



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.721010/2017-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-007.133 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2019
Recorrente CARREFOUR COMERCIO E INDUSTRIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/11/2013

CRITÉRIO DE CÁLCULO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE

Deve ser anulado o auto de infração, cujo cálculo do crédito tributário foi efetuado em desacordo com o estipulado pelo dispositivo legal em que foi capitulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para anular o auto de infração, por vício material.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente)

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 89/91, lavrado em 27/04/2017, com ciência da contribuinte em 08/05/2017 (vide fl. 99), totalizando o crédito tributário de R\$ 11.331.205,49.

De acordo com a descrição dos fatos de fl. 90 e o termo de verificação fiscal de fls. 80/87, houve falta de lançamento do IPI, de janeiro a novembro de 2013, nas saídas de produtos tributados.

Segundo consta, a contribuinte efetuou importação de bens industrializados, dando saída às empresas do grupo diretamente da repartição que efetuou o

desembaraço aduaneiro, sem lançamento do imposto. De acordo com a legislação vigente, a contribuinte, nestas operações, se equipara a estabelecimento industrial ao promover a saída de mercadorias industrializadas por ele importadas, sendo contribuinte do IPI, e está obrigada a obrigações principais e acessórias da legislação do imposto.

Com a finalidade de se obter o valor tributável mínimo, a contribuinte foi intimada a apresentar os valores tributáveis mínimos, nos termos dos artigos 195 e seguintes do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010) e respectivas memórias de cálculo, de todas as saídas de mercadorias importadas destinadas a outro estabelecimento do próprio remetente. Em resposta, a contribuinte reiterou que por ser empresa exclusivamente comercial varejista não se caracteriza como contribuinte do IPI, uma vez que não promove qualquer alteração, modificação ou outra forma de industrialização com relação aos produtos importados que foram objeto de notas fiscais de saídas ora questionadas. Por esse motivo, a contribuinte informou que não realiza cálculo de valores tributáveis mínimos no que se refere à saída de mercadorias importadas, uma vez que entende que não é contribuinte do IPI nessas operações.

Diante disso, a fiscalização procedeu ao arbitramento do valor tributável mínimo, segundo a legislação reproduzida no art. 197, § 2º, e 196, parágrafo único, inciso I, do RIPI/2010. Segundo o disposto neste último artigo, a utilização de margem de lucro bruto, constante da DIPJ deve ser considerada razoável para determinação de valores de saídas das mercadorias importadas.

Utilizando-se as informações prestadas pela contribuinte sob intimação, a fiscalização levantou a planilha intitulada “Auditoria – NF Saídas”, por meio da qual, utilizando-se o valor da margem de lucro obtida, chegou-se ao IPI mensal devido no ano-calendário de 2013.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls.108/133, alegando, em síntese, que:

- o Auto de Infração ora discutido é nulo, na medida em que a D. Fiscalização se equivocou na determinação da base de cálculo do IPI supostamente devido ao utilizar o método do arbitramento e presunção sem amparo em lei;

- com relação à utilização do arbitramento como metodologia para determinação da base de cálculo do IPI, é importante destacar que o artigo 197 do RIPI/2010 indica situações específicas para sua utilização, quais sejam: (i) os documentos entregues pelo contribuinte forem omissos ou não mereçam fé; ou (ii) tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração do preço corrente do produto ou seu similar, no mercado atacadista da praça do remetente, conforme determinado no artigo 192 do mesmo RIPI/2010;

- a D. Fiscalização não deixa claro a situação que justifica o arbitramento do valor tributável no presente caso; parece evidente que não se trata da situação, uma vez que a Requerente apresentou todos os documentos solicitados pela D. Fiscalização; com relação ao Termo Fiscal 08, por meio do qual a Requerente foi questionada sobre o cálculo do VTM, não havia o que ser apresentado, uma vez que a Requerente não é contribuinte de IPI na saídas das mercadorias para outros estabelecimentos do Grupo Carrefour;

- considerando inexistir qualquer dos requisitos que autorizasse o arbitramento do valor tributável no presente caso, a D. Fiscalização deveria ter intimado a Requerente para apresentar informações sobre a margem de lucro praticada nas vendas dos produtos importados, objeto do presente Processo Administrativo; a realização do arbitramento sem ter sido concedido o direito de a Requerente apresentar esses

documentos cerceou o seu direito de defesa e o exercício do contraditório, os quais são pilares do processo administrativo;

- para a determinação do valor tributável no presente caso, a D. Fiscalização deveria ter realizado uma pesquisa de preço no mercado atacadista da cidade em que se localiza a Requerente, ou seja, São Paulo, com a finalidade de determinar o preço médio dos produtos ora discutidos naquela região;

- no Auto de Infração ora impugnado, não há qualquer indício de que a D. Fiscalização tenha feito alguma pesquisa de preço com a finalidade de determinar o preço médio das mercadorias objeto da presente autuação no mercado atacadista da praça do remetente (São Paulo);

- de forma simplista, a D. Fiscalização preferiu aplicar o disposto no parágrafo 2º do artigo 197 do RIPI/2010; tal dispositivo, entretanto, é subsidiário e só seria aplicável se a D. Fiscalização demonstrasse ser impossível a apuração do preço médio dos produtos no mercado atacadista do domicílio da Requerente ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, o que claramente não ocorreu no presente caso;

- ainda que se admita a aplicação do parágrafo 2º do artigo 197 do RIPI/2010, o que se permite apenas para fins de argumentação, o cálculo realizado pela D. Fiscalização para determinação do VTM, nos termos do artigo 196 do RIPI/2010, está incorreto;

- o primeiro erro cometido pela D. Fiscalização na determinação da “margem de lucro normal” da Requerente foi que o cálculo não considerou apenas os produtos objeto do presente Auto de Infração, ou seja, as mercadorias importadas. O cálculo foi feito com base na totalidade dos produtos revendidos pela Requerente no mercado brasileiro, o que já não reflete a realidade ora analisada, uma vez que a margem de lucro deveria ter sido feita por produto ou, no máximo, considerando os produtos importados;

- o cálculo realizado pela D. Fiscalização, primeiramente, considerou a receita líquida acrescida dos impostos incidentes sobre a receita bruta, o que diverge desde já, dos conceitos contábeis adotados pelo IFRS e impacta diretamente no cálculo da margem bruta, tornando-a maior do que realmente é; ou seja, o Fator de Margem Bruta adotado pela D. Fiscalização é maior do que o Fator de Margem Bruta efetivo, quando analisado pelas práticas contábeis aceitas pelo IFRS; além disso, o cálculo do Fator de Margem Bruta em nada se relaciona como conceito contábil de margem bruta;

- o inciso 1 do parágrafo único do artigo 196 do RIPI/2010 determina que a margem de lucro normal deve ser aplicada sobre o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto. Dessa forma, a margem de lucro bruta calculada pela D. Fiscalização deveria ser aplicada sobre os valores das Notas Fiscais de entrada das mercadorias, o que não ocorreu no presente caso, demonstrado mais uma vez a incorreção no procedimento de determinação do valor tributável no presente caso e, consequentemente, a nulidade do Auto de Infração ora discutido;

- ao contrário do que ocorre na incidência do IPI na etapa do desembaraço aduaneiro, que independe do tipo de produto (i.e. basta ser importado), o fato gerador do IPI na venda e revenda ocorridas em território nacional é a saída de produtos industrializados pelo estabelecimento contribuinte que promover a saída em questão, hipótese não verificada no caso de mera revenda ou distribuição dos produtos sem qualquer industrialização pelo seu revendedor/distribuidor, como é o caso das mercadorias que deram origem à presente autuação;

- a incidência do IPI nas vendas ocorridas em território nacional depende, necessariamente, da ocorrência de algum dos processos de industrialização descritos nos artigos 46 do CTN ou 4º do RIPI/2010;

- tendo em vista que os produtos importados foram meramente transferidos para outros estabelecimentos pela Requerente, sem qualquer espécie de industrialização em território nacional, não se verifica a ocorrência do fato gerador do IPI nas referidas saídas subsequentes à importação dos bens em questão, de forma que a presente cobrança do IPI é totalmente descabida, inclusive pelo fato de os referidos bens já terem sido tributados no momento do seu desembarço aduaneiro;

- a legislação trata de hipóteses alternativas quanto à incidência do IPI, quais sejam, ou o imposto incide quando do desembarço aduaneiro das mercadorias importadas; ou então o imposto incidirá na saída de estabelecimento equiparado a industrial; o que torna evidente a impossibilidade da atribuição de dupla incidência sobre um mesmo fato gerador, qual seja, as mercadorias importadas;

- a tributação pelo IPI da revenda de produtos importados implica situação em que o produto nacional recebe tratamento tributário mais favorável do que o similar importado, em violação às disposições do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio ("GATT"); isso porque a exigência do imposto federal pressupõe uma majoração da carga tributária dos produtos importados, já que haveria o recolhimento do IPI tanto no desembarço aduaneiro quanto na saída do produto importado do estabelecimento do importador industrial, ou equiparado a industrial, ao passo que o produto nacional estaria sujeito ao recolhimento do IPI apenas na saída do estabelecimento industrial;

- não restam dúvidas que a cobrança do IPI na revenda de produtos importados viola os princípios da isonomia, seletividade em matéria de IPI e livre iniciativa, previstos nos artigos 5º, 150, inciso II, 153, §3º, e 173, §40, da CF/88, por ocasionar tratamento diferenciado entre produtos importados (i.e. duas incidências do imposto) e nacionais (i.e. apenas uma incidência do imposto);

- é inaplicável à requerente a decisão proferida pelo STJ nos autos do EREsp n.º 1.403.532/SC;

- o presente processo deve ser suspenso até o julgamento em definitivo do Recurso Extraordinário n.º 946.648;

- o C. STF reconheceu a repercussão geral da incidência do IPI na revenda de produtos importados nos autos do Recurso Extraordinário n.º 946.648 e, com isso, será definida a possibilidade, ou não, da exigência do imposto federal nessas hipóteses;

- nos termos do §2º do artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), com redação dada pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º 39, de 12.2.2016 ("Portaria MF 39/16"), as decisões definitivas do C. STF, em julgamentos realizados em sede de recursos repetitivos, devem ser necessariamente observadas por aquele E. Conselho;

- ainda que o IPI pudesse ser cobrado na saída subsequente à importação, o que se admite apenas para argumentar, a Requerente pede vênias para esclarecer que a apuração realizada pela D. Fiscalização está equivocada, pois considerou uma margem de lucro muito superior a efetivamente praticada pela Requerente;

- a margem de lucro deve ser estabelecida com base em condições normais de mercado e segundo critérios de proporcionalidade e razoabilidade;

- este ponto fica bastante claro se for considerado que a margem presumida prevista para empresas comerciais varejistas na legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica é de 8%, muito distante dos 23% aplicável pela D. Fiscalização;

- o cálculo da margem de lucro bruta deveria considerar a receita líquida da Requerente, excluindo os tributos incidentes sobre a receita bruta (ICMS, PIS, COFINS e IPI);

- conforme determina o referido dispositivo legal, a margem de lucro normal, aqui considerada a margem de lucro bruta da Requerente, deve ser aplicada sobre o valor aduaneiro das mercadorias, acrescido do Imposto de Importação, e não sobre o valor de saída dos produtos, como realizado pela D. Fiscalização;

- contesta a incidência de juros sobre as multas aplicadas.

Por fim, requereu que seja reconhecida a nulidade ou a improcedência do auto de infração, ou, caso os pedidos não sejam acolhidos, que se suspenda o presente processo administrativo até o julgamento definitivo, pelo STF, do Recurso Extraordinário n.º 946.648, ocasião em que será definida a constitucionalidade ou não da exigência do IPI na situação da Requerente.”

Em 29/11/17, a DRJ em Ribeirão Preto (SP) julgou improcedente a impugnação e o Acórdão n.º 14-75.089 foi assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2013 a 30/11/2013

SAÍDAS NO MERCADO INTERNO DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO.

É equiparado a industrial o estabelecimento que der saída no mercado interno a produtos de procedência estrangeira, sendo devido o imposto não lançado nas notas fiscais.

ARBITRAMENTO DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

Na impossibilidade de aferição do valor tributável mínimo pelos critérios definidos nos incisos do art. 195 do Decreto 7.212/2010, por ser omissa e insuficiente a documentação fiscal expedida pelo sujeito passivo, há previsão legal para o arbitramento do valor tributável mínimo.

JUROS SOBRE MULTA Incidem juros moratórios sobre a multa de ofício lançada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual, basicamente, repetiu os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Examino os argumentos de defesa, na ordem e sob os títulos apresentados no recurso voluntário.

“IV. OS MOTIVOS DETERMINANTES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

IV.1. Preliminar: a nulidade do presente Auto de Infração e/ou do V. Acórdão recorrido

A. A impossibilidade da utilização do arbitramento para determinar a base de cálculo do IPI supostamente devido”

Alega que o auto de infração é nulo, pois os fatos não se subsomem ao § 2º do art. 197 do RIPI/10, que prevê arbitramento do valor tributável.

Reproduzo trecho do recurso voluntário (fls. 440 e 441)

“(. .)

15. Primeiramente, com relação à utilização do arbitramento como metodologia para determinação da base de cálculo do IPI, é importante destacar que o artigo 197 do RIPI/10 indica situações específicas para sua utilização, quais sejam: (i) os documentos entregues pelo contribuinte forem omissos ou não mereçam fé; ou (ii) tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração do preço corrente do produto ou seu similar, no mercado atacadista da praça do remetente, conforme determinado no artigo 192 do mesmo RIPI/10.

16. Ainda que a Recorrente não tenha apresentado o valor tributável mínimo, esta situação não se subsume ao item (i) acima, uma vez que a Recorrente apresentou todos os documentos solicitados pela D. Fiscalização durante o TDPFF n.º 08.1.65.00-2016-00292-6 e tais documentos seriam suficientes para a correta apuração da base de cálculo segundo a legislação vigente à época (conforme descrito nos itens 1 a 13 do Auto de Infração em discussão).

17. Com relação ao Termo Fiscal 08, por meio do qual a Recorrente foi questionada sobre o cálculo do VTM, não havia o que ser apresentado, uma vez que a Recorrente não é contribuinte de IPI na saídas das mercadorias para outros estabelecimentos do Grupo Carrefour e, portanto, não possuía este cálculo.

18. Portanto, não procede o entendimento do V. Acórdão recorrido de que os documentos foram omissos em relação às informações solicitadas. Haveria omissão na hipótese da Recorrente ser contribuinte do IPI, apurar o VTM sobre mercadorias importadas e não apresentar tais informações à D. Fiscalização. Não é esse o caso da Recorrente. Não sendo a Recorrente contribuinte do IPI, não há que se falar em cálculo do VTM.

19. A situação descrita no item (ii) acima também não reflete os fatos ora discutidos. Isso porque, o artigo 197 do RIPI/10 trata de operação a título gratuito, que não ocorre no presente caso, uma vez que se está diante de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, com emissão de nota fiscal pela Recorrente pelo valor de custo dos produtos e efetiva transferência de propriedade.

20. Além disso, considerando inexistir qualquer dos requisitos que autoriza o arbitramento do valor tributável no presente caso, a D. Fiscalização deveria ter intimado a Recorrente para apresentar informações sobre a margem de lucro praticada nas vendas dos produtos importados, objeto do presente Processo Administrativo, para que pudesse ser efetuado o cálculo de acordo com o que define a legislação para o caso em análise. No entanto, a realização do arbitramento sem ter sido concedido o direito de a Recorrente apresentar esses documentos demonstra a precariedade do

presente auto de infração e sua evidente nulidade, uma vez que a situação da Recorrente não se subsume às hipóteses que permitem o arbitramento.

(. . .)”

Rejeito esta preliminar.

Colaciono os artigos 192 e 195 a 197 do Decreto n.º 7.212/10 (RIPI/10):

“Art.192. **Considera-se valor tributável o preço corrente do produto ou seu similar, no mercado atacadista da praça do remetente, na forma do disposto nos arts. 195 e 196 , na saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, quando a saída se der a título de locação ou arrendamento mercantil ou decorrer de operação a título gratuito, assim considerada também aquela que, em virtude de não transferir a propriedade do produto, não importe em fixar-lhe o preço** (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 16).

(. . .)

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 n.º 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei n.º 34, de 1966, art. 2.º, alteração 5.ª);

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 n.º 4.502, de 1964, art. 15, inciso II, e Lei n.º 9.532, de 1997, art. 37, inciso III);

(. . .)

Art.196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195 , será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I-no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e

(. . .)

Arbitramento do Valor Tributável

Art.197.Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192 (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 148, e Lei n.º 4.502, de 1964, art. 17).

§1.º-Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

§2.º-Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no art. 196 .”

A fiscalização auditou transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, operação sem valor comercial.

Por meio do Termo Fiscal n.º 9, solicitou que fosse informado o valor tributável mínimo (VTM), de acordo com o art. 195 e seguintes do RIPI/10. A resposta foi a de que não era contribuinte do IPI, pois não submetia os produtos a processo industrial. Por este motivo, não calculava o VTM.

Em transferências intragrupo, nos termos dos artigos 192, 195 e 196, há de se verificar se foi observado o VTM

E, se o contribuinte, instado a prover a fiscalização dos cálculos, não o faz, sob a alegação de que não lhe eram aplicáveis, correto adotar o arbitramento do § 2º do art. 197 c/c art. 196.

Destaco que, ao contrário do que alegou a recorrente, os documentos que se encontram nos autos não são suficientes para a realização dos cálculos do VTM, os quais requerem, entre outros elementos, o cômputo da margem de lucro normal, o que, por óbvio não se obtém da leitura de notas e livros fiscais.

Com efeito, a recorrente alega que o fato de não ter sido intimada a informar as margens de lucro é um indicador de que o trabalho fiscal foi precário. Contudo, conforme já citado, foi sim intimada, porém não forneceu ao agente fiscal o VTM, que é composto inclusive pela margem de lucro normal (inciso I do art. 196).

Assim, resta claro que os fatos se subsomem aos dispositivos legais em que foi capitulada a autuação, pelo que nego provimento aos argumentos.

“B. Erro na determinação valor tributável”

O auto de infração é nulo, porque o crédito tributário foi calculado em desacordo com o art. 197 do RIPI/10.

A fiscalização calculou o IPI sobre o VTM, obtido por meio da soma do valor da nota fiscal de transferência com uma margem de lucro de 23%.

A margem de lucro, por sua vez, foi o resultado da divisão do total da receita de revenda de mercadorias, líquida vendas canceladas, devoluções, descontos incondicionais e impostos, pelo total do custo das mercadorias revendidas, líquido do IPI (Termo de Verificação Fiscal, item 29, fl. 86). Os valores foram extraídos da DIPJ do ano de 1993.

Abaixo, sumário dos argumentos de defesa:

- a) O cálculo do § 2º do art. 197 somente poderia ser adotado, se a fiscalização comprovasse ser impossível aplicar o do § 1º (preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais), o que não ocorreu.
- b) Ainda que seja admitida a adoção do § 2º do art. 197, que remete-se ao previsto no art. 196, a margem de lucro não poderia ser calculada, considerando todos os produtos revendidos.
- c) Também está incorreta, porque não considerou o conceito contábil de margem de lucro bruto prevista no IFRS (*International Financial Reporting Standards*) – a Lei n.º 11.638/07 introduziu regras internacionais (IRFS) no ordenamento jurídico brasileiro – que dispõe que “a margem de lucro bruta é o lucro operacional bruto dividido pela receita operacional líquida. Para o cálculo da receita operacional líquida, é necessário, segundo as regras contábeis, subtrair os impostos incidentes sobre a receita bruta. Já lucro operacional

bruto é igual à receita operacional líquida menos o custo das mercadorias vendidas.”

- d) *“O cálculo realizado pela D. Fiscalização, primeiramente, considerou a receita líquida acrescida dos impostos incidentes sobre a receita bruta, o que diverge desde já, dos conceitos contábeis adotados pelo IFRS e impacta diretamente no cálculo da margem bruta, tornando-a maior do que realmente é.”*

A meu ver, o auto de infração deve ser anulado, por conter vício material.

Sobre a alegação da recorrente de que não era contribuinte do IPI, consigno que, de acordo com a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede dos Embargos de Divergência - EREsp n.º 1403532, julgados em 18/12/2015 pela sistemática dos recursos repetitivos, cuja adoção é obrigatório por este colegiado (art. 62 do Anexo II da Portaria MF n.º 343/15 – RIACRF), a recorrente é equiparada a industrial, em razão de dar saída a produto importado, operação que está sujeita à incidência do IPI (incisos II dos artigos 46 e 51 do CTN c/c inciso I do art. 4.º da Lei n.º 4.502/64 c/c inciso II do art. 35 do RIPI/10).

Transcrevo a ementa daquela decisão:

EMENTA: EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4.º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010).

1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN – que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4.º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, **os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.**

2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4.º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.

3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.

(...)5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil". 6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Assentado que a recorrente é contribuinte do IPI e deu curso a operação tributável pelo imposto, prossigo, repisando as regras para determinação da base tributável mínima (artigos 192 e 195 a 197 do RIPI/10):

“Art.192. Considera-se valor tributável o preço corrente do produto ou seu similar, no mercado atacadista da praça do remetente, na forma do disposto nos arts. 195 e 196 , na saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, quando a saída se der a título de locação ou arrendamento mercantil ou decorrer de operação a título gratuito, assim considerada também aquela que, em virtude de não transferir a propriedade do produto, não importe em fixar-lhe o preço (Lei nº 4.502, de 1964, art. 16).

(. .)

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);

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);

(. .)

Art.196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195 , será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I-no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e

(. .)

Arbitramento do Valor Tributável

Art.197.Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 148, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 17).

§1º-Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

§2º-Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no art. 196 .”

A base do IPI em operação de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, cursada a título gratuito, está expressamente prevista no art. 192 c/c o art. 195, qual seja, “preço corrente do produto ou seu similar no mercado atacadista da praça do remetente”.

Ocorre que a recorrente informou à fiscalização que não calculava o VTM, por não ser contribuinte do IPI (vide tópico anterior). Tal fato obrigou a fiscalização a recorrer ao arbitramento do art. 197. Como se tratava de saída sem valor comercial, não havia o “valor real da operação” do § 1º do art. 197. Restou, então, o § 2º do art. 197, que determina que o VTM seja arbitrado de acordo com o art. 196.

Dispõe o § único do art. 196 que, inexistindo “preço corrente do produto ou seu similar no mercado atacadista da praça do remetente”, no caso de produto importado, o VTM será “o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal.”

Não há, contudo, dispositivo legal que verse sobre o conceito ou mesmo critério de cálculo de margem de lucro, o que obriga o aplicador da norma a socorrer-se de outras fontes de conhecimento.

E é neste ponto que assiste razão à recorrente, quando alega que a fiscalização cometeu erro fatal na apuração da margem de lucro. Senão, vejamos (fl. 85 e 86):

“29 Diante disso, não restou outro recurso à fiscalização senão a utilização do arbitramento do valor tributável mínimo, segundo a legislação reproduzida no art. 197, § 2º, e 196, parágrafo único, inciso I, RIPI/10 (item 21 e 22). Segundo o disposto neste último artigo, a utilização de margem de lucro bruto, constante da DIPJ deve ser considerada razoável para determinação de valores de saídas das mercadorias importadas. Nesse sentido, a planilha a seguir demonstra como se chegou à margem de lucro arbitrada:”

Receita de Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais	Receita Líquida inclusive impostos (A)	Custo das Mercadorias Revendidas (CMR)	IPI Vinculado (informação prestada pelo fiscalizado **)	CMR com IPI Vinculado excluído (B)	Fator de Margem de Lucro Bruta
DIPJ 2014 Ficha 06A - linha 04	DIPJ 2014 Ficha 06A - linha 10	DIPJ 2014 Ficha 06A diferença (linha 04 - linha 10)	DIPJ 2014 Ficha 04A - linha 30			ML = (A) / (B)
15.229.288.400,68	289.758.496,61	14.939.529.904,07	12.197.155.545,95	13.630.479,92	12.183.525.066,03	1,23

** Informação prestada pelo fiscalizado em atendimento ao item 1 constante do Termo Fiscal 02

No tópico anterior, afastei a preliminar de nulidade, cujo objetivo era o de ver o auto de infração cancelado, em razão de suposta adoção indevida do arbitramento do art. 197 pela autuante.

Rejeitei, porque, quando questionada, a recorrente informou que não apurava o VTM, porque não era contribuinte do IPI.

Tal fato autoriza o agente a arbitrar o VTM. Contudo, deve fazê-lo, seguindo os critérios estipulados pelo próprio art. 197.

Da leitura dos autos, verifica-se que foram fornecidos à fiscalização todos os livros e notas fiscais, tendo sido identificados, inclusive, de forma individualizada, todas as notas fiscais que deram suporte às transações com produtos importados

A despeito de eventuais considerações de natureza contábil ou financeira sobre o critério adotado pelo Fisco para apuração da margem de lucro, o fato é que sua tarefa era a de encontrar o VTM relativo a OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS IMPORTADOS entre estabelecimentos do mesmo titular.

Sendo assim, não poderia o autuante ter calculado a margem de lucro por meio da divisão do TOTAL da receita da revenda pelo TOTAL dos custos dos produtos revendidos, isto é, computando as receitas de revenda e os correspondentes custos de produtos adquiridos no mercado nacional para revenda.

Por isto, entendo que o auto de infração deve ser cancelado, porque o cálculo da margem de lucro contraria o disposto no dispositivo em que foi capitulado, qual seja, o § 2º do art. 197 do RIPI/10, que, por seu turno, determina que seja adotado o previsto no inciso I do § único do art. 196:

“(. . .)

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e

(. . .)” (g.n.)

Como foi cometido erro na determinação do crédito tributário, que remete-nos ao art. 142 do CTN, conclui-se que trata-se de vício material, que eiva de nulidade o auto de infração.

Cumpram ainda apreciar o segundo argumento da recorrente, de que a margem de lucro calculada estaria errada, porque em desacordo com o IFRS.

O cálculo adotado pelo IFRS parece-me razoável e até poderia ter sido escolhido pela autoridade fiscal. Contudo, como não foi incorporado à legislação tributária, não é de adoção obrigatória, pelo que nego provimento a esta alegação.

Em suma, dou provimento parcial aos argumentos, para cancelar o auto de infração, em razão de a fiscalização não ter aplicado adequadamente as regras de cálculo do VTM e, por conseguinte, do crédito tributário lançado, previstas nos artigos 192 e 195 a 197 do RIPI/10.

CONCLUSÃO

Dou provimento ao recurso voluntário, para anular o auto de infração, por vício material.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira