



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

**Processo nº** 10074.000815/2001-78  
**Recurso nº** 143.376 De Ofício e Voluntário  
**Matéria** IPI  
**Acórdão nº** 204-03.504  
**Sessão de** 09 de outubro de 2008  
**Recorrentes** AMSTERDAM SAUER JOALHEIROS LTDA. e  
DRJ em Juiz de Fora/MG

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Periodo de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1999

**RO. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.**

O valor tributável mínimo aplicável nas remessas feitas a outro estabelecimento do remetente que opere exclusivamente com venda a varejo, de produtos exclusivamente fabricados pelo remetente e cuja conseqüência é não haver preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, é 70% (1996 e 1997) e 90% (1998 e 1999) do preço de venda ao consumidor.

**INCORREÇÕES NA BASE DE CÁLCULO.**

Apontadas incorreções na base de cálculo do tributo pela própria fiscalização em sede de diligência decorrentes de inclusões indevidas na base de cálculo de: saídas com suspensão do IPI para ZFM; saídas para exposição fora do Estado e cujo IPI recolhido não foi considerado; saídas com suspensão do imposto para exportação; produtos cuja tributação das saídas foi efetuada em duplicidade, tais valores devem ser excluídos do lançamento.

**RV. NULIDADE. MPF.**

O MPF é mero instrumento de controle gerencial interno da SRF, não influenciando na legitimidade do lançamento.

**DECADÊNCIA.**

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao IPI, no caso de haver pagamento parcial, é de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

**REMESSAS A FILIAIS EXCLUSIVAMENTE VAREJISTAS.  
NECESSIDADE DE COMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO.  
TERMO INICIAL PARA INCIDÊNCIA DE ACRÉCIMOS  
LEGAIS.** Nos termos dos arts. 123 e 310 do Decreto 2.637/98, o contribuinte tem até o último dia do período de apuração seguinte

Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão n.º 204-03.504

CC02/C04

Fls. 1-494

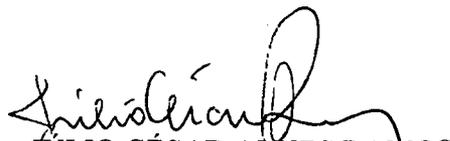
149500

ao da ocorrência do fato para complementar o imposto devido pelas saídas de produtos de estabelecimento produtor para estabelecimentos que operem exclusivamente na venda a varejo e sejam aí vendidos por preço superior ao que serviu de referência para fixação do valor tributável. Não efetuado o recolhimento espontâneo, o imposto deve ser exigido de ofício, mas a data para início da contagem dos acréscimos permanece a definida nos artigos mencionados, por falta de previsão para que retroaja à data de saída dos produtos do estabelecimento remetente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, I) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e II) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer como dia do lançamento da complementação relativo ao valor tributável mínimo, a data da venda da filial varejista, e a decadência, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, também dessa data. Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta (Relatora) quanto ao termo inicial da decadência e também no tocante à do lançamento complementar relativo ao valor tributável mínimo, e Júlio César Alves Ramos quanto ao termo inicial da decadência. Designados os Conselheiros Júlio César Alves Ramos para redigir o voto vencedor quanto à data do lançamento, e Henrique Pinheiro Torres quanto à decadência. Fez sustentação oral pela Recorrente o Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
Presidente e Redator quanto à decadência

  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS  
Redator Designado para o voto vencido (ad hoc) e quanto à data do lançamento

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Sílvia de Brito Oliveira, Ali Zraik Júnior, Marcos Trancheski Ortiz e Leonardo Siade Manzan.

Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão nº 204-03.504

CC02/C04  
Fls. 1-495  
1496

## Relatório

A Relatora, Conselheira Nayra Bastos Manatta, no estrito cumprimento de seus deveres funcionais, como de praxe, formalizou e entregou à Secretaria da Câmara o relatório e o voto. Após isso, porém, e enquanto eu e o dr. Henrique elaborávamos os votos vencedores que nos couberam, foi acometida de doença que a tem impedido de assinar qualquer documento, estando, por isso mesmo, afastada por licença médica.

Para que o processo possa ter o seu seguimento normal, designei-me, *ad hoc*, para redigir e assinar o acórdão, também na parte em que ela ficou vencida.

Nesse desiderato, valho-me do Relatório e do voto elaborados pela dra. Nayra, que reproduzo na seqüência:

*Trata-se de auto de infração objetivando a exigência do IPI relativa aos períodos de 01/01/96 a 31/12/99 em virtude de a autuada ao transferir produtos sujeitos à tributação do IPI para suas filiais varejistas ter calculado a exação sobre valores inferiores aos praticados na venda a varejo o que fere o disposto nos arts 68, § 1º do RIPI/82 e art 123, §1º do RIPI/98. No período sob fiscalização a empresa não emitiu nota fiscal complementar para lançar a diferença do imposto devido em ofensa ao disposto no art. 236, inciso IX do RIPI/82 e no art. 310, inciso IX do RIPI/98.*

*Constam dos autos planilhas nas quais estão relacionadas as NF de transferências por produto, da matriz para a filial, e as respectivas NF de vendas das filiais varejistas. Nestas planilhas estão ordenados por decêndio o IPI apontado como devido pela fiscalização resultante da multiplicação do preço de venda no varejo pela alíquota adequada do imposto. O IPI exigido representa o IPI devido – IPI recolhido.*

*A contribuinte apresentou impugnação alegando em sua defesa, em síntese:*

- 1. requer o julgamento em conjunto deste Processo com o de nº 10074.000816/2001-12 por guardarem estreita relação vez que ambos foram lavrados na mesma data e referem-se ao mesmo período, para os quais foram indicadas violações aos mesmos dispositivos legais, além de terem sido apontadas diversas operações, tanto numa autuação como na outra, fazendo com que ambas, necessariamente, devam ser analisadas e julgadas conjuntamente;*
- 2. nulidade do auto de infração em virtude dos diversos equívocos que contem impedindo o pleno direito de defesa da impugnante;*
- 3. nulidade da peça básica por vício formal em virtude da ausência de cientificação da empresa da autorização para a fiscalização de períodos já fiscalizados;*

Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão n.º 204-03.504

CC02/C04

Fls. 1496

1497 CC

4. indevida utilização como valor tributável na transferência de produtos para as suas filiais varejistas do preço integral praticado na venda a varejo, contrariando o disposto nos arts. 68, inciso II e § 1º do RIPI/82 e art. 123, II, § 1º do RIPI/98, que determinam que o valor tributável seja apurado segundo os percentuais de 70% (1996 e 1997) e 90% (1998 e 1999) daquele valor. Estas regras já haviam sido introduzidas na legislação do IPI desde o advento da Lei nº 4.502/64, estando regulamentada desde o RIPI/67, razão pela qual são ainda aplicáveis os Pareceres Normativos CST 13/70; 30/70; 238/71 (item 9); 527/71 (item 3); 229/72 (item 4);

5. ao contrário do que alega a fiscalização em diversos períodos autuados a contribuinte recolheu imposto em valores superiores aos devidos, como demonstra por amostragem neste processo, razão pela qual requer o reconhecimento de todos os seus créditos devidamente atualizados pela taxa Selic, desde a data do recolhimento indevido até o efetivo reconhecimento;

6. em diversos períodos de apuração não foi considerado o IPI já recolhido, anexando, por demonstração, cópias de notas fiscais (fls. 142 a 171);

7. exigência indevida do imposto sobre produtos saídos com suspensão em razão de suas remessas para exposição, nos termos do art. 36, X do RIPI/82, código de operação 5.99, conforme Notas Fiscais de fls. 173/202;

8. exigência múltipla de tributos pois há diversos casos (mais ou menos 10.000 casos) em que o mesmo produto, identificado por seu específico número de referência, acha-se relacionado repetidas vezes na planilha apuração do IPI devido (fls. 01/509 do Anexo IV). Desta forma houve tributação de um mesmo item tantas vezes quantas as repetições praticadas pelos autuantes, conforme relação de fls. 218/416 do Volume I;

9. erro quanto a data de ocorrência do fato gerador para fins de cálculo da complementação do valor tributável, pois a fiscalização consideraram o fato gerador no momento das transferências dos produtos para as filiais e não nos prazos estabelecidos no art. 68, § 1º do RIPI/82 (até 10 dias do mês subsequente ao da ocorrência do fato) e art. 123, § 1º do RIPI/98 (até o último dia do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato); e

10. requer perícia para que se comprove haver sido adotado valor tributável não previsto na legislação do IPI, bem como verificação de inúmeras incorreções no levantamento fiscal, tendo indicado perito e formulado quesitos.

Em 31/07/03 a contribuinte apresentou a desistência parcial da impugnação, fls. 420, em determinados períodos de apuração e segundo valores relacionados às fls. 443, sob o argumento de adesão ao Parcelamento Especial instituído pela Lei nº 10.684/03. Os débitos incluídos no PAES abrangem períodos de 01/06/96 até 31/12/99. A contribuinte apurou imposto no montante de R\$ 539.479,78, acrescido de multa de mora no valor de R\$ 53.947,72 e juros de mora no valor de R\$ 526.046,60. O montante calculado foi dividido em 180 parcelas.

Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão n.º 204-03.504

CC02/C04
Fls. 1.497
1498e

*Os débitos excluídos do litígio foram transferidos para cobrança no Processo de Representação Fiscal nº 10074.002012/2003-10.*

*O julgamento do processo foi convertido em diligência para que fossem esclarecidos os seguintes pontos:*

*1. se a base de cálculo do imposto complementar exigido foi apurada segundo o valor integral de venda a varejo dos produtos industrializados pela autuada sem as reduções de 30% ou 10% previstas nos arts. 68, II do RIPI/82 e 123, II do RIPI/98, respectivamente;*

*2. se houve contagem múltipla de um mesmo produto para efeitos de lançamento, já que a contribuinte afirma que cada nº de referencia corresponde a um produto. Verificar também se de fato existe esta individualização de produto através de um código de referencia único para cada unidade e, se existente tal codificação, se esta abrange toda a linha comercializada pela matriz atacadista ou se apenas para alguns produtos ela é praticada;*

*3. verificar se de fato foram lançados em duplicidade neste processo e no de nº 10074.000816/2001-12 dos seguintes produtos: 380637 (fls. 346 deste processo e fls. 166 do outro acima mencionado); 5233717 (fls. 342 deste processo e fls. 159 do outro); 7300972 (fls. 344 deste processo e fls. 161 do outro); 16343528 (fls. 331 deste processo e fls. 141 do outro); 63240670 (fls. 187 deste processo e fls. 45 do outro); e*

*4. verificar a propriedade do argumento da contribuinte que em diversos períodos não foi computado o IPI recolhido (fls. 142 a 171).*

*Em resposta à diligência proposta a fiscalização informou, fls. 1286 a 1291:*

*1. as referências de produtos das NF de transferências que coincidem com as das NF de vendas são as integrantes deste processo (num total de 39.990 produtos), o arquivo de NF de transferência que sobraram, ou seja que não houve correspondência com NF de vendas, foi confrontado com a Tabela de Preços da Amsterdam Sauer, resultando no auto de infração do Processo nº 10074.000816/2001-12 ( num total de 25.690 produtos);*

*2. a base de cálculo utilizada corresponde ao valor total do produto em sua venda a varejo, pois a fiscalização entendeu que o caput dos referidos arts. 68 do RIPI/82 e 123 do RIPI/98 não exigem que o valor tributável deva ser 70% ou 90% do preço de venda, mas sim que não pode ser inferior a esses percentuais. Ressalta que a empresa não efetuou nenhuma das devidas complementações do imposto a que era obrigada, apesar das significativas diferenças entre os preços da NF de transferências e os valores das NF de vendas;*

*3. a empresa em resposta, fls. 1.040, à intimação fiscal de fls. 1.039 assinala que todos os produtos de sua produção e comercialização recebem um único nº de referencia para fins de controle à exceção de alguns tipos de canetas, e que os produtos código 38191388 e código 49139975 relacionados em diversas NF*

Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão n.º 204-03.504

CC02/C04

Fls. 1-498

1499

ce

*de transferências e NF de vendas são exatamente estas canetas que possuem o mesmo nº de referencia;*

*4. realmente foi efetuada autuação em duplicidade neste processo e no de nº 10074.000816/2001-12 relativo aos produtos relacionados às fls. 1118 a 1119, num total de 57 produtos e com IPI devido no valor de R\$ 5.064,63 que será excluído do Processo nº 10074.000816/2001-12 já que possuem NF de venda e deveriam ter sido incluídos apenas neste;*

*5. assiste razão à contribuinte ao afirmar que em alguns períodos não foi considerado o IPI recolhido. Assim conforme DOC nº 01 o IPI recolhido no ano de 1996 num total de R\$ 729,80 e conforme DOC nº 2 o IPI recolhido no ano de 1998 num total de R\$ 742,40 deve ser deduzido dos respectivos IPI devido;*

*6. acata algumas incorreções na apuração fiscal que devem ser excluídas: a) DOC nº 3 – produtos saídos com suspensão para a ZFM com utilização de NF de transferência serie 4, referentes ao ano de 1996, num total de R\$ 3.628,71 a ser excluído do IPI devido; b) DOC nº 4 – produtos relativos a operações de saídas para demonstração/exposição fora de Estado, todas referentes ao ano de 1996, cujos valores do IPI recolhido não foram considerados, portanto, o valor total de R\$ 288,96 deve ser excluído da planilha e diminuído do IPI devido; c) DOC nº 5 – produtos relativos a operação de saída com suspensão do imposto para exportação, todos referentes ao ano de 1996, que foram incluídos indevidamente na autuação devendo ser excluídos da planilha e o valor total de R\$ 116.584,44 diminuído do IPI devido; d) DOC nº 6 – produtos relativos a operação de saída com suspensão do IPI para exportação, todos referentes ao ano de 1998, indevidamente incluídos na autuação e, portanto devem ser excluídos da planilha e o valor total de R\$ 34.601,09 diminuído do IPI devido; e) DOC nº 8 – produtos que se repetiram dentro da presente autuação, razão pela qual devem ser excluído da planilha e o valor total de R\$ 270.329,96 diminuído do IPI devido; e*

*7. foi elaborada planilha de apuração original do IPI devido denominada "Amsterdam 1 Original" e planilha do IPI devido corrigido com base nas divergências apuradas nesta diligência denominada "Amsterdam 1 Final".*

*A contribuinte foi cientificada e não se manifestou.*

*A DRJ em Juiz de Fora-MG afastou as preliminares de nulidade argüidas e, no mérito, julgou procedente em parte o lançamento excluindo: a) as parcelas do imposto que excederem, nos anos de 1996 e 1997, a 70% do valor das vendas no varejo e, nos anos de 1998 e 1999, a 90% do valor das vendas no varejo; b) as parcelas do imposto reconhecidas como indevidamente lançadas pela fiscalização na conclusão da diligência proposta por aquela DRJ cujos valores estão consubstanciados nas planilhas de fls. 1309 a 1313.*

*Advertiu, ainda, à contribuinte que: a) nenhum valor recolhido a maior que o devido foi constatado; b) não caracteriza desistência parcial da impugnação o recálculo do imposto devido mediante a adoção de critério divergente daquele adotado pelo Fisco, principalmente em razão das diferentes datas de ocorrência do fato gerador consideradas no referido cálculo e do não reconhecimento do debito referente à multa de ofício lançada, uma*

Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão n.º 204-03.504

CC02/C04

Fls. 1499

1508

*vez que a contribuinte ofereceu ao PAES apenas a multa moratória, como se espontâneo fosse o seu procedimento.*

*Desta decisão foi interposto recurso de ofício.*

*Segundo doc de fls. 1371 os débitos transferidos para o Processo nº 10074.002012/2003-10 (PAES) foram incluídos no referido Programa de Parcelamento com a multa de 75%.*

*A contribuinte apresentou recurso voluntário alegando em sua defesa:*

*1. as mesmas razões apresentadas na fase impugnatória acerca da nulidade do auto de infração por vício formal, já que o período autuado já havia sido objeto de outra fiscalização e que para que pudesse sofrer novo exame necessário expressa e fundamentada autorização superior, devendo a contribuinte ser devidamente notificada da mesma segundo art. 906 do RIR. Cita jurisprudência da CSRF. Embora a decisão recorrida afirme ter existindo prorrogação do MPF anterior, não se trata de prorrogação de prazo de MPF mas sim de reabertura de procedimento fiscal, pois o primeiro MPF foi encerrado;*

*2. a ordem escrita mencionada pelo Art. nº 906 do RIR não se confunde com simples expedição de novo MPF, mas sim de verdadeira autorização fundamentada que justifique a reabertura da fiscalização;*

*3. decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário após transcorridos mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores. Assim como o auto de infração foi lavrado em 06/09/01, os fatos geradores ocorridos anteriormente a 10/09/96 estão decaídos de acordo com o art. 150, § 4º do CTN;*

*4. repete os argumentos trazidos na impugnação acerca da data da ocorrência dos fatos geradores para fins de cálculo da complementação do valor tributável, pois a fiscalização considerou o fato gerador no momento das transferências dos produtos para as filiais e não nos prazos estabelecidos no art. 68, § 1º do RIPI/82 (até 10 dias do mês subsequente ao da ocorrência do fato) e art. 123, § 1º do RIPI/98(até o último dia do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato); e*

*5. os valores incluídos no parcelamento, com o acréscimo da multa de 75%, são exatamente os valores mantidos pela decisão recorrida conforme comprovam extratos do processo de parcelamento, fls. 1447 a 1459, razão pela qual requer que seja reconhecido e abatido da autuação o valor que foi confessado e parcelado pela recorrente, nada mais havendo a ser recolhido.*

*É o Relatório. //*

Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão n.º 204-03.504

CC02/C04  
Fls. 1500

1501

## Voto Vencido

Segue o voto da Conselheira Nayra

*Primeiramente analisaremos o recurso de ofício interposto.*

*Em relação às exclusões relativas às parcelas do imposto reconhecidas como indevidamente lançadas pela fiscalização na conclusão da diligência proposta pela DRJ em Juiz de Fora-MG, entendo que, neste ponto não merece reparo a decisão recorrida, pois, realmente, estes valores representam inclusão indevida na base de cálculo do imposto devido por representarem saídas com suspensão do IPI para ZFM; saídas para exposição fora do Estado e cujo IPI recolhido não foi considerado; saídas com suspensão do imposto para exportação; produtos cuja tributação das saídas foi efetuada em duplicidade, quais sejam:*

*a) DOC nº 3 – produtos saídos com suspensão para a ZFM com utilização de NF de transferência serie 4, referentes ao ano de 1996, num total de R\$ 3.628,71 a ser excluído do IPI devido;*

*b) DOC nº 4 – produtos relativos a operações de saídas para demonstração/exposição fora de Estado, todas referentes ao ano de 1996, cujos valores do IPI recolhido não foram considerados, portanto, o valor total de R\$ 288,96 deve ser excluído da planilha e diminuído do IPI devido;*

*c) DOC nº 5 – produtos relativos a operação de saída com suspensão do imposto para exportação, todos referentes ao ano de 1996, que foram incluídos indevidamente na autuação devendo ser excluídos da planilha e o valor total de R\$ 116.584,44 diminuído do IPI devido;*

*d) DOC nº 6 – produtos relativos a operação de saída com suspensão do IPI para exportação, todos referentes ao ano de 1998, indevidamente incluídos na autuação e, portanto devem ser excluídos da planilha e o valor total de R\$ 34.601,09 diminuído do IPI devido;*

*e) DOC nº 8 – produtos que se repetiram dentro da presente autuação, razão pela qual devem ser excluído da planilha e o valor total de R\$ 270.329,96 diminuído do IPI devido;*

*Em relação ao valor tributável mínimo é de se observar que o texto do art. 68 do RIPI/82 (art. 123 do RIPI/98) determina que o valor tributável não poderá ser inferior: a) 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 inciso I do art. 64; b) a 70% do preço de venda a consumidor nem ao previsto no inciso anterior, quando o produto for remetido por um a outro estabelecimento do remetente, desde que o destinatário opere exclusivamente com venda a varejo. Sendo que dos dois valores possíveis deve ser adotado o maior.*

*Entretanto, a fiscalização não se utilizou do preço corrente no mercado atacadista da **praça do remetente**, mas sim dos preços de venda ao consumidor praticados na*

Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão n.º 204-03.504

CC02/C04

Fls. 1-501

1502  
RC

*praça do adquirente. Se utilizado o preço de venda ao consumidor, o valor tributável mínimo é, segundo determina a lei, 70% deste valor para os anos de 1996 e 1997 e de 90% deste valor para os anos de 1998 e 1999.*

*Ademais disto, trata-se de produto de fabricação exclusiva e específica da recorrente, portanto não passível de apuração de "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente" pela particularidade de cada produto. Desta forma, no caso específico, não há outra forma de se obter o valor mínimo tributável senão aquela constante dos arts. 68, inciso II do RIPI/82 e art. 123, inciso II do RIPI/98.*

*Desta forma, correta a decisão recorrida que exonerou do lançamento as parcelas que excederam a 70% dos preços de vendas dos produtos ao consumidor, para os anos de 1996 e 1997, e a 90% dos preços de vendas dos produtos ao consumidor, para os anos de 1998 e 1999.*

*Diante do exposto nego provimento ao recurso de ofício interposto.*

*Passemos para a análise do recurso voluntário.*

*Em relação à nulidade argüida pela recorrente em virtude de não haver sido devidamente notificada da autorização superior expressa e fundamentada, nos termos do art. 906 do RIR, já que o período autuado já havia sido objeto de outra fiscalização deve ser ressaltado que o MPF tem apenas a função de controle interno da SRF, não atingindo, em absoluto a competência privativa do auditor fiscal que, inclusive, tem obrigação funcional de, em verificando infração à legislação tributária, efetuar o lançamento correspondente a tal infração ou, no caso de ser incompetente para formalizar a exigência, comunicar o fato, em representação circunstanciada, a seu chefe imediato, que, por sua vez, adotará as providências necessárias para formalizar a exigência.*

*Havendo qualquer irregularidade em relação ao MPF deve ser objeto de procedimento interno a ser apurado pela Administração não afetando em absoluto o lançamento que for efetuado visando constituir crédito tributário devido e não recolhido.*

*Desta forma, entendo que a preliminar de nulidade não há de ser acatada.*

*Quanto à decadência argüida, realmente, contando-se o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, já que houve pagamento parcial do tributo devido, e considerando-se que o auto de infração foi cientificado à contribuinte em 11/09/2001 (fls. 12) é de se aplicar a decadência para os fatos geradores ocorridos até 11/09/96.*

*Em relação à data da ocorrência dos fatos geradores na complementação do valor tributável deve se observar que o CTN no seu art. 46, inciso II e art. 51, inciso II determinam como fato gerador do IPI a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. A CF reserva à Lei Complementar a definição dos fatos geradores dos impostos nela discriminados. Assim sendo, não resta dúvida de que o fato gerador do IPI é a saída do estabelecimento industrial ou a ele equiparado, não havendo como se definir qualquer outro momento para o fato gerador do IPI a não ser por outra lei complementar que expressamente o faça. Isto não ocorreu.*

*O que o art. 68, § 1º do RIPI/82 (art. 123, §1º do RIPI/98) define é que, em havendo venda do produto tributado pelo estabelecimento varejista por preço superior ao que*

Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão n.º 204-03.504

CC02/C04  
Fls. 1-502

1503  
23

*havia sido considerado na determinação do valor tributável mínimo, o estabelecimento comerciante varejista tem até o 10º dia do mês subsequente (1996 e 1997) ou até o último dia do período de apuração subsequente (1998 e 1999) ao da venda do produto para comunicar ao remetente para efeito de lançamento e recolhimento do tributo complementar.*

*Esta previsão contida no Regulamento do IPI decorre do fato de ser impossível na hora da transferência que o industrial saiba exatamente o preço que será praticado pelo comerciante varejista do produto quando da efetivação da venda ao consumidor. Todavia esta previsão não transmuta a ocorrência do fato gerador do tributo para a data da comunicação do adquirente ou remetente ou para a da venda do produto ao consumidor. O momento do fato gerador do tributo continua sendo aquele definido na lei complementar, qual seja: saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado.*

*Todavia, neste caso específico, o momento para que se efetue o pagamento do tributo complementar espontaneamente é o da quinzena ou decêndio em que for feita a comunicação pelo estabelecimento varejista. Entretanto, não tendo a contribuinte recolhido o imposto complementar no prazo contido na lei e tendo sido efetuado lançamento de ofício para se exigir a parcela do tributo complementar que não foi recolhida é de se considerar como devido o tributo desde a ocorrência do fato gerador, qual seja: data da saída do produto do estabelecimento industrial.*

*No caso específico em análise existe ainda uma peculiaridade a ser observada: o industrial e o comerciante varejista, de fato, fazem parte de uma mesma empresa, razão pela qual não se pode alegar que o estabelecimento industrial da empresa desconhecesse o faturamento do estabelecimento comerciante varejista da mesma empresa. Assim sendo não pode sequer alegar, a contribuinte, desconhecimento do preço de venda praticado pelo estabelecimento comerciante varejista para se eximir da responsabilidade do pagamento do imposto complementar.*

*A dilação de prazo para pagamento do imposto complementar, prevista em lei, está condicionada à condição de que, ao receber a comunicação da filial varejista, emitisse nota fiscal para complementar o imposto devido e, no prazo estipulado o recolhesse. Não tendo cumprido o disposto na legislação é de se considerar que o fato gerador ocorreu na data da saída do produto do estabelecimento industrial e a partir desta data conta-se o prazo para efeitos de juros moratórios.*

*Quanto à alegação acerca do processo de parcelamento deve ser reconhecido, conforme afirmado pela Administração às fls. 1371, que os débitos objeto desta autuação foram incluídos no PAES com a multa de 75%, razão pela qual deve ser considerada na cobrança do crédito tributário lançado e mantido neste processo os valores que efetivamente foram incluídos no PAES com multa de 75% e nos limites determinados por este Colegiado no que se refere à data da ocorrência dos fatos geradores do tributo.*

*Diante do exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto e dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para reconhecer a decadência dos fatos geradores ocorridos até 11/09/1996 e determinar que seja observada a inclusão dos débitos no PAES quando da cobrança dos valores lançados neste processo e mantidos.*

*É como voto.* 

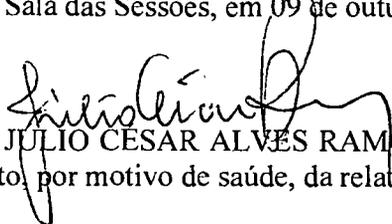
Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão n.º 204-03.504

CC02/C04

Fls. 1.503

1504  
ap

Sala das Sessões, em 09 de outubro de 2008.

  
JULIO CESAR ALVES RAMOS Redator designado para o voto vencido face ao impedimento por motivo de saúde, da relatora.

### Voto Vencedor

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS,

Redator para o acórdão quanto à data do lançamento.

Segue, agora, a parte do acórdão relativa à data a ser tomada como referência para efeito do lançamento da diferença de imposto decorrente da alteração da base de cálculo adotada quando da saída do produto do estabelecimento fabricante, de cuja redação me incumbiu o Presidente Henrique.

Como já restou suficientemente registrado no voto da relatora, a legislação do IPI estabelece que a base de cálculo nas saídas dos produtos de um estabelecimento contribuinte para uma filial que opere exclusivamente na venda a varejo deve ser a maior dentre duas: ou o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente ou 70% do preço de venda pela filial (percentual aumentado para 90% a partir de 1998).

Estabelece ainda a mesma legislação a obrigatoriedade de a filial varejista comunicar a ocorrência de circunstância que obrigue a uma majoração da base de cálculo adotada na saída ocorrida, ou seja, que o produto foi efetivamente vendido por um preço bem superior àquele considerado no momento anterior. E fixa prazo para essa comunicação, bem como para o lançamento e recolhimento sobre a diferença apurada. Trata-se, como já indicado, do art. 123 do Decreto 2.637/98 (RIPI/98):

*Art. 123. O valor tributável não poderá ser inferior:*

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

*II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso II, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso III);*

*III - ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº*

Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão n.º 204-03.504

CC02/C04  
Fls. 1:504  
1505  
e

4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 28);

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

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

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

A relatora entendeu que essa circunstância não modifica a data de ocorrência do fato gerador considerado, que continua a ser a da saída do estabelecimento contribuinte. Embora partilhe suas considerações acerca da necessidade de fixação por lei do fato gerador do tributo, não chego à mesma conclusão dela.

É que os decretos regulamentares do IPI têm reiteradamente incorrido num descompasso entre as hipóteses que obrigam a lançamento (no RIPI 98, definidas no art. 110) e aquelas expressamente consideradas como fato gerador do imposto, listadas nos artigos 32 e 33 do mesmo decreto.

Com efeito, as hipóteses abaixo reproduzidas – todas do art. 110, inciso I do RIPI 98 – que obrigam os contribuintes a efetuar “lançamentos complementares” não são expressamente previstas como fatos geradores. Refiro-me aos casos tratados nas letras “m”, “o”, “p” “q” e “u”, abaixo reproduzidos:

*Art. 110 Os atos de iniciativa do sujeito passivo, de que trata o art. 122, serão efetuados, sob a sua exclusiva responsabilidade (Lei nº 4.502, de 1964, art. 20):*

*I - quanto ao momento:*

...

*m) no reajustamento do preço do produto, em virtude do acréscimo de valor decorrente de contrato escrito (Lei nº 4.502, de 1964, art. 19, parágrafo único, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 7º); //*

...

Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão n.º 204-03.504

CC02/C04

~~Fls. 1505~~

1506

- o) na apuração, pelo contribuinte, de falta no seu estoque de produtos;*
- p) na apuração, pelo contribuinte, de diferença de preços de produtos saídos do seu estabelecimento;*
- q) na apuração, pelo contribuinte, de diferença do imposto em virtude do aumento da alíquota, ocorrido após emissão da primeira nota fiscal;*
- ...
- u) na ocorrência dos demais casos não especificados neste artigo, em que couber a exigência do imposto;*

Para todas elas, o decreto regulamentar impõe a necessidade de emissão de nota fiscal (RIPI/98 art. 310, incisos X, XI, XII e XIII). Neste último artigo há também item específico para a hipótese que discutimos (inciso IX). Para ele o § 4º estabelece como prazo o último dia do período de apuração seguinte ao da venda.

Ou seja, há exigência de que o contribuinte complemente o imposto mediante a emissão de nota fiscal e o recolha dentro do prazo estabelecido. Mas não há nem expressa caracterização desses fatos como hipóteses de incidência nem, muito menos, determinação para que esse recolhimento, no prazo estabelecido, deva ser acrescido de multa e juros.

A esse último respeito, estabelece o art. 188 do mesmo RIPI:

*Art. 188. No caso do art. 310, se as notas fiscais destinadas ao destaque de diferenças do imposto forem emitidas fora dos prazos previstos no seu § 4º, ou fora do período de apuração do imposto complementado, na hipótese do inciso XII do referido art. 310, o imposto será recolhido com os acréscimos moratórios de que tratam os arts. 442 a 445, se fora dos prazos de recolhimento, em documento de arrecadação federal emitido especialmente para esse fim.*

A contrário senso, pode-se concluir, se recolhido no prazo estipulado no art. 310, o recolhimento espontâneo não sofrerá acréscimos legais. Em resumo, se o contribuinte complementa espontaneamente o imposto no prazo fixado (mesmo que não haja a comunicação por parte do outro estabelecimento), emitindo nota fiscal com destaque, escriturando-a, e recolhendo o imposto no prazo, o faz sem incidência de multa e juros de mora. Estes apenas são devidos se o recolhimento exceder esse prazo. É de se concluir que, neste último caso, o termo inicial será o final do prazo estabelecido e não a data da saída do estabelecimento fabricante.

Para essa última conclusão, basta a constatação de que o caso oposto, isto é, incidência dos acréscimos legais mesmo em recolhimento espontâneo e desde a saída do produto do estabelecimento fabricante, está expressamente previsto, mas apenas para as empresas comerciais exportadoras que deixem de exportar os produtos recebidos com suspensão do imposto no prazo de cento e oitenta dias. É o que dispõe o art. 189: 

Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão n.º 204-03.504

CC02/C04

Fls. 1-506

1507

*Art. 189. O valor a ser pago no caso do inciso VII do art. 24 ficará sujeito à incidência (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 5º):*

*I - de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 5º, alínea a); e*

*II - da multa a que se refere o caput do art. 470, calculada a partir do dia subsequente ao da emissão da referida nota fiscal (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 5º, alínea b);*

*Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo, não recolhido espontaneamente, será exigido em procedimento de ofício, pela SRF, com os acréscimos aplicáveis à espécie (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 6º).*

De se notar que, mesmo para essa última hipótese, foi necessária norma expressa que dirimisse a dúvida quanto à incidência dos acréscimos e ao seu termo inicial (Lei nº 9.532/97, art. 39).

Por todas essas considerações, entendeu a Câmara que o lançamento de ofício deve respeitar o prazo que dispunha o contribuinte para efetuar o recolhimento espontâneo, somente daí começando a contar os acréscimos legais. Disso resulta que os juros moratórios serão rigorosamente os mesmos exigíveis em procedimento espontâneo, mudando apenas a multa aplicável.

Deu-se, por isso, provimento ao recurso voluntário quanto ao ponto.

Sala das Sessões, em 09 de outubro de 2011.

  
JULIO CÉSAR ALVES RAMOS

Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão n.º 204-03.504

CC02/C04

Fls. 1-507

1508  
2

### Voto Vencedor

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Redator quanto à decadência

A este conselheiro cabe redigir o voto vencedor relativo à decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo à diferença entre o valor tributável mínimo e o da operação de transferência dos produtos do estabelecimento contribuinte para o da filial varejista não contribuinte.

A Câmara, à unanimidade de votos, concordou que a regra aplicável, tendo em vista a existência de pagamento parcial do tributo, é a inserta no § 4º do art. 150 do CTN. Divergiu, todavia, no tocante a se definir, no caso dos autos, quando se considerou ocorrido o fato gerador da obrigação tributária referente à complementação devida pelo sujeito passivo por ocasião das vendas realizadas por suas filiais varejistas não contribuintes do imposto.

Para a responder a essa questão, deve-se analisar os aspectos material, espacial e temporal do fato gerador do IPI.

Boa parte da doutrina e da jurisprudência pátria, emprega a expressão **fato gerador** para designar a previsão legal do fato, isto é, a prescrição legislativa abstrata do fato que faz nascer a relação jurídica tributária, bem como para descrever o universo dos acontecimentos fáticos, enquanto eventos do mundo físico, concreto, ocorridos no contexto social.

De outro lado, a corrente majoritária, capitaneada por Geraldo Ataliba, propôs adotar-se a expressão **hipótese de incidência** para denominar a descrição abstrata, contida na lei, e **fato imponível** para representar a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos, que satisfaz os ante-supostos requeridos pela norma jurídica. Em outras palavras, a previsão abstrata da lei passou a denominar-se hipótese de incidência e a sua concretização, por meio da ocorrência fática das situações descritas na norma jurídica, chamou-se de fato imponível.

Em outro enfoque doutrinário, o da regra matriz de incidência, cujo expoente maior é o Professor Paulo de Barros Carvalho, tem-se que a hipótese de incidência traz sempre a previsão, na norma geral e abstrata, de um fato. Enquanto o conseqüente prevê a relação jurídica que se originará onde e quando se concretizar o fato cogitado. Em outras palavras, a hipótese retrata um fato e a conseqüência, nada mais é do que os efeitos jurídicos que a ocorrência desse fato irá propagar. Aquela designa o antecedente normativo e essa indica

Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão n.º 204-03.504

CC02/C04  
Fls. 1-508

1503  
e

seu conseqüente. A **hipótese** de incidência é constituída de critérios material, temporal e espacial, os quais identificam o fato gerador da obrigação tributária, e o **conseqüente**, é constituído dos critérios objetivos - identificadores da base de cálculo e da alíquota - e dos subjetivos - que identificam os sujeitos ativo e passivo da relação tributária.

**1.1.1.1.1 A regra matriz de incidência tributária, segundo os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, esquematicamente, tem a seguinte estrutura:**

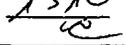
NJT (Norma Jurídica Tributária)	HIPÓTESES  (Descritor)	1- Critério Material (verbo + complemento)  2- Critério Espacial 3- Critério temporal	
	CONSEQUÊNCIA (Prescritor)	1- Critério Pessoal (subjetivo)  2- Critério Quantitativo (objetivo)	a)- Sujeito Ativo b)- Sujeito Passivo  a)- Base de Cálculo b)- Alíquota

Quanto aos critérios da **hipótese**, tem-se que o **material** será formado, invariavelmente, por um verbo seguido de seu complemento, no caso do <sup>1</sup>IPI, industrializar produtos (o verbo é industrializar e o complemento é produtos); o **espacial** é o local, no território nacional, onde está localizado o estabelecimento industrial; o **temporal** é o momento da saída do produto desse estabelecimento. Já em relação à **conseqüência**, o **critério pessoal** apresenta a União como sujeito ativo e a pessoa jurídica do estabelecimento industrial como sujeito passivo; por fim, tem-se que o **critério quantitativo** está consubstanciado na base de cálculo e na alíquota, sendo que esta é a percentagem constante da tabela de incidência do imposto e aquela o quanto a ser tributado.

Submetendo o caso em análise à regra matriz de incidência do IPI, verifica-se que, à exceção do critério quantitativo referente à base de cálculo, que só se aperfeiçoa com a venda pela filial varejista, os demais elementos estão presente no momento da saída das mercadorias do estabelecimento industrial.

Desta forma, no tocante à obrigação de o remetente das mercadorias ter de observar o valor tributável mínimo, o fato gerador só se aperfeiçoa no momento em que se tem o valor de venda pela filial varejista. Por conseguinte, no tocante à complementação referente à observância do valor tributável mínimo, a obrigação tributária surge, tão-somente, quando se tem o efetivo valor da venda da mercadoria pelo estabelecimento varejista. A partir daí é que a eventual diferença do tributo passa a ser devido. Devendo essa diferença ser

Processo nº 10074.000815/2001-78  
Acórdão n.º 204-03.504

CC02/C04
Fls. 1-509
1510


somada ao montante do imposto apurado no período de apuração, e o recolher no respectivo vencimento. Esse é o marco para eventuais acréscimos moratórios.

De outro lado, como a obrigação tributária relativa à diferença entre o valor da operação e o tributável mínimo surge apenas a partir do momento em que se conhece o efetivo preço de venda pelo estabelecimento varejista do industrial, também é dessa data que se começa a contar o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. Querer estabelecer a data da saída do estabelecimento industrial como marco da decadência é fazer com que a contagem do prazo se inicie antes do nascimento da obrigação, que em tese, poderia acontecer depois de exaurido o quinquênio decadencial.

Por último, mais não menos importante, deve-se ter em mente que a principal finalidade de se estabelecer prazo extintivo de direito é, justamente, combater a inércia das partes em exercer seus direitos. Se é assim, não faz o menor sentido iniciar a contagem desse prazo antes do surgimento do tal direito. Transpondo essa premissa para o caso sob exame, é por demais óbvio que o prazo de decadência não pode começar a fluir anteriormente ao surgimento da obrigação tributária.

Diante do exposto, e considerando que a obrigação relativa à complementação - pertinente ao valor tributável mínimo - mais remota refere-se ao primeiro decêndio de setembro de 1996, que se encerrou no dia 10 desse mês, e que a ciência do lançamento foi dada em 11 de setembro de 2001, deve-se reconhecer que nessa data, o crédito tributário relativo a essas diferenças encontrava-se decaído. Todavia, para as demais complementações, cuja obrigação nasceu a partir dessa data, o crédito tributário a elas relativo não foi alcançado pela decadência.

É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de outubro de 2011.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

---

<sup>1</sup> Considerou-se apenas apenas a hipótese