pois o legislador não estipulou tal norma em vão.

Se de fato o mercado atacadista pudesse ser definido pela presença de apenas um único estabelecimento atacadista em determinada localidade e, ao mesmo tempo, “praça” tivesse abrangência nacional ou mesmo regional, sob o argumento de que a comercialização dos

produtos fabricados pela Autora teria esse alcance, a regra do VTM Margem jamais teria qualquer aplicabilidade no mundo dos fatos.

Isso porque se a localidade do industrial pode ser estendida pelo Fisco a ponto de corresponder a uma megalópole, a uma região metropolitana, ao território nacional ou, quiçá, até mesmo à América Latina ou ao Planeta Terra, o estabelecimento atacadista interdependente, ainda que seja o único nesta condição, estaria invariavelmente situado nesse indefinido e elástico espectro territorial.

Nessa linha, jamais restaria configurada a inexistência de mercado atacadista, já que, nesta hipótese, o fabricante e o atacadista formariam sempre um mercado atacadista, o que simplesmente retiraria a razão de existir da referida regra subsidiária (VTM Margem), negando-lhe vigência.

Assim, é equivocado o entendimento de que o mercado atacadista de determinada praça poderia se configurar pela presença de um único estabelecimento atacadista na localidade. Apenas haverá mercado atacadista em determinada praça se existirem dois ou mais estabelecimentos revendedores do produto no atacado naquela localidade, podendo um deles ser o próprio fabricante, ao vender o produto ao distribuidor em regime de atacado¹⁶.

Em arremate, cabe destacar o posicionamento histórico do STF¹⁷, ao analisar os limites interpretativos do aplicador do direito tributário frente a conceitos já definidos pelo ordenamento jurídico. Confira-se:

“Se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiaria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.” (Trecho do voto do Min. Luiz Galotti, proferido no RE nº 71.758, DJ de 31.08.1973)

“Quando não haja conceito jurídico expresso, tem o intérprete de se socorrer, para a re-construção semântica, dos instrumentos disponíveis no próprio sistema do direito positivo, ou nos diferentes corpos de linguagem. Como já exposto, não há, na Constituição Federal, prescrição de significado do termo “faturamento”. Se se escusou a Constituição de o definir, tem o interprete de verificar, primeiro, no próprio ordenamento, não havia então algum valor semântico a que pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação de sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é que a ele se refere o uso constitucional. Quando u´a mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico.” (Trecho do voto do Min. Cezar Peluso, proferido no RE nº 346.084, DJ de 01.09.2006)

“Então, essa primeira premissa realmente me conduz a uma exegese do artigo 195, inciso I, no que concerne à expressão "faturamento". Onde é que vou buscar essa

¹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Diferença entre importação por encomenda e por conta e ordem. Regimes distintos para a incidência de IPI antes da Lei 11.281/2006 – Irretroatividade do novo regime a atos praticados no regime anterior. RDDT nº 209/150, fev/2013

¹⁷ STF, Min. Luiz Fux, proferido no RE nº 574.706-, DJ de 02.07.2017.

expressão "faturamento"? Eu vou buscá-la no Direito que regula o faturamento das empresas, que é o Direito Comercial, que, ao regular o faturamento das empresas, menciona - como Vossa Excelência citou no seu voto fazendo remissão ao Ministro Cezar Peluso - o artigo da Lei nº 6.404, a Lei das Sociedades Anônimas, que prevê a exclusão de impostos para se entrever faturamento. Essa - digamos assim - recepção, pelo Direito Tributário, dos conceitos derivados de outras ciências é comuníssimo: compra e venda, inúmeros institutos de Direito Privado, transmissão causa mortis, transmissão inter vivos. Toda essa tributação se vale de conceitos privados.” (STF, Min. Luiz Fux, proferido no RE nº574.706, DJ de 02.07.2017)

Tão abrupta alteração de entendimento por parte do CARF preenche um “combo” de violações aos princípios fundamentais citados ao longo desse trabalho.

O princípio da legalidade estrita e tipicidade foram violados, uma vez que os elementos descritivos para cobrança de tributo, que supostamente deveriam ser explícitos na norma, foram alterados sem derivar de qualquer alteração legislativa.

O princípio da segurança jurídica foi violado, evidentemente, pelas consequências que a alteração de entendimento criou às empresas. Desde a criação da regra do VTM para empresas interdependentes, as corporações utilizavam o termo praça como cidade para fins de tributação do IPI e, com isso, baseavam todo seu planejamento tributário sem imaginar tal abrupta alteração, que culminou na lavratura de inúmeros autos de infração de altíssimo valor agregado.

Já os princípios da anterioridade e da irretroatividade, que fornecem tempo para que o contribuinte possa se planejar para eventual criação ou majoração de tributo e garantem que este não será punido por fatos praticados em contextos legislativos diversos, foram claramente violado, uma vez que, como a alteração do entendimento não decorreu de criação de lei, esta atingiu eventos pretéritos. Por isso, o contribuinte não só foi privado de seu direito de se preparar para o futuro, como foi cobrado por ações que já vinham sendo validadas.

4. LIMITES PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA FISCALIZAÇÃO

4.1 Planejamento Tributário na visão dos doutrinadores

Outra discussão que surge dentro desse contexto de alteração do significado de “praça” para fins de tributação de IPI é o limite do planejamento tributário, dentro da esteira do princípio da estrita legalidade tributária.

Isto é, o contribuinte pode se utilizar das “brechas” ou já citados “loopholes” com o fim de diminuir sua carga tributária? E, em caso afirmativo, existe algum limite para esse aproveitamento?

Como a tributação só pode ser instituída e limitada pela lei, há um espaço de liberdade de ação do contribuinte. É nesse ponto que surgem as controvérsias em torno dos limites ao planejamento tributário.

Por um lado, o fisco, que sempre busca maximizar o potencial de arrecadação do estado, tenta evitar a criação dos “loopholes” por parte dos contribuintes. Já os contribuintes, se utilizam das interpretações mais benéficas da lei para reduzir ao máximo sua carga tributária e potencializar sua arrecadação.

Dentro desse contexto de divisão entre um amplo combate a um planejamento tributário “abusivo” por parte do poder público, e a manutenção e garantia dos princípios fundamentais da legalidade tributária, segurança jurídica e anterioridade por parte dos contribuintes, surge, em 2001, um importante mecanismo na legislação brasileira.

A Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentou ao art. 116 do CTN um parágrafo único com a seguinte redação:

"Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

Evidentemente, o legislador adicionou o referido parágrafo único ao art. 116 do CTN com o intuito de conferir maior poder interpretativo à autoridade administrativa, para situações em que o contribuinte, dentro do limite da legislação, cria formas de reduzir sua carga tributária.

Com sua publicação, o dispositivo gerou grande discussão no âmbito doutrinário. De todo modo, as opiniões têm se mostrado bem diversas. O motivo para tal controvérsia se baseia na questão quanto à amplitude desta norma, assim como uma possível garantia à grande discricionariedade por parte do Fisco, em face de negócios jurídicos legítimos.

Roque Carrazza¹⁸, por exemplo, adverte que o art. 116, parágrafo único, do CTN, deve ser interpretado sempre em conjunto com a autonomia e liberdade dos particulares, detentores do direito de organizar seus negócios alcançando economia tributária, desde que por meio de atos lícitos.

Segundo o autor, caso tais princípios sejam constantemente desrespeitados pelo aplicador da norma, esta poderá ser considerada inconstitucional, uma vez que poderá ser utilizada para desconsiderar atos ou negócios lícitos, exclusivamente pelo fato de resultarem numa economia fiscal.

Ricardo Lobo Torres¹⁹, por outro lado, defende a constitucionalidade do parágrafo único, por acreditar que este tem como objetivo impedir que o contribuinte manipule a aplicação das normas tributárias, se utilizando de atos lícitos, mas contrários ao “mens legis” (espírito da lei). Ou seja, o Autor defende uma comparação teleológica da lei com o caso concreto.

Para Sacha Calmon²⁰ a criação do referido parágrafo único tem como objetivo impedir simulações relativas ou dissimulações que resultem em abuso de formas do direito privado. Segundo o Autor, o parágrafo único teria o condão de impedir que o contribuinte oculte um negócio jurídico real por outro aparente, com o fim de reduzir seu ônus fiscal.

Já para Ives Gandra da Silva Martins²¹, o parágrafo único representa uma ameaça à separação dos poderes em um estado democrático de direito. Isso porque, tal norma, fornece um poder equivalente a de um legislador ao agente fiscal, que passa a poder adotar para cada caso, não as normas criadas pelo poder legislativo, mas sim aquela que este julgar mais adequada.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 26ª ed. Malheiros Editores. São Paulo. 2011, 115

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2002:Brasília). Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. Brasília. ESAF. 2002, p. 197

²⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral de Tributo, da Interpretação e da Exoneração tributária. 3ª. Ed. São Paulo. Dialética. 2003, p. 175

²¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Planejamento Tributário e a L.C. 104. São Paulo. Dialética, 2001, p. 125-126.

De todo modo, há de ser constatado que o parágrafo único é uma norma de eficácia limitada, uma vez que o legislador precisa criar a prevista lei ordinária, que conteria os procedimentos e limites para o fisco desempenhar o papel atribuído.

Enquanto tal lei ordinária não for criada, o debate acerca do limite do parágrafo único continuará sem uma resposta certa.

Para uma parte da doutrina, a desconsideração dos negócios jurídicos pelo agente fiscal, utilizando-se do parágrafo único, deve ter como limite o princípio da boa-fé, como por exemplo para Ivan Tauil²²:

[...] qual então o critério que autoriza o procedimento de desconsideração da realidade fática ‘descrita’, legitimando-se a captura da realidade ‘compreendida’? A resposta encontra-se na boa ou má-fé com que se estruturam as operações que ensejam tributação inferior à que poderia emergir de suas expressões alternativas. [...] o legislador do parágrafo único do artigo 116 constituiu uma dimensão ético jurídica para o acionamento da desconsideração de atos e negócios realizados com o fito de reduzir a oneração tributária dos fins econômicos pretendidos, não sendo esta prática em si, reprovável, ou passível de desconsideração, pelo simples fato de o negócio estar imbuído do propósito de reduzir a carga fiscal incidente sobre o fim almejado. Por esta razão o legislador atribuiu a faculdade e não o dever de desconsiderar atos, ainda que notoriamente praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou natureza dos elementos constitutivos da obrigação. Faculdade esta, porém, que não importa em discricionariedade da Administração Tributária, mas em positivação de sua atividade que continuará a ser vinculada e, a toda evidência, obrigatória, para os atos e negócios realizados por propósitos dissimulatórios, eivados de má-fé. [...] uma abordagem específica da boa-fé no planejamento tributário há de cotejar, simultaneamente, os elementos subjetivos, ânimos do sujeito que entende adequado valer-se de interpretação legal ou mecanismos específicos (formas e desenhos contratuais ou jurídicos) para reduzir a tributação; e os elementos objetivos, efeitos jurídicos, sociais e econômicos, emanados da conduta adotada, compreendidos em sua harmonização ou não com os valores e fins do ordenamento tributário constitucional. [...] revelase como desleal e, por isto, contrária a boa-fé, a desconsideração de atos e negócios que impõem ao agente econômico resultados negativos, nulos ou pífios, que, se vislumbrados anteriormente, fariam com que se mantivesse ele inerte, paralisado e assim, em nada contribuído para o desenvolvimento da economia e sociedade nacionais.

Segundo tal entendimento, a garantia à autonomia privada e o limite ao planejamento tributário são extrapolados quando o negócio jurídico celebrado carece de boa-fé.

4.2 Como Constatar ilicitude no Planejamento Tributário

Para determinar o que seria a boa-fé, tem-se como pressuposto a investigação dos negócios jurídicos, para a verificação se estes foram constituídos de forma legítima e válida dentro dos limites da autonomia privada.

²² RODRIGUES, Ivan Tauil. O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária. Revista Dialética de Direito Tributário n° 93, Dialética, São Paulo, 2003, p. 38

Sendo assim, o Fisco só poderá realizar o diagnóstico de um negócio jurídico, para verificar se foi realizado de forma lícita ou ilícita, mediante ampla produção probatória, cujo ônus sempre há de recair sobre a administração tributária.

Com a devida produção probatória, há de ser constatado se o negócio jurídico realizado pelo contribuinte tem sentido do ponto de vista prático ou fático, ou trata-se de negócio simulado, praticado com o único fim de reduzir sua carga tributária.

Caso a análise das provas indique que o negócio jurídico é simulado, este será considerado nulo, nos termos do art. 167 do Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Sintetizando a visão fornecida pelo STJ em diversos de seus acórdãos²³, segundo sua interpretação da norma destacada acima, a simulação do negócio jurídico ocorre quando há uma declaração enganosa de vontade de quem praticou o negócio, de forma a fazer parecer real o acordo que tem por origem uma ilicitude, visando, no geral, fugir de obrigações ou prejudicar terceiros.

No direito tributário, a desconsideração dos negócios jurídicos tidos como simulados encontra-se positivada no art. 118, do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

A partir dessa norma, a autoridade fiscal pode desconsiderar atos formalmente realizados somente com o fim de reduzir a onerosidade tributária, desde que estejam factualmente comprovados como inexistentes na prática.

Há de ser ressaltado, entretanto, que não há ilegalidade no fato do contribuinte buscar reduzir sua carga tributária dentro do limite legal. O planejamento tributário que reduz a carga tributária do contribuinte só será ilegal se incidir em negócio jurídico simulado e, portanto, nulo.

²³ [https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/15052022-Simulacao-do-negocio-juridico-a-evolucao-do-tema-na-jurisprudencia-do-STJ.aspx#:~:text=A%20simula%C3%A7%C3%A3o%20do%20neg%C3%B3cio%20jur%C3%ADico%20\(arti go%20167%20do%20CC%2F2002,de%20obriga%C3%A7%C3%B5es%20ou%20prejudicar%20terceiros](https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/15052022-Simulacao-do-negocio-juridico-a-evolucao-do-tema-na-jurisprudencia-do-STJ.aspx#:~:text=A%20simula%C3%A7%C3%A3o%20do%20neg%C3%B3cio%20jur%C3%ADico%20(arti go%20167%20do%20CC%2F2002,de%20obriga%C3%A7%C3%B5es%20ou%20prejudicar%20terceiros)

É importante fazer essa distinção, uma vez que, o próprio governo parte do pressuposto de que o contribuinte, no limite legal, guiará seus investimentos para buscar sempre a menor onerosidade tributária possível. Por exemplo, quando o governo pretende estimular um setor específico da economia, uma prática muito comum é a redução de tributos atrelados ao setor, para estimular investimentos.

Sendo assim, como o próprio governo se utiliza dessa lógica quando lhe convém, é inquestionável que não há ilegalidade na simples busca por redução de carga tributária.

Todas as normas citadas acima têm como finalidade essencial o combate ao chamado “abuso de direito”, termo forjado no Direito Francês, aplicado com o fim de corrigir distorções no direito à propriedade (25).

Na lógica do abuso de direito, como o legislador não consegue prever todas as ocorrências futuras que a norma, no momento de sua criação, estaria abrangendo, o legislador atribuiu ao aplicador do direito, a partir da figura do abuso de direito, a função de conferir, no caso concreto, a solução “correta” do ponto de vista teleológico.

4.3 Análise Jurisprudencial do Planejamento Tributário

Com todas as problemáticas dessa visão já citadas acima é importante verificar como essa lógica vem sendo aplicada na prática.

Um caso emblemático do CARF foi o do acórdão Acórdão n. 1301-003.469, proferido pela 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 1ª Seção, do CARF e conhecido como “Caso CVC”.

Trata-se, originalmente, de auto de infração lavrado pela Receita Federal, em que se cobrava suposto débito de IRPJ e CSLL, decorrente de glosa de despesas de amortização de ágio na aquisição da CVC Brasil pela CBTC Participações S.A., em 2009.

A empresa CBTC incorporou a empresa CVC Brasil. Tal aquisição, conseqüentemente, gerou um “ágio” (aquisição da participação societária por um valor maior do que o valor contábil do investimento), que é dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pela empresa CBTC, nos termos do antigo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3.000/1999, art. 386). Na sequência, a empresa CVC Brasil incorporou a empresa CBTC e passou a amortizar o ágio inscrito contabilmente decorrente da sua própria aquisição.

Segundo a Fazenda Nacional o débito de IRPJ e CSLL seriam devidos pela Empresa, uma vez que foi constatada, (i) a interdependência de fato entre as partes envolvidas na operação que gerou o ágio; (ii) a CVC foi utilizada como empresa veículo na operação, isto é, como “aquela que serve para fins alheios ao seu objeto social”; e (iii) a necessidade de interpretar restritivamente a norma que dá o benefício fiscal de amortização de ágio.

Por isso, no entendimento da Fiscalização, ambas as Empresas foram empresas veículo, utilizadas exclusivamente para afastar a tributação. Isso porque, a CVC Brasil teve suas ações alienadas para um fundo de investimentos, que passou a ser o único acionista da empresa e responsável pela venda da mesma à CBTC. Ao realizar a venda com ágio para a CBTC, não houve a tributação do IRPJ e da CSLL pelo ganho de capital, já que a tributação nos fundos de investimento fica diferida para o momento do resgate das quotas. Na sequência, a CBTC, que existiu por apenas 6 meses, foi incorporada pela CVC junto com a transferência do seu ágio.

Como pode ser verificado, os argumentos da Fazenda Nacional, consistiam basicamente, em comprovar que as operações realizadas por ambas as empresas foram realizadas de maneira artificial e sem propósito negocial.

A Empresa apresentou impugnação, que teve seu provimento negado na DRJ e, na sequência, interpôs o recurso voluntário analisado no referido acórdão.

No julgamento, o CARF rejeitou os argumentos fazendários e validou o planejamento tributário realizado, por considerar que houve propósito negocial. Para a Turma Julgadora, a criação da empresa CVC Brasil e a transferência do seu controle para o fundo de investimentos teve como objetivo “preparar a empresa para receber novos investidores, otimizando as atividades operacionais, recebendo todos os ativos relacionados à atividade de intermediação de serviços turísticos”.

Já o entendimento adotado que justificasse a CBTC, por sua vez, consistiu no contexto do que usualmente é conhecido como “compra alavancada”: transação em que o investidor adquire o controle societário de determinada empresa, e uma parcela significativa do preço incorrido é financiada por meio de dívida tomada pelo comprador”.

Por isso, no entendimento do CARF, como o negócio jurídico tinha um objetivo prático legítimo, que não fosse o de apenas reduzir a carga tributária da Empresa, não poderia ser considerado abuso de direito no caso concreto. Na leitura de trechos do acórdão é possível fazer tal constatação:

(...)

A única forma que o adquirente tinha de arcar com o montante pago na transação foi através de uma compra alavancada, o que já evidencia que o papel da CTBC na transação a sua incorporação pela CVC Brasil, como etapa da compra, tinha a função de garantir o adimplemento da pesada dívida assumida com as receitas futuras da investida, o que não poderia ter sido feito da mesma forma em relação ao BTC FIP.

Independente da vantagem fiscal da amortização do ágio, a estrutura da operação de um compra alavancada da CVC Brasil, nas condições descritas, seria sempre a mesma, não haveria uma outra opção, pela necessidade de incorporar as dívidas contraídas na Investida.

E sequer se pode suspeitar de que a aquisição da dívida pela CVC Brasil fosse algum tipo de ardil, pois consta nos autos planilhas comprovando os pagamentos dessa dívida, periodicamente, da forma como estipulado no momento da compra e venda.

(...)

A partir desse exemplo, pode ser constatado que para verificar se, de fato, ocorreu abuso de direito e classificar um negócio jurídico como simulado para o fim de reduzir a onerosidade tributária, a administração tributária precisa se debruçar sobre a composição probatória de cada caso concreto e verificar se este não tem qualquer efeito fático e prático, senão, o de reduzir ou extinguir a carga tributária de seu agente.

4.4 O Planejamento Tributário na problemática sob análise

Nos casos que vem sendo analisados acerca da definição de VTM para tributação do IPI, e a conceituação do termo “praça”, um dos argumentos recorrentemente utilizados pela administração tributária para utilizar a regra geral consubstanciada no art. 195, I, c/c art. 196, do RIPI é de um suposto abuso de direito por parte dos contribuintes, que se utilizariam de atacadistas para redução artificial da base de cálculo do imposto.

Isso porque, nos autos de infração que vêm sendo lavrados e discutidos na Receita Federal há um padrão que se repete. Além de alterar o significado original do termo “praça”, a Fazenda Nacional tem presumido a transferência de custos das empresas industriais para as atacadistas, e, conseqüentemente, desconsiderando os preços praticados por aquelas.

A legislação do IPI estabelece que caso a empresa industrial e a atacadista interdependentes sejam consideradas como localizadas na mesma “praça”, o VTM deveria ser apurado mediante média ponderada das vendas realizadas pelos dois estabelecimentos, industrial e atacadista, conforme o art. 136 do RIPI/02 (VTM Praça), uma vez que ambos compõem o mercado atacadista da praça comercial considerada.

Há de ser ressaltado, que tal hipótese já parte do pressuposto que, inicialmente, o auditor fiscal já desconsiderou o termo “praça” como município, se utilizando da polêmica interpretação explicitada acima, para considerar que ambas as Empresas estariam na mesma praça.

Ocorre que, nesses casos, a Fazenda Nacional vem calculando o VTM sem qualquer base legal, ao considerar apenas os preços praticados pela Atacadista e desconsiderar os preços praticados pela Industrial no cálculo da média ponderada, criando uma terceira regra não prevista em lei.

Como justificativa, a Fazenda Nacional alega que as empresas industriais estariam repassando seus custos para as atacadistas e, com isso, praticando preços de venda artificiais. Ou seja, a Administração tributária está presumindo um abuso de direito por parte das empresas interdependentes, que estariam praticando um negócio jurídico simulado.

Tal metodologia para cálculo da média ponderada que vem sendo recorrentemente utilizada pelo Fisco tem como evidente fundamento o racional da SCI nº 08/2012(ref). Isso porque a referida SCI nº 08/2012 prevê exatamente a possibilidade de (i) desconsiderar os preços do

industrial; e (ii) atrair indevidamente para dentro do VTM a ser considerado pelo industrial os preços praticados pelo adquirente interdependente dos produtos fabricados. Explica-se.

A SCI 8/12 decorre de uma solicitação da 10ª Superintendência Regional da RFB (“10ª SRRF”) à Coordenação-Geral de Tributação (“COSIT”), para dirimir dúvida da própria Administração quanto à “possibilidade de aplicação da regra de fixação de valor tributável mínimo vazada no inciso I do art. 195 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010)²⁴, quando no mercado atacadista a que essa regra se referir existir um único distribuidor, sendo este interdependente do estabelecimento industrial fabricante do produto cujo valor tributável mínimo se pretenda determinar”

Ainda de acordo com a referida Consulta, a dúvida exsurgiria em razão do PN CST nº 44/81(ref), o qual estabelece que, quando existente mercado atacadista na praça do remetente, deve-se considerar o universo de vendas realizadas naquela localidade para fins de cálculo da média ponderada, e não apenas as vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada – o que nada mais é do que o cálculo do VTM pela aplicação da regra do art. 195, inciso I, do RIPI/10, que deve considerar os preços praticados no atacado pelo estabelecimento industrial e por todos os demais revendedores do produto naquela mesma praça comercial (Município).

A consequência legal para a inexistência de mercado atacadista na praça do estabelecimento industrial (ou seja, inexistência de outros revendedores ou revendedor do mesmo produto na cidade em que instalado o fabricante) não é outra senão aplicação da regra subsidiária do VTM (VTM Lucro Normal). Essa é a solução normativa prevista para essa hipótese, conforme inclusive reiteradamente já se posicionaram a própria RFB e o CARF

Não obstante, a SCI nº 8/2012 interpreta equivocadamente as regras, ao concluir que:

“11. Diante do exposto, na hipótese de existir no mercado atacadista a que se refere o inciso I do art. 195 do RIPI/2010 um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto (sem similar para efeito de comparação de preços), o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto”.

Veja-se que a SCI nº 8/2012 nega vigência aos arts. 195, I, e 196, parágrafo único, II, do RIPI/10, pois (i) deturpa o conceito de mercado atacadista da praça do remetente, ao considerar que esse mercado poderia ser composto pelo único distribuidor atacadista com o qual o fabricante mantém relação de interdependência, o que não é verdade, pois, como visto acima, esse mercado também é composto pelo estabelecimento industrial; e (ii) dá um salto ilógico em sua argumentação, ao olvidar que para o cálculo de uma média ponderada de preços, nos termos do art. 195, I, c/c art. 196, caput, seria necessário haver um conjunto de preços. Em outras palavras, não há como se fazer uma média ponderada considerando exclusivamente uma única

²⁴ Decreto nº 7.212/2010 – RIPI/10

grandeza, ou seja, apenas o preço do comercial atacadista, desconsiderando-se o preço praticado pelo próprio industrial, como pretende a SCI nº 8/2012.

Ora, à luz da base normativa aplicável, a SCI nº 8/2012 somente poderia ter adotado a seguinte conclusão: (i) na hipótese de inexistência de mercado atacadista na praça do remetente, isto é, inexistência de vendas por outra empresa diversa do fabricante naquela localidade, aplica-se a regra subsidiária do VTM; (ii) na hipótese de existência de um mercado atacadista na praça do remetente, ou seja, vendas pelo fabricante e, no mínimo, por mais um estabelecimento atacadista naquela praça, aplica-se a regra geral, sendo considerada para fins de cálculo do VTM a média ponderada dos preços praticados pelos estabelecimentos localizados na mesma praça.

Assim, o posicionamento adotado pela SCI nº 8/2012 é contra legem, pois não está de acordo com as regras aplicáveis. Em verdade, a SCI nº 8/2012 tenta, de forma dissimulada, impor a aplicação de uma regra que já existiu, no passado, no Regulamento do IPI de 1967 (Decreto nº 61.514/67 – “RIPI/67”), mas foi há muito tempo revogada, por não ter sido reintroduzida por nenhum dos regulamentos que o sucederam, conforme se depreende da SC Disit nº 55/2001.

Trata-se do art. 21, inciso I, §8º do RIPI/67, reproduzido integralmente pela SCI nº 08/2012:

“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; (...) § 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.”

Veja-se que o referido dispositivo revogado estabelecia que o VTM deveria corresponder ao preço de venda do adquirente, quando este fosse o único comprador do produto fabricado pelo industrial interdependente, exatamente o que pretende a SCI 8/12²⁵.

Além de não prevalecer regra que foi tacitamente revogada por perda do suporte legal e normativo, em observância ao princípio da segurança jurídica, destaque-se que o referido dispositivo do regulamento foi revogado, em razão de sua incompatibilidade com a Lei nº 4.502/1964, o que foi reconhecido pela jurisprudência, conforme julgado do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), instituição que deu origem ao A. STJ. Confirma-se a ementa do julgado:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA REALIZADAS ENTRE EMPRESAS CONSIDERADAS INTERDEPENDENTES. (ART. 42, PARAGRAFO UNICO, INCISO I, DA LEI N. 4502/64). TRIBUTO ACERTADAMENTE CALCULADO SOBRE O PREÇO DO PRODUTO, CORRENTE NO MERCADO ATACADISTA DA PRAÇA DO REMETENTE (ART. 15, INCISO I, DA LEI MENCIONADA, COM REDAÇÃO

²⁵ Solução de Consulta Interna COSIT nº 8, de 13 de junho de 2012 (“SCI 8/2012”)

DADA PELO DECRETO-LEI N. 34/66, ART. 2., ALT. 5A.).PRETENSÃO DESCABIDA DO FISCO, NO SENTIDO DA APLICAÇÃO DO CRITÉRIO ESTABELECIDO NO ART. 21, PAR. 8., DO DECRETO N. 61.514/67, POSTERIOR A MAIOR PARTE DAS OPERAÇÕES OBJETO DE REVISÃO E QUE NÃO PODERIA, REGULAMENTO QUE É, MODIFICAR VALIDAMENTE O CRITÉRIO DIVERSO PREVISTO EM LEI. SENTENÇA CONFIRMADA”. (TFR, Remessa Ex Ofício 0079426/SP, Min. Ilmar Galvão, J. 02-10-86).

Se a Administração tributária entende que o mercado atacadista é amplo e irrestrito, não estando vinculado aos limites territoriais da praça, a despeito da literalidade do RIPI/10, o Fisco também jamais poderia escolher a formatação de mercado a partir de um recorte da realidade dos fatos não previsto pelo legislador tributário.

Resta configurado o mercado atacadista quando dois ou mais estabelecimentos revenderem determinado produto em condições de atacado, o que pode incluir o próprio fabricante da mercadoria e todos os demais praticantes de atos de comércio.

Se o fabricante, os distribuidores interdependentes e os distribuidores não interdependentes praticam vendas em atacado, as operações praticadas por todos, à luz da própria premissa fiscal de não delimitação do mercado atacadista, deveriam ser levadas em consideração para a formação desse mercado, sem quaisquer ressalvas.

A questão é que, enquanto critério definidor da regra de VTM e, portanto, do aspecto material da própria hipótese de incidência tributária do IPI (base de cálculo), este mercado deve obrigatoriamente ser apresentado com limitações definidas pela norma jurídica.

Na legislação, a delimitação prevista pela norma é claramente de ordem geográfica (o que é normal para a definição de um mercado), já que o RIPI/2010 utiliza a expressão “praça”, tendo como referência a localização do estabelecimento industrial remetente da mercadoria.

Esta “praça do remetente”, como visto acima, é sinônimo de município ou cidade e, assim, é que se chega à solução jurídica prevista pela legislação do IPI quando o estabelecimento industrial dá saída tributada de determinado produto para estabelecimento interdependente localizado em outra cidade e não vislumbra a existência de outros atacadistas do mesmo produto em sua cidade.

O termo “mercado” foi assim definido por De Plácido e Silva:

“Na técnica mercantil, além do sentido restrito apontado, designa a localidade, considerada pelo conjunto de comerciantes e de estabelecimentos comerciais, em que se realizam as várias operações de comércio sem atenção à sua espécie ou natureza.” (grifos nossos)²⁶.

²⁶ SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 28ª ed. Atual. por SLAIBI FILHO, Nagib e CARVALHO, Gláucia. Rio de Janeiro: Forense, 2009, 910 p.

O PN CST nº 44/81 também é explícito ao afirmar que “mercado atacadista” 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”. Em outras palavras, isso quer significar que, se presente apenas uma empresa praticando vendas por atacado em determinada praça (“município”), inexistirá mercado atacadista nessa localidade.

Como já explicitado, por trás dessa lógica que vem sendo repetida nos autos de infração lavrados sobre a matéria, que desconsideram o valor de venda das indústrias no cálculo do valor médio para estabelecimento do VTM, há a insinuação de um negócio jurídico simulado nas vendas entre industriais e atacadistas interdependentes.

Isto é, há a assunção de que, por serem empresas de um mesmo comercial, os preços praticados em negócios entre tais empresas seria artificializado, propositalmente, com o único fim de reduzir a carga tributária destas empresas.

De início, é importante recordar que como já largamente explicitado, a temática do planejamento tributário abusivo depende de ampla produção probatória e varia de caso a caso. Até por isso, a Fiscalização não poderia adotar como regra a tese de que, necessariamente, no caso de negócios praticados por Empresas interdependentes, há sempre uma simulação nos preços praticados, com o único intuito de reduzir os custos tributários, isso sem qualquer norma disciplinando a matéria.

Evidentemente, a administração tributária pode, em casos específicos, alegar o abuso do planejamento tributário para tal, mas não sem antes analisar as provas concretas de cada caso específico.

Tal presunção parte do pressuposto que as atacadistas interdependentes não adicionam qualquer valor aos produtos revendidos. A RFB, defende essa tese sob o argumento de que (i) o distribuidor praticaria os preços reais com mercado; e de que (ii) os valores praticados pelas industriais não são condizentes com os seus custos, pelo que não poderiam ser considerados para fins do cálculo da média ponderada.

Na tentativa de comprovar a prática da simulação de negócios jurídicos, a RFB simplesmente tem comparado os preços de venda de itens comercializados/produzidos pelas industriais com os preços praticados pelas atacadistas com terceiros para os mesmos produtos, desconsiderando por completo os custos, despesas e riscos incorridos por cada uma delas vis-à-vis as suas respectivas atividades e, ainda, o fato de as empresas integrarem etapas da cadeia de produção inteiramente distintas.

Todavia, basta uma análise mais meticulosa dos custos incorridos por cada uma dessas empresas para se entender a diferenciação dos preços e o valor aos produtos agregados pelas atacadistas.

Começando pela mão de obra, ao analisar a folha de pagamentos dos dois tipos societários, nota-se uma diferença gritante. As empresas industriais têm a grande maioria de seus funcionários operários, técnicos especializados em indústria química ou mecânica, enquanto as empresas atacadistas têm como a principal parte da mão de obra, funcionários de publicidade, marketing e administração. A própria quantidade de trabalhadores traz uma grande diferenciação entre as empresas, dada a alta mecanização de suas atividades, em sua maioria, as empresas industriais possuem uma folha salarial mais reduzida do que as atacadistas.

Tal realidade, como não poderia deixar de ser, é refletida no custo reduzido com mão-de-obra incorrido pelas industriais, além de permitir a aplicação de recursos para o aperfeiçoamento contínuo do processo produtivo e a prática de preços mais competitivos do produto que a indústria entrega aos distribuidores, antes mesmo dos investimentos e estratégias de comercialização a serem adotados pelas empresas comerciais visando, ao final e ao cabo, à boa performance das vendas ao consumidor final.

Continuando a análise, os custos de produção também são bem distintos, enquanto as industriais têm um gasto com eletricidade e água elevadíssimo, por serem custos diretamente ligados à produção industrial, as empresas atacadistas possuem custos superiores de internet e telefonia, serviços diretamente ligados à venda e promoção dos produtos a serem vendidos.

Portanto, como as atacadistas compram os produtos já com os custos incorridos pelas industriais, e ainda acrescentam seus próprios custos inerentes ao seu tipo de negócio jurídico, por óbvio que estas possuem um preço de produto superior ao das industriais, o que entretanto, não pode ser utilizado pelo Fisco para desconsiderar os preços praticados pelas indústrias no cálculo da média a ser utilizada no VTM, para fins de tributação do IPI, uma vez que nenhuma norma possui essa previsão.

Fato é que a precificação do produto comercializado por cada empresa resulta das particularidades inerentes a cada tipo de negócio. À luz da composição dos custos incorridos em cada estrutura organizacional, há sim um sentido, muito lógico e bem definido, para que o preço praticado pela industrial seja inferior àquele verificado na saída do produto do estabelecimento comercial, ao contrário do que vem adotando como regra a Fiscalização. Tal fato não é característico de qualquer manipulação de preços, por isso não pode ser entendido como regra, sendo necessária uma ampla análise de cada caso específico.

Há ainda que ser destacado, que tal posicionamento, recorrentemente, adotado pela Fiscalização acaba por penalizar as Empresas que planejam seus investimentos, justamente, para otimizar a produção em detrimento da legislação tributária. Isso porque, as Empresas fazem tal segregação entre as industriais e atacadistas com a intenção de separar melhor os dois tipos de negócios e conferir maior independência a ambas as empresas, para que estas possam desempenhar melhor cada tipo de negócio.

Ainda, motivados pela regra da “praça” na estipulação do VTM, para fins de tributação do IPI, estas empresas são situadas em diferentes municípios, mesmo que, como consequência, tenham

um custo maior com logística e armazenamento, uma vez que, o valor economizado com os tributos legitimaria esse cálculo.

Sendo o custo desse equivocado entendimento não seria apenas o tributário, mas alteraria toda uma lógica comercial já estabelecida nesses negócios que precisaria ser desfeita no longo prazo, considerando tamanha insegurança jurídica.

Para uma compreensão maior da problemática da questão sobre a segurança jurídica do contribuinte pode se verificar um exemplo de um grupo de empresas interdependentes internacional que tem intenção de se estabelecer no Brasil antes de 2017.

Ao analisar as normas de tributação do IPI e a jurisprudência administrativa e judicial acerca do tema, a Empresa realiza os cálculos de eventuais custos do negócio e percebe que será mais vantajoso e menos custoso estabelecer a Empresa industrial e a Empresa atacadista em diferentes praças uma da outra, isto é, diferentes municípios.

Isso porque, mesmo que os custos com a estruturação e manutenção de duas empresas em municípios diferentes seja mais alto, considerando gastos com aluguel, logística, transporte, entre outros, a economia tributária que tal grupo de empresas incorreria seria, no longo prazo, superior ao aumento de gastos.

Sendo assim, ainda que sem intenção, o legislador tributário criou um estímulo ao contribuinte para que esse estabelecesse empresas em diferentes praças comerciais, justamente para incorrer em uma tributação menor de IPI. O contribuinte, com base em uma interpretação restritiva da norma tributária e uma análise de décadas de jurisprudência realiza tal investimento que, há de se ressaltar, só faz sentido mercadológico em razão do estímulo tributário criado.

Com a abrupta alteração da conceituação de “praça”, sem a criação de lei, ou seja, sem a proteção dada pelos princípios da anterioridade anual, nonagesimal e da irretroatividade dos conceitos, é evidente que o contribuinte tem sua segurança jurídica violada e tendo seu legítimo planejamento tributário desconstituído com um enorme valor de contingências incorridas.

Por isso, excetuando os casos específicos em que o Fisco, por meio de ampla produção probatória, comprovar a dissimulação do negócio jurídico entre industrial e atacadista, é extremamente prejudicial aos princípios norteadores do direito tributário, tratar como regra que tal planejamento tributário, baseado na legislação vigente, deva ser punido.

5. CONCLUSÃO

Recentemente, em fato que ocorreu durante a elaboração deste trabalho, o legislador tributário parece ter colocado uma pá de cal na controvérsia jurídica aqui estudada. O Congresso Nacional derrubou o veto ao PL nº 2.110/2019, o que resultou na publicação da Lei Ordinária nº 14.395/2022, a qual declara que “praça” equivale a “município”:

Art. 1º Esta Lei altera a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, para conceituar o termo "praça" para os efeitos de determinação do valor mínimo tributável nela previsto.

Art. 2º A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 15-A:

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

Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Provavelmente, como consequência da promulgação da referida lei ordinária, a discussão acerca da conceituação do termo “praça” há de cessar, pelo menos nos casos em que não houver abuso de direito ou simulação de negócio jurídico.

Todavia, como ainda existem uma série de autos de infração sendo discutidos administrativa e judicialmente a discussão ainda irá perdurar por alguns anos.

Isso porque, resta saber se o entendimento do órgão julgador será de que a nova lei possui caráter declaratório/interpretativo na forma do art. 106, I, do CTN, podendo assim se aplicar a fatos jurídicos pretéritos, por ser entendimento mais benéfico ao contribuinte.

De todo modo, a discussão acerca conceituação dos termos “praça comercial” e “mercado atacadista” para fins de definição da regra do VTM a ser aplica na tributação do IPI serve como um valioso alicerce para discutir as crescentes ameaças que os princípios fundamentais do direito tributário enfrentam no Brasil. Além disso, contribuem para avaliar os limites dos poderes discricionários do fiscalizador tributário, das normas antielisivas e dos planejamentos tributários adotados pelos contribuintes dentro de um contexto normativo específico.

Para realizar tal análise, o primeiro capítulo abordou o princípio da legalidade em sua forma mais generalista e todas as suas ramificações criadas no âmbito do direito tributário. Foram analisados os princípios da segurança jurídica, anterioridade e irretroatividade como meios de proteção do contribuinte da fome arrecadatória estatal e todo seu arcabouço burocrático. Tais princípios ainda foram contrastados com as normas antielisivas, e, por fim, com a própria conceituação dos termos em referência para tributação do IPI.

Contudo, para compreender como essa discussão vinha ocorrendo na prática, era necessário verificar o entendimento adotado em tribunais administrativos e judiciais. Nesse sentido, o segundo capítulo teve como objetivo analisar diversos julgados sobre o tema, para verificar a evolução histórica dos entendimentos adotados, por meio de uma análise crítica.

Ato contínuo, o terceiro capítulo buscou entender como a legislação brasileira regulariza o planejamento tributário dos contribuintes e os mecanismos dados ao Fisco para limitar tal planejamento considerando normativas vigentes. Novamente, utilizando-se como o escopo a discussão do VTM, buscou-se demonstrar a importância de se atender e resguardar as legítimas expectativas criadas pelos contribuintes, mas ao mesmo tempo combater os casos em que há abusos de direito.

Demonstra-se evidente, considerando a própria novidade legislativa mencionada acima, que o tema representa um excesso de zelo da administração tributária, que adotou entendimento que perpassou sua alçada como mero aplicador da norma tributária criada pelo legislativo. De todo modo, o tema merece ser revisitado e novamente discutido, como forma de consolidação dogmática da matéria, após o debate judicial dos casos recentemente judicializados que foram contrários ao contribuinte, enriquecendo ainda mais o debate entre o eterno confronto dos princípios fundamentais do direito tributário com o combate à elisão fiscal promovido pelo fisco.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Referências das fontes citadas neste projeto

NETO, Carlos Augusto Daniel Neto e RIBEIRO, Diego Diniz, Artigo O VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO (VTM) NO IPI E O CONCEITO DE “PRAÇA” NA SUA APURAÇÃO, Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT)

Decreto nº 7.212/2010 – RIPI/10:

Solução de Consulta Interna COSIT nº 8, de 13 de junho de 2012 (“SCI 8/2012”)

COELHO, Fábio Ulhoa Curso de direito comercial. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 1987, 1º volume, pág. 261.

DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. 3ª ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2008. 750 p.

PN CST nº 44/81.

ADN CST nº 5/82.

CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Acórdão 3402-004-341, Processo Administrativo nº 16682.722461/2015-30, julgado em 29/08/2017.

STF, Min. Luiz Fux, proferido no RE nº574.706, DJ de 02.07.2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Diferença entre importação por encomenda e por conta e ordem. Regimes distintos para a incidência de IPI antes da Lei 11.281/2006 – Irretroatividade do novo regime a atos praticados no regime anterior. RDDT nº 209/150, fev/2013.

Câmara Superior de Recursos Fiscais, Terceira Turma, acórdão CSRF/03-04743, sessão de 20/02/06.

TRF2 – Recurso de Apelação 0091032-58.2016.4.02.5101, Relator(a): Des.(a) Marcus Abraham, 3ª Turma Especializada, julgamento em 07/08/2020, publicação em 10/08/2020.

TRF3 – Recurso de Apelação 0018193-96.2008.4.03.6100, Relator(a): Des.(a) Nery Junior, 3ª Turma, julgamento em 20/10/2016, publicação em 28/10/2016

<https://www.unaerp.br/revista-cientifica-integrada/edicoes-anteriores/edicao-n-4-2014-1-1/1501-435-1512-1-sm/file>

<https://ibdt.org.br/RDTA/a-aplicacao-do-abuso-de-direito-como-limite-ao-planejamentotributario/#:~:text=Destaca%2Dse%20que%20outros%20limites,n%C3%A3o%20ser%C3%A3o%20abordados%20com%20profundidade.>

<https://www.in.gov.br/web/dou/-/lei-n-14.395-de-8-de-julho-de-2022-413971329>

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 26ª ed. Malheiros Editores. São Paulo. 2011, 115.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral de Tributo, da Interpretação e da Exoneração tributária. 3ª. Ed. São Paulo. Dialética. 2003, p. 175.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Planejamento Tributário e a L.C. 104. São Paulo. Dialética, 2001, p. 125-126

TORRES, Ricardo Lobo. Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2002:Brasília). Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. Brasília. ESAF. 2002, p. 197.

RODRIGUES, Ivan Tauil. O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária. Revista Dialética de Direito Tributário nº 93, Dialética, São Paulo, 2003, p. 38

[https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/15052022-Simulacao-do-negocio-juridico-a-evolucao-do-tema-na-jurisprudencia-do-STJ.aspx#:~:text=A%20simula%C3%A7%C3%A3o%20do%20neg%C3%B3cio%20jur%C3%ADico%20\(artigo%20167%20do%20CC%2F2002,de%20obriga%C3%A7%C3%B5es%20o%20prejudicar%20terceiros.](https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/15052022-Simulacao-do-negocio-juridico-a-evolucao-do-tema-na-jurisprudencia-do-STJ.aspx#:~:text=A%20simula%C3%A7%C3%A3o%20do%20neg%C3%B3cio%20jur%C3%ADico%20(artigo%20167%20do%20CC%2F2002,de%20obriga%C3%A7%C3%B5es%20o%20prejudicar%20terceiros.)

ÁVILA, Humberto. A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e sua tributação: o uso e o abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais de direito tributário. São Paulo: Dialética, 2013. v. 17. p. 132-151.

SILVA, De Plácito e. Vocabulário Jurídico. 28ª ed. Atual. por SLAIBI FILHO, Nagib e CARVALHO, Gláucia. Rio de Janeiro: Forense, 2009, 910 p.

CARF, Acórdão nº 3401-003.954, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária –Sessão de 29 de agosto de 2017.

CARF, Acórdão nº 3401-003.955, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária –Sessão de 29 de agosto de 2017.

CAMPOS, Diogo Leite de; e ANDRADE, João Costa. Autonomia contratual e direito tributário (a norma geral anti-elisão). Coimbra: Almedina, 2008, p. 58

BERNARDI, Renato. O princípio da legalidade no Direito Tributário. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, 45, 30/09/2007

ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário, p. 83

ROCHA, Sergio André. A Tributação na Sociedade de Risco fl 569., Revista Direito Tributário Atual, 2010.